

استاندارد حسابرسی ۵۱۰

حسابرسی نخستین – مانده‌های اول دوره

فهرست

بند	
۱ - ۳	کلیات
۴ - ۱۰	روشهای حسابرسی
۱۱ - ۱۴	نتیجه‌گیری و گزارش حسابرس
۱۵	تاریخ اجرا

این استاندارد باید همراه با استاندارد حسابرسی ۲۰۰ "اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی" مطالعه شود.

استاندارد حسابرسی ۵۱۰

حسابرسی نخستین – مانده‌های اول دوره

کلیات

۱. هدف این استاندارد، ارائه استانداردها و راهنماییهای لازم درباره چگونگی برخورد با مانده‌های اول دوره، در مواردی است که صورتهای مالی برای نخستین بار رسیدگی می‌شود یا صورتهای مالی دوره قبل، توسط حسابرس دیگری رسیدگی شده باشد. حسابرس برای آگاه شدن از وجود بدهیهای احتمالی و تعهدات موجود در اول دوره نیز می‌تواند از این استاندارد استفاده کند.
۲. حسابرس در حسابرسی نخستین باید شواهدی کافی و قابل قبول درباره موارد زیر گردآوری کند:
 - الف- نبود تحریف در مانده‌های اول دوره که بر صورتهای مالی دوره جاری اثری با اهمیت دارد.
 - ب - درستی انتقال مانده‌های آخر دوره قبل به دوره جاری یا در صورت لزوم، تجدیدنظر و ارائه مجدد آنها.
 - پ - یکنواختی در اعمال رویه‌های مناسب حسابداری یا اعمال صحیح تغییرات در رویه‌های حسابداری در صورتهای مالی و کفایت افشای مربوط.
۳. مانده‌های اول دوره یعنی مانده حسابهایی که در اول دوره وجود داشته است. مانده‌های اول دوره مبتنی بر مانده‌های پایان دوره قبل می‌باشد و آثار هر دو مورد زیر را منعکس می‌کند:
 - الف - معاملات و سایر رویدادهای مالی دوره‌های گذشته.
 - ب - رویه‌های حسابداری مورد استفاده در دوره گذشته.بدیهی است در حسابرسی نخستین، حسابرس قبلاً شواهد حسابرسی لازم را برای اثبات مانده‌های اول دوره گردآوری نکرده است.

استاندارد حسابرسی ۵۱۰

حسابرسی نخستین – مانده‌های اول دوره

روشهای حسابرسی

۴. کفایت و قابلیت قبول شواهد حسابرسی که حسابرس باید درباره مانده‌های اول دوره گردآوری کند به موضوعاتی چون موارد زیر بستگی دارد:
- رویه‌های حسابداری مورد استفاده واحد مورد رسیدگی.
 - این امر که صورتهای مالی دوره قبل حسابرسی شده است یا خیر، و در صورت انجام حسابرسی، موارد عدول از شکل استاندارد گزارش (شامل هر گونه بند توضیحی).
 - ماهیت حسابها و خطر وجود تحریف در صورتهای مالی دوره جاری.
 - اهمیت مانده‌های اول دوره نسبت به صورتهای مالی دوره جاری.
۵. حسابرس باید مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده در تعیین مانده‌های اول دوره و یکنواختی کاربرد آنها را در تهیه صورتهای مالی دوره جاری، ارزیابی کند. در صورت وجود هرگونه تغییر در رویه‌های حسابداری یا کاربرد آنها، حسابرس باید از مناسب بودن رویه‌های جدید و کفایت افشای مربوط به آنها مطمئن شود.
۶. در مواردی که صورتهای مالی دوره قبل توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده است، حسابرس جانشین پس از کسب مجوز صاحبکار و رعایت الزامات حرفه‌ای می‌تواند با بررسی کاربرگهای حسابرسی قبلی، شواهد مناسب و قابل قبولی را درباره مانده‌های اول دوره گردآوری کند. در این گونه موارد، حسابرس جانشین باید صلاحیت حرفه‌ای و استقلال حسابرسی قبلی را مورد توجه قرار دهد. اگر گزارش حسابرسی صورتهای مالی دوره قبل به صورت غیراستاندارد باشد، حسابرس جانشین در دوره جاری باید موضوعاتی را که سبب عدول از شکل استاندارد گزارش حسابرسی شده است، مورد توجه خاص قرار دهد.

