

版权所有，未经许可，不得用于任何商业目的

# 《中国注册会计师审计准则第 1313 号 ——分析程序》指南

（征求意见稿）

中国注册会计师协会

二〇〇六年八月

# 目 录

第一章 总 则 .....	1
一、分析程序的含义 .....	1
二、对注册会计师运用分析程序的总体要求.....	2
第二章 分析程序的性质和目的 .....	3
一、分析程序的性质 .....	3
二、分析程序的目的 .....	6
第三章 用作风险评估程序 .....	7
一、总体要求 .....	7
二、在风险评估程序中的具体运用.....	8
三、风险评估过程中运用的分析程序的特点.....	9
第四章 用作实质性程序 .....	9
第一节 总体要求 .....	9
第二节 确定实质性分析程序对特定认定的适用性 .....	10
第三节 数据的可靠性 .....	12
第四节 作出预期的准确程度 .....	13
第五节 已记录金额与预期值之间可接受的差异额 .....	14
第五章 用于总体复核 .....	15
一、总体要求 .....	15
二、总体复核阶段分析程序的特点.....	16
三、再评估重大错报风险 .....	16

第六章 调查异常项目 .....	16
一、对异常项目进行调查的总体要求.....	17
二、调查异常项目的具体措施 .....	17
附录 1313-1: 注册会计师在实施分析程序时常用的比率 .....	18
附录 1313-2: 注册会计师对财务报表项目可能实施的分析程序 .....	20
附录 1313-3: 实质性分析程序应用举例 .....	28

# 第一章 总 则

《中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序》（以下简称本准则）第一章（第一条至第四条），主要说明本准则的制定目的和适用范围、分析程序的含义以及对注册会计师运用分析程序的总体要求。

## 一、分析程序的含义

本准则第三条明确了分析程序的含义。分析程序是指注册会计师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，对财务信息作出评价。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。

理解分析程序的含义时，应注意以下两点：

（一）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是分析程序区别于其他审计程序的主要特征

通常，某些财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间存在一定的内在关系，除非情况发生变化，这种关系将持续存在。例如，销售毛利与营业收入之间一般有某种关系存在，除非售价、销售组合或成本结构等发生变动，否则该关系将维持不变。再如，根据客房数量、每间客房的收费标准和客房入住率等数据估计得出的某宾馆客房总收入，应与其账面记录的收入基本一致。

分析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，是分析程序的切入点，是分析程序区别于其他审计程序的主要特征，也是分析程序得名的原因。

（二）分析程序包括相互继起的几个步骤

注册会计师运用分析程序的目的是对财务信息作出评价。不同阶段运

用分析程序的方法和步骤有所不同。但完整的分析程序一般包括以下几个步骤：（1）选择适当的数据关系；（2）对数据关系进行分析；（3）识别异常的数据关系或波动；（4）调查异常数据关系或波动；（5）得出结论。

如果注册会计师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，可能表明财务报表存在重大错报风险。注册会计师应结合其他审计程序，对异常项目作进一步调查，以获取对差异的合理解释或存在重大错报风险的佐证证据。

## **二、对注册会计师运用分析程序的总体要求**

本准则第四条规定，注册会计师应当将分析程序用作风险评估程序，以了解被审计单位及其环境，并在审计结束时运用分析程序对财务报表进行总体复核。注册会计师也可以将分析程序用作实质性程序。这条规定对注册会计师在审计的不同阶段运用分析程序提出了总体要求，明确了必须运用分析程序的审计阶段和可以选择运用分析程序的审计阶段。

在了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险时，注册会计师应当运用分析程序，识别重大错报风险领域，以设计进一步审计程序的性质、时间和范围。在实施进一步审计程序时，如果认为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，注册会计师可以考虑将分析程序用作实质性程序，以收集充分、适当的审计证据。在审计结束或临近结束的总体复核阶段，注册会计师应当运用分析程序，确定财务报表整体是否与其对被审计单位的了解一致，财务报表是否满足了公允反映的要求。

值得注意的是，由于分析程序需要计算金额、比率或趋势，以评价财务信息，它对控制测试并不适用。

## 第二章 分析程序的性质和目的

本准则第二章（第五条至第八条），主要说明分析程序的性质和目的。

### 一、分析程序的性质

本准则第五条至第七条详细说明了分析程序的性质，具体包括运用分析程序时注册会计师应当考虑的比较基准、数据关系和可使用的方法。

#### （一）比较基准

本准则第五条规定，在实施分析程序时，注册会计师应当考虑将被审计单位的财务信息与下列各项信息进行比较：

1. 以前期间的可比信息。在运用分析程序时，注册会计师通常将被审计单位的本期实际数据与上期或以前期间的可比数据进行比较，以判断是否存在异常。

2. 被审计单位的预期结果或者注册会计师的预期数据。被审计单位的预期结果包括预算和预测等。如果预算和预测是在分析各种因素的基础上认真编制的，则其与实际执行结果的比较就为注册会计师分析评价本期的财务信息提供了重要的参考。

注册会计师的预期数据是注册会计师运用各种方法对被审计单位财务比率或财务报表金额作出的合理预期。将自己的预期数据与被审计单位财务报表上反映的金额或比率进行比较，可以发现异常情况。例如，注册会计师可以根据被审计单位固定资产的账面价值和平均年折旧率，估计当期折旧费用，并与被审计单位财务报表中反映的折旧率相比较。

3. 所处行业或同行业中规模相近的其他单位的可比信息。注册会计师可以将被审计单位的财务信息与其所处行业的可比信息（如行业平均利润率）进行比较，也可以与同行业中规模相近的其他单位的可比信息进行比较。

