

# نظری بر استاندارد حسابرسی تداوم فعالیت

استاندارد شماره ۱۳۰ شامل بیانیه‌های نه‌گانه‌ای است که هر یک از آنها نحوه برخورد حسابرسان را در مواجهه شدن با شرایط مختلف مورد ملاحظه قرار می‌دهد.

نوشته<sup>۱</sup> DJ Towers

ترجمه امیرحسین ابطی نائینی

فوق لیسانس حسابداری

پیشبینی را مدت شش ماه پس از تاریخ تصویب صورتهای مالی و یکسال پس از تاریخ ترازنامه، بیان کرده بود. اولین متن پیشنهادی استاندارد جدید، دوره تسری آینده قابل پیشبینی را به یکسال پس از تاریخ تصویب صورتهای مالی افزایش داد. توجیه چنین اقدامی این بود که سهامداران تا زمانی که صورتهای مالی بعدی را در سال آینده دریافت کنند، باید اطمینان یابند

ورشکستگی و فروپاشی غافلگیرانه شمار زیادی از واحدهای تجاری بریتانیا در دهه ۱۹۸۰ میلادی، زمینه اصلی بررسی و مطالعه موثکافانه درباره تداوم فعالیت در محافل حرفه‌ای آن دیار را فراهم آورد. هر چند در سال ۱۹۸۵ میلادی و در پی تلاشهای پیشین، رهنمود حسابرسی شماره ۴۱۰ از سوی کمیته رویه‌های حسابرسی<sup>۲</sup> (APC) تدوین و انتشار یافته بود، اما رویزادهای غیرمنتظره دهه ۱۹۸۰ میلادی در بریتانیا که بر انتظارات استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی و آسیب‌پذیری حسابرسان در برابر دعوی حقوقی افزوده بود، نیاز به زرق‌اندیشی حسابرسان را در تداوم فعالیت واحدهای تجاری و بازنگری در رهنمود حسابرسی پیشگفته آشکار ساخت. در واکنش به این نیازها، استاندارد شماره ۱۳۰ از بیانیه‌های استانداردهای حسابرسی<sup>۳</sup> (SAS) با عنوان مبنای تداوم فعالیت در صورتهای مالی<sup>۴</sup> در سال ۱۹۹۴ میلادی از سوی هیئت رویه‌های حسابرسی<sup>۵</sup> (APB) در بریتانیا منتشر شد. در این مقاله، نویسنده با مروری بر بیانیه‌های استاندارد شماره ۱۳۰، آنها را به اختصار مورد بحث قرار می‌دهد.

استاندارد شماره ۱۳۰ از بیانیه‌های استانداردهای حسابرسی با عنوان مبنای تداوم فعالیت در صورتهای مالی در نوامبر ۱۹۹۴ با صدور دو متن پیشنهادی انتشار یافت و موجب شد رهنمود حسابرسی شماره ۴۱۰ که پیش از آن مورد توجه حسابرسان بود، جای خود را به استاندارد جدید دهد. جایگزینی استاندارد مورد بحث با رهنمود حسابرسی

که واحد تجاری آنان دارای تداوم فعالیت خواهد بود.

هر چند تغییر پیشنهادی مذکور که منجر به افزایش دوره تداوم فعالیت و مآلاً بالا رفتن احتمال خطر ناشی از توقف فعالیت

● تعریف آینده قابل پیشبینی<sup>۶</sup> به دوره‌ای که واحد مورد رسیدگی انتظار دارد طی آن دارای تداوم فعالیت باشد.

پیش از انتشار استاندارد شماره ۱۳۰، رهنمود حسابرسی مزبور آینده قابل

پیشین، تغییرات اصلی زیر را به همراه داشت:

● ضرورت نقش فعالتر حسابرسان در تصمیمگیری راجع به تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی؛

فعالیت به عنوان یک واحد دایر به شمار آید، طرح و اجرا نمایند.

در اجرای بیانیه فوق، که مهمترین بیانیه از استاندارد مورد بحث محسوب می‌شود، لازم است حسابرسان به موارد زیر توجه کنند:

● تحقق پذیری دوره تداوم فعالیت مورد نظر مدیران؛

● سیستمهای واحد مورد رسیدگی جهت شناسایی احتمال خطرهای تداوم فعالیت<sup>۸</sup>؛

● شکل و محتوای بودجه‌های تهیه شده توسط واحد مورد رسیدگی؛

● واقعیت‌ناهن بودن مفروضات مورد استفاده در بودجه‌ها؛

● حساسیت بودجه‌ها به عوامل تغییرپذیر؛

● حدود استقراض و اعتبار اعطایی از سوی فروشندگان؛

● در صورت وجود مسائل تداوم فعالیت، تحقق‌پذیری طرحهای واحد مورد رسیدگی جهت غلبه بر مسائل مزبور.

