

استاندارد حسابرسی ۵۱۰
حسابرسی نخستین – مانده‌های اول دوره
(تجدید نظر شده ۱۳۹۵)

فهرست مندرجات

بند	کلیات
۱	دامنه کاربرد
۲	تاریخ اجرا
۳	هدف
۴	تعاریف
	الزامات
۵-۹	روشهای حسابرسی
۱۰-۱۳	نتیجه گیری و گزارشگری
	توضیحات کاربردی
ت-۱ تا ت-۷	روشهای حسابرسی
ت-۸ و ت-۹	نتیجه گیری و گزارشگری

پیوست: نمونه‌ای از گزارش حسابرس با اظهار نظر تعدیل شده نسبت به صورتهای مالی

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

کلیات

دامنه کاربرد

۱. در این استاندارد، مسئولیت‌های حسابرس در ارتباط با اول مانده‌های اول دوره هنگام انجام حسابرسی نخستین، مطرح شده است. مانده‌های اول دوره، علاوه بر مبالغ صورتهای مالی، شامل موضوعات مستلزم افشا مانند بدهیهای احتمالی و تعهدات نیز می‌باشد که در ابتدای دوره وجود داشته‌اند. در مواردی که صورتهای مالی شامل اطلاعات مالی مقایسه‌ای است، الزامات و رهنمودهای استاندارد ۷۱۰ نیز بکار گرفته می‌شود. استاندارد ۲۳۰۰ شامل الزامات و رهنمودهای بیشتری در خصوص اقدامات قبل از شروع حسابرسی نخستین است.

تاریخ اجرا

۲. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آنها از اول فروردین ۱۳۹۵ و پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

هدف

۳. هدف حسابرس در حسابرسی نخستین در ارتباط با مانده‌های اول دوره، کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص موارد زیر است:
الف - آیا مانده‌های اول دوره حاوی تحریفهایی است که اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی دوره جاری داشته باشد یا خیر، و
ب - آیا رویه‌های حسابداری مناسب مورد استفاده در تعیین مانده‌های اول دوره، به صورت یکنواخت در تهیه صورتهای مالی دوره جاری بکار گرفته شده است یا خیر، و اینکه آیا تغییر در رویه‌های حسابداری، طبق استانداردهای حسابداری به درستی در حسابها منظور، و به نحو مناسب ارائه و افشا شده است یا خیر.

تعاریف

۴. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است:
الف - **حسابرس قبلی** - مؤسسه^۳ حسابرسی دیگری که صورتهای مالی دوره قبل واحد تجاری را حسابرسی کرده و حسابرس فعلی، جایگزین آن شده است.
ب - **حسابرسی نخستین** - انجام یک کار حسابرسی در شرایطی که:
۱. صورتهای مالی دوره قبل حسابرسی نشده باشد، یا
۲. صورتهای مالی دوره قبل توسط حسابرس قبلی، حسابرسی شده باشد.
پ - **مانده‌های اول دوره** - مانده حسابهایی که در ابتدای دوره وجود داشته است. مانده‌های اول دوره مبتنی بر مانده‌های پایان دوره قبل می‌باشد و آثار معاملات و سایر رویدادهای دوره‌های قبل و رویه‌های حسابداری بکار گرفته شده در دوره قبل را منعکس می‌کند. مانده‌های اول دوره همچنین شامل موضوعات مستلزم افشایی است که در ابتدای دوره وجود داشته‌اند، مانند بدهیهای احتمالی و تعهدات.

الزامات

روشهای حسابرسی

مانده‌های اول دوره

۵. حسابرس باید آخرین صورتهای مالی، در صورت وجود، و گزارش حسابرس قبلی درباره آن صورتهای مالی را، در صورت وجود، برای کسب اطلاعات مربوط به مانده‌های اول دوره، شامل موارد افشا، مطالعه کند.
۶. حسابرس باید شواهد حسابرسی کافی و مناسبی را درباره اینکه آیا مانده‌های اول دوره حاوی تحریفهایی است که اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی دوره جاری داشته باشد یا خیر، از طرق زیر کسب کند: (رک: بندهای ت-۱ و ت-۲)
الف - تعیین اینکه آیا مانده‌های پایان دوره قبل به درستی به دوره جاری منتقل یا در موارد مقتضی، تجدید ارائه شده است یا خیر،
ب - تعیین اینکه آیا مانده‌های اول دوره، نتیجه بکارگیری رویه‌های حسابداری مناسبی بوده است یا خیر، و
پ - انجام یک یا چند مورد زیر: (رک: بندهای ت-۳ تا ت-۷)
۱. در مواردی که صورتهای مالی دوره قبل حسابرسی شده است، بررسی کاربرگهای حسابرس قبلی برای کسب شواهد در خصوص مانده‌های اول دوره،
۲. ارزیابی اینکه آیا روشهای حسابرسی اجرا شده در دوره جاری، شواهد مربوطی را در مورد مانده‌های اول دوره فراهم می‌کند یا خیر، یا
۳. اجرای روشهای حسابرسی خاص برای کسب شواهد در خصوص مانده‌های اول دوره.

