

# تداوم فعالیت

## ابوالقاسم مسیح آبادی

### مقدمه

تشریح مفهوم تداوم فعالیت برای خوانندگان مبتدی رشته حسابداری در یک کتاب درسی به آسانی امکان پذیر است. بطوری که علی الظاهر ابهامی در کار نیست. برای هر دانشجوی این رشته داشتن این چنین تصویری که: «شخصیت حسابداری هر واحد تجاری تداوم دارد» از گامهای نخستین جهت ادامه تحصیل محسوب می گردد.

فرض تداوم فعالیت به عنوان یکی از اساسی ترین مفروضات حسابداری می باشد، معذالک با بررسی دقیق و منتقدانه در متون حسابداری: اهمیت، امکان تحقق و اعتبار این فرض مورد سؤال قرار می گیرد و این مطلب هدف مقاله حاضر است.

### تعریف تداوم فعالیت

از تداوم فعالیت تعاریف مختلفی شده است. کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری IASC<sup>۱</sup>، فرض تداوم فعالیت را به عنوان یکی از مفروضات بنیادی حسابداری بدینگونه

---

1- International Accounting Standards Committee

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 نه قصد بر این است که واحد تجاری منحل یا عملیات آن به نحو قابل ملاحظه‌ای کاهش داده شود و نه ضرورت این کار احساس می‌شود».

تعریف تداوم فعالیت به شرح فوق که تأکید بر استمرار شخصیت واحد تجاری دارد، اصولاً نقطه مقابل وضعیتی است که یک شرکت برای انجام و به ثمر رساندن یک دادوستد مهم تشکیل می‌شود و پس از خاتمه دادوستد عمر شرکت خاتمه می‌یابد. مثل قرارداد مشارکت بین دو یا چند نفر برای انجام کاری مشخص که در محدوده زمانی معین صورت پذیرد. چنین شرکتی بیشتر از زمان لازم برای انجام کار تداوم فعالیت نخواهد داشت.

فرض تداوم فعالیت بر مبنای تأثیر یک سلسله معاملات نامحدود پی‌درپی طرح‌ریزی شده است. محتمل‌ترین وضعیت برای واحد تجاری این است که فرض شود در آینده قابل پیش‌بینی منحل و برچیده نخواهد شد، از طرفی فرض تداوم فعالیت را نباید به مفهوم دوام و بقای همیشگی واحد تجاری تعبیر کرد، بلکه پیش فرضی است از: استمرار، تداوم، و موجودیت واحد تجاری برای یک دوره زمانی کافی جهت اجرای عملیات آتی، انجام قراردادها و ایفای تعهدات. در تداوم فعالیت واحد تجاری برای مدت عمرش از قبل تصمیم‌گیری نکرده است، ممکن است آنقدر ادامه پیدا کند تا موفق شود.

بدون تردید، بین قصد و نیت یک شرکت عادی و قصد و نیت یک قرارداد مشارکت برای انجام کار معین، تفاوت قابل ملاحظه وجود دارد. معذالک سؤالی مطرح می‌گردد که آیا این تفاوت در «نیت» تفاوت در «فرض» درباره عمر شرکت را توجیه می‌کند؟

گرچه فرض تداوم فعالیت عموماً پذیرفته شده است، اما این پذیرش خالی از بحث و جدل نیست، مؤسسه آرتوراندرسن و شرکاء در مقام مخالفت عنوان می‌کنند که: فرض تداوم فعالیت به عنوان یک قضیه اثبات شده عمومی، بی‌اساس است و یک «فرض اولیه حسابداری» مناسب محسوب نمی‌گردد، حتی پا را فراتر گذاشته و اظهار می‌کنند که، فرض تداوم فعالیت اغلب به عنوان مستمسکی توسط حسابداران برای توجیه غفلت در اعلام قبلی

ورشکستگی قریب الوقوع واحدهای تجاری بکار گرفته شده است.<sup>۱</sup> حتی صاحب‌نظرانی که فرضیه تداوم فعالیت را می‌پذیرند محدودیت‌هایش را نادیده نمی‌گیرند. اغلب تصدیق می‌کنند که این فرض یک حقیقت علمی، یا حتی یک فرض منطقی نیست. پیتون (Paton) می‌پذیرد که فرض تداوم فعالیت «از اقامه دلیل در وضعیت ویژه عاجز است» همچنین او با این موضوع که فرض تداوم فعالیت «تماماً مدلل است و تأییدیه چندانی را طلب نمی‌کند»<sup>۲</sup> مخالفت می‌ورزد. مادامیکه پیتون فرض تداوم فعالیت را برای پشتیبانی مباحثه‌اش به خدمت گرفته بود، کارسون Carson دریافت بود که این فرض بی‌نقص نیست. شواهد و آمار در طول عمر شرکت عدم تأیید آن را نشان می‌دادند.<sup>۳</sup>