در قسمت‌های زیادی از این بیانیه، از حسابرس خواسته شده تا کافی بودن تسهیلات استقراض را مورد توجه قرار دهد. اگر واحد مورد رسیدگی در استقراض دارای ظرفیت چشمگیری باشد، به طوری که استقراض جاری آن تنها بخش کوچکی از تسهیلات استقراضی را که در اختیار دارد تشکیل دهد، آنگاه احتمال خطر ناشی از توقف فعالیت پایین بوده و طبعاً حسابرس روشهای خود را در مورد تداوم فعالیت محدود خواهد کرد. اما چنانچه واحد مورد رسیدگی به حد استقراض خود نزدیک یا بیش از آن باشد، نوعی احتمال خطر جدی برای عدم تداوم فعالیت وجود خواهد داشت. بنابراین، حسابرس برای تعیین اینکه واحد مورد رسیدگی دارای تداوم فعالیت است، پی‌جویی‌هایی را با جزئیات بیشتر انجام خواهد داد.

می‌شوند:

● داراییها بر مبنایی که در روال عادی عملیات واحد تجاری انتظار می‌رود به بازیافت مبالغ مثبت شده منجر گردد؛

● بدهیها بر مبنایی که در روال عادی عملیات واحد تجاری تادیه خواهند شد.

در این باره، استاندارد

شماره ۱۳۰ به کوتاهترین دوره‌ای که واحد تجاری انتظار دارد طی آن دارای تداوم فعالیت باشد، تاکید نموده است. به‌رغم

آنکه استاندارد مزبور مدت چنین دوره‌ای را صراحتاً ذکر نکرده است، اما دوره یکسال پس از تاریخ تصویب صورتهای مالی توسط مدیران را تلویحاً مورد نظر قرار داده و به ضرورت افشای اضافی از این بابت، در صورتی که دوره مزبور کوتاهتر از یکسال باشد، اشاره نموده است.

## فرض تداوم فعالیت بر

### ادامه موجودیت

## عملیاتی واحد تجاری

### در آینده قابل پیشبینی

مبتنی است.

واحد مورد رسیدگی در خلال دوره مزبور می‌شد، از جانب حسابرسان و واحدهای مورد رسیدگی با مخالفت قابل ملاحظه‌ای روبه‌رو گردید، با وجود این استاندارد مورد بحث دوره یکسال پس از تاریخ تصویب

صورتهای مالی توسط

مدیران را که در متن

پیشنهادی اولیه برای آینده

قابل پیشبینی عنوان شده

بود، با الحاق شرایطی

پذیرفت. براین اساس

مقرر شد هرگاه تداوم

فعالیت واحد مورد

رسیدگی برای دوره‌ای کمتر از یکسال از تاریخ تصویب صورتهای مالی آن مورد نظر مدیران باشد و آنان این مطلب را طی یادداشت توضیحی همراه صورتهای مالی افشا نکنند، حسابرسان باید در گزارش خود به چنین مطلبی اشاره نمایند (بیانیه هفتم استاندارد شماره ۱۳۰).

استاندارد شماره ۱۳۰ شامل بیانیه‌های نه‌گانه‌ای است که هر یک از آنها نحوه برخورد حسابرس را در مواجه شدن با شرایط مختلف مورد ملاحظه قرار می‌دهد.

## بیانیه اول

"حسابرسان هنگام شکل‌دهی اظهار نظر خود نسبت به ارائه تصویر درست و منصفانه<sup>۷</sup> صورتهای مالی باید توانایی واحد مورد رسیدگی را به ادامه فعالیت به عنوان یک واحد دایر مطمئن نظر قرار داده و به هرگونه افشای مربوط در صورتهای مالی توجه نمایند".

در استاندارد مورد بحث چنین بیان شده است که فرض تداوم فعالیت بر ادامه موجودیت عملیاتی واحد تجاری در آینده قابل پیشبینی مبتنی است و بنابراین داراییها و بدهیها براساس مبنای زیر در صورتهای مالی شناسایی و اندازه‌گیری

تجاری در اکثر موارد ناشی از مشکلات جریانهای نقدی است، از این رو در صورت وجود احتمال خطر ناشی از توقف فعالیت واحد مورد رسیدگی، حسابرس باید پیشبینی جریانهای نقدی را رسیدگی کرده و تحقق پذیری آنها و نیز امکان دستیابی واحد مورد رسیدگی را به استقراضهای پیشبینی شده مورد مذاقه قرار دهد. در این خصوص، به کارگیری استاندارد شماره ۱۳۰ بسیار سودمند خواهد بود.

معمولاً در روشهای تهیه بودجه، پیشبینیهای زیر صورت می‌گیرد:

- پیشبینی سود؛
- پیشبینی مخارج سرمایه‌ای و واگذاری داراییهای ثابت؛
- پیشبینی جریانهای نقدی.

حسابرس باید پیشبینیهای مذکور را درست به همان ترتیبی که تهیه شده‌اند، کنترل نماید.

