



نقش و جایگاه روش‌های تحلیلی در استانداردهای حسابرسی

دکتر نظام‌الدین رحیمیان

حسابدار رسمی

حسین قاسمی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

مقدمه

روش‌های تحلیل^۱ دارای اهمیت روزافزونی در حسابرسی صورت‌های مالی است و جایگاه ویژه‌ای در ادبیات حسابرسی دارد. طبق استانداردهای حسابرسی، استفاده از روش‌های تحلیلی در مراحل برنامه‌ریزی و بررسی کلی حسابرسی، الزامی است. نیاز روزافزون حساب‌برسان به انجام کار حرفه‌ای اثربخش‌تر و کاراتر، نقش برجسته‌ای به روش‌های تحلیلی بخشیده است و طی سه دهه‌ی گذشته، استفاده از روش‌های تحلیلی در حسابرسی مستقل به‌عنوان روشی شناخته شده است که به کارایی بیش‌تر حسابرسی رهنمون می‌شود. اخیراً ارزش روش‌های تحلیلی در خدمات حرفه‌ای غیرحسابرسی نیز مورد توجه قرار گرفته است (Blocher and Patterson, 1996).

موضوع روش‌های تحلیلی در فرایند حسابرسی، برای اولین بار در بیانیه‌ی استانداردهای حسابرسی شماره ۱ بیان

شد. در بند ۷۹ این بیانیه آمده است: «برای کسب شواهد مورد نیاز براساس استاندارد سوم اجرای عملیات می‌توان از دو دسته کلی روش‌های حسابرسی، آزمون‌های تفصیلی مبادلات و مانده حسابها و روش‌های بررسی تحلیلی در مورد اطلاعات مالی استفاده کرد.»

هدف این روش‌ها که به‌عنوان آزمون‌های محتوا^۲ شناخته می‌شوند، کسب شواهدی پیرامون اعتبار و صحت یا به‌طور معکوس اشتباهات و تقلبات مانده حساب‌ها و مبادلات اطلاعات حسابداری است. گرچه این هدف با آزمون‌های رعایت تفاوت دارد اما غالباً هر دو هدف به‌طور هم‌زمان از طریق آزمون‌های تفصیلی انجام می‌شود. اغلب مطلوبیت روش‌های تحلیلی، با توجه به کم‌هزینه‌تر بودن آنها نسبت به آزمون‌های تفصیلی (جزئیات) مانده‌ها و مبادلات مورد توجه قرار گرفته است. روش‌های تحلیلی اساساً به‌عنوان علائمی برای شناسایی محدوده‌هایی مورد استفاده

قرار گرفته است که در صورت‌های مالی، دارای احتمال وجود تحریفات نسبتاً زیادی باشند. همچنین اعمال مناسب روش‌های تحلیلی می‌تواند موجب سطوح اطمینان بالاتری نسبت به مطلوبیت ارائه اطلاعات مالی شود.

در بیانیه‌ی استانداردهای حسابرسی شماره ۱، فهرستی به این شرح از عوامل درخور توجه حساب‌برس در تعیین روش‌های تحلیلی، ارائه شده است:

۱- در دسترس بودن و ثبات معیارهای مورد استفاده در بررسی تحلیلی،

۲- در دسترس بودن اسناد و مدارک،

۳- نوع آزمون‌های مورد نیاز، و

۴- زمانبندی اجرای روش‌های تحلیلی.

البته در بیانیه‌ی استاندارد حسابرسی شماره ۱، رهنمود خاصی پیرامون ماهیت، نوع و زمانبندی روش‌های تحلیلی ارائه نشده است. همچنین در

این بیانیه، شرایط خاصی تبیین نشده که در آن شرایط، نتایج روش‌های تحلیلی از قابلیت اتکای بیش‌تری برخوردار است. به عبارت دیگر، در این مورد حسابرس ناچار است در اتخاذ تصمیمات خود پیرامون کاربرد روش‌های تحلیلی در هر حسابرسی، از قضاوت‌های حرفه‌ای خود استفاده نماید (IACPA, 1978).

مروری بر پیشینه‌ی تحقیقات انجام‌شده

بررسی تحلیلی، به عنوان فرایندی در حسابرسی برای شناسایی و تعیین علت نوسان‌های غیرمنتظره در مانده حساب‌ها و نسبت‌های مالی تبدیل شده است که روزبه‌روز اهمیت بیش‌تری پیدا می‌کند (رحیمیان، ۱۳۸۷، ۵۸). بررسی تحلیلی همواره به عنوان فرایند استنباط شناختی، توصیف می‌شود. تحقیقات توصیفی نشان می‌دهد که حسابرسان در اجرای بررسی تحلیلی، معمولاً از چهاربخش متمایز استنباط شناختی پیروی می‌کنند. این چهاربخش شامل بازنمایی ذهنی، طرح فرضیه، جست‌وجوی اطلاعات و ارزیابی فرضیه است. حسابرسان ابتدا با به دست آوردن و ارزیابی اطلاعات مربوط به مشکلات، به نوسان‌های غیرمنتظره در صورت‌های مالی شرکت (بازنمایی ذهنی)، پی‌می‌برند سپس علل بالقوه وجود این نوسان‌ها (طرح فرضیه) را تهیه می‌کنند و در نهایت به جست‌وجو و ارزیابی اطلاعات مربوط به این علل (جست‌وجوی اطلاعات و ارزیابی فرضیه) می‌پردازند. اجزای چهارگانه فرایند استنباط شناختی، نتیجه نهایی مبنای تصمیم‌گیری در مورد عملیات حسابرسی است (Koonce, 1992).

