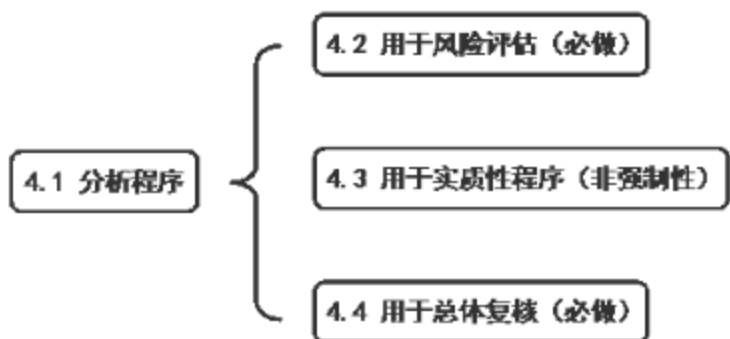


注册会计师 审计 教材精讲班

第三章 审计证据

第四节、分析程序



4.1 分析程序及其目的

(一) 分析程序的定义

分析程序，是指注册会计师通过分析不同**财务数据**之间以及**财务数据**与**非财务数据**之间的内在关系，对财务信息作出评价。分析程序还包括在必要时对识别出的、与其他相关信息不一致或与预期值差异**重大的波动**或关系进行调查。

(二) 分析程序的目的

运用阶段	运用目的	运用要求
用作风险评估程序的	了解被审计单位及其环境	必做
用作实质性程序	如果比细节测试更能降低认定层次的检查风险水平时	选做
用于财务报表总体复核	审计结束或临近结束时，对财务报表整体的合理性作最终把关	必做

【2016 年单选】下列有关分析程序的说法中，正确的是（ ）。

- A. 分析程序是指注册会计师通过分析不同财务数据之间的内在关系对财务信息作出评价
- B. 注册会计师无须在了解被审计单位及其环境的各个方面实施分析程序
- C. 细节测试比实质性分析程序更能有效地将认定层次的检查风险降至可接受的水平
- D. 用于总体复核的分析程序的主要目的在于识别那些可能表明财务报表存在重大错报风险的异常变化

【答案】B

4.2 用作风险评估程序

(一) 总的要求

注册会计师在实施风险评估程序时，应当运用分析程序，其目的是**了解被审计单位及其环境，并评估重大错报风险**。在这个阶段运用分析程序是**强制要求**。

(二) 具体运用及特点

1. 可以将分析程序与**询问、检查和观察程序**结合运用。
2. 重点关注关键的**账户余额、趋势和财务比率关系**等方面，对其形成一个**合理的预期**，并与被审计单位记录的金额、依据记录金额计算的比率或趋势**相比较，以判断**是否表明财务报表存在重大错报风险。

3. 主要目的在于识别那些可能表明财务报表存在重大错报风险的**异常变化**，所使用的数据汇总性比较强，其对象主要是财务报表中账户余额及其相互之间的关系。
4. 局限性是分析程序所进行比较的性质、预期值的精确程度，以及分析和调查的范围都**并不足以**提供很高的保证水平。
5. **无需**在了解被审计单位及其环境的每一个方面时都实施分析程序。在对**内部控制的**了解中，注册会计师一般**不会运用分析程序**。

【2018 年单选】下列有关用作风险评估程序的分析程序的说法中，错误的是（ ）。

- A. 此类分析程序所使用数据的汇总性较强
- B. 此类分析程序的主要目的在于识别可能表明财务报表存在重大错报风险的异常变化
- C. 此类分析程序通常不需要确定预期值
- D. 此类分析程序通常包括账户余额变化的分析，并辅之以趋势分析和比率分析

【答案】C

4.3 用作实质性程序

（一）总的要求

注册会计师**应当**针对评估的**认定层次**重大错报风险设计和实施实质性程序。

实质性程序包括对各类交易、账户余额和披露的**细节测试以及实质性分析程序**。

可以用作实质性程序的情形

（1）当使用分析程序比细节测试能更有效地将认定层次的**检查风险**降至可接受的水平时，注册会计师可以考虑**单独或结合**细节测试，运用实质性分析程序。

（2）实质性分析程序不仅仅是细节测试的一种补充，在某些审计领域，如果重大错报风险较低且数据之间具有**稳定的预期关系**，注册会计师可以**单独使用**实质性分析程序获取充分、适当的审计证据。

【2019 年 单选题】下列有关实质性分析程序的说法中，错误的是（ ）。

- A. 实质性分析程序达到的精确度低于细节测试
- B. 实质性分析程序提供的审计证据是间接证据，因此无法为相关财务报表认定提供充分、适当的审计证据
- C. 实质性分析程序并不适用于所有财务报表认定
- D. 注册会计师可以对某些财务报表认定同时实施实质性分析程序和细节测试

【答案】B

（二）运用时应当考虑的因素

相对于细节测试而言，实质性分析程序能够达到的精确度可能受到种种限制，所提供的证据在很大程度上是间接证据，证明力相对较弱。注册会计师不能仅依赖实质性分析程序，而忽略对细节测试的运用。

具体而言，实质性分析程序适用于存在、发生、完整性等定性认定，**不大**适用于准确性、计价和分摊、分类、截止等量化或精细认定，**也不宜**用于应对较高的重大错报风险。

（三）对特定认定的适用性

鉴于实质性分析程序能够提供的精确度受到种种限制，评估的重大错报风险水平**越高**，注册会计师越应当**谨慎**使用实质性分析程序。

在对同一认定实施细节测试时，特定的实质性分析程序也可能是适当的。

实质性分析程序通常更适用于在**一段时间存在预期关系**的大量交易。

（四）数据的可靠性

数据的可靠性受其来源和性质的影响，并取决于获取该数据的环境。因此，在确定数据的可靠性是否能够满足实质性分析程序的需要时，下列因素是相关的：

1. 可获得信息的**来源**。是否为独立来源（内部外部，直接间接）
2. 可获得信息的**可比性**。
3. 可获得信息的**性质和相关性**。
4. 与信息编制相关的控制，用以确保信息**完整、准确和有效**。

【多选题 2010】在确定实质性分析程序使用的数据的可靠性时，注册会计师通常考虑的因素（ ）。

- A. 可获得信息的来源
- B. 可获得信息的可比性
- C. 可获得信息是否经过审计
- D. 与可获得信息相关的控制

【答案】ABCD