### درجه شمول تداوم فعالیت

در بیشترین مباحثات مربوط به تداوم فعالیت به سادگی عنوان می‌شود که شخصیت حسابداری به مدت نامحدود تداوم دارد و بنا بر این در آینده قابل پیش‌بینی منحل نخواهد شد. اگر فرض کلاً این معنی را دربر دارد، پس کاملاً بهبوده و نامعتبر است، زیرا هر سال هزاران واحد تجاری کوچک تشکیل شده و در طی سال هنوز پا نگرفته، منحل شده و از بین می‌روند. ضرورت ایجاب می‌کند در مورد هر مؤسسه توجه بیشتری به میانی فرض تداوم معطوف گردد. شاید بهتر آن باشد که در تعریف تداوم فعالیت بیشتر بر «پابرجا ماندن واحد تجاری برای عملیات پی‌درپی» تأکید شود تا بر اینکه «در فقدان مدرک مخالف فرض می‌شود که واحد تجاری تداوم فعالیت دارد». که در این صورت تداوم فعالیت یک «نتیجه» خواهد بود نه یک «فرض».

1- The Postulate of Accounting: What it is, How it is determined, How it should be Used, (Arthur Andersen and Co., September 1960), PP. 18-20.

2- W. A. Paton "Assumptions of the Accountant", in Herbert F. Taggart (ed).

3- A. B. Carson, "Replacement Cost' is Compatible With Going Concern Postulate", The Journal of Accountancy, (January 1949), P. 35.

توضیح آنکه، اگر حسابدار در جهت آنکه آیا «مدرکی بر خلاف» وجود دارد، جستجو کرده و نتواند آن را اثبات نماید پس می‌تواند تداوم فعالیت را به عنوان یک نتیجه «که مرجح بر فرض» 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. بدتر آنکه، حرفه حسابداری را گریزی از فرض تداوم فعالیت نیست، پذیرش بی چون و چرای این فرض ممکن است منتج به گمراه کنندگی صورتهای مالی گردد.

### تداوم تا کجا؟

حتی اگر مدرکی دال بر ادامه عملیات یک واحد تجاری بطور نامحدود وجود داشته باشد، فرض تداوم فعالیت علاوه بر حد وجود چه چیزی را می‌رساند؟ به عنوان مثال، آیا استمرار مالکیت را ثابت می‌کند؟ اگر این طور است، چگونه می‌توان عدم ثبات مالکیت را در شرکتهای بزرگی که مرتباً سهامشان مورد معامله قرار می‌گیرد توجیه نمود، چنین تعبیری از فرض تداوم فعالیت تضادی آشکار با تصور عمومی دارد. لد (D Wight. R. Ladd) اشاره به نکته‌ای ظریف دارد، او فرق بین تصفیه و فروش یک واحد اقتصادی را مطرح می‌سازد. در وضعیت اول واحد اقتصادی از بین می‌رود. کارکنانش شغل‌هایشان را از دست می‌دهند، مشتریانش باید در جستجوی منابع جدید برای خریدهای خود باشند. اما در وضعیت دوم، واحد اقتصادی به وجود خود ادامه می‌دهد، صاحبان جدیدی خواهد داشت. همچنین ممکن است بخشی از یک شرکت مورد تجدید سازمان قرار گیرد و وضعیتی بهتر از قبل بیابد. کارکنانش مشاغل خود را از دست نمی‌دهند و ارائه خدمت به مشتریانش ادامه می‌یابد.<sup>۱</sup> قبل از لد، چمبرز (Chambers)، مفهوم تصفیه را مورد بررسی و دقت نظر قرار داده است. او بین تصفیه اجباری و تصفیه اختیاری فرق قائل می‌شود. در تصفیه اجباری بستانکاران در

1- D Wight. R. Ladd, Contemporary Corporat Accounting and the Public (Richard D. Irwin, Inc 1963) P. 44.