تحقیقات انجام شده نشان می‌دهد که در صورت قوی بودن سیستم کنترل داخلی واحد مورد رسیدگی، روش‌های تحلیلی مرتبط با داده‌های داخلی آن، توان علامت‌دهی اشتباهات بیش‌تری را دارند و در صورت ضعیف بودن آن، سایر شواهد به غیر از مدارک حسابداری،

اشتباهات را نشان می‌دهند. (wright & Ashton 1989)

فشار رقابتی بازار کار حسابرسان، اعضای حرفه‌ی حسابرسی را به جست‌وجوی روش‌های کسب اطمینان حسابرسی با هزینه‌ی کم‌تر ترغیب کرده است. در محیط رقابتی حسابرسی امروز، تقاضای زیادی برای روش‌های حسابرسی کارا و اثربخش وجود دارد و این موضوع توجه برای به کارگیری روش‌های تحلیلی را افزایش داده است. (Blocher & Patlerson, 1996)

هریست (۱۹۹۴) در تحقیق خود به بررسی حساسیت حسابرسان به قابلیت اتکای منابع می‌پردازد. او در تحقیق خود به بررسی این موضوع می‌پردازد که آیا حسابرسان در اجرای روش‌های تحلیلی به قابلیت اتکای منابع شواهد حساس هستند یا خیر؟ نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که حسابرسان قابلیت اتکای منابع شواهد خود را در نظر می‌گیرند. (Hirst, 1994)

سجادی و اوستا (۱۳۸۴)، به بررسی کاربرد روش تحلیلی در حسابرسی پرداخته‌اند. بدین منظور، کاربرد روش‌های تحلیلی در سه مرحله‌ی برنامه‌ریزی، آزمون محتوا و بررسی نهایی صورت‌های مالی توسط حسابداران رسمی شاغل عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران مورد آزمون قرار گرفته است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که کلیه اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی به استثنای حسابداران رسمی شاغل انفرادی، کاربرد روش‌های یاد شده را در مراحل برنامه‌ریزی، آزمون محتوا و بررسی نهایی صورت‌های مالی تایید می‌کنند ولی حسابداران رسمی شاغل



انفرادی، ضمن تایید کاربرد روش‌های تحلیلی در مراحل برنامه‌ریزی و آزمون محتوا کاربرد روش‌های تحلیلی را در بررسی نهایی صورت‌های مالی تایید نکرده‌اند.

تحقیقات انجام شده در ایران نشان می‌دهد که حساب‌رسان، روش‌های تحلیلی را برای برنامه‌ریزی تقریباً نیمی از قراردادهای حسابرسی به کار می‌برند. آنان همچنان از روش‌های تحلیلی در تقریباً بیش از نصف قراردادها به عنوان آزمون محتوا استفاده می‌کنند و میزان به کارگیری روش‌های تحلیلی در مرحله بررسی کلی تقریباً در مورد تمام قراردادهای حسابرسی صورت می‌گیرد. (رحیمیان، ۱۳۸۷، ۶۴).

استانداردهای حسابرسی مربوط به روش‌های تحلیلی

بیانیه‌ی استاندارد حسابرسی شماره ۲۳
در سال ۱۹۷۸، بیانیه‌ی استانداردهای حسابرسی شماره ۲۳ با عنوان روش‌های بررسی تحلیلی تصویب و منتشر شد. این بیانیه شامل رهنمودهایی برای حساب‌رسان در اعمال روش‌های تحلیلی بود اما نه تنها هیچ روش تحلیلی خاصی را الزامی نکرد بلکه زمانبندی و میزان کاربرد آنها را نیز روشن نساخت. طبق بیانیه یاد شده روش‌های تحلیلی «آزمون محتوایی اطلاعات مالی از طریق مطالعه و مقایسه روابط بین داده‌ها» است «حسابرس ممکن است منطقاً انتظار داشته باشد که روابط بین داده‌ها در نبود شرایط مخالف، وجود داشته باشد و تداوم یابد».

براساس بیانیه‌ی استاندارد حسابرسی شماره ۲۳، زمانبندی روش‌های تحلیلی با توجه به هدف‌های حسابرسی، تعیین می‌شود. طبق این بیانیه، روش‌های تحلیلی ممکن است در مراحل مختلف حسابرسی زیر انجام پذیرد:

۱- در مرحله‌ی برنامه‌ریزی اولیه، برای کمک به تعیین نوع، میزان و زمان‌بندی سایر روش‌های حسابرسی،
۲- در خلال انجام رسیدگی‌ها همراه با سایر روش‌های مورد استفاده حسابرس،

۳- در زمان نتیجه‌گیری از رسیدگی‌ها به‌عنوان مروری کلی بر اطلاعات مالی. اما بیانیه‌ی استاندارد حسابرسی شماره ۲۳، در هیچ‌یک از زمان‌های پیش‌گفته، اعمال روش‌های تحلیلی را الزامی نمی‌نماید. این بیانیه به توصیف ماهیت کلی روش‌های تحلیلی می‌پردازد. ابتدا از مقایسه‌ی اطلاعات مالی دوره حسابرسی با دوره‌های پیش به‌عنوان روش خاص نام برده می‌شود و سپس مقایسه اطلاعات مالی با نتایج پیش‌بینی شده مانند بودجه مطرح می‌شود. سومین روش تشریح شده در بیانیه، مطالعه‌ی روابط عناصر اطلاعات مالی مورد انتظار در انطباق با وضعیت واحد تجاری است. چهارمین روش، مقایسه اطلاعات مالی واحد تجاری با اطلاعات مربوط به صنعت واحد تجاری است. آخرین روش مطرح شده، مطالعه روابط اطلاعات مالی با اطلاعات مربوط غیرمالی است. با این حال، بیانیه یاد شده انتخاب روش توسط حسابرس را به قضاوت حرفه‌ای وی واگذار می‌کند و رهنمود خاصی ارائه نمی‌دهد. به‌عبارت دیگر، حسابرس بر این مبنا می‌تواند برای تعیین روابط داده‌ها و ارزیابی منطقی بودن روابط شناسایی شده از روش‌های متفاوت استفاده کند (AICPA, 1978)

همچنین براساس این بیانیه، حسابرس باید برای برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های تحلیلی، به عوامل زیر نیز توجه کند:

۱- ماهیت واحد تجاری، به‌عنوان نمونه، روش‌های بررسی تحلیلی بانک‌ها ممکن است لزوماً برای فروشگاه‌های

زنجیره‌ای مناسب نباشد؛

۲- قلمرو حسابرسی، روش بررسی تحلیلی در حسابرسی اجمالی می‌تواند شواهد کافی و مناسب برای حسابرسی مستقل نباشد.

۳- در دسترس بودن اطلاعات مالی؛

۴- در دسترس بودن اطلاعات غیرمالی؛

۵- اتکاپذیری اطلاعات مالی و غیرمالی؛ و

۶- در دسترس بودن و اتکاپذیری اطلاعات مربوط به صنعت.

البته در این بیانیه، منظور از اصطلاح اطلاعات غیرمالی^۳، صرفاً اطلاعات درون شرکتی بوده است.