۱. استاندارد حسابرسی ۷۱۰، "اطلاعات مقایسه‌ای"

۲. استاندارد حسابرسی ۳۰۰، "برنامه‌ریزی حسابرسی صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۹۲)"

۳. استاندارد کنترل کیفیت ۱، "کنترل کیفیت در مؤسسات ارائه‌کننده خدمات حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط"، بند ۶

استاندارد حسابرسی ۵۱۰
حسابرسی نخستین – مانده‌های اول دوره
(تجدید نظر شده ۱۳۹۵)

۷. اگر شواهد کسب شده توسط حسابرس نشان دهد که مانده‌های اول دوره حاوی تحریفی است که می‌تواند اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی دوره جاری داشته باشد، حسابرس باید روشهای حسابرسی لازم و مناسب شرایط موجود را برای تعیین اثر این تحریفها بر صورتهای مالی دوره جاری اجرا کند. اگر حسابرس به این نتیجه برسد که چنین تحریفهایی در صورتهای مالی دوره جاری وجود دارند، باید این تحریفها را طبق استاندارد ۴۵۰ به سطح مناسبی از مدیران اجرایی و ارکان راهبری اطلاع‌رسانی کند.

یکنواختی رویه‌های حسابداری

۸. حسابرس باید شواهد حسابرسی کافی و مناسبی را درخصوص اینکه آیا رویه‌های حسابداری مناسب مورد استفاده در تعیین مانده‌های اول دوره، به صورت یکنواخت در تهیه صورتهای مالی دوره جاری بکار گرفته شده است یا خیر، و اینکه آیا تغییر در رویه‌های حسابداری طبق استانداردهای حسابداری به درستی در حسابها منظور، و به نحو مناسب ارائه و افشا شده است یا خیر، کسب کند.

اطلاعات مربوط در گزارش حسابرسی قبلی

۹. اگر صورتهای مالی دوره قبل توسط حسابرس دیگری حسابرسی شده باشد و حسابرس قبلی اظهار نظر تعدیل شده ارائه کرده باشد، حسابرس باید طبق استاندارد ۳۱۵ تأثیر موضوعی که منجر به تعدیل اظهار نظر در گزارش حسابرسی قبلی شده است را در ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت در صورتهای مالی دوره جاری مورد توجه قرار دهد.

نتیجه‌گیری و گزارشگری

مانده‌های اول دوره

۱۰. اگر حسابرس نتواند شواهد حسابرسی کافی و مناسبی را درخصوص مانده‌های اول دوره کسب نماید، باید طبق استاندارد ۷۰۵، حسب مورد، اظهار نظر مشروط یا عدم اظهار نظر ارائه کند. (رک: بند ت-۸)

۱۱. اگر حسابرس به این نتیجه برسد که مانده‌های اول دوره حاوی تحریفی است که اثر بااهمیتی بر صورتهای مالی دوره جاری دارد و اثر این تحریف به درستی اصلاح نگردیده، یا به نحو مناسب ارائه یا افشا نشده است، باید طبق استاندارد ۷۰۵، حسب مورد، اظهار نظر مشروط یا مردود ارائه کند.

یکنواختی رویه‌های حسابداری

۱۲. اگر حسابرس به این نتیجه برسد که:

الف - رویه‌های حسابداری بکار گرفته شده در دوره جاری طبق استانداردهای حسابداری به صورت یکنواخت نسبت به مانده‌های اول دوره بکار گرفته نشده است، یا

ب - تغییر در رویه‌های حسابداری، طبق استانداردهای حسابداری به درستی اعمال یا به نحو مناسب ارائه یا افشا نشده است، حسابرس باید طبق استاندارد ۷۰۵، حسب مورد، اظهار نظر مشروط یا مردود ارائه کند.