درجه اول اهمیت قرار می گیرند. در باب مطالباتشان اطمینان خاطر می یابند و طبق قانون دارایی های شرکت به قیمتی که اغلب نامناسب هستند به فروش می رسند. در حالی که در یک تصفیه اختیاری مدیریت واحد تجاری در دوجه اول اهمیت باقی می ماند، دارایی ها طی دوره تجاری معمول مصرف می شوند و یا با قیمت های مطلوب به فروش می رسند.<sup>۱</sup>

در واقع آنطور که چمبرز توجه دارد، تصفیه اختیاری چیزی بیشتر یا کمتر از عملیات معمول یک واحد اقتصادی که در وضعیت عادی پسر می برد، نیست. او اشاره می کند شرکتی که در فرایند تصفیه اختیاری قرار گرفته، می تواند به عنوان شرکت با تداوم فعالیت تلقی گردد.<sup>۲</sup> عقیده مزبور اساساً، به جز اختلاف در کلمات، مشابه با برخی تعاریف ارائه شده درباره تداوم فعالیت است. انتظار می رود واحد اقتصادی به اندازه کافی به عملیات خود ادامه دهد تا «برنامه ها و طرح های موجود خود را تکمیل کند»<sup>۳</sup> یا «سفارشات موجود را به انجام رساند».<sup>۴</sup> تکمیل برنامه ها و انجام سفارشات موجود مستلزم تغییر منابع مولد به محصولات قابل فروش و فروش چنین محصولاتی است که در روند عادی تجارت صورت می گیرد، و در واقع تصفیه اختیاری اساساً همین معنا را دارد. لَد (Ladd) معتقد است که فرض تداوم فعالیت این مفهوم را می رساند که یک واحد اقتصادی تا آنجا می تواند تداوم یابد که وضعیت رقابتی خود را حفظ کند. این مفهوم از تداوم فعالیت، حتی از مفهوم تصفیه اختیاری هم فراتر می رود. از آن جهت که علاوه بر زمان لازم برای تکمیل برنامه ها و انجام سفارشات موجود، باید مدت زمان لازم جهت فرموله کردن برنامه های جدید و تحصیل منابع لازم برای اجرای آنها را نیز بدان افزود. کارسون و اسپروس<sup>۵</sup> متفق القولند که فرض تداوم فعالیت، جایگزینی

1- Raymond, J. Chambers. Accounting Evaluation and Economic Behavior (Prentice Hall Inc., 1966), P. 204.

2- Ibid, P. 205.

3- American Accounting Association.

4- Eldon S. Hendriksen. Accounting Theory (Richard D. Irwin, Inc., 1982), P. 88.

5- Robert T. Sprouse. "The Measurement of Financial Position and Income: Purpose and

دارائی‌های موجود را می‌رساند. تعبیر این نویسندگان از تداوم فعالیت برای پشتیبانی از نظریات ویژه در زمینه نحوه ارزشگذاری دارایی‌ها، به شرحی که بعداً و بطور مختصر خواهد گذشت، توسط آنها به خدمت گرفته می‌شود. در حال حاضر به این امر اکتفا می‌کنیم که تعبیر مزبور از آن مفهومی که فرض می‌کند شخصیت واحد اقتصادی در آینده قابل پیش‌بینی با تصفیه روبرو نخواهد شد، فراتر می‌رود. هنوز، این تعبیر با آن تعریف اساسی که فرض تداوم فعالیت را «بجا ماندن مورد انتظار برای انجام عملیات پی‌درپی» می‌داند، به طور کلی سازگاری دارد. روشن است که این چنین تعبیر دور از دسترس از تداوم فعالیت باید بر اساس وجود عملیات پی‌درپی احتمالی (مورد انتظار) باشد نه بر اساس فرض مشهور، وابسته به آن.

یک نکته نهایی باقی می‌ماند که باید مورد توجه قرار گیرد و آن اینکه، آیا فرض تداوم فعالیت، به ویژه اگر این فرض جایگزینی منابع موجود را برساند، شامل فرض تداوم عملیات با سود می‌شود؟ اگر فرضیه‌ای را بپذیریم که طبق آن هر واحد تجاری (بر خلاف سازمانهای دولتی یا خیریه) برای باقی ماندن در صحنه عملیات باید در بلند مدت سود بدست آورد، بنابر این فرض تداوم فعالیت همراه با سود همان استمرار خواهد بود. در صورت رد فرضیه باید تصدیق کنیم که اتکاء به سود به عنوان راهنما برای بکارگیری حسابداری بر اساس قیمت‌های جایگزینی گمراه کننده است.

