

新审计技术方法丛书

丛书总主编：王会金
副总主编：郑石桥 陈丹萍

分析性程序审计方法

Methods of Analytical Review Auditing

陈丹萍 主编
黄溶冰 李华 王军法 副主编

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



最新审计技术方法丛书

丛书总主编：王会金
副总主编：郑石桥 陈丹萍

分析性程序审计方法

Methods of Analytical Review Auditing

陈丹萍 主编

黄溶冰 李华 王军法 副主编



东北财经大学出版社

Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 陈丹萍 2012

图书在版编目 (CIP) 数据

分析性程序审计方法 / 陈丹萍主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2012. 7

(最新审计技术方法丛书)

ISBN 978-7-5654-0860-1

I. 分… II. 陈… III. 审计方法 IV. F239.1

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 141075 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连华伟印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm

字数: 179 千字

印张: 10 1/4

2012 年 7 月第 1 版

2012 年 7 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 高铭

责任校对: 王娟 孙萍

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-0860-1

定价: 30.00 元

总 序

审计是社会重要的经济监督、经济鉴证和经济评价的工具。审计专业技术的精湛是审计行业赖以存在的根本，而其中最重要的内容非审计技术方法莫属。从国家审计来看，刘家义审计长于2008年11月提出，国家审计是国家治理重要的组成部分；从民间审计来看，审计行业面临做大做强的迫切需求；从内部审计来看，立足于经济监督、经济评价，努力为组织提供增值服务已经成为当务之急。这一切都对审计技术方法创新提出了更新更高的要求，这套《最新审计技术方法丛书》就是在这样的背景下创作的。作为十年前北京大学出版社出版的《审计技术方法》（李凤鸣、王会金著）一书的延续，南京审计学院审计技术创新研究团队又应东北财经大学出版社之邀出版了这一套丛书，旨在探讨十年后的今天，审计环境的迅猛变化给审计技术方法带来的巨大影响，更在此基础上试图揭示审计行业应如何从理论和实践上创新以应对这些审计环境的变化。因此，在这套丛书编写时，我们既考虑了国家审计、民间审计和内部审计三种不同审计主体的实践需求，也从技术创新的角度体现了账项基础审计和制度基础审计向风险导向审计发展的审计模式转变、财务审计向效益审计发展的审计内容转变、手工审计向计算机审计发展的审计环境转变的新需求，具有鲜明的时代特征。

整套丛书共分为八部：《重要性与审计风险》、《分析性程序审计方法》、《管理审计方法》、《绩效审计方法》、《业绩评价方法》、《持续审计》、《计算机审计》、《信息系统审计》。丛书设计的主要逻辑思路体现在：随着现代管理实践日新月异的发展，传统的审计模式已经很难适应现代审计的需求。自20世纪90年代末期开始，审计在世界范围内开始逐步向现代风险导向审计模式发展，审计风险和重要性的概念在各类审计中应用得越来越广泛。在这一理念的基础上，我们区别于传统的财务审计方法，侧重于阐述最新的分析性程序和管理审计方法在各类审计中的运用；同时随着计算机技术的普及，本丛书还特别致力于阐述计算机技术对审计方法的影响。在全套丛书的框架体例上，我们既在高校理论研究优势的基础上论述每部分的理论内容及国内外文献综述，构造学术前沿的理论篇，同时又从实战的角度对每部分内容重点介绍程序与方法，立足于审计技术与方法的可操作性，构造实际应用的技术篇，最后在前两部分的基础上立足典型案例构造应用篇。

在整套丛书的内容结构上,《重要性与审计风险》主要论述了重要性与审计风险的相关理论以及基于信息化环境下数据挖掘、模糊综合分析以及 DEA(数据包络分析)对重要性判断与审计风险的控制方法;《分析性程序审计方法》主要论述如何利用比较分析法、比率分析法、回归分析法、时间序列分析法等,从总体上对相关数据进行分析 and 比较,以确定经济业务的审查重点,降低审计风险;《管理审计方法》在管理审计一般理论的基础上,探讨了管理审计模式、管理审计项目选择和审计计划方法、审计现场取证方法以及审计报告方法、沟通方法和后续跟踪审计方法等;《绩效审计方法》也在绩效审计一般理论的基础上按审计的不同阶段论述绩效审计方法的运用,并特别强调了信息技术在绩效审计中的应用以及政策评价方法;《业绩评价方法》主要阐述了营利组织和非营利组织的业绩评价方法,如平衡计分法、关键指标法、标杆管理法等;《持续审计》主要阐述了持续审计的风险、技术路径及实现模型;《计算机审计》主要论述了审计数据的取证技术、审计信息的分析技术、审计系统的挖掘技术以及审计证据的融合技术等;《信息系统审计》则对信息系统审计进行了全面介绍和案例解析,着重阐述信息系统审计的基本技术方法、计算机辅助审计技术和其他与信息系统审计相关的技术方法。

