

استاندارد حسابرسی ۵۲۰
شواهد حسابرسی – روشهای تحلیلی
(تجدید نظر شده ۱۳۹۵)

فهرست مندرجات

بند	کلیات
۱	دامنه کاربرد
۲	تاریخ اجرا
۳	اهداف
۴	تعریف
	الزامات
۵	روشهای تحلیلی
۶	استفاده از روشهای تحلیلی برای کمک به نتیجه گیری کلی
۷	پی جویی نتایج روشهای تحلیلی
	توضیحات کاربردی
ت-۱ تا ت-۳	تعریف روشهای تحلیلی
ت-۴ تا ت-۱۶	روشهای تحلیلی
ت-۱۷ تا ت-۱۹	استفاده از روشهای تحلیلی برای کمک به نتیجه گیری کلی
ت-۲۰ و ت-۲۱	پی جویی نتایج روشهای تحلیلی

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

استاندارد حسابرسی ۵۲۰

شواهد حسابرسی – روشهای تحلیلی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۵)

کلیات

دامنه کاربرد

۱. در این استاندارد، کاربرد روشهای تحلیلی به عنوان آزمونهای محتوای حسابرسی مطرح شده است. علاوه بر این، در این استاندارد مسئولیت حسابرس در خصوص اجرای روشهای تحلیلی در زمانی نزدیک به خاتمه کار حسابرسی مطرح می شود که به منظور نتیجه گیری کلی نسبت به صورتهای مالی انجام می شود. در استاندارد ۳۱۵^۱، کاربرد روشهای تحلیلی به عنوان روشهای ارزیابی خطر مطرح شده است. استاندارد ۳۳۰ شامل الزامات و رهنمودهایی در خصوص ماهیت، زمان بندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی در برخورد با خطرهای ارزیابی شده است که این روشهای حسابرسی می تواند شامل روشهای تحلیلی باشد.^۲

تاریخ اجرا

۲. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آنها از اول فروردین ۱۳۹۵ و پس از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

اهداف

۳. اهداف حسابرس عبارتند از:

- الف - کسب شواهد حسابرسی مربوط و قابل اتکا با بکارگیری روشهای تحلیلی، و
- ب - طراحی و اجرای روشهای تحلیلی در زمانی نزدیک به خاتمه کار حسابرسی برای کمک به نتیجه گیری کلی در مورد سازگاری صورتهای مالی با شناخت حسابرس از واحد تجاری.

تعریف

۴. برای اهداف استانداردهای حسابرسی، اصطلاح "روشهای تحلیلی" به معنای ارزیابی اطلاعات مالی از طریق تحلیل روابط منطقی بین داده های مالی و غیر مالی است. علاوه بر این، روشهای تحلیلی، حسب ضرورت، شامل پی جوییهای لازم در صورت مشخص شدن نوسانات یا روابط مغایر با سایر اطلاعات مربوط یا متفاوت با مقادیر مورد انتظار، به میزانی قابل ملاحظه، است. (رک: بندهای ت-۱ تا ت-۳)

الزامات

روشهای تحلیلی

۵. حسابرس هنگام طراحی و اجرای روشهای تحلیلی به عنوان آزمونهای محتوا، به تنهایی یا همراه با آزمونهای جزئیات، طبق استاندارد ۳۳۰ ملزم است: (رک: بندهای ت-۴ و ت-۵)

الف - با در نظر گرفتن خطرهای تحریف با اهمیت ارزیابی شده و هرگونه آزمون جزئیات که ممکن است در خصوص ادعاهای مورد نظر اجرا شود، مناسب بودن روشهای تحلیلی برنامه ریزی شده برای این ادعاها را تعیین کند، (رک: بندهای ت-۶ تا ت-۱۱)

ب - با در نظر گرفتن منبع، ماهیت، قابل مقایسه بودن، و مربوط بودن اطلاعات در دسترس، و کنترلهای حاکم بر تهیه آنها، قابل اتکا بودن داده هایی را که انتظارات حسابرس در مورد نسبتها یا مبالغ ثبت شده متکی به آنها است، ارزیابی کند. (رک: بندهای ت-۱۲ تا ت-۱۴)