## تداوم و اصول حسابداری

مطالعه حسابداری فی‌نفسه دلیلی برای اثبات خلاصه مشاهدات محیطی نیست. این قضیه که شخصیت حسابداری عمر نامحدود دارد، لازمه‌اش وجود دلایلی برای حسابداری است. در غیر این صورت حسابداران باید از حسابداری دست بکشند. این سؤال که آیا اصول و رویه‌های حسابداری در برخی موارد تحت تأثیر فرض تداوم فعالیت تعیین می‌شوند؟ سؤال معقولی است. اگر مفهوم تداوم فعالیت به حسابداری مربوط است، پس

حداقل بخشی از اصول حسابداری را باید اثبات کند. به علاوه، اصول حسابداری قابل بکارگیری برای وضیعت تصفیه قاعدتاً باید با اصول حسابداری با فرض تداوم فعالیت متفاوت باشد. اگر این مباحثات معتبر نیستند، پس بخش مهمی از فرض تداوم فعالیت در حسابداری اگر وجود خارجی نداشته باشد، لااقل نامعین است.

### فرض اولیه و اصول

مونیتز (Moonitz)، آشکارا معتقد است که از نظر حسابداری تداوم فعالیت مهم است زیرا، وی تداوم را به عنوان یکی از مفروضات اولیه که اصول حسابداری متکی بر آن است می‌شمارد.<sup>۱</sup>

همانطور که ساندرز، هاتفیلد و مور<sup>۲</sup> و گیلمن<sup>۳</sup> قبل از مونیتز این نظر را داشته‌اند. با این تفاوت که اینان تداوم را به عنوان میثاق که بر فرض اولیه ارجحیت دارد، بکار می‌بندند. در عین حال، مباحثه‌های بعدی اصول حسابداری برای روشن ساختن اینکه چطور فرض اولیه تداوم فعالیت اصول کاربردی را تعیین می‌کند، با شکست مواجه شد. گرچه اسپروس و مونیتز<sup>۴</sup> اظهار کردند که اصول حسابداری آنها از مجموعه مفروضات اولیه‌ای که در تحقیقات قبلی حاصل شده استنتاج گردیده، معذالک در مباحثات ایشان این مطلب که چطور فرض اولیه تداوم فعالیت به عنوان راهنما در استنتاج اصول حسابداری مؤثر واقع شده روشن نگردیده است.

1- Maurice Moonitz, The Basic Postulates of Accounting: In Accounting Research Study No. 1 (AICPA 1961), PP. 38-41.

2- Thomas Henry Sanders, Henry Rand Hatfield, and Underhill Moore, A Statement of Accounting Principles (AAA 1959), P. 3.

3- Stephen Gilman, Accounting Concepts of Profit (The Ronald Press Co. 1939), P. 205.

4- Robert T. Sprouse and Maurice Moonitz, A Tentative Set of Broad Accounting Principles For Business Enterprises: Accounting Research Study No 3 (AICPA 1962), P. ix.

مشابه این وضعیت در گزارش ساندرز، هاتفیلد و مور نیز دیده می‌شود. گرچه آنها به تداوم فعالیت به عنوان یک میثاق مهم توجه می‌کنند. ولی برای تصدیق اصول ویژه از آن مستقیماً استفاده نمی‌کنند. شاید از این رو که فرض تداوم فعالیت آنقدر بدیهی است که ضرورت استفاده از آن برای تأیید اصول حسابداری احساس نمی‌شود. همچنین شاید فرض اولیه از آن جهت که اولیه است در آغاز پذیرفته شده، زیرا به نظر می‌رسد که پذیرفتنی باشد، اما مورد مراجعه مجدد قرار نمی‌گیرد بدان جهت که ویژه نیست که هر اصل ویژه‌ای را پشتیبانی کند. بارزترین نشانه فرض تداوم فعالیت به عنوان مبنایی برای اصول حسابداری این حقیقت است که اصول مورد استفاده در وضعیت تصفیه با اصول حسابداری در وضعیت عادی تفاوت دارد. مبنای ارزشگذاری دارائی‌ها (بجز در مورد نقد) با اقلامی که در ترازنامه ذکر می‌شوند متفاوت است. همچنین گزارشگری بدهی‌ها در صورتهای مالی بیشتر از آنکه با مفاهیم اقتصادی هماهنگ باشد با ملاحظات قانونی سازگاری دارد. معذالک، هیچ سندی که به روشنی نشان دهنده اختلاف زیادی بین اصول حسابداری بکار برده شده برای واحد اقتصادی در حال تصفیه و واحد اقتصادی با تداوم فعالیت باشد، وجود ندارد. مطلب مزبور ممکن است بدین طریق توجیه شود که: انتظار می‌رود یک مؤسسه بیشتر تصفیه اختیاری را متحمل شود تا تصفیه اجباری، اما اگر اینطور است چرا باید فرض تداوم فعالیت در مورد شرکتهای با عمر محدود (از قبل تعیین شده) ضروری باشد.