《最新审计技术方法丛书》由南京审计学院副校长王会金教授担任总主编,南京审计学院国际审计学院院长郑石桥教授、国际审计学院副院长陈丹萍教授担任副总主编,负责整套丛书的策划、组织和审定工作。在创作过程中,我们得到了南京审计学院校长王家新教授及副校长尹平、张金城、时现教授等校领导的指导、关心和大力支持,并提出许多富有见地的思路 and 观点,在此表示最诚挚的谢意。南京审计学院教务处、科研处、研究生处等职能部门和国际审计学院、会计学院、管理学院、信息科学学院等二级学院领导和老师无保留地提出了自己的意见 and 观点,同时,该丛书还得到“江苏高校优势学科建设工程(审计科学与技术)”和江苏高校哲学社会科学重点研究基地“现代审计发展研究中心”的大力支持,在此一并表示衷心的感谢!最后,我们还要特别感谢东北财经大学出版社的各位领导和责任编辑给予这套丛书的大力支持,是他们认真的工作 and 无私的关爱才使得这套丛书得以如此呈现给广大读者,因此,真诚地表示感谢!

由于我们的知识所限 and 时间关系,丛书中难免存在不妥 and 疏漏之处,敬请广大读者批评指正。

王会金

2012 年春于古城南京

前 言

随着社会经济的迅速发展以及企业规模的不断扩张,审计人员每天需要审查和确认大量的数据。如何提高审计工作效率、保证审计质量是现代审计人员需要解决的问题。因此,审计人员试图从大量的数据中寻找规律,从总体上对相关数据进行分析 and 比较,以确定经济业务的审查重点,降低审计风险。

分析性程序就是建立在对数据进行全面分析的基础之上的一种实用方法。近几年的审计实践证明,成功运用分析性程序将极大地提高审计工作效率。目前,该方法已成为现代审计的常用方法之一。无论是在国家审计、内部审计中,还是在社会审计中,分析性程序都得到了广泛的应用。

本书由陈丹萍教授提出写作大纲,由陈丹萍教授、黄溶冰教授、李华副教授、王军法博士共同撰写而成。本书分三篇,共十六章,具体分工如下:第一篇理论篇,共三章,包括第一章至第三章,由黄溶冰教授撰写。第二篇技术篇,共六章,包括第四章到第九章,由陈丹萍教授撰写。第三篇应用篇,共七章,第十章和第十六章由李华副教授撰写,第十一章、第十二章和第十三章由陈丹萍教授撰写,第十四章和第十五章由王军法副教授撰写。

本书是在南京审计学院副校长王会金教授、南京审计学院国际审计学院院长郑石桥教授的指导和帮助下,以及江苏省审计厅、相关企业、会计师事务所同仁的关心和指导下完成的。书中所列举的案例是根據需要进行加工和改造过的,目的是能以更为直观的方式,向读者展示分析性程序的具体应用。在此谨向所有给予我们关心和帮助的同仁表示真诚的感谢!

本书还得到了江苏高校哲学社会科学重点研究基地重大项目(苏教社政2010年2号)“中国内部审计若干发展战略研究”子课题“内部审计技术方法发展”和江苏高校优势学科审计科学与技术项目“企业内部审计管理体系研究”的支持,也是两项目的研究成果之一。

由于作者能力有限,对许多分析性程序研究不够深入,分析不够透彻,因此本书疏漏之处在所难免,欢迎读者批评指正。

陈丹萍
2012年5月

目 录

第一篇 理论篇

第一章 分析性程序概述.....	3
第一节 分析性程序的概念、演进与特点.....	3
第二节 分析性程序的目标和程序.....	5
第三节 分析性程序的技术方法.....	6
第二章 分析性程序准则.....	8
第一节 分析性程序准则的国际趋同.....	8
第二节 不同审计主体分析性程序准则的比较.....	9
第三章 分析性程序研究现状	16
第一节 分析性程序国外研究现状	16
第二节 分析性程序国内研究现状	19
第三节 简要述评	23