较，以了解被审计单位的经营情况，评价被审计单位的财务信息。

## （二）数据关系

本准则第六条规定，在实施分析程序时，注册会计师还应当考虑下列关系：

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。例如，销售成本与销售收入之间通常有稳定的比率，当期银行借款平均数额与利息费用之间有联动关系。

2. 财务信息与相关非财务信息之间的关系。常用的非财务信息可能包括：生产能力、采购数量、销售数量、员工人数等统计资料。某些财务信息与非财务信息之间也存在内在联系。例如，被审计单位的员工人数和各级别人员的工资水平与工资费用有同增同减关系，洗车厂水的耗费量与营业收入有正相关的关系，存货数量通常不应超过仓储能力等等。

## （三）可使用的方法

本准则第七条指出，注册会计师实施分析程序时可以使用不同的方法，包括从简单的比较到使用高级统计技术的复杂分析。在实务中，可使用的方法主要有下列几种：

1. 趋势分析法。趋势分析法主要是通过对比两期或连续数期的财务或非财务数据，确定其增减变动的方向、数额或幅度，以掌握有关数据的变动趋势或发现异常的变动。典型的趋势分析是将本期数据与上期数据进行比较，更为复杂的趋势分析则涉及多个会计期间的比较。用于趋势分析的数据既可以是绝对值，也可以是以比率表示的相对值。

趋势分析的运用形式主要包括：（1）若干期资产负债表项目的变动趋势分析；（2）若干期利润表项目的变动趋势分析；（3）若干期资产负债表

或利润表项目结构比例的变动趋势分析；（4）若干期财务比率的变动趋势分析；（5）特定项目若干期数据的变动趋势分析。

当被审计单位位于稳定经营环境下时，趋势分析法最适用。当被审计单位业务经营变化较大或会计政策变更较大，趋势分析法就不再适用。趋势分析法中涉及的会计期间的期数，有赖于被审计单位经营环境的稳定性。经营环境愈稳定，数据关系的可预测性愈强，进行多个会计期间的数据比较愈为适用。

2. 比率分析法。比率分析法主要是结合其他有关信息，将同一报表内部或不同报表间的相关项目联系起来，通过计算比率，反映数据之间的关系，用以评价被审计单位的财务信息。例如，应收账款周转率反映赊销销售收入与应收账款平均余额之间的比率，这一比率变小可能说明应收账款回收速度放慢，需要计提更多的坏账准备，也可能说明本期赊销销售收入与期末应收账款余额存在错报。

当财务报表项目之间的关系稳定并可直接预测时，比率分析法最为适用。

附录 1313-1 列举了注册会计师在实施分析程序时常用的比率。

3. 合理性测试法。合理性测试法通过彼此相关联的项目或造成某种变化的各种变量，测试某项目金额是否合理。简单合理性测试包括三个基本步骤：（1）识别能够引起和影响被测试项目金额变化的各种变量；（2）确定变量与被测试项目间的恰当关系；（3）将变量结合在一起对被测试项目作出评价。

例如，注册会计师对制造企业的营业收入进行分析时，可以考虑产品销售量与被审计单位可供销售产品数量（仓储能力、生产能力）的关系，并考虑被审计单位生产能力的利用情况等因素，将营业收入与运费、电费、



水费、办公经费、销售人员工资等联系起来作配比分析。

4. 回归分析法。回归分析法是在掌握大量观察数据的基础上，利用统计方法建立因变量与自变量之间回归关系的函数表达式（即回归方程式），并利用回归方程式进行分析。例如，产品销售收入与广告费用之间通常存在正相关关系，注册会计师可以建立两者之间的回归模型，并根据模型估计某一年度产品销售收入的预期值。

回归分析法理论上能考虑所有因素的影响，如相关经营数据、经营情况、经济环境的变化等，其预测精度较高，适用于中、短期预测。回归分析法的一个突出优点在于以可计量的风险和准确性水平，量化注册会计师的预期值。但注册会计师在选择适当关系时将耗费大量时间，审计成本较高。

回归分析法的具体运用，参见计量经济学和统计学教材。

本准则第七条第二款指出，注册会计师可以针对合并财务报表、组成部分的财务报表以及财务信息的要素，实施分析程序。

附录 1313-2 列举了注册会计师对财务报表项目可能实施的分析程序。

## 二、分析程序的目的

本准则第八条指出，注册会计师实施分析程序的目的包括：

### （一）用作风险评估程序，以了解被审计单位及其环境

注册会计师实施风险评估程序的目的在于了解被审计单位及其环境并评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险。在风险评估过程中使用分析程序也服务于这一目的。分析程序可以帮助注册会计师发现财务报表中的异常变化，或者预期发生而未发生的变化，识别存在潜在重大错报风险的领域。分析程序还可以帮助注册会计师发现财务状况或盈利能力发生变化的信息和征兆，识别那些表明被审计单位持续经营能力问题的事项。

（二）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，分析程序可以用作实质性程序

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，使审计工作更有效率和效果。

（三）在审计结束或临近结束时对财务报表进行总体复核

在审计结束或临近结束时，注册会计师应当运用分析程序，在已收集的审计证据的基础上，对财务报表整体的合理性作最终把握，评价报表仍然存在重大错报风险而未被发现的可能性，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。

分析程序运用的不同目的，决定了分析程序运用的具体方法和特点。本准则第三章至第五章分别对用作不同目的的分析程序作出进一步的规定。

### **第三章 用作风险评估程序**

本准则第三章（第九条至第十条），主要说明用作风险评估程序时，对分析程序的总体要求和具体运用。

#### **一、总体要求**

本准则第九条规定，注册会计师在实施风险评估程序时，应当运用分析程序，以了解被审计单位及其环境。如前所述，在实施风险评估程序时，运用分析程序的目的是了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险，注册会计师应当围绕这一目的运用分析程序。在这里运用分析程序是强制要