مسئله مهم دیگر در این بیانیه، موضوع بررسی نوسانات عمده یا غیرعادی است. براساس بیانیه مذکور، حسابرس باید وجود نوسانات مورد انتظار و همچنین نبود نوسانات مورد انتظار را بررسی کند. حسابرس پس از بررسی چنین نوسانات عمده‌ای، باید پرسش از مدیریت را آغاز کند. مثلاً اگر درصد سود ناویژه شرکتی در سال‌های گذشته بین ۱۰ تا ۱۵ درصد نوسان داشته است و صورت‌های مالی حسابرسی نشده دوره جاری بیانگر سود ناویژه‌ای معادل ۲۰ درصد است، حسابرس، قبل از اقدام به انجام روش‌های حسابرسی دیگر نتیجه غیرمنتظره یادشده را با مدیریت در میان می‌گذارد. اگر مدیریت نتوانست دلایلی پذیرفتنی برای نوسانات عمده مذکور ارائه کند آنگاه حسابرس باید به‌انجام روش‌های دیگری برای بررسی نوسانات یادشده بپردازد.

بیانیه‌ی استاندارد حسابرسی

شماره ۵۶

بیانیه‌ی استاندارد حسابرسی شماره ۵۶ استانداردهای حسابرسی در سال

۱۹۸۲ با عنوان روش‌های تحلیلی انتشار یافت (AICPA, 1982). این بیانیه، استفاده از روش‌های تحلیلی را در مراحل برنامه‌ریزی و مرور کلی برای تمام کارهای حسابرسی الزامی و اجباری می‌سازد و پیرامون توسعه، تدوین و کاربرد روش‌های تحلیلی و همچنین ارزیابی کارایی و اثربخشی آنها در کشف اشتباهات و تقلبات، رهنمودهای خاص ارائه می‌دهد.

روش‌های تحلیلی طبق بیانیه‌ی استاندارد حسابرسی شماره ۵۶، عبارتند از: «ارزیابی اطلاعات مالی از طریق مطالعه روابط موجه و منطقی بین داده‌های مالی و غیرمالی» است. روش‌های تحلیلی، مقایسه‌های ساده روابط تا کاربرد مدل‌های پیچیده آماری را دربرمی‌گیرد. زیربنای اصلی کاربرد روش‌های تحلیلی، این است که روابط موجه و منطقی بین داده‌ها، در نبود شرایط متناقض، می‌تواند وجود داشته باشد و تداوم یابد.

رویدادها یا مبادلات غیرعادی معین، تغییرات حسابداری، تغییرات تجاری، نوسانات تصادفی یا تحریفات شرایط خاصی است که ممکن است منجر به انحراف از روابط مذکور گردد. مثلاً ساخت یا خرید ماشین‌آلات می‌تواند باعث نوسانات غیرعادی در بسیاری از حساب‌های صورت‌های مالی شود. از این رو برای حسابرس، داشتن شناختی کافی از روابط مالی و صنعت واحد تجاری در برنامه‌ریزی و ارزیابی نتایج روش‌های تحلیلی ضروری است. همچنین شناخت هدف‌های روش‌های تحلیلی و محدودیت‌های آن نیز با اهمیت است.

براساس بیانیه‌ی استاندارد حسابرسی شماره ۵۶، از روش‌های تحلیلی برای اهداف زیر استفاده می‌شود:

* در برنامه‌ریزی نوع، زمان و میزان

سایر روش‌های حسابرسی،

* به‌عنوان آزمون محتوا برای کسب شواهد پیرامون ادعاهای مربوط به مانده حساب‌ها یا طبقات معاملات، و

* در مرحله مرور نهایی حسابرسی.

در برخی شرایط، روش‌های تحلیلی می‌تواند برای دستیابی به هدف‌های آزمون محتوای خاص، کاراتر و اثربخش‌تر از آزمون‌های محتوای تفصیلی باشد. به‌عنوان نمونه، حسابرس در شرایط پایین بودن ریسک‌های ذاتی و کنترل در مورد درآمد اجاره می‌تواند از آزمون کلی درآمد اجاره ثبت شده در مقایسه با مبلغ حاصل از مفاد قرارداد استفاده روش‌های تحلیلی شامل مقایسه ارقام ثبت شده حساب‌ها یا نسبت‌ها و روندهای حاصل از ارقام ثبت شده با انتظارات یا پیش‌بینی‌های تدوین شده حسابرسی استفاده نماید. حسابرس انتظارات یا پیش‌بینی‌های خود را از طریق شناسایی و کاربرد روابط موجه و منطقی موجود تدوین می‌کند. البته روابط مورد انتظار باید با توجه به شناخت حسابرس از مشتری و صنعت مربوط فرمولبندی گردد. طبق بیانیه حسابرسی شماره ۵۶، منابع اطلاعاتی لازم برای تدوین انتظارات حسابرس عبارتند از:

الف- اطلاعات مالی دوره‌های گذشته برای تعیین تغییرات شناخته شده،

ب- نتایج پیش‌بینی‌های واحد مورد رسیدگی مثل بودجه‌ها،

ج- روابط بین عناصر اطلاعات مالی دوره حسابرسی،

د- اطلاعات مربوط به صنعت واحد تجاری تحت رسیدگی،

ه- روابط اطلاعات مالی با اطلاعات مربوط غیرمالی.

یکی از مهم‌ترین نکات مطرح شده در بیانیه‌ی استاندارد حسابرسی ۵۶، کاربرد روش‌های تحلیلی در آزمون‌های محتوا

است. اتکای حسابرس بر آزمون‌های محتوا برای دستیابی به هدف‌های حسابرسی مرتبط با ادعاهای معین ممکن است از آزمون‌های تفصیلی یا روش‌های تحلیلی به‌دست آید. حسابرس باید درباره استفاده از روش‌های مذکور در دستیابی به هدف‌های خاص برپایه اثربخشی و کارایی روش‌های موجود تصمیم‌گیری نماید. او باید برای دستیابی به هدف‌های خاص حسابرسی به سطح اطمینانی توجه کند که از آزمون محتوا، انتظار دارد، سپس وی پیرامون به‌کارگیری هر یک از روش‌ها یا ترکیبی از آن دو تصمیم می‌گیرد تا به سطح اطمینان مورد نظر دست یابد. روش‌های تحلیلی ممکن است در حد آزمون‌های تفصیلی، برای اثبات برخی ادعاها، اثربخش یا کارا نباشد.

