

《内部审计具体准则第15号——分析性复核》释义

厦门大学管理学院 杨宏图(博士)



一、制定《内部审计具体准则第15号——分析性复核》的意义

本准则是针对内部审计人员在实施内部审计活动时,如何运用分析性复核这一方法进行审计所做的规范。

分析性复核是现代审计中常用的一种基本技术方法。分析性复核是将审计对象的信息、资料与相关的信息、资料进行对比或计算,并对

发现的异常情况进行解释、查证的方法。通过分析性复核,可以迅速找到应当进行重点审查的领域,提高内部审计工作的效率。本准则对分析性复核的执行和分析性复核结果的使用等相关事项进行了规范。

二、《内部审计具体准则第15号——分析性复核》的规范要点说明

(一)制定本准则的依据

《内部审计基本准则》第十四条规定:内部审计人员可以运用审核、观察、询问、函证和分析性复核等方法,获取充分、相关、可靠的审计证据,以支持审计结论和建议。

(二)分析性复核的定义

本准则第二条对分析性复核进行了定义:分析性复核是指内部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。

2.强化内部会计控制。一个企业内部会计控制系统失效,必然会导致内部控制的失效。内部会计控制是企业内部控制的核心部分,它的有效实施,可以保障企业的资产安全,防止欺诈和舞弊,监督经营的全过程,并确保实现企业的经营目标。由于陈久霖大权在握,控制了财务经理,内部会计控制失守,最终使企业陷入了财务困境,遭受重创。

3.建立有效的风险控制机制。当今社会经济环境风云变幻,竞争加剧,企业经营风险不断增大。因此,建立有效的风险控制机制已成为企业内部控制制度建设的重要内容之一。风险控制要求企业树立风险意识,针对各个风险控制点建立有效的风险管理系统,通过风险预警、风险识别、风险评估、风险报告等措施,对企业的财务风险、经营风险等进行全面的防范和控制。

4.提升内部审计的地位。对现代企业各级代理人的监督,

分析性复核通过将审计单位的一些重要的比率或趋势与事先确定的预期标准进行比较、分析,并对这些比率或趋势的异常波动或差异进行审查和分析,以发现可能存在的错误或舞弊。它的基本原理就是根据数据之间的内在联系来判断数据的合理性。这是内部审计人员在面对复杂的审计环境时提高工作效率的一种十分有效的方法。

(三)分析性复核在内部审计各个阶段的应用

本准则第四条规定:内部审计人员应当合理运用职业判断,在审计准备阶段、实施阶段和完成阶段执行分析性复核。分析性复核可应用于内部审计活动的各个阶段。

在审计准备阶段,分析性复核主要用于帮助内部审计人员识别在随后的审计中应当加以注意的地方。内部审计人员应当根据具体审计计划制定的要求,运用分析性复核来确定可能存在异常情况的地方,确定审计的重点及其工作范围,并据此制定具体审计计划。

在审计实施阶段,分析性复核主要用于对具体审计项目进行审查。在发现存在重大差异时,还需要结合其他审计程序进行深入审计,以获取直接证据。

在审计完成阶段,分析性复核则主要用于对最后的审计结论和建议进行复核,以确定是否仍然存在异常情况。

(四)直接证据与间接证据

本准则第六条指出:分析性复核所获取的审计证据主要为间接证据,内部审计人员不能仅依赖分析性复核结果得出审计结论。

这一条款明确指出了通过分析性复核所获取的证据的性

是保证内部控制有效的重要手段。内部审计则是对各级代理人进行监督的较为有效的机制。内部审计在企业中应有高度的独立性,同时应对总经理起到制衡作用。而我国不少企业(包括中国航空油料集团公司)的内部审计只是对总经理负责,独立性较差,它只能够在一定程度上起到监督作用,无法约束总经理的行为。因而,应在董事会内设置一个审计委员会,只对董事会负责,以充分发挥内部审计的监控作用。

5.国有资产监督管理委员会的监督必须到位。国有资产监督管理委员会肩负着国有资产保值增值的责任,并负责国有企业高层领导的任命。然而,谁来管理和督促大型国有企业建立现代企业制度呢?如果原有的约束没有了,新的约束又未跟上,企业管理中就会出现许多漏洞,继而会出现这样那样的问题。“中航油事件”就是国有企业监督不到位的典型,应引起人们的深思。☐

质。审计证据按其功能可划分为直接证据与间接证据:直接证据是指对一定的审计对象起直接证实功能的证据,间接证据是指对一定的审计对象起间接证实功能的证据。直接证据可直接用于证实某一审计结论,而间接证据只具有间接证实功能,要证实某一事项还需要取得直接证据。但是,采用间接证据可以降低审计成本,提高审计效率,通过分析性复核而得到的证据就属于间接证据。在进行分析性复核时,如果发现异常情况,还需要进行进一步的调查,获取更直接的证据,才能最终找出异常情况存在的原因。

(五)分析性复核所分析信息的形式

本准则第七条规定:分析性复核所分析的信息形式包括以下几种:①财务信息与非财务信息;②实物量信息与货币量信息;③电子数据信息与非电子数据信息;④绝对数信息与相对数信息。

