



تداوم فعالیت: تمرکز بر موارد افشا

زهرا نوری

این مطلب آموزشی برای اولین بار در ژانویه ۲۰۲۱ در پاسخ به پرسشهای مطرح شده از سوی ذینفعان طی همه‌گیری کووید-۱۹ (COVID-19) منتشر شد و در مه ۲۰۲۵ مورد بازنگری و انتشار دوباره قرار گرفت:

الف) اضافه شدن ارجاعهای به روز شده به موارد الزامی تداوم فعالیت در **استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)**. هنگامی که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB)، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ (IFRS 18) با عنوان «ارائه و افشا در صورتهای مالی» را منتشر کرد، موارد الزامی مربوط به ارزیابی یک واحد تجاری در خصوص توانایی آن برای ادامه فعالیت با عنوان تداوم فعالیت یک واحد تجاری را بدون تغییر از **استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (IAS 1)** با عنوان «ارائه صورتهای مالی» استاندارد بین‌المللی منتقل کرد. این استاندارد برای دوره‌های گزارشگری سالانه که از ۱ ژانویه ۲۰۲۷ یا پس از آن شروع می‌شوند، لازم‌الاجرا است.

ب) حذف ارجاعهای قدیمی به هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان‌بخشی (IAASB) و پروژه آن در مورد تداوم فعالیت. این هیئت در دسامبر ۲۰۲۴، **استاندارد بین‌المللی حسابداری ۵۷۰ (ISA 570)** (تجدیدنظر شده در ۲۰۲۴) با عنوان «تداوم فعالیت» را تصویب کرد. این استاندارد برای حسابداری صورتهای مالی دوره‌های شروع شده از ۱۵ دسامبر ۲۰۲۶ یا پس از آن لازم‌الاجرا است. ج) حذف ارجاعها به همه‌گیری کووید-۱۹ و محیط اقتصادی پرتنش مرتبط با آن.

یک تصمیم اساسی که مدیریت باید در تهیه صورتهای مالی با استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بگیرد، این است که آن‌ها را براساس تداوم فعالیت تهیه کند یا خیر.

بیشتر ذینفعان با بحث خاص تداوم فعالیت و موارد الزامی مرتبط در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ با عنوان «مبنای تهیه صورتهای مالی» (که پیش از این در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ با عنوان «ارائه صورتهای مالی» آمده بود) برای افشای موارد ابهامهای بااهمیت مربوط به توانایی یک واحد تجاری برای ادامه فعالیت با عنوان تداوم فعالیت یک واحد تجاری آشنا هستند.

با این حال، پرسشهای مطرح شده در مورد تداوم فعالیت، اهمیت سایر الزامهای افشای کلی را که با الزامهای خاص تداوم فعالیت در تعامل هستند، نمایان می‌سازد. توجه به این تعامل، گامی مهم در شناسایی موارد افشای بااهمیت الزامی در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است؛ احتمال دارد که این موارد افشا برای ذینفعان صورتهای مالی مناسب باشند. یکی از جنبه‌های این تعامل در تصمیم دستور کار سال ۲۰۱۴ که توسط کمیته تفسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منتشر شد، نمایان شده است. در این سند نه تنها خلاصه محتوای تصمیم دستور کار، بلکه سایر تعاملهای احتمالی که می‌توانند مناسب باشند، نمایان است.

ارزیابی تداوم فعالیت

در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱، مدیریت هنگام تهیه صورتهای مالی، چه سالانه و چه میان‌دوره‌ای، ملزم به ارزیابی توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت به‌عنوان تداوم فعالیت واحد تجاری است.

این استاندارد، تداوم فعالیت را با توضیح این نکته تعریف می‌کند که صورتهای مالی براساس تداوم فعالیت تهیه می‌شوند؛ مگر این‌که مدیریت قصد انحلال واحد تجاری یا توقف فعالیت را داشته باشد، یا به‌ناچار هیچ جایگزین واقع‌بینانه‌ای جز انجام این کار نداشته باشد.