بخش ۵۲ استانداردهای حسابرسی

ایران

بخش ۵۲ استانداردهای حسابرسی ایران با عنوان روش‌های تحلیلی برگرفته از استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، تفاوت چندانی با بیانیه‌ی استاندارد حسابرسی شماره ۵۶ ایالات متحده ندارد. طبق بند ۲ این بیانیه «حسابرس باید روش‌های تحلیلی را در مرحله برنامه‌ریزی و همچنین در مرحله بررسی کلی در پایان کار حسابرسی به‌کار گیرد». همچنین در بند ۷ این بیانیه آمده است که روش‌های تحلیلی را می‌توان به‌عنوان آزمون‌های محتوا برای کاهش خطر عدم کشف به‌کار گرفت. بخش ۵۲، حسابرسان رسمی و مستقل ایرانی را ملزم به استفاده از روش‌های تحلیلی در تمام حسابرسی‌ها نموده است.

کاربرد روش‌های تحلیلی در مرحله

برنامه ریزی حسابرسی

حسابرس باید به منظور کسب شناخت





مقایسه‌ی تطبیقی استانداردهای روش‌های تحلیلی حسابرسی در مرحله برنامه ریزی

بیانیه‌ی استاندارد حسابرسی شماره ۵۶، استاندارد حسابرسی بین‌المللی شماره ۱۲، استاندارد‌های حسابرسی استرالیا شماره ۵۱۲ و استانداردهای حسابرسی انگلستان شماره ۴۱۰، در خصوص کاربرد روش‌های تحلیلی در مرحله آزمون محتوا، دارای محتوای یکسانی بوده و بخش ۵۲ استانداردهای حسابرسی ایران، از تمام جنبه‌های با اهمیت در خصوص کاربرد روش‌های تحلیلی در مرحله برنامه‌ریزی با استانداردهای یاد شده مطابقت دارد. هرچند که موضوع هر کدام با بندها و بیان متفاوت ارائه شده اند، نقطه اشتراک تمام آن‌ها به شرح زیر می‌باشد:

«هدف از به کارگیری روش‌های تحلیلی در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی کمک به حسابرس در برنامه‌ریزی

گردش موجودی مواد و کالا و مقایسه آن با سال گذشته، قبل از آزمون اثبات ارزش موجودی‌ها، می‌تواند نشان دهد که در طی این آزمون‌ها باید دقت خاصی اعمال شود.

از هدف‌های حسابرسان در مرحله برنامه‌ریزی، کسب درک بهتری از فعالیت صاحبکار است. بنابراین، آنان می‌توانند احتمال خطر ذاتی و احتمال خطر تجاری را برآورد و برنامه حسابرسی را تدوین و به روز رسانی کنند. در مرحله برنامه‌ریزی، هدف مشخص کردن موضوعاتی برای ارزیابی‌های آتی به جای حل آنهاست. بیش‌تر روش‌های تحلیلی در برنامه‌ریزی حسابرسی توسط مدیران و سرپرستان انجام می‌شود، هرچند مدیران معمولاً برای سرپرستان، نقش مشاور را ایفا می‌کنند. قسمت عمده اطلاعات مورد استفاده در مرحله برنامه‌ریزی از صاحبکار حسابرسی به دست می‌آید.

از فعالیت واحد مورد رسیدگی و تعیین زمینه‌های بالقوه مخاطره‌آمیز، روش‌های تحلیلی را در مرحله برنامه‌ریزی بکار گیرد. بکارگیری روش‌های تحلیلی می‌تواند توجه حسابرس 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 حسابرسی یاری رساند.

حسابرس برای اجرای روش‌های تحلیلی در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی، از هر دو گروه اطلاعات مالی و غیر مالی و برای نمونه، بکارگیری رابطه مبلغ فروش با مقدار (یا تعداد) کالای فروش رفته، استفاده می‌کند.

کاربرد روش‌های تحلیلی طی مرحله برنامه‌ریزی به حسابرس کمک می‌کند تا موضوعات مهمی را شناسایی کند. که در مراحل بعدی کار حسابرسی نیاز به توجه دارد، برای نمونه، محاسبه نسبت

ماهیت، زمان‌بندی و دامنه (حدود) سایر روش‌های حسابرسی است که برای جمع‌آوری شواهد به کار خواهند رفت.

حسابرس در استفاده از روش‌های تحلیلی در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی، باید به این موارد توجه داشته باشد:

الف- افزایش شناخت حسابرس از فعالیت صاحبکار.

ب- شناسایی نقاطی که ممکن است نشان‌دهنده ریسک‌های حسابرسی باشند» (سجادی و اوستا، ۱۳۸۴).

کاربرد روش‌های تحلیلی در

آزمون‌های محتوا

حسابرس مستقل برای کاهش خطر عدم کشف مربوط به هر یک از مندرجات خاص صورت‌های مالی می‌تواند بر نتایج حاصل از اجرای آزمون جزئیات، روش‌های تحلیلی یا ترکیبی از هر دو، اتکا کند. تصمیم‌گیری درباره استفاده از هر یک

از روش‌های مزبور برای دستیابی به هدف خاص حسابرسی، به قضاوت حرفه‌ای حسابرس درباره تاثیر و کارایی مورد انتظار از روش‌های در دسترس در کاهش خطر عدم کشف مربوط به هر یک از مندرجات خاص صورت‌های مالی، بستگی دارد.

حسابرس معمولاً درباره قابلیت دسترسی و اعتماد اطلاعات لازم برای بکارگیری روش‌های تحلیلی و همچنین، نتایج حاصل از هرگونه روش‌های تحلیلی اجرا شده توسط واحد مورد رسیدگی، 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.

حسابرس در زمان استفاده از روش‌های تحلیلی به عنوان بخشی از آزمون‌های محتوا، عوامل زیر را مورد توجه قرار می‌دهد:

۱- هدف‌های روش‌های تحلیلی و میزان اتکا بر نتایج حاصل از اجرای روش‌های مزبور

۲- نوع و ماهیت واحد مورد رسیدگی و میزان تفکیک‌پذیری اطلاعات

۴- قابلیت اعتماد اطلاعات موجود؛ برای نمونه، حصول اطمینان از اعمال مراقبت کافی در تهیه بودجه‌ها.

۵- مربوط بودن اطلاعات موجود؛ برای نمونه، تدوین بودجه‌ها براساس نتایج قابل دسترس نه براساس نتایج دلخواه مدیریت.

۶- منبع اطلاعات موجود؛ برای نمونه، منابع مستقل از واحد مورد رسیدگی، بیش‌تر از منابع داخلی قابل اعتماد است.

۷- قابلیت مقایسه اطلاعات موجود؛ برای نمونه، اطلاعات کلی مربوط به صنعت ممکن است به اطلاعات مکملی

نیاز داشته باشد تا با اطلاعات مربوط به واحد مورد رسیدگی قابل مقایسه شود که محصولات خاصی را تولید می‌کند و به فروش می‌رساند.