استاندارد حسابرسی ۵۱۰

حسابرسی نخستین – مانده‌های اول دوره

۷. حسابرس جانشین پیش از تماس با حسابرس قبلی باید الزامات "آیین رفتار حرفه‌ای" را در این باره مورد توجه قرار دهد.
۸. در مواردی که صورتهای مالی دوره قبل حسابرسی نشده یا حسابرس جانشین نتوانسته است با استفاده از روشهای مندرج در بند ۶ بالا خود را متقاعد کند، حسابرس باید روشهای دیگری چون روشهای تشریح شده در بندهای ۹ و ۱۰ زیر را اجرا کند.
۹. در مورد داراییها و بدهیهای جاری (مانده‌های اول دوره)، معمولاً برخی شواهد حسابرسی می‌تواند در جریان اجرای روشهای حسابرسی دوره جاری، گردآوری شود. برای مثال، معمولاً وصول حسابهای دریافتی یا پرداخت حسابهای پرداختی اول دوره طی دوره جاری، پاره‌ای شواهد حسابرسی مربوط به وجود، مالکیت دارایی و تعلق بدهی، کامل بودن و ارزشیابی آنها را در اول دوره، تامین می‌کند. اما در مورد موجودیهای مواد و کالا، متقاعد شدن حسابرس نسبت به موجودی اول دوره، دشوارتر است. بنابراین، استفاده از روشهای اضافی، چون نظارت بر شمارش موجودیها در دوره جاری و تطبیق آن با موجودی اول دوره (با در نظر گرفتن رسیده‌ها و حواله‌های طی دوره جاری)، آزمون ارزشیابی ارقام موجودی اول دوره و اجرای آزمون انقطاع زمانی و محاسبه نسبت سود ناخالص، ضروری است. ترکیبی از این روشها می‌تواند شواهد حسابرسی مناسب و قابل قبولی را فراهم کند.
۱۰. در مورد مانده‌های اول دوره داراییها و بدهیهای غیرجاری، مانند داراییهای ثابت، سرمایه‌گذارها و بدهیهای بلند مدت، حسابرس معمولاً مدارک پشتوانه مانده‌های اول دوره را رسیدگی می‌کند. در برخی موارد، حسابرس ممکن است بتواند در مورد مانده‌های اول دوره، مثلاً برای بدهیهای بلندمدت و سرمایه‌گذارها، از اشخاص ثالث تاییدیه دریافت کند. در سایر موارد، حسابرس ممکن است ناگزیر از اجرای روشهای حسابرسی اضافی باشد.

استاندارد حسابرسی ۵۱۰

حسابرسی نخستین – مانده‌های اول دوره

نتیجه‌گیری و گزارش حسابرس

۱۱. اگر حسابرس نتواند با اجرای روشهایی که در بندهای بالا مطرح شد، شواهد حسابرسی مناسب و قابل قبولی را درباره مانده‌های اول دوره بدست آورد، گزارش حسابرس باید حاوی یکی از موارد زیر باشد:

الف - نظر مشروط، برای مثال:

"این موسسه بر شمارش موجودیهای مواد و کالا به مبلغ ... ریال در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳×۱ نظارت نکرده است؛ زیرا، تاریخ شمارش مزبور پیش از انتخاب این موسسه به عنوان حسابرس بوده است. این موسسه نتوانسته است با استفاده از سایر روشهای حسابرسی نیز خود را نسبت به مقادیر موجودیها متقاعد کند.