پ - انتظارات خود از نسبتها یا مبالغ ثبت شده را تعیین و این موضوع را ارزیابی کند که آیا این انتظارات برای تشخیص تحریفی که، به تنهایی یا در مجموع با سایر تحریفها، ممکن است موجب تحریف با اهمیت صورتهای مالی شود، به اندازه کافی دقیق است یا خیر، و (رک: بند ت-۱۵)

ت - حداکثر مغایرت قابل پذیرش بین مبالغ ثبت شده و ارزشهای مورد انتظار را، که طبق الزام بند ۷ نیازی به بررسی بیشتر ندارد، تعیین کند. (رک: بند ت-۱۶)

۱. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، "تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن (تجدید نظر شده ۱۳۹۳)"، بند ۶-ب

۲. استاندارد حسابرسی ۳۳۰، "برخوردهای حسابرس با خطرهای ارزیابی شده (تجدید نظر شده ۱۳۹۳)"، بندهای ۶ و ۱۸

۳. استاندارد حسابرسی ۳۳۰، بند ۱۸

استاندارد حسابرسی ۵۲۰

شواهد حسابرسی – روشهای تحلیلی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۵)

استفاده از روشهای تحلیلی برای کمک به نتیجه گیری کلی

۶. حسابرس باید در زمانی نزدیک به خاتمه کار حسابرسی، روشهای تحلیلی را که در دستیابی به یک نتیجه گیری کلی درباره سازگاری صورتهای مالی با شناخت وی از واحد تجاری کمک می کند، طراحی و اجرا کند. (رک: بندهای ت-۱۷ تا ت-۱۹)

پی جویی نتایج روشهای تحلیلی

۷. اگر روشهای تحلیلی اجرا شده طبق این استاندارد، نوسانات یا روابط مغایر با سایر اطلاعات مربوط یا به میزان قابل ملاحظه ای متفاوت با ارزشهای مورد انتظار را مشخص کند، حسابرس باید چنین تفاوتهایی را از طریق موارد زیر پی جویی کند:

الف - پرس و جو از مدیران اجرایی و کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در ارتباط با پاسخهای مدیران اجرایی، و

ب - اجرای سایر روشهای حسابرسی لازم در این شرایط. (رک: بندهای ت-۲۰ و ت-۲۱)

توضیحات کاربردی

تعریف روشهای تحلیلی (رک: بند ۴)

ت-۱. روشهای تحلیلی شامل مقایسه اطلاعات مالی واحد تجاری با اطلاعاتی چون موارد زیر است:

- اطلاعات مقایسه ای دوره های قبل.
- نتایج مورد انتظار واحد تجاری؛ مانند بودجه ها یا پیش بینی ها، یا انتظارات حسابرس، نظیر برآورد مبلغ استهلاك.
- اطلاعات مشابه صنعت؛ مانند مقایسه نسبت فروش به دریافتی های تجاری واحد تجاری با متوسط صنعت یا سایر واحدهای تجاری هم اندازه در همان صنعت.

ت-۲. روشهای تحلیلی همچنین شامل توجه به روابطی چون موارد زیر است:

- روابط بین عناصر اطلاعات مالی که انتظار می رود از یک الگوی قابل پیش بینی متکی بر تجارب واحد تجاری، پیروی کند؛ مانند درصد سود ناخالص.
 - روابط بین اطلاعات مالی و اطلاعات غیر مالی مربوط؛ مانند، رابطه هزینه های حقوق و دستمزد و مزایا با تعداد کارکنان.
- ت-۳. روشهای تحلیلی می تواند به شیوه های گوناگونی اجرا شود. دامنه این شیوه ها از مقایسه های ساده تا تجزیه و تحلیل های پیچیده متکی بر روشهای آماری پیشرفته، گسترده است. روشهای تحلیلی می تواند درباره صورتهای مالی تلفیقی، اطلاعات بخشها و هر یک از عناصر اطلاعات بکار گرفته شود.