در بند ۲۶ از استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ بیان شده است عوامل لازمی که مدیریت باید هنگام ارزیابی مناسب بودن مبنای تداوم فعالیت برای تهیه صورتهای مالی در نظر بگیرد، عواملی هستند که به سودآوری فعلی و مورد انتظار واحد تجاری، زمان بازپرداخت تسهیلات مالی موجود و منابع بالقوه تامین مالی جایگزین مربوط می‌شوند. استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ مدیریت را ملزم به در نظر گرفتن تمام اطلاعات موجود در مورد آینده می‌کند. بنابراین، مدیریت ممکن است قبل از این‌که بتواند نتیجه‌گیری کند که تهیه صورتهای مالی براساس تداوم فعالیت مناسب است یا خیر، نیاز به در نظر گرفتن طیف وسیعی از عوامل داشته باشد. برای نمونه، از جمله عواملی که مدیریت ممکن است نیاز به بررسی آن‌ها داشته باشد، می‌توان به آثار هرگونه تعطیلی موقت یا محدود شدن فعالیتهای واحد تجاری، محدودیتهای احتمالی اعمال شده توسط دولت‌ها در آینده بر فعالیتهای آن‌ها و آثار تغییرهای ساختاری بلندمدت در بازار (مانند تغییرات در رفتار مشتری) اشاره کرد.

هنگام ارزیابی در مورد این‌که صورتهای مالی براساس تداوم فعالیت تهیه شود یا خیر، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ مدیریت را ملزم می‌کند که دستکم ۱۲ ماه از پایان دوره گزارشگری را در نظر بگیرد، اما استاندارد اشاره می‌کند که این چشم‌انداز محدود به ۱۲ ماه نیست. برخی از مقررات ملی، تداوم فعالیت را به مدت ۱۱۲ ماه از تاریخ تایید صورتهای مالی الزامی می‌دانند.

استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۷۰ (تجدیدنظر شده در ۲۰۲۴) منتشر شده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی

حسابرسی و اطمینان بخشی با عنوان تداوم فعالیت، حسابرس را ملزم می‌کند در صورتی که دوره فعالیت کمتر از ۱۲ ماه از تاریخ تایید صورتهای مالی را پوشش دهد، از مدیریت بخواهد که دوره ارزیابی خود را تمدید کند. در نظر گرفتن دوره‌های زمانی طولانی‌تر از ۱۲ ماه از پایان دوره گزارشگری، با الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ که حداقل و نه حداکثر دوره را تعیین می‌کند، مغایرت ندارد.

ارزیابی فعال

در بند ۱۴ از استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۰ (IAS 10) با عنوان «رویدادهای پس از دوره گزارشگری» تشریح شده است که ارزیابی مدیریت برای استفاده از مبنای تداوم فعالیت برای تهیه صورتهای مالی، باید بازتاب دهنده «تأثیر رویدادهای انجام شده پس از پایان دوره گزارشگری تا تاریخ تایید صورتهای مالی برای انتشار» باشد. این امر ممکن است مدیریت را ملزم به به‌روزرسانی ارزیابیهای تهیه صورتهای مالی براساس تداوم فعالیت و تصمیمهایی در مورد این‌که کدامیک از موارد افشا ضروری هستند، کند. اگر پیش از تایید صورتهای مالی برای انتشار، شرایط رو به وخامت برود، به‌طوری که مدیریت دیگر هیچ گزینه واقع‌بینانه‌ای جز توقف فعالیت نداشته باشد، صورتهای مالی نباید براساس تداوم فعالیت تهیه شوند.

افشا اهمیت دارد

اینکه موارد افشا برای تهیه صورتهای مالی براساس تداوم فعالیت با اهمیت هستند یا خیر، یک تصمیم دوگانه است، اما شرایطی که در آن واحدها صورتهای مالی را براساس تداوم فعالیت تهیه می‌کنند، بسیار متفاوت خواهد بود. این شرایط می‌تواند از زمانی که یک واحد تجاری سودآور است و هیچ نگرانی نقدینگی ندارد تا زمانی که تهیه صورتهای مالی براساس تداوم فعالیت، حتی پس از بررسی هرگونه اقدام کاهش‌دهنده برنامه‌ریزی شده توسط مدیریت، «در آستانه ورشکستگی» است، متغیر باشد.