۸- شناخت کسب شده در جریان حسابرسی دوره‌های قبل توأم با شناخت حسابرس از

اثربخشی سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی و انواع اشکالاتی که سبب انجام اصلاحات حسابداری در دوره‌های قبل شده است.

مقایسه‌ی تطبیقی استانداردهای روش‌های تحلیلی حسابرسی در مرحله آزمون محتوا

بیانیه‌ی استاندارد حسابرسی ایالات متحده، استاندارد حسابرسی بین‌المللی شماره ۱۲، استانداردهای حسابرسی استرالیا شماره ۵۱۲ و استانداردهای حسابرسی انگلستان شماره ۴۱۰، در

آن؛ برای نمونه، بکارگیری روش‌های تحلیلی درباره گزارش‌های مالی مربوط به قسمت‌های جداگانه یک فعالیت یا صورت‌های مالی هر یک از اجزای واحد مورد رسیدگی با فعالیت‌های نامتجانس، می‌تواند از بکارگیری آنها درباره کلیت صورت‌های مالی آن واحد مورد رسیدگی، مؤثرتر باشد.

۳- قابلیت دسترسی به هر دو گروه اطلاعات مالی (مانند، بودجه‌ها و پیش‌بینی‌های مالی) و اطلاعات غیرمالی (مانند، تعداد محصول تولید شده یا فروش رفته).



خصوص کاربرد روش‌های تحلیلی در مرحله‌ی آزمون محتوا دارای محتوای یکسانی بوده و بخش ۵۲ استانداردهای حسابرسی ایران، از تمام جنبه‌های با اهمیت در خصوص کاربرد روش‌های تحلیلی در مرحله آزمون محتوا با استانداردهای یاد شده، مطابقت دارد. نقطه اشتراک تمام استانداردهای یاد شده چنین است:

«حسابرس برای کاهش خطر عدم کشف در صورت‌های مالی می‌تواند بر نتایج حاصل از آزمون جزئیات، روش‌های تحلیلی یا ترکیبی از هر دو، اتکا کند» (سجادی و اوستا، ۱۳۸۴).

کاربرد روش‌های تحلیلی در مرحله‌ی بررسی کلی صورت‌های مالی

پس از تکمیل مراحل مختلف حسابرسی، صورت‌های مالی از نظر کلی مورد بررسی نهایی قرار می‌گیرند تا اطمینان بیش‌تری حاصل شود که نکات مهمی نادیده نمانده باشد. این بررسی نهایی به طور اجمالی انجام می‌شود و ضوابط و معیارهای دقیقی ندارد.

هدف نهایی حسابرسی صورت‌های مالی، کاهش خطر حسابرسی به سطحی منطقی برای اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی است که به دلیل وجود روابط متقابل بین اجزای خطر حسابرسی، حسابرس می‌تواند برای حسابرسی یک ادعا، میان چند رویداد حسابرسی ممکن، یکی را برگزیند استفاده از روش‌های تحلیلی در مرحله بررسی نهایی صورت‌های مالی، حسابرس را در ارزیابی موارد زیر کمک می‌کند:

- ۱- کفایت آزمون‌های محتوای انجام شده؛
- ۲- کفایت شواهد به دست آمده؛
- ۳- اعتبار نتایج به دست آمده؛

۴- ارزیابی ارائه‌ی کلی صورتهای مالی؛

۵- اظهار نظر درباره صورت‌های مالی؛

در بررسی کلی صورتهای مالی، باید موارد زیر مورد توجه قرار گیرد:

الف- کفایت شواهد جمع‌آوری شده برای توجیه مانده‌های غیرمعمول یا غیرمنتظره که در مرحله برنامه‌ریزی و یا در طول حسابرسی شناسایی نشده‌اند.

ب- مانده‌ها یا روابط غیر معمول و یا غیرمنتظره که قبلاً مشخص شده‌اند

مقایسه‌ی تطبیقی استانداردهای روش‌های تحلیلی حسابرسی در مرحله بررسی نهایی صورت‌های مالی

بیانیه‌ی استاندارد حسابرسی ایالات متحده شماره ۵۶، استاندارد حسابرسی بین‌الملل شماره ۱۲، استانداردهای حسابرسی استرالیا شماره ۵۱۲ و استانداردهای حسابرسی انگلستان شماره ۴۱۰، در خصوص کاربرد روش‌های تحلیلی در مرحله آزمون محتوا دارای محتوای یکسانی بوده و بخش ۵۲ استانداردهای حسابرسی ایران، از تمام جنبه‌های با اهمیت در خصوص کاربرد روش‌های تحلیلی در مرحله بررسی نهایی با استانداردهای یاد شده، مطابقت دارد. نقطه اشتراک تمام استانداردهای یاد شده به شرح زیر است:

«هدف استفاده از روش‌های تحلیلی در این مرحله، کمک به حسابرس در ارزیابی نتایج به دست آمده و ارزیابی ارائه‌ی کلی صورت‌های مالی می‌باشد» (سجادی و اوستا، ۱۳۸۴).

فرایند روش‌های تحلیلی

اجرای روش‌های تحلیلی اساساً از چهار مرحله تشکیل شده است.

مرحله‌ی اول: برآورد مانده مورد انتظار از یک حساب

در این مرحله، حسابرس یک پیش‌بینی از مانده حساب یا رابطه مالی برای خود تدوین می‌کند. هر قدر پیش‌بینی مذکور دقیقتر و به مانده واقعی حساب یا رابطه نزدیکتر باشد، روش مورد عمل، در شناسایی تحریفات بالقوه کاراتر است و حسابرس ملزم است در اعمال روش‌های تحلیلی، یک پیش‌بینی داشته باشد.

اثربخشی روش‌های تحلیلی، تابعی از سه عامل مرتبط با دقت انتظارات به شرح زیر است:

ماهیت حساب یا ادعا:

روش‌های تحلیلی مبتنی بر روابط بین داده‌ها (مثلاً مقایسه مانده حساب امسال با پارسال) هستند. با افزایش پیش‌بینی‌پذیری روابط انتظارات دقیقتر خواهند بود. اغلب حسابرس برای پیش‌بینی مانده حساب، به عوامل زیر توجه می‌کند:

• ماهیت عینی یا ذهنی اقلام مندرج در حساب (آیا حساب مربوط شامل برآوردهاست یا تجمیع مبادلات واقعی است)،

- ترکیب محصولات،
- تاریخچه و عملیات شرکت،
- قدرت تصمیم‌گیری مدیریت،
- ثبات عوامل محیطی،
- حساب ترازنامه‌ای یا سودوزیانی.