第二篇 技术篇

第四章 分析性程序运用操作	27
第一节 分析性程序运用概述	27
第二节 分析性程序的步骤	31
第五章 比较分析和比率分析方法	33
第一节 比较分析法	33
第二节 比率分析法	34
第三节 其他分析法	38
第六章 回归分析技术	41
第一节 回归分析法概述	41
第二节 回归分析技术应用	42
第七章 相关分析技术	45
第一节 相关分析概述	45
第二节 相关分析技术的运用	46

第八章 时间序列分析技术	48
第一节 时间序列分析的内涵	48
第二节 趋势分析法	48
第三节 指数平滑法	49
第四节 经验曲线	50
第五节 时间序列分析	51
第九章 其他数据规律分析技术	53
第一节 平衡分析法	53
第二节 账户分析法	54
第三节 峰度分析法	56
第四节 偏度分析法	57

第三篇 应用篇

第十章 分析性程序在财务审计中的应用	61
第十一章 XYZ 股份公司财务收支审计分析性复核	73
第十二章 蓝田股份案例的分析性复核	76
第十三章 电信公司效益审计分析性复核案例	90
第十四章 临安高速公路效益审计案例	107
第十五章 江苏冰洋公司物资采购风险管理审计案例	126
第十六章 利润表认定中实质性分析程序的应用实例	142
主要参考文献	152