روشهای تحلیلی (رک: بند ۵)

ت-۴. آزمونهای محتوای حسابرس در سطح ادعا ممکن است شامل آزمونهای جزئیات، روشهای تحلیلی، یا ترکیبی از هر دو باشد. تصمیم گیری درباره انتخاب روشهای حسابرسی، از جمله روشهای تحلیلی، به قضاوت حسابرس درباره اثربخشی و کارایی مورد انتظار از روشهای حسابرسی موجود برای کاهش خطر حسابرسی در سطح ادعای مورد نظر به یک سطح پایین قابل قبول، بستگی دارد.

ت-۵. حسابرس ممکن است درباره قابلیت دسترسی و قابلیت اتکای اطلاعات لازم برای بکارگیری روشهای تحلیلی و همچنین نتایج حاصل از روشهای تحلیلی انجام شده توسط واحد تجاری، از مدیران اجرایی واحد تجاری پرس و جو کند. استفاده از اطلاعات تحلیلی تهیه شده توسط مدیران اجرایی در صورتی می تواند اثربخش باشد که حسابرس از درستی تهیه آنها، اطمینان یابد.

مناسب بودن روشهای تحلیلی برنامه ریزی شده برای ادعاهای مورد نظر (رک: بند ۵-الف)

ت-۶. روشهای تحلیلی عموماً برای معاملات با تعداد زیاد که در طول زمان قابل پیش بینی هستند، کاربرد بیشتری دارد. روشهای تحلیلی با این فرض بکار گرفته می شوند که روابطی بین داده ها وجود دارد که تا پیدایش شرایط ناقض آنها همچنان پا برجاست. با این حال، مناسب بودن روشهای تحلیلی خاص به ارزیابی حسابرس از میزان اثربخشی آن روشها در کشف تحریفی بستگی دارد که به تنهایی یا در مجموع با سایر تحریفها ممکن است موجب تحریف بااهمیت صورتهای مالی شود.

استاندارد حسابرسی ۵۲۰

شواهد حسابرسی – روشهای تحلیلی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۵)

ت-۷. در برخی موارد، حتی یک مدل ساده پیش‌بینی ممکن است به عنوان یک روش تحلیلی، اثربخش باشد. برای مثال، زمانی که واحد تجاری دارای تعداد مشخصی از کارکنان است که حقوق و مزایای آنها در طول دوره مورد نظر ثابت است. حسابرسان با استفاده از این داده‌ها می‌توانند جمع هزینه حقوق و مزایای دوره مورد نظر را با دقت بسیار زیاد برآورد کنند و به این ترتیب، شواهد حسابرسی را برای یکی از اقلام عمده صورتهای مالی فراهم آورد و نیاز به انجام آزمونهای جزئیات را درخصوص هزینه حقوق و دستمزد و مزایای کارکنان کاهش دهد. استفاده از نسبتهای تجاری متعارف (نظیر حاشیه سود برای انواع واحدهای خرده‌فروشی) اغلب می‌تواند به گونه‌ای اثربخش در روشهای تحلیلی بکار گرفته شود و شواهد پشتوانه منطقی بودن مبالغ ثبت شده را فراهم آورد.

ت-۸. روشهای تحلیلی مختلف، سطوح اطمینان متفاوتی را فراهم می‌کنند. برای مثال، روشهای تحلیلی که در پیش‌بینی درآمد اتاقهای یک هتل بکار می‌رود در صورتی که نرخهای هر اتاق، تعداد اتاقها و نرخ اشغال هر اتاق در نظر گرفته شود، می‌تواند شواهد متقاعدکننده‌ای فراهم آورد و ممکن است نیازی به بررسی بیشتر از طریق آزمونهای جزئیات نباشد، البته به این شرط که عناصر مذکور به گونه‌ای مناسب تأیید شده باشند. در مقابل، محاسبه و مقایسه درصد حاشیه سود ناخالص برای تأیید مبلغ درآمد ممکن است شواهدی با میزان متقاعدکنندگی کمتری فراهم آورد، اما چنانچه همراه با سایر روشهای حسابرسی استفاده شود، می‌تواند شواهد سودمندی را برای تأیید اقلام مورد رسیدگی فراهم کند.