### حسابداری تعهدی

می (May) بیان می‌کند که تمام تخصیص‌ها بین گذشته و آینده به فرض تداوم فعالیت بستگی دارد. به عبارت دیگر، مبنای تعهدی حسابداری فرض می‌کند که شخصیت واحد اقتصادی تداوم دارد. بنابراین به عنوان مثال، حسابداری استهلاک، بر اساس فرض اولیه تداوم فعالیت است. منطقاً در یک واحد اقتصادی که با تصفیه اجباری روبروست،

---

1- Gorge O. May, "Postulates of Income Accounting", The Journal of Accountancy, (August 1948), P. 108.



حسابداری استهلاک غیر قابل اجرا خواهد بود. حال این موضوع را بررسی می‌کنیم، فرض کنید که بخش بزرگی از یک واحد انتفاعی به وسیله یک نفر متصدی برای مدت یک سال اداره شود، با این هدف که موجودی را به قیمت قابل قبول و منصفانه با بستانکاران تهاتر نماید. از نظر متصدی، تداوم ارائه خدمات واحد انتفاعی با این هدف سازگار است و برای تحویل موجودی به طلبکاران باید کامیون جدیدی با عمر مفید ۵ سال خریداری شود. واضح است که شخصیت این بخش اقتصادی از واحد انتفاعی تداوم ندارد. پس در مورد کامیون چگونه عمل خواهد کرد؟ او کامیون را به بهای تمام شده ثبت می‌کند. اختلاف بین بهای تمام شده و ارزش برآوردی باز فروش آن را در پایان سال به عنوان هزینه استهلاک سال منظور خواهد نمود. بدین ترتیب در پایان سال، دارائی به قیمت خالص ارزش فروش گزارش خواهد شد. چگونه این طریقه عمل مغایر با رویه حسابداری استهلاک را انجام می‌دهد؟ مبالغ فقط تحت تأثیر پیش‌بینی تصفیه اجباری قرار گرفته‌اند. اصل یکی است، ارزش قراضه و عمر مفید برآوردی ممکن است با ارزش قراضه و عمر مفید ۵ سال مورد انتظار واحد انتفاعی فرق داشته باشد. از این رو مبلغ استهلاک احتمالاً متفاوت خواهد بود، اما اساس حسابداری استهلاک یکسان بکار گرفته می‌شود. وقتی عمر مفید دارائی قابل تعیین مجدد باشد، رویه‌های حسابداری تحت تأثیر فرض تداوم فعالیت قرار نمی‌گیرد.

### حسابداری معافیت مالیاتی

اگر تخصیص بین گذشته و آینده بر مبنای فرض تداوم فعالیت اثبات شود باعث می‌شود که معوق نمودن معافیت مالیاتی مربوط به خرید دارائیه‌ها مورد حمایت قرار گیرد که بنوبه خود بر اهمیت فرض تداوم فعالیت می‌افزاید. با این حال هیأت اصول حسابداری توصیه کرده است که شناسایی معافیت مالیاتی در سال خرید دارائی ارتباطی با مفهوم تداوم فعالیت ندارد. هیأت به نحوی محافظه کارانه همراه با اندکی تناقض، وجود یک دارایی در ارتباط با این معافیت را انکار کرده است: معذالک صراحتاً توجیه شناخت یک چنین دارایی لازمه‌اش

فرض عملیات سودآور آینده می‌باشد.

هدف پارگراف قبلی انکار کردن روش پذیرفته شده حسابداری معافیت مالیاتی نیست. و نیز دلیل بر اینکه روش حسابداری فرض تداوم را نقض می‌کند، نمی‌باشد. بلکه به این نکته اشاره دارد که روشهای حسابداری مرتبط با عملیات آتی شخصیت واحد اقتصادی بدون مراجعه صریح به فرض تداوم فعالیت فرموله شده‌اند. شاید این همان است که باید باشد. سودمندی اصول حسابداری برای استفاده کنندگان از صورتهای مالی از طریق مشاهدات و استنتاج منطقی باید به اثبات برسد.<sup>۱</sup> این اصول نباید با حقایق قبلی درباره محیطی که عملیات حسابداری در آن صورت می‌گیرد ناسازگار باشند، همان طور که مونیتز آنها را به عنوان مفروضات اولیه بکار برده است. اما قبول یک فرض اولیه مستقیماً به یک اصل منتهی نمی‌شود. این وضعیت به خوبی، شرایط روشنی که یک اصل مفید و مجاز باید دربر داشته باشد را بیان می‌کند.