求。

## 二、在风险评估程序中的具体运用

本准则第十条规定，注册会计师在将分析程序用作风险评估程序时，应当遵守《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》的相关规定。注册会计师可以将分析程序与询问、检查和观察程序结合运用，以获取对被审计单位及其环境的了解，识别和评估财务报表整体及具体认定层次的重大错报风险。

在运用分析程序时，注册会计师应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。如果分析程序的结果显示某些未预期变动、及未发生的预期变动与注册会计师对被审计单位及其环境的了解不一致，并且被审计单位管理层无法提出合理的解释，或者无法取得相关的支持性文件证据，注册会计师应考虑其是否表明被审计单位的财务报表存在重大错报风险。

例如，注册会计师根据对被审计单位及其环境的了解，得知本期在生产成本中占较大比重的原材料成本大幅上升。因此，注册会计师预期在销售收入未有较大变化的情况下，由于销售成本的上升，毛利率应相应下降。但是，注册会计师通过分析程序发现，本期与上期的毛利率变化不大。注册会计师可能据此认为销售成本存在重大错报风险，应对其给予足够的关注。

需要注意的是，注册会计师无需在了解被审计单位及其环境的每一方面都实施分析程序。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。

### 三、风险评估过程中运用的分析程序的特点

风险评估程序中运用的分析程序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。因此，所使用的数据汇总性比较强，其对象主要是财务报表层次的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。

与实质性分析程序相比，在风险评估过程中使用的分析程序所进行比较的性质、预期值的精确程度，以及所进行的分析和调查的范围都并不足以提供实质性的保证水平。

## 第四章 用作实质性程序

本准则第四章（第十一条至第十九条），主要说明用作实质性程序时，对分析程序的总体要求及注册会计师应考虑的因素。

### 第一节 总体要求

本准则第十一条规定，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、列报（包括披露，下同）的细节测试以及实质性分析程序。

实质性分析程序是指用作实质性程序的分析程序，它与细节测试都可用于收集审计证据，以识别财务报表认定层次的重大错报风险。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。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。

尽管分析程序有特定的作用，但本准则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。这是因为针对认定层次的重大错报风险，注册会计师实施细节测试而不实施分析程序，同样可能实现实质性程序的目的。另外，分析程序有其运用的前提和基础，它并不适用于所有的财务报表认定。

需要强调的是，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。如果针对特别风险仅实施实质性程序，注册会计师应当使用细节测试，或将细节测试和实质性分析程序结合使用，以获取充分、适当的审计证据。

实质性分析程序的运用包括以下几个步骤：（1）识别需要运用分析程序的账户余额或交易；（2）确定期望值；（3）确定可接受的差异额；（4）识别需要进一步调查的差异；（5）调查异常数据关系；（6）评估分析程序的结果。本准则第四章从第十二条起，结合前四个步骤，说明了在设计 and 实施实质性分析程序时，注册会计师应当考虑的主要因素。其中，第十二条的四项分别对应第四章第二节至第五节。

## **第二节 确定实质性分析程序对特定认定的适用性**

并非所有认定都适合使用实质性分析程序。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是运用分析程序的基础，如果数据之间不存在稳定的可预期关系，注册会计师将无法运用实质性分析程序，

而只能考虑利用检查、函证等其他审计程序收集充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的合理基础。因此，本准则第十三条第一款规定，实质性分析程序通常更适用于在一段时期内存在可预期关系的大量交易。

本准则第十三条第二款进一步指出，在信赖实质性分析程序的结果时，注册会计师应当考虑实质性分析程序存在的风险，即分析程序的结果显示数据之间存在预期关系而实际上却存在重大错报。例如，被审计单位的业绩落后于行业的平均水平，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注册会计师。再如，被审计单位在行业内占有极重要的市场份额的时候，将行业统计资料用于分析程序，数据的独立性可能会受到损害，因为在这种情况下被审计单位的数据在很大程度上决定了行业数据。

本准则第十四条规定，在确定实质性分析程序对特定认定的适用性时，注册会计师应当考虑下列因素：

1. 评估的重大错报风险。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，注册会计师应当越谨慎使用实质性分析程序。如果针对特别风险仅实施实质性程序，注册会计师应当使用细节测试，或将细节测试和实质性分析程序结合使用，以获取充分、适当的审计证据。

2. 针对同一认定的细节测试。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，注册会计师在考虑应收账款的可收回性时，除了对期后收到现金的情况进行细节测试之外，也可以针对应收账款的账龄实施实质性分析程序。

### 第三节 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。

来自被审计单位内部的数据包括：（1）前期数据，并根据当期的变化进行调整；（2）当期的财务数据；（3）预算或预测；（4）非财务数据等。

外部数据包括：（1）政府及政府有关部门发布的信息，如通货膨胀率、利率、税率，有关部门确定的生产或进出口配额等；（2）行业监管者、贸易协会以及行业调查单位发布的信息，如行业平均增长率；（3）经济预测组织，包括某些银行发布的预测消息，如某些行业的业绩指标等；（4）公开出版的财务信息；（5）证券交易所发布的信息等。

数据的可靠性直接影响根据数据形成的预期值。数据的可靠性愈高，预期的准确性也将愈高，分析程序将更有效。注册会计师计划获取的保证水平愈高，对数据可靠性的要求也就愈高。