در مورد پیشبینی سود، حسابرس باید نسبت به واقعیتان بودن پیشبینی فروش اطمینان یابد. معمولاً، افزایش در فروش مستلزم تبلیغات بیشتر یا پایین آوردن قیمت فروش کالا است و آثار چنین تغییراتی مشخصاً در بودجه منعکس خواهد شد (از طریق افزایش مخارج تبلیغات یا کاهش حاشیه سود ناخالص). افزون بر این، حسابرس باید قابلیت دستیابی به افزایش در فروش را بررسی نماید. به عنوان مثال اگر مقادیر فروش پیشبینی شده از ظرفیت تولید واحد مورد رسیدگی تجاوز کند یا آنکه نگهداری کالاهای ساخته شده و فروش آنها در آینده مورد نظر باشد، امکان عدم تحقق پیشبینیهای به عمل آمده از سوی واحد مورد رسیدگی، وجود خواهد داشت. اصولاً انتظار می‌رود هزینه‌های مستقیم نظیر بهای تمام شده کالاهای خریداری شده متناسب با تغییر در حجم فروش، تغییر یابد. هزینه‌های غیرمستقیم نیز هر چند در بیشتر موارد باید مشابه

بادوره‌های پیشین باشد، اما در دوره مورد رسیدگی ممکن است مبلغ آن در اثر عواملی نظیر بازخرید خدمت کارکنان مازاد یا زیان ناشی از واگذاری داراییهای ثابتی که دیگر مورد نیاز نیستند، اضافه شده باشد. ضمناً هزینه‌های بهره باید به عنوان حاصل ضرب نرخ بهره در تسهیلات دریافتی (یا اضافه برداشت بانکی) محاسبه و کنترل گردد. به طور کلی، در صورتی که واحد مورد رسیدگی با مسائل تداوم فعالیت مواجه بوده و پیشبینی به عمل آمده حاکی از وقوع زیان در آینده باشد، حسابرس درباره استمرار حیات واحد مورد رسیدگی تردید بیشتری خواهد داشت و چنانچه پیشبینی مزبور بیانگر کسب سود در آینده باشد، وی به بررسی واقعیتان بودن آن خواهد پرداخت.

در مورد پیشبینی مخارج سرمایه‌ای، حسابرس باید واقعیتان بودن پیشبینی انجام شده را بررسی کند. اگر واحد مورد رسیدگی با مسائل تداوم فعالیت مواجه باشد، طبعاً مخارج سرمایه‌ای پیشگفته پایین بوده و حتی احتمال واگذاری داراییهای ثابت به منظور تامین وجه نقد وجود خواهد داشت. چنانچه پیشبینی به عمل آمده حاکی از واگذاری داراییهای

ثابت باشد، لازم است حسابرس اطمینان حاصل کند که اولاً تصمیم واحد مورد رسیدگی درباره واگذاری مزبور مبتنی بر نگرشی واقعیتان می‌باشد (زیرا وجود برخی از داراییها ممکن است برای ادامه

در مورد پیشبینی سود، حسابرس باید نسبت به واقعیتان بودن پیشبینی فروش اطمینان یابد.

روش امکانپذیر است، یکی به وسیله پیشبینی دریافتها و پرداختهای نقدی و دیگری از طریق تهیه ترازنامه‌ای که در آن مانده حسابهای بانکی (و اضافه برداشت) در اثر موازنه کردن ترازنامه به دست خواهد آمد. بهترین نحوه عمل در این خصوص، کار بست همزمان هر دو روش می‌باشد به طوری که با قرار دادن مانده پیشبینی شده وجه نقد (و اضافه برداشت) در ترازنامه و موازنه آن بتوان به درستی کار پی برد (چه بروز هرگونه خطای کوچکی موجب عدم توازن ترازنامه خواهد شد). به منظور کنترل صورت‌های مالی پیشبینی شده حسابرس باید دوره‌های زمانی مربوط به گردش موجودیها، وصول مطالبات و واریز بدهیها را ملاحظه و از وجود تشابه آنها با ارزشهای تاریخی، اطمینان حاصل نماید. در صورت وجود تفاوت‌های با اهمیت، حسابرس باید تحقق پذیری آنها را بررسی کند. به عنوان مثال اگر در پیشبینی انجام شده برای دوره واریز بدهیها، افزایشی در نظر گرفته شده باشد و بستانکاران از این موضوع که واحد مورد رسیدگی با مسائل تداوم فعالیت مواجه است آگاهی یافته باشند، طبعاً آنان برای وصول سریعتر طلب خود فشار آورده و مثلاً ممکن است تا وصول مانده طلب خود، از فروش مواد اولیه به واحد مورد رسیدگی خودداری کنند و اساساً در چسبنین شرایطی هرگونه افزایشی که در دوره اعتبار پیشبینی

شود، نباید تحقق پذیر تلقی گردد. افزون بر این، پیشبینی جریانهای نقدی شامل تحصیل و واگذاری داراییهای ثابتی که در مرحله قبل کنترل شده‌اند و همچنین بازپرداخت تسهیلات دریافتی می‌باشد که

عملیات واحد مورد رسیدگی ضروری باشد) و ثانیاً وجوه حاصل از واگذاری و تاریخ وصول آن به نحو معقولی تعیین شده است. پیشبینی جریانهای نقدی نیز به دو

در این خصوص حسابرس باید آن را با قرارداد وام کنترل نماید.