## تداوم فعالیت و ارزشگذاری دارائیا

### ارزش تصفیه

در مباحثات حسابداری، بیشترین مواردی که به فرض تداوم فعالیت استناد می‌گردد مربوط به مبنای مناسب برای ارزشگذاری دارایی است و نیز بیشترین کاربرد فرض تداوم فعالیت در این زمینه نادیده گرفتن ارزش تصفیه اجباری دارایی‌ها است. پیتون اظهار می‌کند که، حتی در یک واحد اقتصادی با فرض عمر نامحدود، هر یک از اقلام دارائی که از مُد افتاده یا بدون استفاده است نباید به قیمتی بیشتر از ارزش اسقاط گزارش گردد.<sup>۲</sup> این اظهار باید به عنوان یک قاعده عمومی بررسی شود. این حقیقت که شخصیت واحد اقتصادی برای روبرو شدن با یک تصفیه اجباری قریب الوقوع ایجاد نمی‌گردد، ممکن است در مورد برخی از اقلام

1- James M. Fremgen "Utility and Accounting Principles" The Accounting Review, (July 1967), PP. 457-67.

2- W. A. Paton "Aspects of Asset Valuation" The Accounting Review, (June 1934), P. 124.

دارائی مصداق نداشته باشد. به عنوان مثال اگر شرکتی بطور ناگهانی از تولید یکی از محصولات خود مثلاً اتومبیل سواری دست بکشد. امکاناتی که برای این هدف انحصاری طراحی شده است به عنوان دارایی‌هایی که برای فروش به قیمت‌های تصفیه اجباری نگهداری می‌گردند، در نظر گرفته می‌شود. این دارایی‌ها با فرض تداوم فعالیت سازگاری ندارند. وقتی که یک مجموعه دارایی برای فروش پیشنهاد می‌شود، برای هر مصرفی که باشد، خریدار مآل اندیش باید همه جوانب و پیامدهای آن را در نظر بگیرد (به عنوان مثال: یک انبار مناسب) قدم اولیه که به خریدار ارتباط پیدا می‌کند توجه به قیمت است. مثال مذکور به وضوح موردی از تصفیه اجباری را بیان می‌کند. نکته دیگر آن که شرکت مورد مثال به عنوان یک واحد انتفاعی با احتمالی بیشتر از قبل، به فعالیت خود در زمینه‌های دیگر ادامه می‌دهد. حتی علی‌رغم اینکه تصفیه اجباری دارایی‌های ویژه قبلی حتمی است، ممکن است مسأله ارزشگذاری دارایی حل نشود. انکار صریح تداوم فعالیت ضرورتاً به یک ارزش پولی ویژه دارایی‌ها در حالت مورد نظر منجر نمی‌شود. شاید هیچ ارزش تصفیه قابل تعیین بی‌طرفانه، تا زمانی که یک یا چند پیشنهاد مزایده دریافت نگردد نتوان تعیین کرد. در چنین وضعیتی، ارائه دارائی‌های نگهداری شده برای فروش در ترازنامه به بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته بوده، و انشاء وضعیت و احتمال زیان آنها در تاریخ ترازنامه از طریق یادداشتهای ضمیمه صورتهای مالی صورت خواهد گرفت.

### بهای تمام شده تاریخی

فرض تداوم فعالیت، نمی‌تواند برای ارزشگذاری دارائی، مبنایی مناسب معین کند، حتی از تعیین ارزش تصفیه اجباری نیز غافل می‌ماند. معذالک خیلی از صاحبانظران قبلی نقطه مقابل این نظریه را اظهار می‌دارند. غفلت در تعیین ارزش تصفیه اجباری دلیلی است که دارایی‌ها باید بر مبنای بهای تمام شده تاریخی ارزشگذاری شوند.<sup>۱</sup> از آنجائی که بهای تمام

1- W. A. Paton and A. C. Littleton, An Introduction To Corporate Accounting Standard (A.A.A, 1940) PP. 10-11.

شده تاریخی به عنوان تنها راه، عموماً پذیرفته شده است، این نقطه نظر تعجب‌آور نیست. به هر حال وجود ارتباط منطقی بین مفهوم تداوم فعالیت و بهای تمام شده تاریخی ثابت کردنی نیست. بلکه دو عقیده اساسی جداگانه وجود دارد:

الف) شخصیت واحد اقتصادی تداوم دارد.

ب) دارایی‌ها باید به بهای تمام شده تاریخی گزارش شوند.

این دو عقیده در یک زمان مطرح شده‌اند، هیچ رابطه سببی بین آنها وجود ندارد.