ت-۹. تعیین مناسب بودن یک روش تحلیلی خاص، متأثر از ماهیت ادعای مورد نظر و ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف بااهمیت است. برای مثال، اگر کنترلهای حاکم بر پردازش سفارشهای فروش کافی نباشد، حسابرسان ممکن است درخصوص ادعاهای مرتبط با حسابهای دریافتنی، به جای روشهای تحلیلی، بیشتر به نتایج آزمونهای جزئیات اتکا کنند.

ت-۱۰. استفاده از یک روش تحلیلی خاص همچنین ممکن است زمانی مناسب باشد که آزمون جزئیات نیز در مورد همان ادعا اجرا شود. برای مثال، هنگام کسب شواهد حسابرسی درباره ادعای ارزشیابی مانده حسابهای دریافتنی، حسابرسان به منظور تعیین قابلیت وصول حسابهای دریافتنی ممکن است علاوه بر اجرای آزمون جزئیات در مورد مبالغ وصولی بعد از تاریخ ترازنامه، از روشهای تحلیلی نیز برای بررسی جدول سنی مطالبات استفاده کنند.

ملاحظات خاص واحدهای بخش عمومی

ت-۱۱. روابط موجود بین اقلام صورتهای مالی که به طور مرسوم در حسابرسی واحدهای تجاری در نظر گرفته می‌شود ممکن است همواره در حسابرسی واحدهای غیرانتفاعی بخش عمومی، مربوط نباشد. برای مثال، در بسیاری از واحدهای بخش عمومی، ممکن است رابطه مستقیم بین درآمد و مخارج، ضعیف باشد. علاوه بر این، در صورتی که مخارج تحصیل داراییها به حساب دارایی منظور نشده باشد، هیچ رابطه‌ای بین مخارج صرف شده برای داراییهایی نظیر موجودی مواد و کالا و داراییهای ثابت مشهود و مبالغ ارائه شده از این بابت در صورتهای مالی، وجود ندارد. همچنین ممکن است در بخش عمومی، آمارها یا داده‌های صنعت برای مقاصد مقایسه‌ای در دسترس نباشند. با این حال، روابط دیگری نظیر میزان تغییرات در مخارج ساخت هر کیلومتر جاده یا مقایسه تعداد وسایل نقلیه خریداری شده با وسایل نقلیه برکنار شده، ممکن است مربوط محسوب شود.

قابلیت اتکای داده‌ها (رک: بند ۵-ب)

ت-۱۲. قابلیت اتکای داده‌ها متأثر از ماهیت و منبع کسب داده است و به شرایط خاص کسب این داده‌ها نیز بستگی دارد. بنابراین، هنگام تعیین قابلیت اتکای داده‌ها برای مقاصد طراحی روشهای تحلیلی، موارد زیر مربوط تلقی می‌شود:

- الف - منبع اطلاعات. برای مثال، اطلاعات کسب شده از منابع مستقل برون‌سازمانی ممکن است قابل اتکاتر باشند^۱
- ب - قابلیت مقایسه اطلاعات. برای مثال، داده‌های کلی مربوط به صنعت ممکن است به اطلاعات مکمل نیاز داشته باشد تا با داده‌های مربوط به واحد تجاری که به تولید و فروش محصولات خاص اشتغال دارد، قابل مقایسه شود،

۱. استاندارد حسابرسی ۵۰۰، "شواهد حسابرسی (تجدید نظر شده ۱۳۹۵)"، بند ت-۳۱

استاندارد حسابرسی ۵۲۰

شواهد حسابرسی – روشهای تحلیلی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۵)

پ - ماهیت و مربوط بودن اطلاعات. برای مثال، توجه به این موضوع که بودجه‌ها براساس انتظارات معقول تعیین شده باشد و نه براساس اهدافی که باید به آنها دست یافت، و

ت - کنترل‌های حاکم بر تهیه اطلاعات که برای کسب اطمینان از کامل بودن، صحت و اعتبار آن طراحی شده‌اند. برای مثال، کنترل‌های حاکم بر تهیه و کنترل بودجه‌ها.