عوامل متعددی بر مانده حساب اثر دارد. افزایش تعداد چنین عوامل یا متغیرهایی می‌تواند دقت پیش‌بینی یا انتظار مانده حسابها را افزایش دهد. چنین عواملی شامل رویدادهای عمده، تغییرات حسابداری، عوامل صنعتی، عوامل اقتصادی و غیره است.

بر اساس تحقیقات انجام شده (AICPA, 1998) انتظارات تدوین شده برای روند حسابهای صورت سودیازیان بسیار دقیقتر از انتظارات مربوط به حساب‌های ترازنامه‌ای است، زیرا اغلب

روابط صورت سود یا زیان پیش‌بینی پذیرترند. به‌علاوه، انتظارات حاصل از شرایط اقتصادی ثابت (مثلاً نرخ بهره ثابت) یا عوامل محیطی ثابت (مثلاً نبود تغییر در مقررات و قوانین) به نسبت محیط یا اقتصاد متغیر، از دقت بالاتری برخوردار است.

ویژگی‌های داده‌های مورد استفاده:

حسابرس در شکل‌دهی یک انتظار، غالباً دو عامل اصلی مرتبط با ویژگی‌های داده‌های مندرج در یک حساب را مورد توجه قرار می‌دهد:

- ۱- سطح نهایی تجزیه داده‌ها،
- ۲- اتکاپذیری داده‌ها.

به‌نظر می‌رسد با افزایش تجزیه‌پذیری داده‌ها، دقت انتظارات بالاتر خواهد بود. مثلاً استفاده از داده‌های ماهانه یا فصلی به‌جای سالانه ممکن است دقت انتظارات را افزایش دهد، یا داده‌های بخشها و قسمت‌ها دارای دقت پیش‌بینی بیش‌تری نسبت به داده‌های تلفیقی هستند. همچنین هر قدر منابع داده‌ها اتکاپذیرتر باشد، دقت پیش‌بینی بیش‌تر خواهد شد.

موارد زیر، بیانگر عوامل مرتبط با اتکاپذیری داده‌هایی است و باید در شکل‌دهی انتظارات مورد توجه حسابرس قرار گیرد:

• قوت کنترل‌های داخلی شرکت:

هر قدر کنترل‌های داخلی شرکتی قوی‌تر باشد داده‌های حاصل از سیستم حسابداری آن شرکت اتکاپذیرتر خواهد بود. از این‌رو حسابرس هنگامی می‌تواند بر کنترل‌های داخلی اتکا کند که ریسک کنترل را زیر حداکثر تعیین کرده باشد.

• داده‌های درونی یا برونی و

درجه استقلال: داده‌های حاصل از منابع مستقلتر یا عینی‌تر اتکاپذیرتر هستند.

• داده‌های مالی و غیرمالی: استفاده

از داده‌های غیرمالی قابل‌اتکا و داده‌های حسابرسی شده، دقت پیش‌بینی را افزایش می‌دهد.

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

• 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.

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

• برآورد حسابرس از خطر ذاتی و خطر کنترل؛ برای نمونه، در مواردی که به دلیل ضعف کنترل‌های داخلی مربوط به مراحل پردازش سفارش‌های فروش، خطر کنترل بالاست، نتیجه‌گیری در مورد حساب‌های دریافتنی ممکن است مستلزم اتکای بیش‌تری بر آزمون جزئیات معاملات و مانده حساب‌ها نسبت به روش‌های تحلیلی باشد.

دقت پیش‌بینی (انتظارات، دقت، سطح اطمینان):

انتظارات، عبارت از پیش‌بینی‌های حسابرس از مانده حساب‌های ثبت شده یا نسبت‌هاست. انتظارات از طریق شناسایی روابط موجه و منطقی، با توجه به شناخت حسابرس از مشتری و صنعت وی تدوین می‌یابد. حسابرس از منابع مختلفی چون بودجه‌بندی مشتری، داده‌های صنعت و غیره انتظارات خود را تدوین می‌کند. این منابع دقت انتظارات برای دستیابی به سطح مطلوب اطمینان را تعیین می‌کنند.

دقت، معیار نزدیکی انتظارات حسابرس به مبالغ واقعی ثبت شده است. عوامل موثر بر دقت روش‌های تحلیلی شامل نوع انتظارات تدوین یافته، ویژگی‌های داده‌های مورد استفاده در شکل‌دهی انتظارات و ماهیت حساب مورد نظر است. هنگام استفاده از روش‌های تحلیلی در آزمون‌های محتوا، دقت انتظار، شاخص اصلی سطح اطمینان حاصل از این روش‌هاست، زیرا دقت بر توانایی حسابرس جهت شناسایی درست تفاوت‌های غیرمنتظره در یک مانده حساب جهت تعیین تحریفات اثر می‌گذارد.

سطح اطمینان، مکمل سطح ریسک عدم کشف است. همچنین سطح اطمینان بیانگر درجه‌ای است که روش‌های حسابرسی محتوایی (شامل روش‌های تحلیلی) شواهدی را برای آزمون یک ادعا فراهم می‌سازند. سطح اطمینان مبتنی بر محدودیت ریسک عدم کشف است زیرا ریسک‌های ذاتی و کنترل، مستقل از حسابرسی صورت‌های مالی وجود دارند. ریسک عدم کشف مربوط به روش‌های حسابرسی است و می‌تواند به اختیار وی تغییر کند. از این‌رو سطح اطمینان مطلوب، سطحی است که برای دستیابی به سطح ریسک عدم کشف قابل

قبول مورد نیاز است.

به هر ترتیب، دقت ذاتی نوع انتظار باید در تدوین انتظارات، مورد توجه قرار گیرد. انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۹۸ چهار نوع روش فرمولبندی انتظارات به همراه مطلوبیت آنها را منتشر نمود. سه روش اول جزء روش‌های تحلیلی غیرآماري طبقه‌بندی می‌شوند. این روش‌ها در زیر مورد بحث قرار می‌گیرد. (AICPA, 1998)

الف- روش‌های تحلیلی غیرآماري

تجزیه و تحلیل روند:

به معنای تجزیه و تحلیل تغییرات در مانده حساب طی زمان است. روندهای ساده عموماً مانده حساب سال گذشته را با مانده حساب حسابرسی نشده سال جاری مقایسه می‌کنند. روندهای پیشرفته‌تر چند دوره زمانی را در برمی‌گیرند.

