

# 《中国注册会计师审计准则第 1313 号—— 分析程序》应用指南

(2023 年 4 月 4 日修订)

## 一、分析程序的定义（参见本准则第三条）

1. 在实施分析程序时，注册会计师需要考虑将被审计单位的财务信息与下列信息进行比较：

(1) 以前期间的可比信息；

(2) 被审计单位的预期结果，如预算或预测等，或注册会计师的预期数据，如折旧的估计值；

(3) 可比的行业信息，例如，将被审计单位的应收账款周转率（销售收入/应收账款）与行业平均水平或与同行业中规模相近的其他单位的可比信息进行比较。

2. 在实施分析程序时，还需要考虑下列关系：

(1) 财务信息要素之间的关系（根据被审计单位的经验，预期这种关系符合某种可预测的规律，如毛利率）；

(2) 财务信息和相关非财务信息之间的关系，如工资成本与员工人数的关系等。

3. 注册会计师可以使用各种不同的方法实施分析程序。这些方法包括从简单的比较到使用高级统计技术的复杂分析。分析程序可以应用到合并财务报表、财务报表的组成部分以及财务信息的单个要素。在实务中，可使用的方法主要有趋势分析法、比率分析法、合理性测试法和回归分析法。

## 二、实质性分析程序（参见本准则第五条）

4. 注册会计师在认定层次实施的实质性程序可以是细节测试、实质性分析程序，或两者的结合。在确定实施何种审计程序（包括是否实施实质性分析程序）时，注册会计师需要判断各种可供使用的审计程序在将认定层次的审计风险降至可接受的低水平时的预期效果和效率。

5. 注册会计师可以向管理层询问实施实质性分析程序所需信息的可获得性和可靠性，以及被审计单位实施这种程序的结果。如果注册会计师确信管理层编制的分析数据是适当的，则使用管理层编制的这种数据可能是有效的。

**（一）实质性分析程序对于特定认定的适用性（参见本准则第五条第（一）项）**

6. 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。分析程序的运用建立在这种预期的基础上，即数据之间的关系存在且在没有反证的情况下继续存在。然而，某一分析程序的适用性，取决于注册会计师评价该分析程序在发现某一错报单独或连同其他错报可能引起财务报表存在重大错报时的有效性。

7. 在某些情况下，不复杂的预测模型也可以用于实施有效的分析程序。例如，如果被审计单位在某一会计期间对既定数量的员工支付固定工资，注册会计师可利用这一数据非常准确地估计出该期间的员工工资总额，从而获取有关该重要财务报表项目的审计证据，并降低对工资成本实施细节测试的必要性。一些广泛认同的行业比率（如不同类型零售企业的毛利率）通常可以有效地运用于实质性分析程序，为已记录金额的合理性提供支持性证据。

8. 不同类型的分析程序提供不同程度的保证。例如，根据租金水平、公寓数量和空置率，可以测算出一幢公寓大楼的总租金收入。如果这些基础数据得到恰当的核实，上述分析程序能提供具有说服力的证据，从而可能无需利用细节测试再作进一步验证。相比之下，通过计算和比较毛利率，对于某项收入数据的确认，可以提供说服力相对较弱的审计证据，但如果结合实施其他审计程序，则可以提供有用的佐证。

9. 对特定实质性分析程序适用性的确定，受到认定的性质和注册会计师对重大错报风险评估的影响。例如，如果针对销售订单处理的内部控制存在缺陷，对与应收账款相关的认定，注册会计师可能更多地依赖细节测试，而非实质性分析程序。

10. 在针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视为是适当的。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。

### **对公共部门实体的特殊考虑**

11. 在企业财务报表审计中，传统上考虑的各财务报表项目之间的关系，在政府部门或其他非企业公共部门实体的审计中往往是不相关的。例如，在很多公共部门实体中，收入与支出之间几乎没有直接关系。另外，由于资产的购置支出可能不予资本化，购置资产（如存货和固定资产）的支出与在财务报表中这些资产的金额之间可能没有关系。同时，用于比较目的的行业数据或统计数据可能无法在公共部门获取。然而，其他数据之间的关系可能是相关的，如每公里公路建设成本的差异，或者购买车辆的数目与报废车辆的比较。