حتی اگر نظر حسابرس را نسبت به تحقق پذیری پیشبینی جریانهای نقدی مساعد فرض کنیم، با وجود این لازم است آمادگی بانک در تامین مالی استقراض پیشبینی شده کنترل شود. در صورتی که استقراض پیشبینی شده بیشتر از حد اضافه برداشت جاری واحد مورد رسیدگی باشد، موضوع احتمالاً توسط بانک اعلام خواهد شد.

در مواردی که از نرم افزار صفحه های گسترده<sup>۹</sup> برای اکثر پیشبینی های به عمل آمده استفاده شده باشد،

حسابرس باید اثر تغییرات در عواملی نظیر قیمت و مقدار فروش و بهای تمام شده مربوط به آن را بر سود و جریان نقدی بررسی نماید.

اکثر واحدهای تجاری که با مشکلات جریانهای نقدی روبه رو هستند ممکن است بدون افزودن بر میزان استقراض، بتوانند بر مشکلات جاری خویش فایز آیند. علت امر آن است که معمولاً در کوتاهمدت افزایش در فروش، حتی اگر به افزایش سود یا کاهش زیان منجر شود، مستلزم افزایش در استقراض (جهت تامین مالی سرمایه در گردش) است. در بلندمدت، افزایش سود موجب نوعی بهبود نقدینگی واحد تجاری خواهد شد. متقابلاً، کاهش در فروش در اغلب موارد هر چند بهبود جریان نقدی واحد تجاری را در کوتاهمدت به همراه خواهد داشت (زیرا سرمایه در گردش کمتری مورد نیاز است)، لیکن این امر باعث افزایش زیان گردیده و در بلندمدت بدتر

شدن جریان نقدی را در پی خواهد داشت. بنابراین، به دلایل زیر هرگونه تغییر در فروش احتمالاً به بدتر شدن جریان مزبور منجر خواهد شد:

● در کوتاهمدت، افزایش در فروش موجب بدتر شدن جریان نقدی می شود؛

● در بلندمدت، کاهش در فروش موجب بدتر شدن جریان نقدی می شود.

بدین ترتیب، مثلاً اگر یک واحد تجاری هم اکنون در حد استقراض خود باشد، مبادرت به هرگونه افزایش یا کاهش فروش سبب بدتر شدن جریان نقدی آن می شود، به طوری که حتی ممکن است بانک برانگیخته شده و تسهیلات اعطایی را سریعاً مطالبه و توقف فعالیت واحد تجاری را نتیجه گیری کند.

برانگیخته شده و تسهیلات اعطایی را سریعاً مطالبه و توقف فعالیت واحد تجاری را نتیجه گیری کند.

بیانیه سوم  
"در صورتی که حسابرسان نسبت به توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت به عنوان یک واحد دایر تردید داشته باشند، باید سطح آن را تعیین و مستند کنند. در تعیین سطح تردید، حسابرسان باید به کلیه اطلاعات مربوطی که در خلال حسابرسی خود برخورد کرده اند، توجه نمایند."

اجرای این بیانیه، بر بیانیه دوم استاندارد شماره ۱۳۰ تقدم دارد. در استاندارد مزبور، شاخصهای مسائل تداوم فعالیت به شرح زیر عنوان شده است:

● مالی - نظیر زیانهای تجاری و مشکلات جریانهای نقدی؛  
● عملیاتی - نظیر تغییرات در بازار و

تکنولوژی؛

● سایر - نظیر دعوی حقوقی عمده.

مهمترین نسبت برای سنجش مشکلات نقدینگی، نسبت اهرمی<sup>۱۱</sup> است. نسبت اهرمی بالا حاکی از آن است که واحد تجاری در تامین منابع مالی خود بیش از حد معمول به استقراض روی آورده است و این امر خود می تواند بیانگر مشکلات نقدینگی و مسائل تداوم فعالیت باشد.

### بیانیه چهارم

"حسابرسان باید به لزوم اخذ تاییدیه کتبی از مدیران در موارد زیر، توجه کنند:  
الف - ارزیابی مدیران درباره تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی؛

ب - هرگونه افشای مربوط در صورتهای مالی."