تجزیه و تحلیل روند هنگامی مناسب است که حساب یا رابطه به‌نحو مطلوب پیش‌بینی‌پذیر باشد (مثلاً روند فروش در محیطی ثابت). از این‌رو تجزیه و تحلیل روند برای آن دسته از واحدهای مورد حسابرسی اثربخشی اندکی دارد که درگیر تغییرات حسابداری یا عملیاتی شده‌اند همچنین تعداد سال‌های مورد استفاده در تجزیه و تحلیل روند، تابعی از ثبات عملیات است؛ یعنی هر قدر ثبات عملیات بیش‌تری طی زمان وجود داشته باشد، روابط، پیش‌بینی‌پذیرتر و استفاده از چند دوره زمانی مناسب‌تر خواهد بود.

تجزیه و تحلیل نسبت:

به معنای مقایسه روابط بین حسابهای صورت‌های مالی (در دو یا چند دوره)، مقایسه یک حساب با داده‌های غیرمالی یا مقایسه روابط بین واحد تجاری در دست بررسی و صنعت آن است. تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی همگن، از اجزای تجزیه و تحلیل نسبت است. تجزیه و تحلیل نسبت هنگامی مناسب است که رابطه بین حسابها به‌نحو مطلوبی پیش‌بینی‌پذیر و ثابت باشد (مثلاً رابطه بین درآمد فروش و حساب‌های دریافتنی). تجزیه و تحلیل نسبت عموماً اثربخش‌تر از تجزیه



و تحلیل روند است. زیرا مقایسه بین ترازنامه و صورت سودیازیان می‌تواند نوسانات غیرمعمولی را آشکار سازد که از تجزیه و تحلیل روند حساب خاص بر نمی‌آید. تجزیه و تحلیل نسبت‌ها در سطح تجمیعی نسبتاً نادقیق است زیرا تحریف بااهمیت غالباً کوچکتر از تغییرات طبیعی در نسبت‌هاست. از این‌رو تحقیقات، استفاده از سطح تجزیه شده داده‌ها را توصیه کرده‌اند.

آزمون منطقی بودن:

به معنای تجزیه و تحلیل مانده

حسابها یا تغییرات آنها طی دوره حسابداری است که منجر به تدوین انتظاری مبتنی بر داده‌های مالی و غیرمالی می‌شود. مثلاً تدوین انتظار برای درآمد هتل ممکن است با استفاده از میانگین نرخ اشغال اتاق به‌دست آید.

آزمون منطقی بودن برخلاف تجزیه و تحلیل‌های روند و نسبت (که به‌طور تلویحی، روابط را ثابت فرض می‌کنند) از اطلاعات برای تدوین پیش‌بینی صریح و مستقیم مانده حساب یا رابطه استفاده می‌کند. آزمون منطقی بودن متکی بر دانش حسابرس از روابط مورد نظر شامل عوامل اثرگذار بر مانده حسابهاست. به عبارت دیگر، دانش حسابرس به‌تدوین مفروضاتی کمک می‌کند که عوامل کلیدی برآورد مانده حسابها هستند مثلاً برای پیش‌بینی درآمد فروش از تعداد واحدهای فروش رفته، قیمت واحد، تغییرات قیمت‌گذاری، روند صنعت و غیره در دوره در دست

بررسی استفاده می‌شود.

ب- روش‌های آماری

روش‌های آماری به معنای استفاده از روش‌های آماری برای کمی کردن انتظار حسابرس برحسب پول، به‌همراه سطوح دقت و ریسک قابل اندازه‌گیری است. روش‌های تحلیلی آماری شامل تجزیه و تحلیل رگرسیون، مدل‌های سری زمانی با استفاده از دانش حسابرس از عوامل اثرگذار بر مانده حسابها، مدلی برای پیش‌بینی صریح و مستقیم ارائه می‌دهند. به‌نظر می‌رسد این مدل

هنگامی بیشترین اثربخشی را دارد که داده‌ها، تجزیه شده باشند و از سیستم حسابداری با کنترل‌های داخلی مناسب به‌دست آمده باشد.

از بین انواع چهارگانه انتظارات یا روش‌های تحلیلی، تجزیه تحلیل روند غالباً دقت پایینی دارد، زیرا انتظار مربوط، تغییرات عوامل خاص اثرگذار بر حساب در دسترس بررسی را در نظر نمی‌گیرد. برعکس، روش آماری تجزیه و تحلیل رگرسیون به‌طور بالقوه از بالاترین سطح دقت برخوردار است زیرا یک انتظار صریح و مستقیم شکل می‌گیرد که تقریباً تمام داده‌های مربوط و مهم می‌تواند

در مدل پیش‌بینی درج شود. تجزیه و تحلیل رگرسیون قادر است نه تنها داده‌های تغییرات عملیاتی بلکه داده‌های تغییرات اقتصادی را نیز در مدل وارد کند. به‌علاوه، این تجزیه و تحلیل به حسابرس امکان می‌دهد که دقت انتظارات خود را اندازه‌گیری کند.

دقت تجزیه و تحلیل‌های نسبتی و آزمون منطقی بودن بین دقت تجزیه و تحلیل‌های رگرسیون و روند قرار می‌گیرد. اما آزمون منطقی بودن، دقت بیش‌تری از تجزیه و تحلیل نسبتی فراهم می‌کند زیرا چون تجزیه و تحلیل رگرسیون به پیش‌بینی صریح و مستقیم دست می‌یازد و از منابع متفاوت داده‌ها استفاده می‌کند.

مرحله دوم: تعیین مبلغ تفاوت مانده واقعی حساب از مانده مورد انتظار که بدون پی‌جویی، مورد قبول

خواهد بود.

مرحله سوم: مقایسه مانده حساب طبق مدارک با مانده مورد انتظار.

در این مرحله، حسابرس به مطالعه توضیحات احتمالی تفاوت غیرمنتظره می‌پردازد. هر قدر دقت انتظارات یا پیش‌بینی (یعنی نزدیکی پیش‌بینی به مبلغ واقعی) بیش‌تر باشد این احتمال بیش‌تر خواهد بود. که تفاوت مذکور ناشی از تحریف باشد تفاوت بین انتظار حسابرس و ارزش دفتری ثبت شده یک حساب (حسابرسی نشده) می‌تواند ناشی از یک یا تمام موارد زیر باشد:



ناشی از عوامل مربوط به دقت پیش‌بینی است آنگاه ممکن است مجدداً به تدوین انتظار دیگری بپردازد. حسابرس باید در این مرحله با تجزیه و تحلیل‌های بیش‌تر، پرسش و دانش خود از مشتری و صنعت وی به‌دنبال شناسایی توضیحات موجه و منطقی تفاوت‌ها باشد.