## （二）数据的可靠性（参见本准则第五条第（二）项）

12. 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。例如，从被审计单位以外的独立来源获取的信息可能更加可靠；

（2）可获得信息的可比性。例如，对于生产和销售特殊产品的被审计单位，可能需要对宽泛的行业数据进行补充，使其更具可比性；

（3）可获得信息的性质和相关性。例如，预算是否作为预期的结果，而不是作为将要达到的目标；

（4）与信息编制相关的控制，用以确保信息完整、准确和有效。例如，与预算的编制、复核和维护相关的控制。

13. 当针对评估的风险实施实质性分析程序时，如果使用被审计单位编制的信息，注册会计师可能需要考虑测试与信息编制相关的控制（如有）的有效性。当这些控制有效时，注册会计师通常对该信息的可靠性更有信心，进而对分析程序的结果更有信心。对与非财务信息相关的控制运行有效性进行的测试，通常与对其他控制的测试结合在一起进行。例如，被审计单位对销售发票建立控制的同时，也可能对销售数量的记录建立控制。在这些情况下，注册会计师可以把两者的控制有效性测试结合在一起进行。或者，注册会计师可以考虑该信息是否需要经过测试。《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》及其应用指南对注册会计师确定针对实质性分析程序所使用的信息实施的审计程序作出了规定并提供了指引。

14. 无论注册会计师是在期末对财务报表审计时实施实质性分析

程序，还是在期中实施并计划针对剩余期间实施实质性分析程序，本指南第12段第（1）项至第（4）项的规定均适用。《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》规定了期中实施实质性程序的有关要求。

### （三）评价预期值的精确程度（参见本准则第五条第（三）项）

15. 在评价预期值是否足以精确确定一项错报单独或连同其他错报可能导致财务报表发生重大错报时，注册会计师考虑的相关事项包括：

（1）对实质性分析程序的预期结果作出预测的精确性。精确性，也称精确度，是指对预期值与真实值之间接近程度的度量。分析程序的有效性在很大程度上取决于注册会计师形成的预期值的精确性。预期值的精确性越高，注册会计师通过分析程序获取的保证水平将越高。例如，与酌量费用（如研究开发或广告费用）相比，注册会计师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。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。例如，与对整体财务报表实施实质性分析程序相比，对单个经营部门的财务信息或某个多元化经营的财务报表组成部分实施实质性分析程序可能更有效。

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

计实质性分析程序。如果信息是可以获取的，如本指南第12段和第13段所述，注册会计师仍可能需要考虑信息的可靠性。

**（四）已记录金额与预期值之间可接受的差异额**（参见本准则第五条第（四）项）

16. 注册会计师在确定已记录金额与预期值之间可接受的，且无需作进一步调查的差异额时，受重要性和计划的保证水平的影响。在确定该差异额时，注册会计师需要考虑一项错报单独或连同其他错报导致财务报表发生重大错报的可能性。

《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》规定，注册会计师评估的风险越高，需要获取越有说服力的审计证据。因此，为了获取具有说服力的审计证据，当评估的风险增加时，可接受的、无需作进一步调查的差异额将会降低。

**三、有助于形成总体结论的分析程序**（参见本准则第六条）

17. 按照本准则第六条的规定，在临近审计结束时设计和实施分析程序是为了佐证在审计财务报表各个组成部分或各个要素过程中形成的结论。分析程序有助于注册会计师形成合理的结论，作为审计意见的基础。

18. 实施分析程序的结果可能有助于注册会计师识别出以前未识别的重大错报风险。在这种情况下，《中国注册会计师审计准则第1211号——重大错报风险的识别和评估》要求注册会计师修正重大错报风险的评估结果，并相应修改原计划实施的进一步审计程序。

19. 按照本准则第六条的规定实施的分析程序，可能与用作风险评估程序的分析程序类似。

**四、调查分析程序的结果**（参见本准则第七条）

20. 在考虑对被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础和被审计单位的内部控制体系的了解以及在审计过程中获取的其他审计证据后，注册会计师可以通过评价管理层的答复，获取与答复相关的审计证据。

21. 如果管理层不能提供解释，或注册会计师结合与管理层答复相关的审计证据认为管理层的解释不充分，则可能需要实施其他审计程序。