

استاندارد حسابرسی ۵۲۰

روشهای تحلیلی

فهرست

بند	
۱ - ۳	کلیات
۴ - ۷	ماهیت و هدف روشهای تحلیلی
۸ - ۹	کاربرد روشهای تحلیلی در برنامه‌ریزی حسابرسی
۱۰ - ۱۲	کاربرد روشهای تحلیلی در آزمونهای محتوا
۱۳	کاربرد روشهای تحلیلی در بررسی کلی در پایان کار حسابرسی
۱۴ - ۱۶	میزان اتکا بر روشهای تحلیلی
۱۷ - ۱۸	پی‌جویی اقلام غیرعادی
۱۹	تاریخ اجرا

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

استاندارد حسابرسی ۵۲۰

روشهای تحلیلی

کلیات

۱. هدف این استاندارد، ارائه استانداردها و راهنماییهای لازم درباره کاربرد روشهای تحلیلی در جریان حسابرسی است.
۲. حسابرس باید روشهای تحلیلی را در مرحله برنامه‌ریزی و همچنین، در مرحله بررسی کلی در پایان کار حسابرسی بکار گیرد. روشهای تحلیلی می‌تواند در سایر مراحل نیز بکار رود.
۳. روشهای تحلیلی یعنی تجزیه و تحلیل نسبتها و روندهای عمده، شامل پی‌جویی نوسانات و روابط مالی و غیر مالی بدست آمده که با سایر اطلاعات مربوط، مغایرت دارد یا از مبالغ پیش‌بینی‌شده، انحراف دارد.

ماهیت و هدف روشهای تحلیلی

۴. روشهای تحلیلی شامل ارزیابی نتایج حاصل از مقایسه اطلاعات مالی واحد مورد رسیدگی با اطلاعاتی چون موارد زیر است:
 - اطلاعات مقایسه‌ای دوره‌های قبل.
 - نتایج مورد انتظار واحد مورد رسیدگی؛ مانند، بودجه‌ها، پیش‌بینی‌ها یا برآوردهای حسابرس، چون برآورد مصرف مواد اولیه.
 - اطلاعات مشابه در صنعت؛ مانند، مقایسه نسبتهای مالی واحد مورد رسیدگی با شاخص صنعت یا نسبتهای مالی واحدهای اقتصادی هم اندازه در همان صنعت.
۵. روشهای تحلیلی همچنین شامل ارزیابی روابط زیر است:
 - روابط بین عناصر گزارشهای مالی که انتظار می‌رود از یک الگوی قابل پیش‌بینی متکی بر تجارب واحد مورد رسیدگی، پیروی کند؛ برای مثال، درصد سود ناخالص.
 - روابط بین اطلاعات مالی و اطلاعات غیرمالی مربوط؛ مانند، رابطه هزینه‌های حقوق و مزایا با تعداد کارکنان.

استاندارد حسابرسی ۵۲۰

روشهای تحلیلی

۶. روشهای تحلیلی می‌تواند به شیوه‌های گوناگونی اجرا شود. دامنه این شیوه‌ها از مقایسه‌های ساده تا تجزیه و تحلیل‌های پیچیده متکی بر روشهای آماری پیشرفته، گسترده است. روشهای تحلیلی می‌تواند درباره صورت‌های مالی تلفیقی، صورت‌های مالی هریک از اجزای واحد اقتصادی (مانند، شرکتهای فرعی، شعب و قسمتها) و هریک از عناصر گزارشهای مالی بکار گرفته شود. انتخاب روشهای تحلیلی، شیوه‌های اجرا و میزان استفاده حسابرسان از آنها، به قضاوت حرفه‌ای حسابرسان بستگی دارد.

۷. روشهای تحلیلی برای هریک از مقاصد زیر استفاده می‌شود:

الف- کمک به حسابرسان در برنامه‌ریزی برای تعیین نوع و ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود سایر روشهای حسابرسانی.

ب - به عنوان آزمونهای محتوا، در مواردی که استفاده از آنها در کاهش خطر عدم کشف مربوط به برخی مندرجات خاص صورت‌های مالی، مؤثرتر یا کارآمدتر از آزمون جزئیات است.

پ - بررسی کلی صورت‌های مالی در مرحله بررسی نهایی کار حسابرسانی.

کاربرد روشهای تحلیلی در برنامه‌ریزی حسابرسانی

۸. حسابرسان باید به منظور کسب شناخت از فعالیت واحد مورد رسیدگی و تعیین زمینه‌های بالقوه مخاطره‌آمیز، روشهای تحلیلی را در مرحله برنامه‌ریزی بکار گیرد. بکارگیری روشهای تحلیلی می‌تواند توجه حسابرسان را به جنبه‌هایی از فعالیت واحد مورد رسیدگی جلب کند که قبلاً از آنها آگاه نبوده است و همچنین، او را در تعیین نوع و ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود سایر روشهای حسابرسانی یاری رساند.

۹. حسابرسان برای اجرای روشهای تحلیلی در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسانی، از هر دو گروه اطلاعات مالی و غیر مالی استفاده می‌کند؛ برای مثال، بکارگیری رابطه مبلغ فروش با مقدار (یا تعداد) کالای فروش رفته.