به نظر این موسسه، به استثنای آثار احتمالی ناشی از تعدیلاتی که ممکن بود در صورت نظارت بر شمارش موجودیهای مواد و کالا و حصول اطمینان در مورد مانده اول دوره آن موجودیها مشخص شود، صورتهای مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت ... در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳×۲ و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن رابرای سال منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب نشان می‌دهد."

ب - عدم اظهار نظر .

پ - اظهار نظرهای متفاوت، مانند: نظر مقبول درباره وضعیت مالی و نظر مشروط یا عدم اظهار نظر درباره نتایج عملیات، برای مثال:

"این موسسه بر شمارش موجودیهای مواد و کالا به مبلغ ... ریال در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳×۱ نظارت نکرده است؛ زیرا، تاریخ شمارش مزبور پیش از انتخاب این موسسه به عنوان حسابرس بوده است. این موسسه نتوانسته است با استفاده از سایر روشهای حسابرسی نیز خود را نسبت به مقادیر موجودیها متقاعد کند.

استاندارد حسابرسی ۵۱۰

حسابرسی نخستین – مانده‌های اول دوره

به نظر این موسسه:

الف- ترازنامه شرکت ... وضعیت مالی آن را در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳×۲، از تمام جنبه‌های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب نشان می‌دهد."

ب- به دلیل اهمیت موضوع تشریح شده در بند بالا، در ارتباط با نتایج عملیات شرکت ... برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳×۲، این موسسه نسبت به نتایج عملیات و جریان وجوه نقد شرکت برای سال منتهی به تاریخ مزبور، نظری اظهار نمی‌کند.

۱۲. اگر مانده‌های اول دوره حاوی تحریفاتی باشد که آثار با اهمیتی بر صورتهای مالی دوره مورد رسیدگی دارد، حسابرس باید این موضوع را به آگاهی مدیریت برساند و با اجازه مدیریت، حسابرس قبلی را نیز برای انجام هرگونه اقدام لازم آگاه کند. اگر اثر تحریف مزبور به گونه‌ای مناسب در صورتهای مالی دوره جاری منعکس و افشا نشده باشد، حسابرس باید با توجه به اهمیت موضوع، نظر مشروط یا مردود اظهار کند.

۱۳. چنانچه رویه‌های حسابداری دوره مورد رسیدگی با رویه‌های اعمال شده در مورد مانده‌های اول دوره یکنواخت نباشد و تغییر روش به گونه‌ای مناسب منعکس و افشا نشده باشد، حسابرس باید با توجه به اهمیت موضوع، نظر مشروط یا مردود اظهار کند.

۱۴. اگر حسابرس قبلی گزارشی غیر از گزارش استاندارد ارائه کرده باشد، حسابرس جانشین باید آثار موضوعات مطرح شده در گزارش حسابرس قبلی را بر صورتهای مالی دوره مورد رسیدگی ارزیابی کند. اگر موضوعات مطرح شده در گزارش حسابرس قبلی در مورد صورتهای مالی دوره مورد رسیدگی نیز همچنان مطرح و دارای اهمیت باشد، حسابرس جانشین باید نظر خود را متناسب با آن، تعدیل کند. بدیهی است، هر موضوع مطرح شده در گزارش حسابرس قبلی، لزوماً سبب تعدیل نظر حسابرس جانشین درباره صورتهای مالی دوره مورد رسیدگی نمی‌شود؛ برای مثال، اگر محدودیتی در دامنه رسیدگی حسابرس قبلی به دلیل نامشخص بودن مانده موجودیهای مواد و کالا در اول

استاندارد حسابرسی ۵۱۰ حسابرسی نخستین – مانده‌های اول دوره

سال قبل وجود داشته است، حسابرس جانشین نباید از آن بابت نظر مشروط یا عدم اظهارنظر ارائه کند.

تاریخ اجرا

۱۵. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آن از اول فروردین ۱۳۷۸ و پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.