ت-۱۳. حسابرس ممکن است در اجرای روشهای تحلیلی در برخورد با خطرهای ارزیابی شده، آزمون اثربخشی کارکرد کنترل‌های حاکم بر تهیه اطلاعات واحد تجاری، در صورت وجود، را مورد توجه قرار دهد. در صورت اثربخش بودن این کنترل‌ها، حسابرس عموماً نسبت به قابلیت اتکای اطلاعات و در نتیجه، نتایج روشهای تحلیلی اطمینان بیشتری پیدا می‌کند. اثربخشی کارکرد کنترل‌های حاکم بر اطلاعات غیرمالی اغلب ممکن است همراه با سایر آزمونهای کنترل‌ها انجام شود. برای مثال، هنگام استقرار کنترل‌های حاکم بر پردازش صورتحسابهای فروش، واحد تجاری ممکن است کنترل‌های حاکم بر ثبت آحاد فروش را نیز در نظر بگیرد. در این شرایط، حسابرس ممکن است اثربخشی کارکرد کنترل‌های حاکم بر سوابق فروش را همراه با اثربخشی کارکرد کنترل‌های حاکم بر پردازش صورتحسابهای فروش آزمون کند. به عنوان یک روش جایگزین، حسابرس ممکن است این موضوع را مورد توجه قرار دهد که آیا آزمونهای حسابرسی در مورد اطلاعات مزبور، انجام شده است یا خیر. در استاندارد ۵۰۰، الزامات و رهنمودهایی برای تعیین روشهای حسابرسی قابل اجرا در خصوص اطلاعات مورد استفاده در روشهای تحلیلی ارائه شده است.^۱

ت-۱۴. موضوعات مطرح شده در بندهای ت-۱۲-الف تا ت-۱۲-ت، صرفنظر از اجرای روشهای تحلیلی توسط حسابرس در مورد صورتهای مالی پایان دوره واحد تجاری یا اجرای روشهای تحلیلی طی دوره و اجرای این روشها برای دوره باقیمانده، موضوعاتی مربوط است. در استاندارد ۳۳۰ الزامات و رهنمودهایی در خصوص روشهای تحلیلی اجرا شده در طی دوره ارائه شده است.^۲

ارزیابی کافی بودن میزان دقت انتظارات (رک: بند ۵-پ)

ت-۱۵. موضوعات مرتبط با ارزیابی حسابرس از اینکه آیا انتظارات را می‌توان با دقت کافی تعیین کرد به نحوی که تحریفی را که ممکن است، در مجموع با سایر تحریفها، موجب تحریف بااهمیت صورتهای مالی شود، مشخص کند، شامل موارد زیر است:

- صحت پیش‌بینی نتایج مورد انتظار از اجرای روشهای تحلیلی. برای مثال، حسابرس معمولاً انتظار دارد در مقایسه نسبت سود ناخالص یک دوره با دوره‌های دیگر یکنواختی بیشتری را بیابد تا در مقایسه هزینه‌های اختیاری نظیر هزینه‌های تحقیقات یا تبلیغات.
- میزان تفکیک پذیری اطلاعات. برای مثال، ممکن است استفاده از روشهای تحلیلی در مورد اطلاعات مالی مربوط به بخشهای مجزای یک فعالیت یا در مورد صورتهای مالی هر یک از قسمتهای مختلف یک واحد تجاری دارای فعالیتهای متنوع، در مقایسه با استفاده از روشهای تحلیلی در مورد کلیت صورتهای مالی واحد تجاری اثربخشی بیشتری داشته باشند.

قابلیت دسترسی به اطلاعات، اعم از مالی و غیرمالی. برای مثال، حسابرس ممکن است قابلیت دسترسی به اطلاعات مالی نظیر بودجه‌ها یا پیش‌بینی‌ها، و اطلاعات غیرمالی نظیر تعداد محصول تولید یا فروخته شده را برای طراحی روشهای تحلیلی مورد ارزیابی قرار دهد. اگر اطلاعات در دسترس باشد، حسابرس ممکن است قابلیت اتکای این اطلاعات را نیز طبق بندهای ت-۱۲ و ت-۱۳ بررسی کند.