这一条款说明在运用分析性复核时,可以对各种形式的信息进行分析。这就要求内部审计人员灵活运用这一基本方法,对审计对象产生的各种信息进行分析,从而找出其中可能存在的异常情况。

另外,在计算机广泛应用的大背景下,许多组织的生产、经营以及各种信息的生成已经在很大程度上依赖于计算机系统,信息基本上以电子数据的形式存储。由于信息存储在磁性介质上,具有易被篡改的特性,因此在对这些电子信息进行分析时,应当对审计对象所采取的安全控制措施进行相应的评估,以确定用于分析的电子数据是否可靠。

(六)信息之间的关联性

本准则第八条规定:执行分析性复核时,应考虑信息之间的关联性,以免得出不恰当的结论。

信息之间存在关联性是正确使用分析性复核的一个前提条件。这里所谓的信息之间的关联性,是指所确定的预期标准和用于比较的实际信息之间应当具有可比性。另外,在计算某些相对指标时,应注意构成指标的各项信息间是否存在一定的内在联系。

内部审计人员应当根据审计项目的性质和审计目的,选择相关的信息进行分析和比较。对不具有关联性的信息进行分析和比较,不仅得到的结果毫无意义,甚至可能得出错误的审计结论,从而降低审计效率。

(七)影响对分析性复核结果依赖程度的因素

本准则第九条规定:内部审计人员应保持应有的职业谨慎,考虑以下因素以确定对分析性复核结果的依赖程度:①分析性复核的目标;②被审计单位的性质;③已收集信息资料的充分性、相关性和可靠性;④以往审计中对被审计单位内部控制的评价结果;⑤以往审计中发现的差异与漏洞。

如前所述,通过分析性复核得到的证据属于间接证据,其证明力低于直接证据。因此,内部审计人员应当根据上述因素,决定是否仍依赖于分析性复核所得出的结果或者需进一步进行深入调查来获取更直接的证据。

(八)分析性复核的基本内容

本准则第十条规定了分析性复核包括的基本内容。这一条款所列举的基本内容,其实就是经常被作为预期标准的几种形式的信息,即历史信息、预测或预算信息、内部审计

人员的预期信息、行业相关信息、会计信息与非财务信息之间的关系和比率、重要信息内部组成因素的关系和比率等。

分析性复核的内容包括:①将当期信息与历史信息相比较并分析其波动情况及发展趋势;②将当期信息与预测或预算信息相比较并作差异分析;③将当期信息与内部审计人员预期信息相比较并作差异分析;④将被审计单位信息与组织其他部门类似信息相比较并作差异分析;⑤将被审计单位信息与行业相关信息相比较并作差异分析;⑥对会计信息与非财务信息之间的关系、比率的计算与分析;⑦对重要信息内部组成因素的关系、比率的计算与分析。

以上只是本准则所列举的分析性复核的七项基本内容,内部审计人员还可以根据具体情况确定选用其他类型的信息作比较分析。另外,在确定采用何种类型信息作比较分析时,内部审计人员还应当考虑是否有必要对预期标准进行修改。

(九)分析性复核的主要方法

本准则第十一条规定了执行分析性复核的主要方法:①简易比较法,即对绝对数所作的比较;②比率分析法,即对各种比率的比较;③结构分析法,即对某项信息各个组成部分所占的比例进行分析;④趋势分析法,即对两个或两个以上的历史数据进行对比分析,以便计算出其增减变动的方向、数额以及变动幅度;⑤回归分析法,即通过统计回归分析确定数据之间存在的联系;⑥其他技术方法。

(十)影响分析性复核的各种因素

本准则第十五条规定了内部审计人员应当考虑的影响分析性复核效率和效果的因素。分析性复核是现代审计中的一种基本方法,对于提高审计工作效率起到了很大作用。但是,由于分析性复核要借助于不同信息之间的比较分析才能达到目的,因此所比较和分析的信息的质量会对分析性复核结论产生决定性的影响。

利用分析性复核所得到的结论时,内部审计人员必须保持应有的职业谨慎性,考虑以下主要因素:①审计事项的重要性;②内部控制的适当、合法和有效性;③获取信息的便捷性和可靠性;④分析性复核执行人员的素质。

(十一)差异的调查与评价

分析性复核的一个重要作用是发现可能存在的差异并对这些差异作进一步的调查和评价。本准则第十七条规定了内部审计人员发现差异后应采取的三个基本步骤。

1.询问管理层,获取其解释和答复。在发现差异后,应当首先要求被审计单位的管理层或相关人员做出解释。

2.实施必要的审计程序,确认管理层解释和答复的合理性与可靠性。在得到管理层的解释后,内部审计人员应当根据对被审计单位的了解以及在审计过程中获得的信息,对这些解释的合理性进行评估,并采取一定的审计程序收集证据,以证明这些解释的合理性。

3.如果管理层没有做出恰当的解释,应扩大审计测试范围,执行其他审计程序,作进一步的审查,以便得出结论。如果内部审计经过验证,认为管理层所作的解释无法合理地说明差异产生的原因,那么内部审计人员应警惕其中可能存在着错误甚至舞弊。☒