【摘要】无论是在国家政府审计、内部审计还是社会审计中，审计人员都将分析程序为审计业务工具和审计取证的方法之一。本文根据国家审计准则、内部审计师准则、注册会计师审计准则的相关规定，从明确运用分析程序的目的、在审计中应当运用分析程序、如何运用分析程序和运用审计分析程序应注意的问题四个方面浅述了分析程序在审计中的运用。

【关键词】审计 分析程序 运用

一，引言

国家审计机构审计人员、内部审计机构人员、社会审计中的注册会计师（下文中统一称为审计人员，引用法律条规原文除外）只有通过实施相关审计程序，对审计证据进行收集、鉴定、整理、分析后，才能判明财务资料的合法性、公允性、一贯性和经济活动的合规性、效益性，并出具审计报告。因此，实施审计程序、获取审计证据是审计工作的核心。从制度基础审计转向风险导向审计后，把对审计风险的评价作为一切审计工作的出发点并贯穿审计全过程。其中识别审计潜在风险在审计计划阶段显得尤为重要，而分析程序是识别审计潜在风险的一个主要方法

二，首先明确审计中运用分析程序的目的

审计人员运用分析性复核的主要目的是在编制审计方案阶段，帮助审计人员确定其他审计步骤的性质、时间、范围和重点；在审计实施阶段，直接作为实质性测试程序，以提高审计效率；在审计报告阶段，对财政财务资料进行总体复核，形成或支持审计结论。审计人员在审计业务中运用分析性程序可以使审计方案做到有的放矢，不至于满河都是滩，抓不到审计工作重点。同时还可以降低审计风险，提高审计效率。

社会审计从制度基础审计转为风险基础审计后，审计分析程序更加广泛运用于审计实务中，其目的主要在于将分析性程序作为风险评估程序，以了解被审计单位及环境，帮助审计人员发现财务报表中的异常变化或预期变化而没有变化，识别存在潜在的重大错报风险的领域，以减少细节测试，收集充分适当的审计证据，此时还可以将其用作实质性审计程序，以减少细节测试的工作量，节约审计成本，降低审计风险，使审计工作更有效率。同样，在审计报告阶段也可以对财务报表进行总体复核，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。

同样，在内部审计中，内部审计基本准则第15号《分析性复杨》第五条规定内部审计人员执行分析}生复核有助于以下目标的实现：一是确认经营活动的完成程度；二是发现意外差异；三是分析潜在的差异和漏洞；四是潜在的不合法和不合规的行为。同时在第二条定义了分析性复核，明确分析性复核可以确定审计重点、收集审计证据，支持审计结论。

三，审计过程中应当运用分析程序

审计分析的本质是在“审计人员发现的”与“审计人员期望发现的”之间进行的比较，将审计发现与审计人员的期望（如财务报表、预算、规定、行业标准、组织目标、及过去的业绩等）进行比较分析。分析程序是审计人员获取审计证据时运用的具体审计程序（如在注册会计师审计实务中，开展风险评估时就可以作为具体的审计程序，也可以在作为实质性的审计程序），也是一种审计工具，也是一种审计取证方法，它是指审计人员通过研究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，对相关信息做出评价。比如税务部门的税收征管数据、高速公路的收费系统收费数据、自来水公司的供水数据等业务数据。分析程序还包括调查识别出的、与其他相关信息不一致或与预期数据严重偏离的波动和关系。

如果审计人员在实施分析程序时识别出与其他相关信息不一致或与预期数据严重偏离的波动和关系，可能表明所收集的资料存在重大错报风险。审计人员应结合其他审计程序，对异常项目作进一步调查，以期望获取对差异的合理解释或存在重大错报风险的佐证。因此，在审计过程中恰当地运用分析程序，可以有效地识别重大错报风险领域，确定审计的方向、范围，提高审计的效率和效果。审计过程中，如果不运用或不重视运用分析程序，审计人员就无法把握审计重点方向，陷入纷繁复杂的凭证账簿之中，大海捞针，谈何容易。结果事倍功半，发现不了被审计单位存在的重大违规违纪等重大错报问题，以导致出具不恰当的审计报告出现重大审计风险，更或出现审计失败。例如1999年中国农业第一股蓝田股份，其每股收益当年仅次于中国名酒——五粮液，该公司利润从1996年5927万元到1999年的5.1亿元，增长近10倍，2002年因财务报表虚假陈述案发，股市神话破灭。作为当时对其财务报表审计的华伦会计事务所没有发现问题吗？而从没有去过该公司的中央财经大学学者刘姝威通过该公司发布的财务报表就得出该公司存在骗局，发出600字短文《应立即停止对蓝田股份发放贷款》。从财务数据来看该公司2002年该公司流动比率为0.77，即流动资产不足偿付即将到期的流动负债，当年的速动比率为0.35，即流动资产只能偿还流动负债的35%，当年净营运资金为1.3亿元。从业务数据来看，公司总裁瞿兆玉称，蓝田公司所产的“青壳一号”鸭子，散养在洪湖里，吃小鱼和草根（这意味着不用饲料），产量高味道好，年产鸭蛋300只，每只鸭蛋利润0.4元。他得出结沦，一只鸭子的一年的利润相当于两台彩电的利润，根据他的损益报表，即便鱼塘的鱼填满整个鱼塘也达不到报表的利润。作为当时审计的会计师事务所稍用财务数据和业务数据作分析就能发现该公司存在虚假陈述。对出现的后果，会计师事务所及审计人员承担了相应的民事赔偿责任，该事务所也是中国首例被判作为原告投资者的损失承担连带责任的。又如在对农村合作医疗基金进行审计时，通过SQ-Sever数据库查询语句可以发现，部分地方的十月、十一月、十二月份的门诊医疗费报销金额相当于全年的80%，通过分析比较，再审计调查了解，原因就在于一些地方的农民在当年没有看过门诊，在年末时就通过弄虚作假套取医保资金用于缴纳下年的参保费，对此就可以提出审计建议，加强医保资金门诊医疗费报销的管理，堵塞管理漏洞。