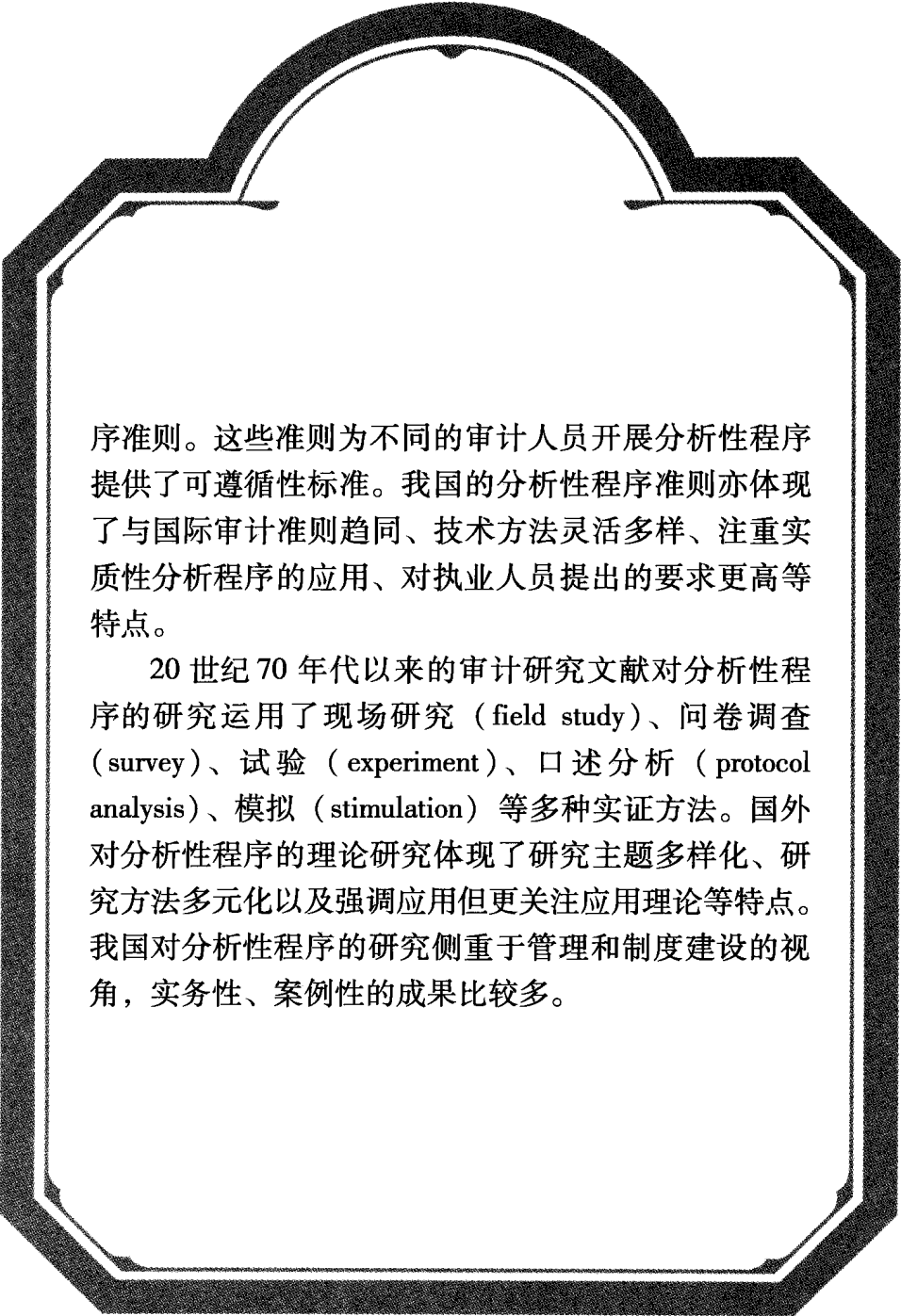
第一篇



理论篇

分析性程序，是指审计人员通过分析和比较信息之间的关系或计算相关的比率，以确定审计重点、获取审计证据和支持审计结论的一种审计方法。分析性程序受到越来越多的审计人员的重视。分析性程序的应用范围包括：作为风险评估程序，获得对被审计单位及其经营环境的了解；当分析性程序比余额测试能更有效地将认定层的重大错报风险降至可接受的风险水平时，审计人员可以选用分析性程序作为实质性测试程序；作为期终审计阶段的全面复核程序；当运用分析性程序发现异常变动或重要比率趋势与预期数额及相关信息有差异时，审计人员应调查并取得相关人员的解释及适当的审计证据。分析性程序的技术方法日益多样化，包括从简单的比较到使用高级统计技术的复杂分析。

目前世界各国或地区的分析性程序准则，从框架到内容均有渐趋一致的态势。近年来，我国对国家审计、内部审计和注册会计师审计分别制定了分析性程



序准则。这些准则为不同的审计人员开展分析性程序提供了可遵循性标准。我国的分析性程序准则亦体现了与国际审计准则趋同、技术方法灵活多样、注重实质性分析程序的应用、对执业人员提出的要求更高等特点。

20 世纪 70 年代以来的审计研究文献对分析性程序的研究运用了现场研究（field study）、问卷调查（survey）、试验（experiment）、口述分析（protocol analysis）、模拟（stimulation）等多种实证方法。国外对分析性程序的理论研究体现了研究主题多样化、研究方法多元化以及强调应用但更关注应用理论等特点。我国对分析性程序的研究侧重于管理和制度建设的视角，实务性、案例性的成果比较多。

第一节 分析性程序的概念、演进与特点

一、分析性程序的概念

分析性程序又称分析性复核程序，最早出现在 1978 年美国审计人员协会审计准则公告（SAS）第 23 号准则说明书里。该说明书随后于 1988 年为 SAS 第 56 号所取代，并被正式命名为“分析性程序”。我国在 1996 年发布的《独立审计具体准则第 11 号——分析性复核》中亦对其进行了规范。根据我国审计准则中的定义，分析性程序是指审计人员分析被审计单位重要的比率或趋势，包括调查这些比率或趋势的异常变动及其与预期数额和相关信息的差异。按照 SAS 第 56 号的定义，分析性程序是指通过财务与非财务数据之间相互关系的比较、研究来评估财务信息的合理性。分析性程序最根本的宗旨就在于通过信息之间的内在联系而不是数据表面的勾稽关系来判断数据的合理性。尽管分析性程序所采用的方法是比率分析、比较分析与趋势分析，但审计人员在利用分析性程序时只有充分了解了隐藏在这些指标下的内在经济含义，才能根据差异，揭示异常变动，从而发现可能存在的错误与舞弊。专业判断能力在分析性程序中是不可或缺的。需要指出的是，尽管分析性程序准则是为规范审计人员执行审计业务而颁布的，但从更广义的角度来说，分析性程序作为一种审计技术方法，不仅适用于民间审计，也适用于国家审计和内部审计。