影响数据可靠性的因素很多。本准则第十五条第一款指出，数据的可靠性受其来源及性质的影响，并有赖于获取该数据的环境。第二款进一步指出，在确定实质性分析程序使用的数据是否可靠时，注册会计师应当考虑下列因素：

1. 可获得信息的来源。数据来源的客观性或独立性愈强，所获取数据的可靠性将愈高；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。实施分析程序使用的相关数据必须具有可比性。通常，被审计单位所处行业的数据与被审计单位的相关数据具有一定的可比性。但应当注意，对于生产和销售专门产品的被审计单位，注册会计师应考虑获取广泛的相关行业数据，以增强信息的可比性，进而提高数

据的可靠性。

3. 可获得信息的性质和相关性。例如，被审计单位管理层制定预算时，是将该预算作为预期的结果还是作为将要达到的目标。若为预期的结果，则预算的相关程度较高；若仅为希望达到的目标，则预算的相关程度较低。此外，可获得的信息与审计目标越相关，数据就越可靠。

4. 与信息编制相关的控制。与信息编制相关的控制愈有效，该信息愈可靠。

为了更全面地考虑数据的可靠性，本准则第十六条规定，当实施实质性分析程序时，如果使用被审计单位编制的信息，注册会计师应当考虑测试与信息编制相关的控制，以及这些信息是否在本期或前期经过审计。

上述测试的结果有助于注册会计师就该信息的准确性和完整性获取审计证据，以更好地判断分析程序使用的数据是否可靠。如果注册会计师通过测试获知与信息编制相关的控制运行有效，或信息在本期或前期经过审计，该信息的可靠性将更高。

## 第四节 作出预期的准确程度

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。分析程序的有效性很大程度上取决于注册会计师形成的预期值的准确性。预期值的准确性越高，注册会计师通过分析程序获取的保证水平将越高。

本准则第十七条指出，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，注册会计师应当考虑下列主要因素：

1. 对实质性分析程序的预期结果作出预测的准确性。例如，与各年度的研究开发和广告费用支出相比，注册会计师通常预期各期的毛利率更具



有稳定性。

2. 信息可分解的程度。信息可分解的程度是指用于分析程序的信息的详细程度，如按月份或地区分部分解的数据。通常，数据的可分解程度愈高，预期值的准确性愈高，注册会计师将相应获取较高的保证水平。当被审计单位经营复杂或多元化时，分解程度高的详细数据更为重要。

数据需要具体到哪个层次受被审计单位性质、规模、复杂程度及记录详细程度等因素的影响。如果被审计单位从事多个不同的行业、或者拥有非常重要的子公司、或者在多个地点进行经营活动，注册会计师可能需要考虑就每个重要的组成部分分别取得财务信息。但是，注册会计师也应当考虑分解程度高的数据的可靠性。例如，季度数据可能因为未经审计或相关控制相对较少，其可靠性将不如年度数据。

3. 财务和非财务信息的可获得性。在设计实质性分析程序时，注册会计师应考虑是否可以获得财务信息（如预算和预测），以及非财务信息（如已生产或已销售产品的数量），以有助于运用分析程序。

## 第五节 已记录金额与预期值之间可接受的差异额

预期值只是一个估计数据，大多数情况下与已记录金额并不一致。为此，本准则第十八条第一款规定，在设计和实施实质性分析程序时，注册会计师应当确定已记录金额与预期值之间可接受的差异额。

可接受的差异额是指已记录金额与预期值之间的差额，注册会计师认为该差额无须作进一步调查。注册会计师应当将识别出的差异额与可接受的差异额进行比较，以确定差异是否重大，是否需要作进一步调查

第十八条第二款规定，在确定可接受的差异额时，注册会计师应当主

要考虑各类交易、账户余额、列报及相关认定的重要性和计划的保证水平。通常，可容忍错报越低，可接受的差异额越小；计划的保证水平越高，可接受的差异额越小。

第十八条第三款进一步指出，注册会计师可以通过降低可接受的差异额应对重大错报风险的增加。可接受的差异额愈低，注册会计师需要收集愈多审计证据，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。

本准则第十九条指出，如果在期中实施实质性程序，并计划针对剩余期间实施实质性分析程序，注册会计师应当考虑实质性分析程序对特定认定的适用性、数据的可靠性、作出预期的准确程度以及可接受的差异额，并评估这些因素如何影响针对剩余期间获取充分、适当的审计证据的能力。注册会计师还应考虑某类交易的期末累计发生额或账户期末余额在金额、相对重要性及构成方面能否被合理预期。

如果认为仅实施实质性分析程序不足以收集充分、适当的审计证据，注册会计师还应测试剩余期间相关控制运行的有效性或针对期末实施细节测试。

附录 1313-3 举例说明了实质性分析程序的运用。

## **第五章 用于总体复核**

本准则第五章（第二十条），主要说明用于总体复核时，对分析程序的总体要求及对重大错报风险的再评估。

### **一、总体要求**

本准则第二十条第一款对注册会计师运用分析程序对财务报表进行总

体复核提出了总体要求。在审计结束或临近结束时，注册会计师运用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，注册会计师应当围绕这一目的运用分析程序。这时运用分析程序是强制要求，注册会计师在这个阶段应当运用分析程序。

## **二、总体复核阶段分析程序的特点**

在总体复核阶段执行分析程序，所进行的比较和使用的手段与风险评估程序中使用的分析程序基本相同，但两者的目的不同。在总体复核阶段执行的程序主要在于强调并解释财务报表项目自上个会计期间以来发生的重大变化，以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、与注册会计师取得的审计证据一致。因此，两者的主要差别在于执行的时间和重点不同，以及所取得的数据的数量和质量不同。另外，因为在总体复核阶段执行的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详细和具体，而往往集中在财务报表层次。