四、分析程序在审计中的具体运用

审计人员运用分析程序的目的是对财务信息的或非财务的信息做出评价。审计人员分析程序在审计中的运用包括以下几个步骤：一是识别需要运用分析程序的财务数据或经济活动资料；二是确定期望值（国家规定的、行业标准以及单位管理层出台的标准等）；三是确定可接受的差异额；四是识别需要进一步调查的差异；五是调查异常数据关系；六是评估分析程序的结果。

审计人员在审计中运用分析程序需要大量的职业判断。如在识别需要分析的数据时和确定可接受的差异额时，需要接合审计目标来判断。

在具体运用分析程序时，审计人员应当考虑比较基准、数据关系和可使用的方法。

（一）比较基准

比较基准有同行业资料、被审计单位前期同类资料、被审计单位的计划及定额等资料、审计人员根据职业判断估计的数据资料和其他资料。

（二）数据关系

在实施分析程序时，审计人员应当考虑下列关系：

1财务信息各构成要素之间的关系。财务信息各要素之间存在的某种内在联系，包括财务报表项目之间的勾稽关系、联动关系等。比如在财政收支审计中，收支总表、收入明细表、支出明细表（按经济用途分类和按支出功能分类之间）、资产负债表之间就存在较强的逻辑的关系。

2财务信息与经济活动等非财务信息之间的关系。某些财务信息与经济活动等非财务信息之间也存在内在联系。例如，税收征管部门的税收征管资料中的相关税种征收金额与税务部门征收经费支付额之间的关系，企业房屋产权证与房产税、土地使用税申报缴纳税款资料之间的关系等等。

（三）可使用的方法

审计人员实施分析程序时可以使用不同的方法，包括变动分析、比率分析、实际与预算比较、差异分析、高低点、趋势分析、合理性测试、回归分析。

在审计业务中，经常使用以下几种方法：

1比较分析法，是通过某一财务报表项目与既定标准的比较，以获取有关审计证据的一种技术方法。它包括本期实际数与计划数、预算数或审计人员的计算结果之间的比较，本期实际数与同业标准之间的比较等。在财政预算执行审计中就会经常用到预算数和实际执行数相比，得出预算执行的实际情况。

2比率分析法，是通过对财务报表中的某一项目同其他相关的某一项目相比所得的值进行分析，以获取实际证据的一种审计方法。如在地方税收征管审计中，通过税务部门当年以各税种的比较、对各行业税收情况的比较，结合当前经济热点就得出审计重点，如对房地产行业税收征管审计调查。

3．趋势分析法，是通过对连续若干期某一财务报表项目的变动金额及其百分比的计算，分析该项目的增减变动方向和幅度，以获取有关审计证据的一种技术方法。比如在对党政主要领导干部的任期经济责任审计中，通过比较领导干部任期前几年和任期内几年地方财政收入增长趋势可以获得领导干部抓财政收入方法和思路是否有效。

五、运用分析程序时应注意的问题

（一）分析程序在审计中广泛运用并不代表审计中所有的情况都适用

如果审计发现被审计单位存在明显的舞弊，就不需要开展分析性的程序，直接针对存在的舞弊问题收集审计证据。同时，由于分析程序需要计算金额、比率或趋势，以评价财务信息，所以分析程序对被审计单位的内部控制测试并不适用，而适用于在审计计划阶段实施方案的制定、审计风险评估和实质性审计程序。还有在不存在稳定的可预期关系时也不能运用分析性程序。

（二）运用分析程序时，要特别注意作为分析数据的可靠性

作为分析的数据有来自被审计单位内部的，也有被审计单位外部的，有的分析数据来源于内部控制好的，也有的分析数据来源于内部控制差的。有的可比性较强，有的可比性弱；有的分析数据与审计目标相关性强，有的相关性弱。以上这些都是影响数据可靠性的因素，数据的可靠性直接影响根据数据形成的预期值（或者期望值），数据的可靠性程度越高，预算值的准确性也将越高，分析程序将更有效。

（三）利用分析程序的结果时要善于运用职业判断

当分析程序的结果要运用职业判断。比如对专项资金的审计时，项目拨人经费100万元，支出也是100万元，收支相等，完全做到了专款专用，但是要考虑在客观事实是不会存在完全相等的情况的。如某上司公司全年净利润为几百元、几千元，要分析是否存在为了融资而粉饰财务报表情况。

又如，被审计单位的业绩落后于行业平均水平，但管理层篡改了被审计单位的经营业绩，以使其看起来与行业平均水平接近。在这种情况下，使用行业数据进行分析程序可能会误导审计人员。

作者简介：高保勇（1971-），男，汉族，重庆梁平人，会计师，审计师，国际注册内部审计师，单位：重庆市梁平县审计局，研究方向：会计、审计理论与实践。