### ارزشهای جاری

در سال ۱۹۴۹ کارسون اظهار کرد که بهای تمام شده جایگزینی بیشتر از بهای تمام شده تاریخی با فرض تداوم فعالیت سازگار است. کارسون عقیده دارد: «فرض یک عمر نامحدود آنچه‌ان مبنایی برای حسابداری استهلاک مرسوم (بر اساس بهای تمام شده تاریخی) تدارک نمی‌بیند، تا دلیلی برای در نظر گرفتن دوره‌های جایگزینی و بهای تمام شده جایگزینی باشد.<sup>۱</sup> ادواردز و پل در انتخاب تأکید بر مفهوم سود واحد اقتصادی، که ارزشگذاری دارایی‌های جاری را به بهای تمام شده جاری (جایگزینی) دربر می‌گیرد، فرض تداوم فعالیت را می‌پذیرند.<sup>۲</sup> به طریق مشابه، لَد (Ladd) عمر نامحدود را به عنوان یک میثاق حسابداری شناسایی می‌کند و به بهای تمام شده جایگزینی به عنوان مناسبترین مبنای ارزشگذاری دارایی هم از جنبه نظری و هم از جنبه عملی توجه دارد.<sup>۳</sup> اسپروس نیز بهای تمام شده جایگزینی را با تداوم عملیات سازگارتر می‌یابد.<sup>۴</sup> این مباحثه طبیعتاً از وضعیت انشاء شده قبلی، که تداوم فعالیت، جایگزینی دارایی‌ها را دربر دارد، سرچشمه می‌گیرد. آنچه‌ان که هم

1- Carson Op. Cit., P. 36.

2- Edgar O. Edwards and Philip W. Bell "The Theory and Measurement of Business Income" (University of California Press, 1961), PP. 90-2, and 275.

3- Ladd, Op. Cit., PP. 43 and 55-6.

4- Sprouse Op. Cit.

شخصیت واحد اقتصادی بیشتر از عمر دارایی‌های ثابت متعلق به آن واحد دوام می‌آورد.<sup>۱</sup> چمبرز بهای تمام شده جایگزینی را به عنوان یک مبنای مرجع ارزشگذاری دارائی‌ها رد می‌کند. او توصیه می‌کند برای ارزشگذاری دارائی باید از قیمتی که بتواند در فرآیند تصفیه اختیاری قابل بازیافت باشد، استفاده شود. وی استدلال می‌کند این قیمت با نظریه تداوم فعالیت سازگاری کلی دارد.<sup>۱</sup> اسپروس و مونیتز از خالص ارزش فروش به عنوان مبنای عمومی ارزشگذاری موجودی کالا دفاع می‌کنند که احتمالاً بر طبق مفروضات اولیه اساسی (شامل تداوم) می‌باشد. به نظر می‌رسد خالص ارزش فروش، اساساً مبلغی معادل وجه نقد جاری برای وضعیت فعلی موجودی کالا باشد.<sup>۲</sup>

ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی، در صورتی که احتمال شود که این جریانهای نقدی در آینده رخ دهد، به عنوان ارزش جاری مورد استفاده قرار می‌گیرد. ارزش جاری بهای تمام شده را از آن جهت که از آن دارائی عاید می‌شود، توجه به این نکته اخوانکننده ضروری است که از نظر ثنوری اساس ارزشگذاری بر مبنای فوق‌بیشترین سازگاری را با فرض تداوم دارد، اما محدودیت عملی را که همانا عدم امکان اندازه‌گیری عینی آن است نباید از نظر دور داشت. جریانهای نقدی آینده با اطمینان قابل پیش‌بینی نیست. علاوه بر این، نسبت دادن جریانهای نقدی به دارائی خاص که همراه با دارائیهای دیگر بکار گرفته شده‌اند (به عنوان مثال، تجهیزات و ماشین‌آلات)، نامعین است. بدین ترتیب، جایی که چندین دارائی در فرآیند تولید محصول بطور متقابل بهم مربوطند، جمع جریانهای نقدی آینده ناشی از عملیات تولیدی نمی‌تواند به یک یا تمام دارائی‌ها ارتباط داشته باشد. کلینینگ در این زمینه مثالی دارد: اگر برای راه‌اندازی و استخراج

1- Chambers Op. Cit, PP. 92-94.

۲- چمبرز اظهار می‌کند که معادل وجه نقد جاری کالایی ساخته شده عبارتست از بهای جایگزینی جاری کالا و خدمات، فدا شده در تولید (Op. Cit, P. 232). بدین ترتیب اسپروس و مونیتز در پیشنهادشان راجع به موجودی کالا واقعا" به مفهوم معادل وجه نقد جاری نزدیکتر می‌شوند تا چمبرز.