## **三、再评估重大错报风险**

本准则第二十条第二款对重大错报风险的再评估作出了规定。在运用分析程序进行总体复核时，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、列报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。

# **第六章 调查异常项目**

本准则第六章（第二十一条和第二十二条），主要说明对异常项目进行

调查的总体要求和采取的具体措施。

## **一、对异常项目进行调查的总体要求**

对异常关系和波动进行调查是分析程序的一个步骤。本准则第二十一条规定，当通过实施分析程序识别出与其他相关信息不一致或者偏离预期数据的重大波动或关系时，注册会计师应当进行调查并获取充分的解释和恰当的佐证审计证据。

## **二、调查异常项目的具体措施**

本准则第二十二条指出，在调查异常波动和关系时，注册会计师应当在询问管理层的基础上采取下列措施：

1. 将管理层的答复与注册会计师对被审计单位的了解以及在审计过程中获取的其他审计证据进行比较，以印证管理层的答复。例如，注册会计师可以针对财务总监对广告费用增加作出的解释，询问市场部的人员，以印证管理层的答复。

2. 如果管理层不能提供解释或者解释不充分，考虑是否需要运用其他审计程序。例如，管理层不能对销售费用的大幅上升作出合理解释，注册会计师应检查销售合同、运输单证等支持性书面文件。

对于不能获取合理解释、无法取得佐证证据的差异，注册会计师应当根据《中国注册会计师审计准则第 1221 号——重要性》的有关要求，将其视为推断误差，并与其他错报一并考虑。

## 附录 1313-1：注册会计师在实施分析程序时常用的比率

本附录列举了注册会计师在进行比率分析时常用的一些指标。需要注意的是，对于某些行业，如银行和保险业，由于其特定的行业特点，往往有其专门的某些比率，注册会计师应根据被审计单位的实际情况，运用职业判断决定使用哪种比率进行分析。

比率分析所涉及的内容通常可以分为五个方面：（1）流动性；（2）资产管理比率；（3）负债比率；（4）盈利能力比率；（5）生产能力比率。

### 一、流动性

流动比率=流动资产÷流动负债

速动比率=(流动资产-存货)÷流动负债

现金比率=现金÷流动负债

已获利息倍数=息税前利润÷利息费用

固定支出保障倍数=(税前利润+固定支出)÷固定支出

经营活动现金流量与固定支出比率=经营活动净现金流量÷固定支出

利息与长期负债比率=利息费用÷长期负债×100%

### 二、资产管理比率

存货周转率=主营业务成本÷存货平均余额×100%

应收账款周转率=主营业务收入净额÷应收账款平均余额×100%

营运资金周转率=主营业务收入净额÷(流动资产-流动负债)×100%

总资产周转率=主营业务收入净额÷平均资产总额×100%

### 三、负债比率

资产负债率=负债总额÷资产总额×100%

负债权益比率=（负债总额÷所有者（股东）权益总额）×100%

长期负债与权益比率=长期负债÷所有者（股东）权益总额×100%

负债与有形净值比率=负债总额÷[所有者（股东）权益总额-无形资产]×100%

长期负债与总资产比率=长期负债÷资产总额×100%

资产权益率=所有者（股东）权益总额÷资产总额×100%

#### 四、盈利能力比率

销售毛利率=[（销售收入-销售成本）÷销售收入]×100%

主营业务利润率=主营业务利润÷主营业务收入净额×100%

总资产回报率=息税前利润÷资产总额×100%

权益回报率=息税前利润÷所有者（股东）权益总额×100%

#### 五、生产能力比率

原材料成本占收入比例=销售成本中的原材料成本÷相应的销售收入×100%

人工成本占收入比例=销售成本中的人工成本÷相应的销售收入×100%

人均收入=收入总额÷员工人数

人均成本=销售成本÷生产员工人数

人均人工成本=人工成本÷相应的员工人数

营业费用和管理费用占收入比例=（营业费用+管理费用）÷销售收入×100%

## 附录 1313-2：注册会计师对财务报表项目可能实施的分析程序

本附录列举了注册会计师对财务报表项目可能实施的分析程序。需要注意的是，这些并不能涵盖注册会计师所有可能实施的分析程序，所列举的分析程序并非对每个被审计单位都适用。

### 一、现金和银行存款

1. 根据被审计单位融资政策等复核现金和银行存款余额。
2. 根据平均现金和银行存款余额复核利息收入。

### 二、应收账款

1. 比较当年度及以前年度的应收账款余额，并查明异常情况的原因。
2. 比较当年度及以前年度应收账款的账龄，并查明异常情况的原因。
3. 比较当年度及以前年度应收账款与主营业务收入的比率，结合当前经济环境及信用政策判断其合理性。
4. 比较当年度及以前年度应收账款的回收期，结合当前经济环境、信用政策及行业平均水平判断其合理性。
5. 比较当年度及以前年度坏账准备与主营业务收入的比率、坏账准备与应收账款的比率、坏账损失，并查明异常情况的原因。
6. 比较截止日前后两个月末应收账款的余额、主要客户及其余额，并查明异常情况的原因。

### 三、存货采购

1. 比较当年度及以前年度原材料成本、制造费用和直接人工占生产成本百分比的变动，并对异常情况作出解释。
2. 比较存货购入数量与耗用或销售数量，联系本年度存货的变动，并对异常变动情况作出解释。
3. 核对存货采购的标准成本与实际成本。

