

（四）目的和要求

目的	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。
总体要求	【提示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 【提示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。

（五）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。

【提示】 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。

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。

4. 可接受的差异额

预期值只是一个估计数据，大多数情况下与已记录的金额并不一致。

（1）评估的风险越高，可接受的差异额越低。

（2）可接受的差异额不宜超过实际执行的重要性。

【提示】 可接受的差异额越低，注册会计师需要收集越多的审计证据，以尽可能发现财务报表中的重大错报，获取计划的保证水平。

【提示】 对超出可接受范围的差异额要保持警觉，必要时需作进一步调查。

三、分析程序用于总体复核

(一) 目的	1. 证实财务报表中列报的所有信息与注册会计师对被审计单位及其环境的了解一致，与取得的审计证据一致 2. 考虑是否需要追加审计程序，以便为发表审计意见提供合理基础
(二) 总体要求	在这个阶段，应当运用分析程序。注册会计师在总体复核阶段，运用分析程序是强制要求
(三) 特点	在总体复核阶段执行分析程序。使用的手段与风险评估程序中使用的分析程序基本相同 【提示】因为在总体复核阶段实施的分析程序并非为了对特定账户余额和披露提供实质性的保证水平，因此并不如实质性分析程序那样具体详细，而往往集中在财务报表层次

【提示】如果识别出以前未识别的重大错报风险，注册会计师应当重新考虑对全部或部分各类交易、账户余额和披露评估的风险是否恰当，并在此基础上重新评价之前计划的审计程序是否充分，是否有必要追加审计程序。

【总结】

阶段	要求	目的	针对数据	分析程序	要点
风险评估程序	应当	评估财务报表重大错报风险	未审	粗糙	了解内控不使用
实质性程序	可以	识别错报	未审	细致	可接受的差异额不超过实际执行的重要性
总体复核	应当	确定财务报表整体是否与其对被审计单位的了解一致	准已审	粗糙	往往集中在财务报表层次

【例-单选题】下列各项中，通常不属于注册会计师在风险评估阶段实施分析程序的目的是（ ）。

- A. 识别潜在重大错报风险领域
- B. 发现财务报表中的异常变化
- C. 识别表明被审计单位持续经营能力问题的事项
- D. 确定财务报表整体是否与注册会计师对被审计单位的了解一致

答案：D

解析：选项 D，属于注册会计师在完成审计阶段，对财务报表实施总体复核中运用分析程序的目的。

【例-单选题】下列有关分析程序的说法中，错误的是（ ）。

- A. 注册会计师不需要在所有审计业务中运用分析程序
- B. 对某些重大错报风险，分析程序可能比细节测试更有效

- C. 分析程序并不适用于所有财务报表认定
- D. 分析程序所使用的信息可能包括非财务数据

答案：A

解析：注册会计师在风险评估阶段和审计结束时的总体复核阶段必须运用分析程序（选项A错误），在实施实质性程序阶段可选用分析程序。

【例-单选题】下列有关注册会计师在临近审计结束时运用分析程序的说法中，错误的是（ ）。

- A. 注册会计师进行分析的重点通常集中在财务报表层次
- B. 注册会计师进行分析的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. 注册会计师采用的方法与风险评估程序中使用的分析程序基本相同
- D. 注册会计师进行分析并非为了对特定账户余额和披露提供实质性的保证水平

答案：B

解析：注册会计师在总体复核阶段实施分析程序的目的是确定财务报表整体是否与其对被审计单位的了解一致，并非为了对特定账户余额和披露提供实质性的保证水平，因此并不如实质性分析程序那样详细和具体。