تعدیل اظهار نظر در گزارش حسابرسی قبلی

۱۳. اگر اظهار نظر حسابرسی قبلی نسبت به صورتهای مالی دوره قبل تعدیل شده باشد و این تعدیل، برای صورتهای مالی دوره جاری همچنان مربوط و بااهمیت باشد، حسابرس باید طبق استانداردهای ۷۰۵ و ۷۱۰، اظهار نظر خود را نسبت به صورتهای مالی دوره جاری تعدیل کند. (رک: بند ت-۹)

توضیحات کاربردی

روشهای حسابرسی

ملاحظات خاص حسابرسی واحدهای بخش عمومی (رک: بند ۶)

ت-۱. در بخش عمومی ممکن است درخصوص اطلاعاتی که حسابرس جانشین می‌تواند از حسابرس قبلی کسب کند، محدودیتهای قانونی یا مقرراتی وجود داشته باشد. برای مثال، اگر یک واحد بخش عمومی که قبلاً توسط حسابرس منتخب قانونی حسابرسی شده است، در دوره جاری خصوصی شده باشد، میزان دسترسی به کاربرگهای حسابرسی یا سایر اطلاعاتی که حسابرس منتخب قانونی می‌تواند برای حسابرس جانشین در بخش خصوصی فراهم کند، ممکن است به واسطه قوانین یا مقررات محرمانه بودن، محدود شده باشد. در شرایطی که چنین اطلاع‌رسانی‌هایی محدود شده است، ممکن است ضرورت باشد شواهد حسابرسی از طریق روشهای دیگر کسب شود و در صورت محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، اثر آن بر اظهار نظر حسابرس مورد توجه قرار می‌گیرد.

ت-۲. چنانچه حسابرس منتخب قانونی یک واحد بخش عمومی، انجام حسابرسی دوره جاری را به یک مؤسسه حسابرسی بخش خصوصی برون‌سپاری کند و حسابرس دوره قبل را به مؤسسه حسابرسی دیگری واگذار کرده باشد، معمولاً در چنین حالتی، این موضوع برای

۱. استاندارد حسابرسی ۴۵۰، "ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی"، بندهای ۸ و ۱۲

۲. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، "تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن (تجدید نظر شده ۱۳۹۳)"

۳. استاندارد حسابرسی ۷۰۵، "اظهار نظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرسی مستقل"

استاندارد حسابرسی ۵۱۰
حسابرسی نخستین – مانده‌های اول دوره
(تجدید نظر شده ۱۳۹۵)

حسابرس منتخب قانونی، به عنوان تغییر حسابرس در نظر گرفته نمی‌شود. با این حال، با توجه به ماهیت قراردادی که بین حسابرس منتخب قانونی و مؤسسه حسابرسی بخش خصوصی منعقد شده است، ممکن است از نظر حسابرسان بخش خصوصی در ایفای مسئولیت‌هایشان، کار حسابرسی به عنوان حسابرسی نخستین در نظر گرفته شود و بنابراین الزامات این استاندارد کاربرد داشته باشد.

مانده‌های اول دوره (رک: بند ۶-پ)

ت-۳. ماهیت و میزان روشهای حسابرسی لازم برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص مانده‌های اول دوره به موضوعاتی نظیر موارد زیر بستگی دارد:

- رویه‌های حسابداری مورد استفاده واحد تجاری.
 - ماهیت مانده حسابها، گروههای معاملات و موارد افشا و خطرهای تحریف بااهمیت در صورتهای مالی دوره جاری.
 - عمده بودن مانده‌های اول دوره نسبت به صورتهای مالی دوره جاری.
 - اینکه آیا صورتهای مالی دوره قبل حسابرسی شده است یا خیر، و اگر حسابرسی شده، آیا اظهارنظر حسابرسی قبلی تعدیل شده است یا خیر.
- ت-۴. چنانچه صورتهای مالی دوره قبل توسط حسابرسی قبلی، حسابرسی شده باشد، حسابرس ممکن است بتواند با بررسی کاربرگهای حسابرسی قبلی، شواهد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص مانده‌های اول دوره به دست آورد. اینکه آیا بررسی کاربرگهای حسابرسی قبلی، شواهد حسابرسی کافی و مناسب فراهم می‌کند یا خیر، به صلاحیت حرفه‌ای و استقلال حسابرسی قبلی بستگی دارد.
- ت-۵. در الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، رهنمودهایی در خصوص ارتباط حسابرسی جانشین با حسابرسی قبلی ارائه شده است.
- ت-۶. برخی شواهد حسابرسی درباره مانده‌های اول دوره داراییها و بدهیهای جاری ممکن است از طریق اجرای روشهای حسابرسی دوره جاری کسب شود. برای مثال، وصول حسابهای دریافتی و پرداخت حسابهای پرداختی اول دوره، طی دوره جاری، برخی شواهد حسابرسی را در خصوص ادعاهای وجود، حقوق و تعهدات، کامل بودن و ارزشیابی اقلام در ابتدای دوره فراهم می‌کند. با این وجود، در مورد موجودی مواد و کالا، روشهای حسابرسی دوره جاری در خصوص مانده پایان دوره موجودی مواد و کالا، شواهد حسابرسی اندکی را در خصوص مانده اول دوره این موجودیها فراهم می‌کند. بنابراین، ممکن است اجرای روشهای حسابرسی بیشتری ضرورت یابد، و انجام یک یا چند مورد زیر نیز ممکن است شواهد حسابرسی کافی و مناسبی فراهم کند:
- نظارت بر شمارش موجودی مواد و کالا طی دوره جاری و تطبیق آن با مقادیر موجودی مواد و کالای اول دوره.
 - اجرای روشهای حسابرسی درباره ارزشیابی اقلام موجودی مواد و کالای اول دوره.
 - اجرای روشهای حسابرسی درباره سود ناخالص و انقطاع زمانی.
- ت-۷. برخی شواهد حسابرسی درباره داراییها و بدهیهای غیرجاری مانند داراییهای ثابت مشهود، سرمایه‌گذارها و بدهیهای بلندمدت، ممکن است از طریق آزمون سوابق حسابداری و سایر اطلاعات مربوط به مانده‌های اول دوره به دست آید. در مورد برخی از حسابها نظیر بدهیهای بلندمدت و سرمایه‌گذارها، حسابرس ممکن است بتواند برخی شواهد حسابرسی در خصوص مانده‌های اول دوره را از طریق دریافت تأییدیه از اشخاص ثالث کسب کند. در سایر موارد، ممکن است نیاز باشد که حسابرس روشهای حسابرسی بیشتری را اجرا کند.

نتیجه‌گیری و گزارشگری

مانده‌های اول دوره (رک: بند ۱۰)

ت-۸. در استاندارد ۷۰۵، الزامات و رهنمودهایی در خصوص شرایطی که ممکن است منجر به تعدیل اظهارنظر حسابرسی نسبت به صورتهای مالی شود، نوع اظهارنظر متناسب با آن شرایط، و محتوای گزارش حسابرسی در مواردی که اظهارنظر حسابرسی تعدیل می‌شود، ارائه شده است. محدودیت حسابرسی در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص مانده‌های اول دوره ممکن است منجر به ارائه یکی از اظهارنظرهای تعدیل شده زیر در گزارش حسابرسی شود:

- الف - اظهارنظر مشروط یا عدم اظهارنظر، متناسب با شرایط موجود، یا
 - ب - اظهارنظر مشروط یا عدم اظهارنظر، حسب مورد، نسبت به عملکرد مالی و در صورت لزوم، در خصوص جریانهای نقدی، و اظهارنظر تعدیل نشده نسبت به وضعیت مالی، مگر در مواردی که حسابرس به موجب قانون یا مقررات از این کار منع شده باشد.
- در پیوست این استاندارد، نمونه‌ای از گزارش حسابرسی ارائه شده است.

تعدیل اظهارنظر در گزارش حسابرسی قبلی (رک: بند ۱۳)

ت-۹. در برخی شرایط، مبانی تعدیل اظهارنظر حسابرسی قبلی ممکن است برای اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی دوره جاری، مربوط و بااهمیت نباشد. این حالت ممکن است هنگامی رخ دهد که، برای مثال، محدودیت در دامنه رسیدگی که در دوره قبل وجود داشته است، در دوره جاری برطرف شده باشد.

نمونه‌ای از گزارش حسابرسی با اظهار نظر تعدیل شده نسبت به صورتهای مالی

مثال:

شرایط توصیف شده در بند ت-۸-ب شامل موارد زیر است:

- حسابرسی بر شمارش موجودی مواد و کالا در ابتدای دوره نظارت نداشته است و نتوانسته است شواهد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص مانده‌های اول دوره موجودی مواد و کالا کسب کند.
- فرض می‌شود که آثار احتمالی محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص مانده‌های اول دوره موجودی مواد و کالا، برای عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری، بااهمیت ولی غیر فراگیر باشد.
- وضعیت مالی در پایان سال مالی به نحو مطلوب ارائه شده است.
- در این شرایط، اظهار نظر مشروط نسبت به عملکرد مالی و جریانهای نقدی، و اظهار نظر تعدیل نشده نسبت به وضعیت مالی، مناسب است.