این بیانیه از استاندارد مورد بحث مقرر می دارد که هرگاه گردآوری شواهد حسابرسی کافی درباره موضوع با اهمیتی از حساسیت ویژه ای برخوردار باشد، حسابرس باید نسبت به اخذ تاییدیه کتبی از مدیران اقدام کند. اما، در مراحل چنین کاری تنها زمانی که واحد مورد رسیدگی با مسائل تداوم فعالیت مواجه است، ضرورت خواهد داشت. در صورتی که مدیران از ارائه تاییدیه کتبی امتناع ورزند، نوعی محدودیت در دامنه رسیدگی<sup>۱۱</sup> وجود خواهد داشت و بنابراین حسابرس ممکن است اظهار نظر غیرمقبول<sup>۱۲</sup> ارائه دهد (حسب مورد، اظهار نظر مشروط با عبارت به استثنای یا عدم اظهار نظر).

### بیانیه پنجم

"حسابرسان باید توجه کنند که صورتهای مالی برای ارائه تصویر درست و منصفانه، حاوی افشای ضروری مربوط به تداوم فعالیت باشد."

در این مرحله، حسابرس باید به این



پرسش پاسخ دهد که آیا درباره مسائل تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی، مواردی که مستلزم افشا در صورتهای مالی باشد، وجود دارد؟ اگر پاسخ این پرسش منفی باشد دیگر نیازی نیست که حسابرس سایر بیانیتهای استاندارد شماره ۱۳۰ را اجرا نماید و در چنین حالتی، صورتهای مالی یا گزارش حسابرسی فاقد هرگونه یادداشت یا توضیح درباره مسائل تداوم فعالیت خواهد بود (مانند آنکه مسائل تداوم فعالیت اساساً وجود نداشته باشد). اما اگر پاسخ پرسش مذکور مثبت باشد، اجرای سایر بیانیتهای استاندارد شماره ۱۳۰ ضرورت خواهد داشت.

#### بیانیه ششم

"چنانچه حسابرسان درباره توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت به عنوان یک واحد دایر، تردید اساسی داشته اما در مورد اعمال مبنای تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی با واحد مورد رسیدگی عدم توافقی نداشته باشند، باید هنگام پایه‌ریزی مبنای اظهار نظر خود یک بند توضیحی اضافه کنند. اظهار نظر حسابرسان تا آنجا که تنها به این موضوع مربوط می‌شود نباید غیرمقبول باشد، مشروط بر آنکه صورتهای مالی برای ارائه تصویر درست و منصفانه حاوی افشای کافی در مورد موضوعهای ناشی از تردید، باشد".

در اینجا، حسابرس به این نتیجه می‌رسد که احتمال خطر عدم تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی وجود خواهد داشت. یادداشتهای همراه صورتهای مالی باید مسائل تداوم فعالیت را توضیح دهد تا حسابرس بتواند با افزودن یک بند توضیحی در گزارش خود، اظهار نظر مقبول<sup>۱۳</sup> ارائه کند.

دوره‌ای کمتر از یکسال از تاریخ تصویب صورتهای مالی را در نظر گرفته و این واقعیت را افشا کرده باشند، حسابرسان باید به آن در بخش مبنای اظهار نظر گزارش خود اشاره کنند، مگر آنکه واقعیت مزبور در جای دیگری از گزارش آنان تصریح شده باشد. اظهار نظر حسابرسان تا آنجا که تنها به این موضوع مربوط می‌شود نباید غیرمقبول باشد.

اگر دوره پیشبینی مدیران، به کمتر از یکسال پس از تاریخ تصویب صورتهای مالی تسری یابد و این واقعیت در یادداشتهای همراه صورتهای مالی افشا شده باشد، حسابرسان می‌توانند یک گزارش حاوی اظهار نظر مقبول همراه با بند توضیحی ارائه دهند. اساساً چنین به نظر می‌رسد که اگر احتمال خطر عدم تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی خیلی کم باشد، دیگر نیازی به هیچ‌گونه توضیح در یادداشتهای همراه صورتهای مالی نبوده و حسابرس قادر خواهد بود که یک گزارش حسابرسی با اظهار نظر کاملاً مقبول ارائه دهد.

بیانیه هشتم  
"هرگاه حسابرسان در مورد تهیه صورتهای مالی برمبنای تداوم فعالیت با واحد مورد رسیدگی توافق نداشته باشند، باید اظهار نظر حسابرسی مردود صادر کنند."

چنین موقعیتی کمتر پیش می‌آید، زیرا بندرت اتفاق می‌افتد که توقف فعالیت واحد مورد رسیدگی برای حسابرس محرز گردیده و صورتهای مالی حسابرسی شده منتشر شود. علت این امر آن است که اگر حسابرس راجع به اینکه واحد مورد رسیدگی در حال رفتن به سوی توقف فعالیت است، اطمینان یابد احتمالاً حق‌الزحمه حسابرسی وی پرداخت نمی‌شود و بنابراین حسابرسی انجام نخواهد شد. در چنین شرایطی، تصدی امور انحلال واحد تجاری به مدیر تصفیه واگذار شده و در غیاب صورتهای مالی حسابرسی شده، تنها صورتهای مالی تهیه شده توسط مدیر تصفیه، ارائه می‌گردد.

