

第四节 分析程序

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。

一、分析程序用作风险评估程序

(一) 目的	了解被审计单位及其环境并评估财务报表重大错报风险。在风险评估过程中使用分析程序也是服务于这一目的。
(二) 总体要求	应当运用分析程序，在这个阶段运用分析程序是强制要求。
(三) 具体运用	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。(关系→预期→比较→判断) 【强调】 注册会计师无须在了解被审计单位及其环境的每一方面时都实施分析程序。例如，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。
(四) 特点	使用的数据汇总性较强，主要是财务报表中账户余额及其相互之间的关系；所使用的分析程序通常包括对账户余额变化的分析，并辅之以趋势分析和比率分析

二、分析程序用作实质性程序

(一) 目的	在针对评估的重大错报风险实施进一步审计程序时，注册会计师可以将分析程序作为实质性程序中的一种，单独或结合其他细节测试，收集充分、适当的审计证据。此时运用分析程序可以减少细节测试的工作量，节约审计成本，降低审计风险，审计工作也更加有效率和效果。
(二) 总体要求	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。 【强调 1】 尽管分析程序有特定的作用，并未要求注册会计师在实施实质性程序时必须使用分析程序 【强调 2】 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。从审计过程整体来看，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。

(三) 运用实质性分析程序的注意事项

1. 对特定认定的适用性

实质性分析程序通常更适用于在一段时期内存在预期关系的大量交易。

【强调 1】在对同一认定实施细节测试的同时实施实质性分析程序可能是适当的。例如，注册会计师在对应收账款余额的计价认定获取审计证据时，除了对期后收到的现金实施细节测试外，也可以对应收账款的账龄实施实质性分析程序，以确定应收账款的可收回性。

【强调 2】不是所有的认定都适合用实质性分析程序、简单的分析程序也可能很有效、不同类型的分析程序提供的保证程度不同。

2. 数据的可靠性

注册会计师对已记录的金额或比率作出预期时，需要采用内部或外部的数据。

(1) 可获得信息的来源。数据来源的客观性或独立性越强，所获取数据的可靠性将越高；来源不同的数据相互印证时比单一来源的数据更可靠。

(2) 可获得信息的可比性。相关数据必须具有可比性。

(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。

3. 评价预期值的准确程度

准确程度是对预期值与真实值之间接近程度的度量，也称精确度。

在评价作出预期的准确程度是否足以在计划的保证水平上识别重大错报时，应考虑下列主要因素：

- （1）对实质性分析程序的预期结果作出预测的准确性。
- （2）信息可分解的程度。通常，数据的可分解程度越高，预期值的准确性越高，注册会计师将相应获取较高的保证水平。
- （3）财务和非财务信息的可获得性。