از یک معدن، تمام وسائل و امکانات به جز یک دیگ بخار در دسترس بوده و در محل نصب شده باشند، در این صورت، ارزش مورد انتظار آن دیگ بخار برابر تمام جریانهای نقدی مورد انتظار از عملیات استخراج معدن می‌باشد.<sup>۱</sup>

مادامیکه این وضعیت برقرار است، کاربرد تحلیلهای نهایی به سختی مبنای مفیدی برای ارزشگذاری هر یک از اقلام دارائی بطور جداگانه در گزارشهای مالی خواهد بود. از این رو ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی، اندازه‌ای است که می‌تواند فقط برای کل شخصیت واحد اقتصادی بکار گرفته شود. حتی در این حالت هم نمی‌تواند کمیت دارائی‌ها را با درجه‌ای از عینیت که معمولاً مورد تقاضای حسابداران است تعیین کند. در نهایت به نظر می‌رسد که ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی با فرض تداوم فعالیت سازگاری کامل دارد.

## نتایج

بررسی بحث پیش گفته شده سه نتیجه کلی زیر را دربر دارد:

۱- یکی از مفاهیم بنیانی در متون حسابداری، یعنی فرض تداوم فعالیت تأثیر مهمی بر فرموله کردن اصول حسابداری نداشته است. نویسندگان گوناگون این فرض را با مبانی متفاوت ارزشگذاری دارائی‌ها بطور قابل توجهی سازگار یافته‌اند. بیانیه‌های رسمی درباره اصول حسابداری عمدتاً از فرض تداوم فعالیت در جریان مباحثی که، برای تأیید نتیجه‌گیری‌هایشان انجام شده، چشم‌پوشی کرده‌اند.

۲- توافق کلی در مورد درک صحیح مفهوم تداوم فعالیت وجود ندارد. تداوم فعالیت به معنی فقدان تصفیه اجباری قریب الوقوع، شمرده شده است. همچنین به معنی آنکه شخصیت واحد اقتصادی آنقدر باقی خواهد ماند تا برنامه‌های جاری‌اش را تکمیل کند و تصفیه اختیاری دارائی‌هایی را که اکنون نگه داشته است، انجام دهد. گفته شده است فرض تداوم فعالیت مفهوم جایگزینی دارائی‌های موجود با دارائی‌های جدید که در تکمیل برنامه‌های

1- John B. Canning, The Economics of Accountancy (The Ronald Press Company, 1929), PP.

حاضر و آینده استفاده می شود را می رساند. سرانجام این فرض می تواند منطقاً به معنی تداوم فعالیت همراه با سود تفسیر گردد. شاید این تنوع تعبیر به تشریح اینکه چرا این مفهوم بطور وسیع برای پشتیبانی اصول حسابداری مورد استفاده قرار نگرفته است، کمک کند.

۳- تداوم فعالیت فرض دقیقی است و حسابدار نباید فرض کند که یک شرکت تداوم ندارد، بلکه او باید وجود یا فقدان چنین وضعیتی را مورد تحقیق و بررسی قرار دهد. اگر تداوم فعالیت به عنوان فرض اولیه معتبری که بایستی اصول حسابداری به آن متکی باشد مطرح می بود، در نتیجه وجود اصولی برای تصفیه بی مورد می نمود، در حالی که تصفیه شرکتها امری اجتناب ناپذیر است. اصول حسابداری خاص برای شرکت دستخوش تصفیه اجباری، وجود دارد. این اصول از یک نتیجه مسلم، که شخصیت واحد اقتصادی تداوم فعالیت ندارد، ناشی می شوند. به همین طریق اصول مرتبط با تداوم شرکت فقط جایی بکار می رود که مدارکی دال بر فعالیت آینده شخصیت واحد اقتصادی، وجود دارد.

بطور خلاصه، مفهوم تداوم فعالیت، اگر با سند و مدرک و در وضعیت ویژه تأیید شود، توصیفی معتبر از شخصیت حسابداری خواهد بود و اگر به عنوان یک فرض عمومی آزمایش نشده پیشنهاد شود مسلماً نمی تواند به عنوان دوام شخصیت حسابداری مطرح گردد. حتی جایی که توصیف معتبر از شخصیت واحد تجاری وجود دارد، به فرموله کردن پر معنای اصول حسابداری کمک نمی کند. تداوم فعالیت در بهترین وضعیتش مشاهده بی ضرر درباره محیطی است که حسابدار در آن محیط کارش را انجام می دهد. این فرض هیچ راهنمایی واقعی به حسابدار در هدایت کارش ارائه نمی کند.