هنگامی که یک

واحد اصلی تصمیم بگیرد به عملیات یکی از واحدهای فرعی خود خاتمه دهد، موقعیت مورد اشاره در بیانیه حاضر می‌تواند برای واحد فرعی مزبور رخ دهد. همچنین، زمانی که مالک یک واحد تجاری به علت کناره‌گیری، تصفیه واحد خود را در نظر داشته باشد،

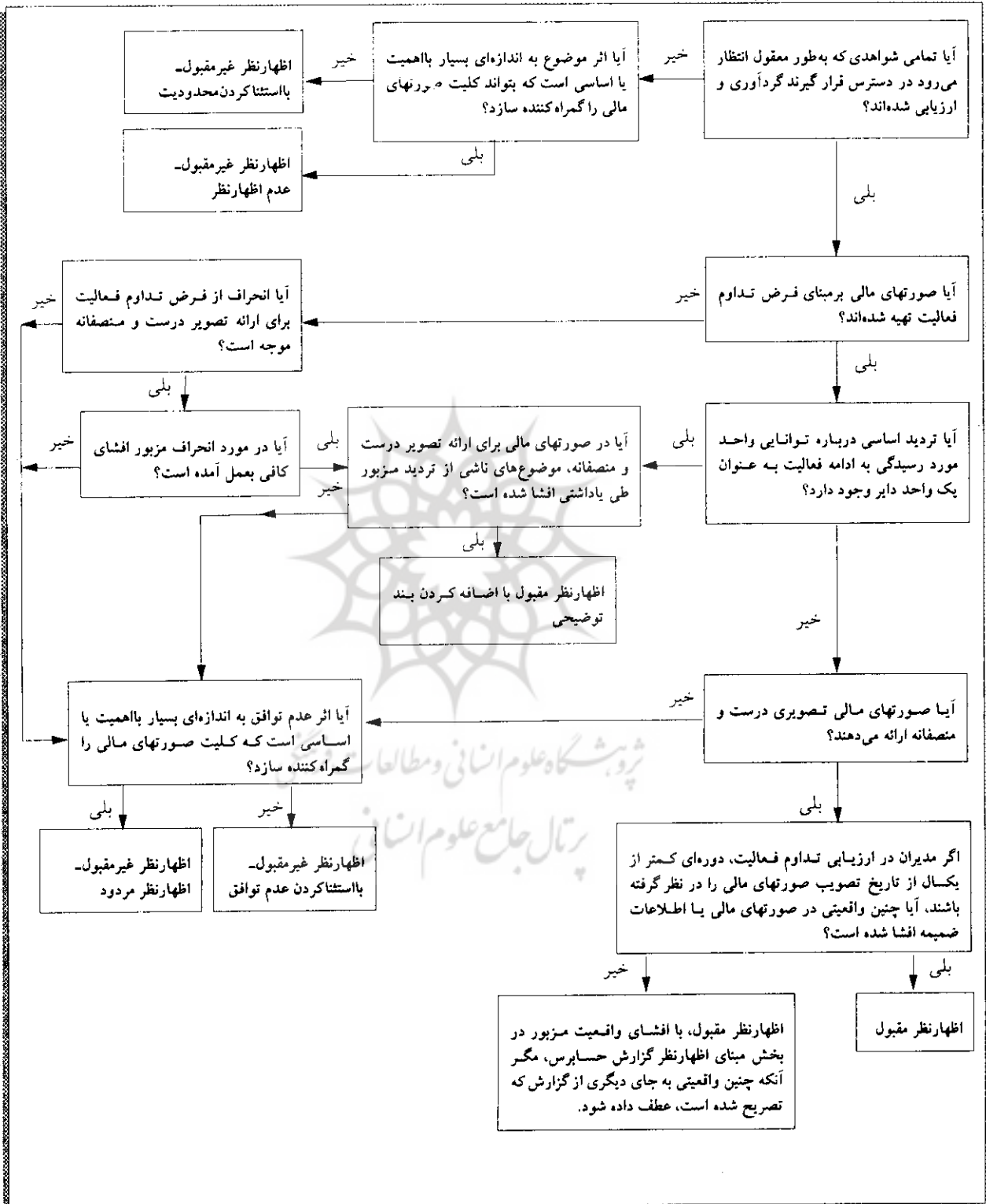
موقعیت مذکور مصداق خواهد داشت. در این‌گونه شرایط، تهیه صورتهای مالی برمبنای تداوم فعالیت موجه نبوده و بنابراین حسابرس باید اظهار نظر حسابرسی مردود ارائه کند.

در صورتی که حسابرسان نسبت به توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت به عنوان یک واحد دایر تردید داشته باشند، باید سطح آن را تعیین و مستند کنند.