二、分析性程序的演进

分析性程序随审计方法的发展而发展起来，并大致经历了这样三个阶段：

第一阶段：“南海事件”——20 世纪 40 年代的账表导向审计阶段。这个时期的审计主要围绕会计账簿和会计报表的编制进行。它主要通过数字进行详细核实来判断是否存在舞弊行为或技术性错误。这种以会计账表为基础的审计必须进行大量的检查、核对、加总和重新计算，因而要求审计人员具备良好的簿记和会计知识。审计人员对于财务以外的事项不感兴趣。审计人员取得的证据主要来自企业财务部门内部。分析性程序在该时期在一定程度和范围内获得了实质性的

发展。

第二阶段：制度导向审计阶段，与此相对应的是舞弊审计变迁以及财务报表公允性审计占主导地位的阶段。在此阶段，由于审计目标是验证财务报表的公允性，揭弊查错退居次要地位。制度导向审计和制度基础审计以内部控制为核心，依靠对内部控制制度的评审结果来确定实质性测试的性质、时间与范围。除此之外，制度导向审计只是侧重于被审计单位自身财务状况的研究，而对于被审计单位自身财务状况以外的情况则较少关注。因而，在这一阶段的分析性程序的程序虽然有一定程度的运用和发展，但并未得到充分的认识和广泛的应用。我国的审计实务总体上仍处在账项基础审计向制度基础审计过渡的阶段，但风险导向思想的引入无疑具有超前意识。不过，就分析性程序的程序而言，我国目前在审计实务中对有关分析性程序的应用要么是“蜻蜓点水”，甚至违反独立审计具体准则之规定；要么不使用分析性程序的程序，或者对异常变动数据不作进一步的追查、解释，未能充分发挥这一审计工具的功能。

第三阶段：风险导向审计阶段。风险导向审计是指审计人员通过对被审计单位进行风险分析，评价被审计单位风险控制，确定剩余审计风险，执行追加审计程序，将剩余审计风险降低到可接受水平。目前，风险导向审计理论和实务尚不成熟，但已经引起了国际审计界的注意。从我国颁布的独立审计准则的具体情况看，几乎每个准则都引入了风险导向审计的概念。风险导向审计重视审计战略的选择，既注重降低审计风险，又注重节省审计成本。在选择审计战略时，注重在审计效果和效率之间寻找一个均衡点。该种模式的主要程序是：①实施分析性程序。确定重要性标准，初步评价可接受审计风险和固有风险，了解内部控制结构和评价控制风险；依据审计风险模型，确定检查风险水平，制订审计总体计划和具体计划。②如果初步评价控制风险水平较低，则实施控制测试，再依据控制测试的结果，确定是否扩大交易的实质性测试，评价财务报表真实可靠的可能性。③实施分析性程序和账户余额的实质性测试。在该种模式下，除采用账项导向审计和系统导向审计模式下的审计方法外，还大量采用分析性程序的方法，如趋势分析法、比率分析法、绝对额比较法、垂直分析法等。

三、分析性程序的特点

运用分析性程序可以降低审计成本，提高审计效率。其特点主要有：

(1) 可以耗费更少的审计资源而提供相同或更好的审计证据。分析性程序有时被描述成发现和形成证据的技术，以将其与传统的会计报表细节抽样审计方法相区别。细节抽样方法主要是通过通过对已存在的证据进行收集和检查，来证实审计人员对财务报表的判断。由于分析性程序利用信息（并不局限于会计报表）间的内在关系来判断数据的合理性，不用收集大量的资料，仅靠模型的构造以及

审计人员的经验、知识即可进行判断，因此可以节约审计资源。

(2) 能对审计对象业务中的关键因素和主要关系作更好的理解。分析性程序的主旨是通过信息的内在关系而不是表面的勾稽关系来判断客户数据的合理性。因而，通过分析性程序，审计人员可以更好地了解被审计单位报表数据的一些潜在关系，为以后的审计工作提供向导。

(3) 能够使审计人员充分发挥创造力。正确有效地运用分析性程序需要审计人员具有多方面的知识，至少应该掌握三种知识：商务知识、会计知识和分析审计知识。一名优秀的审计人员可以在分析性程序中发挥其特长和创造力。其他一些审计方法则偏重于对已有的数据进行分析，不太注重职业判断。

(4) 能够通过电脑的应用实现分析自动化，以此来进一步提高审计效率。在电脑普遍应用的年代，分析性程序的优点更能充分地发挥出来。例如，在使用回归方程或时间序列构建模型时，运用电脑可以加快模型的建立，并能保证其正确性。