4. 比较当年度及以前年度下述项目的增减变动，并对异常情况作出解释：

——采购费用；

——各种采购费用占存货采购的比例。

5. 按月/季度比较实际发生的采购费用与预算的差异。

6. 比较各月存货采购的金额并对异常波动作出解释。

7. 比较当年度及以前年度从供应商得到的现金折扣。

8. 将采购数量与平均单价之积与账面采购金额相比较。

#### 四、存货

1. 按存货品种及存放地点、存货类别，比较当年度及以前年度数量和金额的增减变动，并对异常情况作出解释。

2. 按存货成本构成、存货平均成本、材料采购价格差异，比较当年度及以前年度的增减变动，并对异常情况作出解释。

3. 比较当年度及以前年度直接材料、直接人工、制造费用占生产成本的比例，并查明异常情况的原因。

4. 比较当年度及以前年度存货跌价准备占存货余额的比例，并查明异常情况的原因。

5. 按存货残损情况、存货账龄、库存可用月数，比较当年度及以前年度的增减变动，并对异常情况作出解释。

6. 比较截止日前后两个月的产品毛利率，并对异常波动作出解释。

7. 比较当年度及以前年度已售存货的数量，并查明异常情况的原因。

8. 比较存货库存量与生产量及库存能力的差异，并分析其合理性。

9. 比较存货的实际用量与预算用量的差异，并分析其合理性。

10. 比较当年度与以前年度的存货周转率，并查明异常情况的原因。



11. 核对下列相互独立部门的数据：（1）仓库记录的材料领用量与生产部门记录的材料领用量；（2）工资部门记录的人工成本与生产部门记录的工时和工资标准之积；（3）仓库记录的产成品入库量与生产部门记录的产品生产量；（4）发票记录的数量与发货量；（5）发票记录的数量与订货量；（6）发票记录的数量与主营业务成本记录的销售量；（7）产品销售量与生产量或采购量；（8）产品销售量和平均单位成本之积与账面产品销售成本。

## **五、投资**

1. 比较当年度及以前年度投资余额、收购及转让投资的增减变动，并对异常情况作出解释。

2. 比较当年度及以前年度股利收入、利息收入及按持股比例计算投资收益的增减变动，并对异常情况作出解释。

3. 比较被审计单位当年度、以前年度及市场的平均投资收益率。

4. 按债权性投资的票面价值乘以利率测算利息收入。

## **六、固定资产**

1. 按类别分析当年和以前年度的固定资产、在建工程增减变动情况，并将新增固定资产与新增产品产量进行比较。

2. 按类别分析固定资产当年度折旧额和以前年度折旧额，如将折旧额与固定资产账面原值进行比较，按类别将固定资产账面价值与平均折旧率的乘积与账面折旧计提数进行比较。

3. 分析当年和以前年度固定资产维修费用占固定资产原值、营业收入和费用总额的比率。

## **七、无形资产**

1. 按类别比较无形资产当年度及以前年度的摊销，并对异常情况作出

解释。

2. 将无形资产账面价值与平均摊销率的乘积与无形资产账面摊销额进行比较。

## **八、待摊费用、待处理财产损失、长期待摊费用、其他长期资产**

分析待摊费用、待处理财产损失、长期待摊费用、其他长期资产等占资产总额的比率，以评估合理性。

## **九、应付账款**

1. 比较当年度及以前年度应付账款的增减变动，并对异常情况作出解释。

2. 比较当年度及以前年度应付账款的构成、账龄及主要供货商的变化，并查明异常情况的原因。

3. 比较最近三个月及当年度平均应付账款支付期的变动情况。

4. 比较当年度及以前年度应付账款支付期的变动情况。

5. 比较截止日前后两个月应付账款的支付期、余额构成及主要供货商的变化，并查明异常情况的原因。

6. 比较当年度及以前年度信用额度和折扣及其与采购金额的比例，并查明异常情况的原因。

## **十、借款和利息费用**

1. 计算借款平均实际利率并同以前年度及市场平均利率相比较。

2. 根据借款平均余额、平均借款利率测算当期利息费用和利息，并与账面记录进行比较。

## **十一、主营业务收入**

1. 将收入、成本及毛利率与同行业数据对比分析，分析差异的合理性。

2. 比较当年度及以前年度按不同品种的主要产品的收入和毛利率，并

查明异常情况的原因。

3. 比较当年度及以前年度按销售区域的主要产品的主营业务收入、毛利率，并查明异常情况的原因。

4. 比较当年度及以前年度销售退回、销售折扣与折让的总额及其与主营业务收入的比率，并查明异常情况的原因。

5. 比较当年度及以前年度截止日前后两个月的主营业务收入、毛利率，销售退回、销售折扣与折让的总额及其与主营业务收入的比率，并查明异常情况的原因。

6. 比较当年度及以前年度各月主营业务收入，并查明异常波动的原因。

7. 比较当年度及以前年度现销与赊销的比例，并查明异常情况的原因。

8. 比较当年度及以前年度销售佣金率、销售折扣率、销售运费率和其他销售费用率，并查明异常情况的原因。

9. 根据产品生产能力、仓储能力和运输能力，原材料采购数量及单位产品材料耗用定额，生产工人数量、生产工时及劳动生产率分析产品生产量和销售量的合理性，并查明异常情况的原因。

10. 核对相互独立部门的数据，如：（1）发票上记载的销售数量与发货单记载的数量、定单数量和产品销售成本中的销货数量；（2）账面销售数量与商品采购和生产数量；（3）出纳记录的销售收款与应收账款贷方发生额；（4）应收账款借方发生额与销售定单金额总计；（5）运货部门记录的运货数与仓库记录的发货量；（6）主营业务收入贷方发生额与发运部门记录的运货价值；（7）账面销售额与增值税纳税申报的收入。