اگر واحد مورد رسیدگی با مسائل تداوم فعالیت مواجه بوده و درباره تسری دوره پیشبینی شده به کمتر از یکسال پس از تاریخ تصویب صورتهای مالی، هیچ‌گونه افشایی در یادداشتهای همراه صورتهای مالی انجام نشده باشد، براساس استاندارد مورد بحث،

نوعی محدودیت در رسیدگی وجود دارد. در چنین شرایطی، حسابرسان به علت عدم دسترسی به کلیه اطلاعات و توضیحات ضروری، اظهار نظر غیرمقبول ارائه خواهند کرد.

نمودار ۱- نحوه برخورد با تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی



## بیانیه نهم

"در موارد نادر، ممکن است مدیران واحد مورد رسیدگی صورتهای مالی را برای ارائه تصویر درست و منصفانه براساس سایر مبانی غیر از تداوم فعالیت تهیه نمایند. در این گونه موارد خاص، اگر نظر حسابرسان نسبت به موجه بودن سایر مبانی مورد استفاده جلب شده باشد و صورتهای مالی نیز حاوی افشای ضروری از این بابت باشد، آنان نباید اظهار نظر حسابرسی خود را در این باره غیرمقبول ارائه کنند."

چنین وضعیتی نیز، که به تهیه صورتهای مالی مورد رسیدگی بر مبنای غیر از تداوم فعالیت (به عنوان مثال بر مبنای توقف فعالیت یا انحلال) اشاره دارد، کمتر پیش خواهد آمد. در موارد استثنایی، برآورد صحیح ارزش داراییها و بدهیها بر مبنای تصفیه امکانپذیر است، نظیر انحلال یک مشارکت خاص<sup>۱۴</sup> یا زمانی که شخص وابسته ای<sup>۱۵</sup> توافق کند که داراییهای واحد تجاری را خریداری نماید. با وجود این، در اکثر مواقعی که حسابرسی در حال انجام است، داراییها در تملک واحد تجاری و بدهیها نیز (از جمله بدهیهای احتمالی مانند خسارت ناشی از باز خرید خدمت کارکنان) در تعهد آن می باشد و برآورد صحیح عواید فروش داراییها و نیز بدهیها برای حسابرس امکانپذیر نیست و بنابراین به دلیل وجود چنین ابهامی، وی احتمالاً در گزارش حسابرسی خود اظهار نظر غیرمقبول ارائه خواهد کرد. با وجود این، این امکان هم وجود دارد که حسابرس با افزودن یک بند توضیحی در گزارش خود، اظهار نظر مقبول ارائه دهد. در این حالت، بند توضیحی مذکور باید به یادداشتهای همراه صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی که به ابهام در برآورد نتایج مالی تصفیه اشاره دارد، عطف داده شود.

متن اصلی استاندارد شماره ۱۳۰ دارای

چهار ضمیمه است. در این مقاله، تنها یکی از ضمایم مورد اشاره که نحوه برخورد با تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی را به صورت یک درخت تصمیمگیری بسیار سودمند نشان می دهد، در نمودار ۱ ارائه گردیده است.<sup>۱۶</sup>

## نتیجه گیری

به طور کلی، استاندارد شماره ۱۳۰ با موضوع تداوم فعالیت، به دلایل زیر گامی فراتر از جایگزین رهنمود حسابرسی محسوب می شود:

● ملزم کردن حسابرسان به داشتن نقشی فعالتر در توجه به تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی؛

● افزایش دوره تسری تداوم فعالیت به یکسال پس از تاریخ تصویب صورتهای مالی به وسیله مدیران؛

● ارائه رهنمودی سودمند به حسابرسان. در هر حال، چنین استانداردی که خط مشی آن بر نوعی دوران‌دیشی مبتنی می باشد، برای تأمین مقاصد اصلی زیر تدوین شده است:

● حداقل کردن احتمال خطر برای حسابرسان از نظر مورد سؤال واقع شدن هنگام توقف واحد مورد رسیدگی؛

● ایجاد یک مدرک قانونی.<sup>۱۷</sup> در حقیقت، استاندارد شماره ۱۳۰ احتمالاً نوعی سازش بین انتظارات استفاده کنندگان صورتهای مالی که خواستار تضمین تداوم فعالیت واحد تجاری در زمان یکسال از جانب حسابرسان هستند و تمایل حسابرسان برای جلوگیری از طرح دعاوی ناشی از سهل انگاری<sup>۱۸</sup> در صورت توقف واحد مورد رسیدگی در خلال یکسال پس از تاریخ تصویب صورتهای مالی، خواهد بود.

## پی نوشت

۱- نویسنده مقاله عضو پیوسته انجمن حسابداران

خسیره انگلستان و ویسلز (FCA) و جامعه حسابداران رسمی انگلستان (FCCA) می باشد.

2- Auditing Practices Committee (APC).  
3- Statements of Auditing Standards (SASs).  
4- The going concern basis in financial statements.