گزارش حسابرسی مستقل

به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه (سهامی عام)

گزارش نسبت به صورتهای مالی

صورتهای مالی شرکت نمونه (سهامی عام) شامل ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۱ و صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، و یادداشتهای توضیحی ۱ تا ... توسط این مؤسسه، حسابرسی شده است.

مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورتهای مالی

مسئولیت تهیه صورتهای مالی یاد شده طبق استانداردهای حسابداری، با هیئت مدیره شرکت است؛ این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترلهای داخلی مربوط به تهیه صورتهای مالی است به گونه‌ای که این صورتهای عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد.

مسئولیت حسابرسی

مسئولیت این مؤسسه، اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی یاد شده براساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند این مؤسسه الزامات آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت و حسابرسی را به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، اطمینان معقول کسب شود.

حسابرسی شامل اجرای روشهایی برای کسب شواهد حسابرسی درباره مبالغ و دیگر اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی است. انتخاب روشهای حسابرسی، به قضاوت حسابرسی، از جمله ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت صورتهای مالی ناشی از تقلب یا اشتباه، بستگی دارد. برای ارزیابی این خطرها، کنترلهای داخلی مربوط به تهیه و ارائه صورتهای مالی به منظور طراحی روشهای حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترلهای داخلی واحد تجاری، بررسی می‌شود. حسابرسی همچنین شامل ارزیابی مناسب بودن رویه‌های حسابداری استفاده شده و معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط هیئت مدیره و نیز ارزیابی کلیت ارائه صورتهای مالی است. این مؤسسه اعتقاد دارد که شواهد حسابرسی کسب شده، برای اظهار نظر نسبت به وضعیت مالی، و اظهار نظر مشروط نسبت به عملکرد مالی و جریانهای نقدی کافی و مناسب است.

مبانی اظهار نظر مشروط نسبت به عملکرد مالی و جریانهای نقدی

این مؤسسه در ۳۱ خردادماه ۱۳×۱، به عنوان حسابرسی شرکت انتخاب شده و بنابراین بر شمارش موجودی مواد و کالای اول سال مالی نظارت نداشته است. این مؤسسه نتوانسته است با اجرای سایر روشهای حسابرسی، خود را نسبت به مقادیر موجودی مواد و کالا در ۲۹ اسفندماه ۱۳×۰، متقاعد کند. از آنجا که موجودی مواد و کالای اول دوره در تعیین عملکرد مالی و جریانهای نقدی مؤثر است، این مؤسسه نتوانسته است تعدیلاتی را که ممکن بود در مورد سود خالص و خالص جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی ضروری باشد، تعیین کند.

استاندارد حسابرسی ۵۱۰
حسابرسی نخستین – مانده‌های اول دوره
(تجدید نظر شده ۱۳۹۵)

اظهاری نظر نسبت به وضعیت مالی

به نظر این مؤسسه، ترازنامه یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه (سهامی عام) را در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳×۱، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

اظهاری نظر مشروط نسبت به عملکرد مالی و جریانهای نقدی

به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار احتمالی مورد مندرج در بند مبانی اظهار نظر مشروط، صورتهای سود و زیان و سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد یاد شده در بالا، عملکرد مالی و جریانهای نقدی شرکت نمونه (سهامی عام) را برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳×۱، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

سایر بندهای توضیحی

صورتهای مالی شرکت نمونه (سهامی عام) برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳×۰، توسط حسابرس دیگری، مورد حسابرسی قرار گرفته و در گزارش مورخ ۳۱ خردادماه ۱۳×۱ آن مؤسسه نسبت به صورتهای مالی اظهار نظر تعدیل نشده ارائه شده است.

گزارش در مورد سایر الزامات قانونی و مقرراتی

[شکل و محتوای این قسمت از گزارش حسابرس با توجه به ماهیت دیگر مسئولیتهای گزارشگری حسابرس، متفاوت خواهد بود].

[امضای حسابرس]

[تاریخ گزارش حسابرس]

[نشانی حسابرس - در سربرگ مؤسسه حسابرسی نیز می‌تواند درج شود]