مرحله چهارم: پی‌جویی انحراف‌های عمده از مانده مورد انتظار.

در مواردی که با اجرای روش‌های تحلیلی، مغایرات و نوسانات عمده‌ای شناسایی می‌شود یا روابطی اعم از مالی و غیرمالی بدست می‌آید که با سایر اطلاعات مربوط، مغایرت دارد یا از مبالغ پیش‌بینی شده، انحراف عمده دارد، حسابرس باید موضوع را پی‌جویی و دلایل کافی و شواهد مثبتی قابل قبولی را گردآوری کند.

پی‌جویی نوسانات و روابط

غیرعادی معمولاً با پرس‌وجو از مدیریت آغاز می‌شود و با توجه به هر یک از موارد زیر ادامه می‌یابد:
الف- اثبات پاسخ‌های مدیریت؛ برای نمونه، مقایسه آنها با شناخت حسابرس از فعالیت واحد مورد رسیدگی و سایر شواهد بدست آمده در جریان حسابرسی.

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

- ۱- تفاوت، ناشی از تحریف است؛
 - ۲- تفاوت، ناشی از عوامل ذاتی اثرگذار بر حساب در دست حسابرسی است (مثلاً مانده حساب، برآوردی است)؛ و
 - ۳- تفاوت، ناشی از عوامل مرتبط با اتکاپذیری داده‌های مورد استفاده در تدوین انتظار است.
- از این رو با کم‌تر شدن دقت پیش‌بینی احتمال بیش‌تری وجود دارد که تفاوت، ناشی از عوامل مرتبط با دقت پیش‌بینی (۳ و ۲) باشد. حال اگر حسابرس معتقد باشد که تفاوت مزبور به احتمال زیاد

خلاصه و نتیجه‌گیری

در دنیای پر رقابت امروز که در همه جا، کاهش هزینه و افزایش بازده مطرح است، رقابت در حرفه حسابرسی نیز در پهنه جهان و به خصوص در کشورهای پیشرفته صنعتی به طور محسوس تشدید شده است. این موضوع موجب شده است که حساب‌رسان کوشش کنند تا بر کارایی روش‌های خود بیافزایند. از مهم‌ترین راه‌های افزایش کارایی در حسابرسی، استفاده از روش‌های تحلیلی است؛ زیرا این روش‌ها با سرعت، صرف وقت کم و هزینه اندک انجام شدنی است. روش‌های تحلیلی از بهترین روش‌های حسابرسی است و به دلیل تاثیر آن در ارتقای کارایی و اثربخشی حسابرسی روز به روز بر اهمیت آن افزوده می‌شود.

این روش با تجزیه و تحلیل نسبت‌ها و روندهای عمده، شامل پی‌جویی نوسانات و روابط مالی و غیرمالی بدست آمده که با سایر اطلاعات مربوط، مغایرت دارد یا از مبالغ پیش‌بینی‌شده، انحراف دارد حساب‌رسان را در رسیدن به اهداف خود یاری می‌رساند. روش‌های تحلیلی به شناسایی محدوده‌هایی از صورت‌های مالی می‌پردازد که دارای احتمال وجود تحریفات نسبتاً زیادی می‌باشد همچنین اعمال مناسب روش‌های تحلیلی ممکن است سطوح اطمینان بالاتری نسبت به مطلوبیت ارائه اطلاعات مالی ایجاد کند. از این‌رو، نقش روش‌های تحلیلی در انواع حسابرسی قوی و مستحکم شده است. اجرای روش‌های تحلیلی از چهار

مرحله به این شرح تشکیل شده است:
۱- برآورد مانده مورد انتظار از یک حساب
۲- تعیین مبلغ تفاوت مانده واقعی حساب از مانده مورد انتظار
۳- مقایسه مانده حساب طبق مدارک با مانده مورد انتظار
۴- پی‌جویی انحراف‌های عمده از مانده مورد انتظار
این روش‌ها براساس استانداردهای حسابرسی ایران و تمام استانداردهای معتبر حسابرسی دنیا در تمام فرایند حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرد و کاربرد آن در مرحله برنامه‌ریزی و بررسی کلی حسابرسی الزامی و به عنوان آزمون‌های محتوا، مورد تاکید قرار گرفته است.

پی‌نوئیس‌ها

1. Analytical procedures
2. Substantive test
3. Non – Financial Information

منابع و ماخذ

فارسی

- ۱- رحیمیان، نظام‌الدین کاربرد روش‌های تحلیلی در حسابرسی صورت‌های مالی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۵۳، پاییز ۱۳۸۷، صص ۵۳ تا ۶۶
- ۲- سجادی، سیدحسین، و سهراب اوستا، ۱۳۸۴، کاربرد روش‌های تحلیلی در حسابرسی، دانشگاه شیراز، مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، دوره ۲۲، شماره ۲، (پیاپی ۴۳) ویژه نامه حسابداری صص ۸۹-۱۰۲.
- ۳- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی ۱۳۸۷، «اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، سازمان حسابرسی، چاپ دهم.

انگلیسی

- 1-American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Auditing Practice Release: Analytical Procedures, 1998.
- 2-American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 1982, Statement on Auditing Stand-

ards (SAS), No. 56. "Analytical Procedures", (New York), AU 560.

3-American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 1978 Statement of Auditing Standards (SAS), No. 1, Auditing Standards Executive Committee.

4-American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 1978 Statement of Auditing Standards (SAS), No. 23; Analytical Review Procedures.

5-Blocher E. and G. patterson., 1996, "The use of Analytical procedures", The Journal of Accounting Research, (February): 53-65.

6-Coglitore F. and R. Berryman, 1988, "Analytical procedures: A Defensive Necessity", Auditing: A Journal of Practice and Theory, (Spring): 150-163.

7-Konce L., 1992, "Explanation and Counterexplanation During Audit Analytical Review", The Accounting Review, (January): 56-76.

8-Hirst D. E. 1994, "Auditors Sensitivity to source reliability, Journal of Accounting Research, 32, Spring.

9-Wright A. and R. Ashton, 1989, "Identifying Audit adjustments with Attention-Directing Procedures", The Accounting Review, (October): 710-719.