5- Auditing Practices Board (APB)

هیئت رویه های حسابرسی (APB) از آوریل ۱۹۹۱ میلادی، مسئولیت تدوین و انتشار بیانیه های استاندارد های حسابرسی (SASs) و رهنمودها و بولتن های حرفه ای را در بریتانیا عهده دار می باشد. پیش از این، مسئولیت صدور استانداردها و رهنمودهای حرفه ای حسابرسی با کمیته رویه های حسابرسی (APC) بوده است.

6- Foreseeable future.

7- True and fair view.

8- Going concern risks

9- Spreadsheets.

10- Gearing ratio.

11- Scope limitation.

12- Qualified opinion.

13- Unqualified opinion.

14- Joint venture.

15- Third party.

۱۶- مطالب تفصیلی راجع به شکل و محتوای گزارش حسابرسی (در بریتانیا)، در استاندارد شماره ۶۰۰ از بیانیه های استانداردهای حسابرسی "Auditors' report on financial statements" آمده است.

۱۷- در قانون شرکتهای بریتانیا (مصوب سال ۱۹۸۹ میلادی) تداوم فعالیت تعریف نشده، اما لزوم اعمال چنین فرضی در مورد واحدهای تجاری مقرر گردیده است.

18- Negligence claims.

## منبع

ACCA Students' Newsletter, December 1995.

## تسلیمت

آقایان داود مسگریان حقیقی و محمود ساسانی از اعضای انجمن هر یک به سوگ عزیزی نشسته اند. مصیبت وارده را به ایشان و خانواده محترمشان تسلیمت عرض می نمایم.

انجمن حسابداران خبره ایران

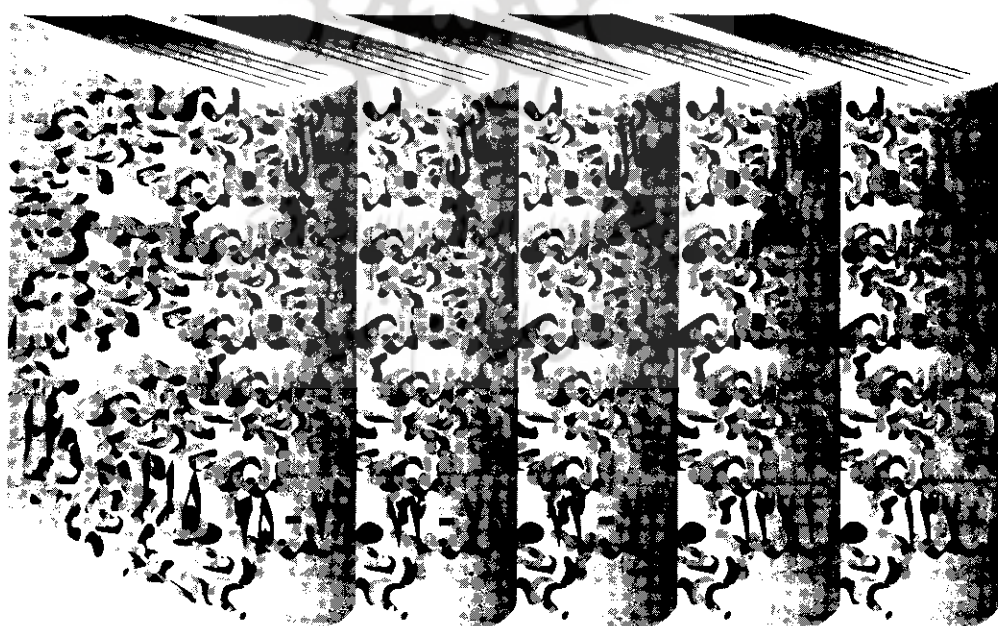
# حسابدار

دوره های صحافی شده حسابدار

در پنج جلد ( گالینگور - طلاکوب )

به شرح زیر آماده توزیع شده است :

سال هفتم از شماره ۷۳ تا شماره ۸۴ سال ۱۳۷۰  
سال هشتم از شماره ۸۵ تا شماره ۹۶ سال ۱۳۷۱  
سال نهم از شماره ۹۷ تا شماره ۱۰۸ سال ۷۲-۷۳  
سال دهم از شماره ۱۰۹ تا شماره ۱۱۴ سال ۷۴-۷۵  
سال یازدهم از شماره ۱۱۵ تا شماره ۱۲۰ سال ۷۵-۷۶



رنگ روی جلد کتابها : سرمه ای و خاکستری

متقاضیان می توانند جهت خرید و تحویل دوره های پنج جلدی با دفتر ماهنامه  
تلفن : ۸۹۲۹۲۶ فاکس : ۸۸۹۹۷۲۲ تماس بگیرند.

یا مستقیماً به آدرس مجله ( خیابان نجات الهی شماره ۱۵۲ ) مراجعه فرمایند.