میزان تفاوت قابل پذیرش بین مبالغ ثبت شده با ارزشهای مورد انتظار (رک: بند ۵-ت)

ت-۱۶. با در نظر گرفتن این موضوع که یک تحریف، به تنهایی یا در مجموع با سایر تحریفها، ممکن است موجب تحریف بااهمیت صورتهای مالی شود، تعیین میزان تفاوت بین انتظار حسابرس و مبالغ ثبت شده که می‌تواند بدون پی‌جویی بیشتر مورد پذیرش واقع شود، تحت تاثیر اهمیت^۳ و سازگاری آن با سطح اطمینان مورد نظر قرار می‌گیرد. طبق استاندارد ۳۳۰ هر قدر حسابرس میزان خطر را بالاتر ارزیابی کند، باید شواهد حسابرسی متقاعدکننده‌تری کسب نماید.^۴ از این رو، همزمان با افزایش خطر ارزیابی شده، برای دستیابی به سطح مطلوبی از شواهد متقاعدکننده، میزان تفاوتی که بدون بررسی بیشتر قابل پذیرش است، کاهش می‌یابد.^۵

۱. استاندارد حسابرسی ۵۰۰، بند ۱۰

۲. استاندارد حسابرسی ۳۳۰، بندهای ۲۲ و ۲۳

۳. استاندارد حسابرسی ۳۲۰، "اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی (تجدید نظر شده ۱۳۹۲)"، بند ت-۱۳

۴. استاندارد حسابرسی ۳۳۰، بند ۷-ب

۵. استاندارد حسابرسی ۳۳۰، بند ت-۱۹

استاندارد حسابرسی ۵۲۰

شواهد حسابرسی – روشهای تحلیلی

(تجدیدنظر شده ۱۳۹۵)

استفاده از روشهای تحلیلی برای کمک به نتیجه گیری کلی (رک: بند ۶)

ت-۱۷. نتایج حاصل از طراحی و اجرای روشهای تحلیلی توصیف شده در بند ۶ برای تأیید نتایج کسب شده حاصل از رسیدگی به هر یک از اجزا یا عناصر صورتهای مالی مورد استفاده قرار می گیرد. این کار به حسابرس کمک می کند که بتواند به نتیجه گیریهای معقولی که مبنای اظهارنظر وی قرار می گیرد، دست یابد.

ت-۱۸. نتایج این قبیل روشهای تحلیلی ممکن است بیانگر خطر تحریف بااهمیتی باشد که پیش از این شناسایی نشده است. در چنین شرایطی، حسابرس طبق استاندارد ۳۱۵ باید در ارزیابی قبلی خود از خطرهای تحریف بااهمیت تجدیدنظر و بر همین اساس روشهای حسابرسی طراحی شده را تعدیل کند.^۱

ت-۱۹. روشهای تحلیلی اجرا شده طبق بند ۶ ممکن است مشابه روشهای تحلیلی باشد که به عنوان روشهای ارزیابی خطر مورد استفاده قرار گرفته است.

پی جویی نتایج روشهای تحلیلی (رک: بند ۷)

ت-۲۰. شواهد حسابرسی مرتبط با پاسخهای مدیران اجرایی به پرس و جوهای حسابرس ممکن است از طریق ارزیابی پاسخها کسب شود، و در این ارزیابی به شناخت حسابرس از واحد تجاری و محیط آن و سایر شواهد حسابرسی کسب شده در جریان حسابرسی توجه می شود.

ت-۲۱. لزوم اجرای سایر روشهای حسابرسی ممکن است هنگامی افزایش یابد که، برای مثال، مدیران اجرایی قادر به ارائه توضیحی نباشند یا توضیح ارائه شده توسط آنها همراه با شواهد حسابرسی کسب شده در این خصوص، کافی تلقی نشود.