تصمیم مدیریت براساس فرضها و قضاوتهایی خواهد بود که ممکن است در معرض ابهامهای درخور توجهی باشند. بنابراین، حایز اهمیت است که یک واحد تجاری نه تنها موارد

الزامی مربوط به موارد افشای خاص مرتبط با تداوم فعالیت (بند ۲۵ از استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱)، بلکه الزامهای افشای کلی را نیز در نظر بگیرد.

این الزامها شامل الزامهای مندرج در بند ۱۲۲ از استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ مربوط به قضاوت‌هایی است که بیشترین اثر را بر مبالغ شناسایی شده در صورت‌های مالی دارند. در محیط‌های اقتصادی پرتنش، احتمال بیشتری وجود دارد که ذینفعان صورت‌های مالی بر افشای اطلاعات مربوط به تداوم فعالیت تمرکز کنند. پرسشهایی که آن‌ها ممکن است در این زمینه داشته باشند، می‌تواند از جمله این باشد که فرض‌های مورد استفاده مدیریت در رسیدن به نتیجه‌گیری خود در مورد تداوم فعالیت، چگونه به فرض‌های زیربنایی سایر جنبه‌های صورت‌های مالی مربوط می‌شود.

به‌کارگیری الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱

الزامهای مندرج در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ را می‌توان به صورت نمودار زیر نشان داد:

در یک سر طیف تداوم فعالیت، در سناریوی ۱، واحد تجاری قرار دارد که عملیات سودآور دارد و هیچ نگرانی برای

نقدینگی ندارد و هیچ تردید در خور توجهی در مورد توانایی آن برای ادامه فعالیت آن وجود ندارد. برای چنین واحدی، جدا از نیاز به توصیف مبنای تهیه صورت‌های مالی، هیچ الزام افشای خاصی در رابطه با تداوم فعالیت وجود ندارد. همچنین احتمال کمتری وجود دارد که مدیریت درگیر قضاوت‌های در خور توجهی در رسیدن به نتیجه‌گیری برای تهیه صورت‌های مالی براساس تداوم فعالیت باشد.

در انتهای دیگر طیف تداوم فعالیت، در سناریوی ۳، واحدی قرار دارد که نزدیک به پایان فعالیت خود است. فرض کنید واحد زیان‌ده است، تقاضا برای کالاها یا خدمات آن به سرعت کاهش یافته و تسهیلات تامین مالی آن در ۱۲ ماه آینده منقضی می‌شود. در این سناریو، مدیریت پس از بررسی تمام اطلاعات مربوط، از جمله امکان سنجی و اثربخشی اقدام‌هایی که قصد انجام آن را دارد، به این نتیجه رسیده است که تهیه صورت‌های مالی بر مبنای تداوم فعالیت مناسب است. با این وجود، مدیریت به این نتیجه رسیده است که ابهام‌های بااهمیتی در رابطه با رویدادها یا شرایطی وجود دارد که ممکن است تردید در خور توجهی در مورد توانایی واحد برای ادامه



حسابداری ۱ در مورد قضاوت‌های انجام‌شده در نتیجه‌گیری مبنی بر نبود ابهام‌های بااهمیت اعمال می‌شود.

نمونه دیگری از الزام‌های افشای کلی در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ که می‌تواند مرتبط باشد، به‌ویژه در موارد نزدیک‌شدن به پایان دوره مالی، الزام‌های مربوط به منابع ابهام برآورد در بندهای ۱۲۵ تا ۱۳۳ از استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ است.

این بندها واحد تجاری را ملزم به افشای اطلاعات در مورد فرضیهایی که در مورد آینده در نظر می‌گیرد و سایر منابع اصلی ابهام در برآورد در پایان دوره گزارشگری که ریسک درخور توجهی برای تعدیل بااهمیت در مبالغ دفتری داراییها و بدهیها در سال مالی بعدی دارند، می‌کند.