(5) 分析性程序是获取审计证据更客观的方法。很多人误以为分析性程序是主观性很强的一种技术。分析性程序过去曾被贴上“软证据”、“软程序”的标签，这是因为众多的应用需要凭借审计人员敏锐的目光和丰富的经验。但事实上，分析性程序的应用是基于会计信息或非会计信息间的内在关系的，其内在关系是客观存在的。在一般情况下，这种关系也是稳定的。只要使用得当，分析性程序可提供更为客观的证据。人们之所以怀疑分析性程序，其原因在于存在太多的没有完全掌握分析性程序这种复杂技术的不合格的审计人员。因此，我们不能怪罪于分析性程序这种方法本身。



第二节 分析性程序的目标和程序

一、分析性程序的目标

结合国内外审计准则的有关规定，分析性程序可用于以下目的和范围：

- (1) 作为风险评估程序，获得对被审计单位及其经营环境的了解。
- (2) 当分析性程序比余额测试能更有效地将认定层的重大错报风险降至可接受的风险水平时，审计人员可以选用分析性程序作为实质性测试程序。
- (3) 作为期终审计阶段的全面复核程序。
- (4) 当运用分析性程序的程序发现异常变动或重要比率趋势与预期数额及相关信息有差异时，审计人员应调查并取得相关人员的解释以及适当的审计证据。

二、分析性程序的程序

从审计实务的角度来看，分析性程序包括如下步骤：

(1) 根据具体的审计目标,确定将要执行的分析性程序的程序。在确定分析性程序的程序时,审计人员应当结合具体的审计目标,考虑会计信息各构成要素之间的关系、会计信息和相关非会计信息之间的关系。如果数据之间不存在某种预期关系,审计人员就不应运用分析性程序。比如,在收入和费用审计中,审计的总体目标是确定各项收入和费用是否真实、正确,收入和成本、费用是否配比,收入和费用的表达是否恰当,是否符合国家有关财务会计法规的规定。为此目标,审计人员可以采用值得信赖的审计程序。

(2) 确定基准数据。在进行分析性程序时,以下数据可以作为比较的基准数据:①上期或者以前数期的可比信息。未经审计的数据做基准数据是没有可用性的,由此进行的分析性程序得出的结果缺乏令人信服的力量。应当以以前年度已经审计的数据作为基准数据。②所在行业或者同行业中规模相近的其他单位的可比信息。③被审计单位的预算、预期等数据。④审计人员的估计数据。

(3) 计算、比较。测算销售毛利率这一分析性程序的程序。因为该指标具有相对稳定性,这种内在规律可以使审计人员有可能大体上确定收入、费用的有关资料是否合理。审计人员对所审计会计期间的会计信息进行计算,得出各种比率等数据,并与确定的各项基准数据进行比较。①波动值超过预先确定的绝对额。审计人员根据对重要性的评估,结合专业判断,预先确定可以接受的波动值的绝对额范围,在计算得出所审计会计期间的会计信息的各种数据后,将两组数据进行比较。如果差异额超出了预先确定的绝对额,审计人员必须查明原因。②波动值超过预先确定的百分比。同样的原理,如果差异额超出了预先确定的百分比,审计人员必须查明原因。

(4) 分析差异。分析差异是分析性程序的核心内容。通过对发生异常波动的项目进行分析,发现被审计单位会计资料中可能存在错报漏报的重点区域,发现相关账户中存在的错误。对异常波动,审计人员必须进行调查,确认差异和波动是否正常。通过与管理当局的沟通,询问管理人员,可以了解出现异常波动的原因。对于管理当局的解释,审计人员要评价其可信性。通常,应该补充其他的信息资料来解释异常波动。不能合理解释的异常波动通常被看做错报风险增加的信号。在这种情况下,审计人员就应当实施更为详尽的实质性测试。分析性程序为实质性测试指明了方向。审计人员应制订更详尽的项目审计实施方案,合理地安排审计力量和时间,实施实质性测试。