11. 了解下游企业产品同期销售情况，分析被审计单位产品销售量的合理性，并查明异常情况的原因。

12. 将营业收入、主营业务利润与经营活动产生的现金流量、净利润进

行对比分析，判断营业收入、主营业务利润的合理性。

13. 将营业收入与收入相关的税金如营业税、增值税等进行对比分析，判断其比例关系是否合理。

14. 将营业收入与成本、销售佣金、广告费用、运输费用、保险费用等进行对比分析，判断营业收入的合理性。

## **十二、营业成本**

1. 比较当年度及以前年度不同品种产品的主营业务成本和毛利率，并查明异常情况的原因。

2. 比较当年度及以前年度各月主营业务成本的波动趋势，并查明异常情况的原因。

3. 比较被审计单位与同行业统计资料的毛利率，并查明异常情况的原因。

4. 比较当年度及以前年度截止日前后两个月的毛利率，并查明异常情况的原因。

5. 比较当年度及以前年度的存货周转率，并查明异常情况的原因。

6. 比较当年度及以前年度主要产品的单位成本，并查明异常情况的原因。

7. 比较当年度及以前年度各月主要产品的单位成本，并查明异常情况的原因。

## **十三、职工工资成本**

1. 比较当年度及以前年度下述项目的增减变动，并对异常情况作出解释：

——各部门或生产线雇员及工资成本；

——选取期间的工资成本；

——日、周、月的工资支付。

2. 比较当年度及以前年度下述项目的增减变动，并对异常情况作出解释：

——各部门或生产线雇员人数；

——符合领取津贴人员的人数；

——各种类雇员的平均工资。

3. 比较当年度及以前年度生产人员工资与主营业务成本比率的增减变动。

4. 比较个人所得税与工资、薪金所得。

5. 比较当年度及以前年度管理人员与直接人工比率的变动。

6. 比较当年度及以前年度员工津贴、工资、工作小时与雇员人数的变动情况。

7. 比较奖金与工资的关系。

8. 分析雇员人数，包括对当年度及以前年度雇员的核对。

9. 比较当年度及以前年度与员工有关负债的变动情况。

10. 核对下列相互独立部门的数据：

——工资部门记录的工资支出与出纳记录的工资支付数；

——工资部门记录的工时与生产部门记录的工时。

11. 用以下方法测算人员工资：

——平均雇员人数乘以人均工资；

——产品产量乘以计件工资。

12. 考虑下述因素调整各部门以前年度的人工成本并分析当年度人工成本：

——雇员人数变化；

- 雇员组成变化;
- 其他工资增长因素。

#### **十四、营业费用、管理费用及制造费用**

1. 计算分析各个月份营业费用总额及主要项目金额占主营业务收入的比率，并与上一年度进行比较，判断变动的合理性。
2. 计算分析各个月份营业费用、管理费用中主要项目发生额及占费用总额的比率，并与上一年度进行比较，判断其变动的合理性。
3. 计算分析制造费用各月各项费用构成情况，并与上一年度进行对比，判断变动的合理性。
4. 将营业费用、管理费用及制造费用中的工资、折旧等与相关的资产、负债科目核对，分析其勾稽关系的合理性。

## 附录 1313-3：实质性分析程序应用举例

### 一、背景

A 公司生产某种化工产品，其产品主要通过公司的销售部及分销商进行销售。A 公司非常关注其产品质量，并主要根据其产品质量确定销售价格。由于其生产的产品的特点，A 公司的产品价格通常比较稳定。2001～2003 年期间，A 公司的销售情况一直增长缓慢。2004 年 11 月，A 公司从它的竞争对手 B 公司那里雇用了一个新的销售总监 M，M 将其原来在 B 公司的客户带到了 A 公司，使得 A 公司 2004 年 12 月份的销售量增加了 25%。并且 A 公司在 2005 年全年一直保持着向这些客户的销售。主要由于客户的增加，A 公司 2005 年度的销售额比 2004 年增加了 28.7%。在风险评估程序中，通过比率分析，注册会计师发现，A 公司的材料采购成本与销售收入同比例增加，但是人工成本与制造费用占销售收入的比例下降。2004 年和 2005 年 A 公司的部分财务数据如下：

年度 项目	2005 年度		2004 年度	
	金额 (人民币千元)	占销售收入的 比例(%)	金额 (人民币千元)	占销售收入的 比例(%)
销售收入	2 203	100.00	1 712	100.0
销售成本：				
材料成本	867	39.4	680	39.7
人工成本	378	17.2	350	20.4
制造费用	117	5.3	110	6.4
销售成本小计	1 362	61.9	1 140	66.5
毛利	841	38.1	572	33.5

注册会计师设定的重要性水平为人民币 40,000 元。

### 二、对收入实施实质性分析程序

在 2004 年 A 公司销售收入已经审计的基础上，A 公司 2005 年的销售收入能够被合理预期，注册会计师决定使用实质性分析程序对 2005 年度的销售收入的发生、完整和准确认定获取一定的保证水平。

### （一）建立期望值

与 2004 年度相比，A 公司的销售在 2005 年度发生了下述变化：

（1）由于客户的增加，2005 年度 1～11 月份的销售额与 2004 年度相同期间相比，增加了 25%，注册会计师已经在对应收账款进行审计的过程中，通过向客户函证的方式证实了这一增加；