استاندارد حسابرسی ۵۲۰ روشهای تحلیلی

کاربرد روشهای تحلیلی در آزمونهای محتوا

۱۰. حسابرس برای کاهش خطر عدم کشف مربوط به هریک از مندرجات خاص صورتهای مالی می‌تواند بر نتایج حاصل از اجرای آزمون جزییات، روشهای تحلیلی یا ترکیبی از هر دو، اتکا کند. تصمیم‌گیری درباره استفاده از هریک از روشهای مزبور برای دستیابی به یک هدف خاص حسابرسی، به قضاوت حرفه‌ای حسابرس درباره تاثیر و کارایی مورد انتظار از روشهای در دسترس در کاهش خطر عدم کشف مربوط به هریک از مندرجات خاص صورتهای مالی، بستگی دارد.

۱۱. حسابرس معمولاً درباره قابلیت دسترسی و اعتماد اطلاعات لازم برای بکارگیری روشهای تحلیلی و همچنین، نتایج حاصل از هرگونه روشهای تحلیلی که توسط واحد مورد رسیدگی اجرا شده است، از مدیریت واحد مورد رسیدگی پرس و جو می‌کند. استفاده از اطلاعات تحلیلی تهیه شده توسط واحد مورد رسیدگی در صورتی می‌تواند اثربخش باشد که حسابرس از درستی تهیه آنها، اطمینان یابد.

۱۲. در مواردی که حسابرس قصد دارد روشهای تحلیلی را به عنوان بخشی از آزمونهای محتوا اجرا کند باید عواملی چون موارد زیر را مورد توجه قرار دهد:

- هدفهای روشهای تحلیلی و میزان اتکا بر نتایج حاصل از اجرای روشهای مزبور (بندهای ۱۶-۱۴ زیر).
- نوع و ماهیت واحد مورد رسیدگی و میزان تفکیک‌پذیری اطلاعات آن؛ برای مثال، بکارگیری روشهای تحلیلی درباره گزارشهای مالی مربوط به قسمتهای جداگانه یک فعالیت یا صورتهای مالی هریک از اجزای یک واحد مورد رسیدگی با فعالیتهای نامتجانس، می‌تواند از بکارگیری آنها درباره کلیت صورتهای مالی آن واحد مورد رسیدگی، مؤثرتر باشد.
- قابلیت دسترسی به هر دو گروه اطلاعات مالی (مانند، بودجه‌ها و پیش‌بینی‌های مالی) و اطلاعات غیرمالی (مانند، تعداد محصول تولید شده یا فروش رفته).

استاندارد حسابرسی ۵۲۰

روشهای تحلیلی

- قابلیت اعتماد اطلاعات موجود؛ برای مثال، حصول اطمینان از اعمال مراقبت کافی در تهیه بودجه‌ها.
- مربوط بودن اطلاعات موجود؛ برای مثال، تدوین بودجه‌ها براساس نتایج قابل دسترس نه براساس نتایج دلخواه مدیریت.
- منبع اطلاعات موجود؛ برای مثال، منابع مستقل از واحد مورد رسیدگی، بیشتر از منابع داخلی قابل اعتماد است.
- قابلیت مقایسه اطلاعات موجود؛ برای مثال، اطلاعات کلی مربوط به صنعت ممکن است به اطلاعات مکملی نیاز داشته باشد تا با اطلاعات مربوط به واحد مورد رسیدگی که محصولات خاصی را تولید می‌کند و به فروش می‌رساند، قابل مقایسه شود.
- شناخت کسب شده در جریان حسابرسی دوره‌های قبل توأم با شناخت حسابرسی از اثربخشی سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی و انواع اشکالاتی که سبب انجام اصلاحات حسابداری در دوره‌های قبل شده است.

کاربرد روشهای تحلیلی در بررسی کلی در پایان کار حسابرسی

۱۳. حسابرسی در پایان کار حسابرسی یا تاریخی نزدیک به آن و هنگام نتیجه‌گیری کلی درباره انطباق کلیت صورتهای مالی با شناخت وی از واحد مورد رسیدگی باید روشهای تحلیلی را بکار گیرد. جمع‌بندی نتایج حاصل از روشهای تحلیلی به قصد اثبات نتیجه‌گیریهای بدست آمده در جریان حسابرسی هریک از عناصر یا عوامل صورتهای مالی، انجام می‌شود. اگر چه این امر حسابرسی را در رسیدن به نتیجه‌گیری کلی درباره منطقی بودن صورتهای مالی یاری می‌رساند، اما روشهای تحلیلی می‌تواند زمینه‌هایی را نیز مشخص کند که اجرای روشهای حسابرسی اضافی درباره آنها ضروری است.