第三节 分析性程序的技术方法

分析性程序是开展审计工作、获取审计证据的一种基本方法。在国内外审计

领域，分析性复核以其独有的技术性分析方法的特点在审计理论研究和实践中占有重要地位。

表1—1列出了审计人员在分析性程序中经常采用的技术方法（嫣立梅，2005）。

表1—1 常用分析性程序技术一览表

名称	应用方法
两点比较	1. 与上年度相比变化百分率 2. 与上年度现金相比变化额 3. 与上年度相比变化百分率及与上年度现金相比变化额综合百分比
简单合理性测试	利用相关因素对报表余额的间接计算
比率分析	1. 年度比率分析 2. 行业比率分析 3. 竞争企业比率分析
百分率分析	1. 相同规模企业有关比率上年度比较 2. 同行业比较
简单时间序列分析	1. 图标观察分析发展趋势 2. 跨期平均变化率比较 3. 加权移动平均法
财务预测	1. 客户预算差异检查和差异解释 2. 审计人员预测准备和分析重大差异
统计时间序列模型	1. 回归分析 2. ARMIMA 法
财务关系统计模型	1. 回归分析 2. 其他数学模型技术

第一节 分析性程序准则的国际趋同

分析性程序准则最早出现在美国 1988 年颁布的 SAS NO. 56 “Analytical Procedure” 中。我国最早的有关分析性复核的准则是《独立审计具体准则第 11 号——分析性复核》。

我国的分析性程序准则在吸收国际经验和考虑国情的基础上，不断改进和完善。2010 年 11 月修订的《中国注册会计师审计准则第 1313 号——分析程序》与 1997 年实施的《中国注册会计师独立审计准则第 11 号——分析性复核》相比，就具有如下改进和特点（李铁群，2007）：

一是与国际审计准则趋同，明确其运用于风险评估程序（李铁群，2007）。为积极响应国际审计准则的变化，实现与国际审计准则的全面趋同，新的分析程序审计准则规定了注册会计师针对评估的重大错报风险实施审计程序的性质、时间安排和范围。这些程序可能包括实质性分析性程序。

二是明确了分析性程序的目标，包括两个层面的目标：①在实施实质性分析程序时，获取相关、可靠的审计证据；②在临近审计结束时，设计和实施分析程序，帮助注册会计师对财务报表形成总体结论，以确定财务报表是否与其对被审计单位的了解一致。

三是注重实质性分析程序的应用，在一定程度上增强了准则的可操作性。如果按照分析程序准则的规定实施分析程序，识别出与其他相关信息不一致的波动或关系，或与预期值差异重大的波动或关系，注册会计师可以询问管理层，并针对管理层的答复获取适当的审计证据；或者根据具体情况在必要时实施其他审计程序。

四是对执业人员提出的要求更高。近年来，公司舞弊方法呈现高技术化、隐蔽化趋势，舞弊手段更加复杂化和多元化。单一采用传统的简单比较与分析方法很可能难以奏效。无疑，新的技术方法要求执业注册会计师掌握更多的数理统计知识。

纵观目前世界各国或地区的分析性程序准则，它们从框架到内容均有渐趋一致的态势。

以注册会计师审计为例，对中美分析性程序准则的比较见表2—1。

表2—1 中美分析性程序准则比较

项目	中国	美国
第一章	总则，规范了分析性程序的定义、适用	总则，规范了分析性复核的定义、目标和方法
第二章	分析性程序的性质和目的，以及实施分析性程序时需要考虑的关系	审计计划阶段的分析性复核
第三章	分析性程序用作风险评估程序的具体要求及考虑事项	实质性测试阶段的分析性复核
第四章	分析性程序用作实质性程序的具体要求及考虑事项	整体复核阶段的分析性复核程序
第五章	分析性程序用作总体复核的具体要求及考虑事项	分析性复核准则生效日
第六章	分析性程序用于调查异常项目的具体要求及考虑事项	
第七章	分析性程序准则的生效日	

从比较中可知，中美两国的分析性程序虽然在章节安排上有所不同，但在框架安排上没有显著性差异，而且中国的分析性程序规定得更加具体和详细，体现了中国准则在国际趋同的基础上，更加符合中国资本市场发展相对较晚、需要加强审计监管的客观需要。

第二节 不同审计主体分析性程序准则的比较

近年来，我国分别针对国家审计、内部审计和注册会计师审计制定了分析性程序准则。这些准则为不同审计人员开展分析性程序提供了遵循性标准，具体如下：

中国注册会计师审计准则第1313号——分析程序（2010年修订）

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师在财务报表审计中将分析程序用作实质性程序（即实质性分析程序），以及在临近审计结束时设计和实施分析程序以有助于对