（2）自 2005 年 4 月起，A 公司的平均销售价格增加了 5%。注册会计师通过检查 A 公司的标准价格表核实了这一事项。

基于上述情况，注册会计师决定将 A 公司 2005 年度的销售收入按月份进行拆分，以建立期望值。拆分结果如下：

单位：人民币千元

月份	2004 年度	销售额增加 25%	销售价格 增加 5%	2005 年度 期望值	2005 年度实 际发生额	差异
1	137	34		171	169	(2)
2	138	34		172	173	1
3	134	33		167	170	3
4	141	35	9	185	159	(26)*
5	139	35	9	183	200	17*
6	138	34	9	181	183	2
7	143	36	9	188	188	0
8	147	37	9	193	194	1
9	145	36	9	190	191	1
10	143	36	9	188	190	2
11	139	35	9	183	195	12*
12	168	--	8	176	191	15*
合计	1 712	385	80	2 177	2 203	

根据上述分析，有四个月份的差异额超过了注册会计师设定的可接受差异额（在上表中以\*标识）。

### （二）确定可接受的差异额

注册会计师计划从实质性分析程序中获取的计划保证水平较高，可接受的差异额确定为人民币 1000 元。

### （三）分析和调查差异



1. 4 月和 5 月的差异。四月份的实际值比期望值低 26 000 元，而 5 月份的实际值比期望值高 17 000 元。就此，注册会计师首先询问了被审计单位管理层。管理层回答由于未曾对 4 月和 5 月的收入进行调查，不能解释上述差异。注册会计师接着与财务主管人员讨论上述差异，财务主管回忆说 4 月份有一名销售人员 N 在结账以后才提交其四月份的销售单据，为方便起见，财务部门将这些四月份的销售记录在 5 月份的账簿中。

针对这一解释，注册会计师检查了 A 公司 5 月份销售账簿中与 N 有关的销售记录，并抽取了其中一部分追查至原始凭证。通过这些程序，注册会计师确定，记录在 5 月份中的属于 4 月份的销售共计人民币 20 000 元，考虑这一因素的影响，4 月份和 5 月份的差异额将低于注册会计师设定的可接受的差异额。因此，注册会计师决定不再执行进一步调查工作。

2. 11 月和 12 月的差异。11 月和 12 月实际销售额分别比期望值高人民币 12 000 元及 15 000 元。注册会计师对此予以进一步调查，询问了被审计单位的管理层。管理层解释，在 2005 年 10 月初公司与一个大型分销商签订了代理合同，此外，销售总监 M 也在 10 月份争取了两个新的大客户，因此 2005 年 4 季度的销售比以往年度有所增加是正常的情形。

针对管理层的解释，注册会计师检查了销售部门的月度总结报告，发现销售部门确实在 10 月份采取了行动并取得了管理层所说的客户。然后注册会计师对新增客户于 2005 年度的销售记录进行了检查，并同时检查了这些销售的收款情况，并未发现异常。经检查，新增客户在 2005 年 11 月和 12 月分别使得 A 公司的销售额增加了人民币 8 000 元和 10 000 元。考虑这一因素的影响，A 公司 11 月和 12 月的差异额将低于注册会计师设定的可接受的差异额，因此注册会计师决定不再进行进一步调查。

### 三、销售成本的实质性分析

### （一）材料成本

由于 A 公司所使用的原材料价格在 2005 年度相对稳定，整体加工过程亦无变化，并且 2004 年度的数字已经过审计，而 2005 年度的收入也已执行了上述分析程序，并进行了审计。因此，注册会计师在 2004 年度材料成本占销售收入比例的基础上建立对 2005 年材料成本的期望值。由于 2005 年 4 月以后 A 公司的销售价格平均增加了 5%，因此在计算材料成本的期望值时应消除这部分涨价的影响。

另外，由于注册会计师仅需要在销售成本的实质性程序中取得较低水平的确信度，因此可以接受一个较大的差异。注册会计师决定，在销售成本项目中，可接受的差异为人民币 32 000 元。

$$\begin{aligned}\text{材料成本的期望值} &= [1 \text{ 至 } 3 \text{ 月份的销售收入} + 4 \text{ 至 } 12 \text{ 月份的销售收入} \\ &\quad \times 1 \div (1+5\%) ] \times 2004 \text{ 年度材料成本占销售收入的比例} \\ &= (512\,000 + 1\,691\,000 \times 0.952) \times 39.7\% \\ &= 842\,367 \text{ (元)}\end{aligned}$$

$$\text{期望值与实际值的差异} = 842\,367 - 867\,000 = -24\,633 \text{ (元)}$$

由于上述差异小于注册会计师设定的可接受的差异水平，因此注册会计师决定不再进行进一步调查。

### （二）人工成本

正如上文提到的，管理层认为 2005 年度的员工人数与 2004 年相比并无变化。注册会计师从人力资源部门取得了 2004 年和 2005 年度的员工清单，对员工人数的变化进行了检查，并未发现变化。同时，A 公司在每年 1 月均会根据对上年度的考核结果调整员工薪酬，注册会计师取得 2005 年度 1 月份 A 公司调整员工薪酬的董事会决议，这次调整使得员工薪酬平均增加 3.5%，注册会计师检查了 2005 年度薪酬支付记录，证实 A 公司已经执行了

调整薪酬的决议。

注册会计师设定的人工成本的可接受差异额为人民币 32 000 元。

人工成本的期望值 = 2004 年度人工成本  $\times 103.5\% = 350\,000 \times 103.5\% = 362\,250$  (元)

差异额 =  $362\,250 - 378\,000 = 15\,750$  (元)

由于上述差异小于注册会计师设定的可接受的差异水平，因此注册会计师决定不再进行进一步调查。

审计结论：对于销售收入，超过注册会计师设定的可接受的差异额的所有差异已经得到解释和证实。对于销售成本中的材料成本和人工成本，其实际发生额与注册会计师建立的期望值之间的差异均小于注册会计师设定的可接受的差异额。因此，销售收入和材料成本、人工成本没有重大错报。