اگر یک واحد تجاری دارای تداوم فعالیت نباشد، چه کاری باید انجام دهد؟

سناریوی ۴ واحد تجاری که دیگر دارای تداوم فعالیت نیست را در نظر بگیرید. در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ بیان شده که مبنای تداوم فعالیت برای تهیه صورتهای مالی، هنگامی که مدیریت قصد انحلال واحد تجاری یا توقف فعالیت را دارد، یا هیچ جایگزین واقع‌بینانه‌ای جز انجام این کار ندارد، دیگر مناسب نیست. در چنین مواردی، اگر واحد تجاری صورتهای مالی را با استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه کند، آن‌ها را براساس تداوم فعالیت تهیه نمی‌کند. در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ مبنای جایگزینی برای تهیه صورتهای مالی در صورتی که واحد تجاری دیگر تداوم فعالیت نداشته باشد، مشخص نشده است. بند ۲۵ از استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ واحد تجاری را ملزم می‌کند که این واقعیت را که صورتهای مالی براساس تداوم فعالیت تهیه نشده‌اند و دلایل این‌که چرا واحد تجاری به‌عنوان دارای تداوم فعالیت در نظر گرفته نمی‌شود و همچنین مبنای تهیه صورتهای مالی را افشا کند. 

منبع:

• **Going Concern—A Focus on Disclosure.** www. Ifrs.org. May 2025

فعالیت واحد تجاری ایجاد کند؛ برای نمونه، ممکن است ابهام درخور توجهی در مورد توانایی مدیریت برای اجرای راهبرد تغییر، جهت رسیدگی به کاهش تقاضا و تمدید یا جایگزینی تامین مالی وجود داشته باشد. در چنین سناریویی، بند ۲۵ از استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ واحد تجاری را ملزم به افشای ابهام‌های بااهمیت مربوط به توانایی آن برای ادامه فعالیت می‌کند. با انجام این کار، واحد تجاری تشخیص می‌دهد که این ابهام‌ها ممکن است تردید درخور توجهی در مورد توانایی آن برای ادامه فعالیت ایجاد کند.

در سناریوی ۳، نتیجه‌گیری برای تهیه صورتهای مالی بر مبنای تداوم فعالیت، شاید مدیریت را درگیر قضاوت درخور توجهی کند. در این صورت، افزون بر افشای ابهام‌های بااهمیت طبق موارد الزامی بند ۲۵ از استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ واحد تجاری ملزم به اعمال الزام‌های افشای مندرج در بند ۱۲۲ از استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ در رابطه با قضاوت در مورد مناسب بودن مبنای تداوم فعالیت نیز باشد.

در به‌کارگیری این الزام‌ها، واحد تجاری در نظر می‌گیرد که چه اطلاعاتی در این موارد مهم هستند (الف) رویدادها یا شرایطی که تردید درخور توجهی در مورد توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت ایجاد می‌کنند و

ب) امکان سنجی و اثربخشی اقدامات یا برنامه‌های مدیریت در پاسخ به آن رویدادها یا شرایط. حال سناریوی ۲ را در نظر بگیرید. فرض کنید که واقعیتها مشابه سناریوی ۳ هستند، با این تفاوت که پس از بررسی امکان سنجی و اثربخشی اقدامهایی که برنامه‌ریزی می‌کند، مدیریت به این نتیجه می‌رسد که انتظار می‌رود ابهام‌های بااهمیت کاهش یابند؛ برای نمونه، مدیریت ممکن است اجرای یک راهبرد تحول را آغاز کرده باشد که شواهد کافی از موفقیت، از جمله شناسایی منابع جایگزین تامین مالی امکان‌پذیر را نشان می‌دهد. کمیته تفسیر، سناریوی مشابهی را در سال ۲۰۱۴ در نظر گرفت. کمیته در تصمیم دستور کار خود تاکید کرد که اگر پس از بررسی اقدامهای کاهش‌دهنده برنامه‌ریزی‌شده، نتیجه‌گیری مدیریت مبنی بر نبود ابهام‌های بااهمیت، شامل قضاوت درخور توجه باشد، آنگاه موارد الزامی افشا در بند ۱۲۲ استاندارد بین‌المللی