استاندارد حسابرسی ۵۲۰

روشهای تحلیلی

میزان اتکا بر روشهای تحلیلی

۱۴. روشهای تحلیلی با این فرض بکار گرفته می‌شود که روابطی بین اطلاعات وجود دارد که تا پیدایش شرایط ناقض آنها همچنان پا برجاست. اگر چه وجود این روابط شواهدی دال بر کامل، دقیق و معتبر بودن اطلاعات تهیه شده توسط سیستم حسابداری را فراهم می‌کند، اما اتکای حسابرس بر نتایج روشهای تحلیلی به برآورد وی از این خطر بستگی دارد که علی‌رغم وجود اشتباه یا تحریف با اهمیت، روشهای تحلیلی ممکن است همان روابط مورد انتظار را نشان دهد.

۱۵. میزان اتکای حسابرس بر نتایج حاصل از اجرای روشهای تحلیلی به عوامل زیر بستگی دارد:

الف- اهمیت اقلامی که روشهای تحلیلی در مورد آنها اجرا می‌شود؛ برای مثال، در مواردی که مانده موجودیهای مواد و کالا با اهمیت است، حسابرس برای نتیجه‌گیری خود تنها بر روشهای تحلیلی اتکا نمی‌کند. اما، در مورد برخی اقلام درآمد و هزینه که به تنهایی دارای اهمیت نیست، حسابرس می‌تواند صرفاً بر روشهای تحلیلی اتکا کند.

ب - سایر روشهای حسابرسی که با همان هدفهای روشهای تحلیلی اجرا می‌شود؛ برای مثال، سایر روشهای حسابرسی (مانند، بررسی دریافتهای نقدی پس از تاریخ ترازنامه، به‌منظور تعیین قابلیت وصول حسابهای دریافتنی) می‌تواند نتایج حاصل از اجرای روشهای تحلیلی (در مورد جدول سنی بدهکاران) را تایید یا رد کند.

پ - میزان دقتی که نتایج مورد انتظار از اجرای روشهای تحلیلی می‌تواند با آن پیش‌بینی شود؛ برای مثال، حسابرس معمولاً انتظار دارد یکنواختی بیشتری را در مقایسه نسبت سود ناخالص یک دوره با دوره‌های دیگر بیابد تا در مقایسه هزینه‌های اختیاری (هزینه‌هایی که معمولاً با صلاحدید مدیریت و بدون ارتباط مستقیم با حجم عملیات انجام می‌شود؛ مانند، هزینه‌های تحقیقات یا تبلیغات).

استاندارد حسابرسی ۵۲۰

روشهای تحلیلی

ت - برآورد حسابرس از خطر ذاتی و خطر کنترل؛ برای مثال، در مواردی که به دلیل ضعف کنترلهای داخلی مربوط به مراحل پردازش سفارشهای فروش، خطر کنترل بالاست، نتیجه گیری در مورد حسابهای دریافتی ممکن است مستلزم اتکای بیشتری بر آزمون جزییات معاملات و مانده حسابها باشد تا روشهای تحلیلی.

۱۶. حسابرس باید هرگونه کنترل اعمال شده در جریان تهیه اطلاعات مورد استفاده در اجرای روشهای تحلیلی را آزمون و ارزیابی کند. در صورت مؤثر بودن این کنترلها، حسابرس نسبت به اطلاعات مزبور و همچنین، به نتایج حاصل از اجرای روشهای تحلیلی، اعتماد بیشتری خواهد داشت. کنترلهای مربوط به اطلاعات غیرمالی اغلب می تواند توأم با کنترلهای مربوط به اطلاعات مالی آزمون شود؛ برای مثال، واحد مورد رسیدگی ممکن است کنترلهای ثبت تعداد محصول فروش رفته را توأم با کنترلهای پردازش صورتحسابهای فروش برقرار کرده باشد. در اینگونه موارد، حسابرس می تواند آزمون کنترلهای ثبت تعداد محصول فروش رفته را حین اجرای آزمون کنترلهای پردازش صورتحسابهای فروش به عمل آورد.

پی جویی اقلام غیرعادی

۱۷. در مواردی که با اجرای روشهای تحلیلی، مغایرات و نوسانات عمده ای شناسایی می شود یا روابطی اعم از مالی و غیر مالی بدست می آید که با سایر اطلاعات مربوط، مغایرت دارد یا از مبالغ پیش بینی شده، انحراف عمده دارد، حسابرس باید موضوع را پی جویی و دلایل کافی و شواهد مثبتی قابل قبولی را گردآوری کند.

۱۸. پی جویی نوسانات و روابط غیرعادی معمولاً با پرس و جو از مدیریت آغاز می شود و با توجه به هر یک از موارد زیر ادامه می یابد:

الف - اثبات پاسخهای مدیریت؛ برای مثال، مقایسه آنها با شناخت حسابرس از فعالیت واحد مورد رسیدگی و سایر شواهد بدست آمده در جریان حسابرسی.

استاندارد حسابرسی ۵۲۰ روشهای تحلیلی

ب - ارزیابی لزوم بکارگیری سایر روشهای حسابرسی در صورتی که مدیریت نتواند توضیحات لازم را ارائه کند یا توضیحات مدیریت کافی نباشد.

تاریخ اجرا

۱۹. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آن از اول فروردین ۱۳۷۸ و پس از آن شروع می شود، لازم الاجراست.