

成本管理类绩效审计中分析性复核的应用

毕翼 相一洲

(中国人民银行上海总部内审部 上海 200120 中国人民银行湖州市中心支行 浙江湖州 313000)

【摘要】分析性复核由于其识别能力表现出良好的导向作用,本文对该技术应用至绩效审计的意义和可行性进行了探讨,并以成本管理类绩效审计为例对其应用的形式和方法进行实证研究,以期丰富绩效审计技术、增强绩效审计导向性、提高绩效审计效率与质量提供借鉴。

【关键词】绩效审计 分析性复核 成本管理 审计取证 风险导向 审计对象

一、分析性复核

分析性复核是审计取证程序中的一种审计技术,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,该技术在风险导向审计中由于其识别风险的特殊能力发挥着极其重要的作用。

分析性复核的主要运用形式为:首先对审计数据进行分析,对于可以接受的分析结果,即实际数值与审计设定期望值的差异在审计人员可接受范围之内时,分析性复核结束,若差异超出了可接受水平,则审计人员进行后续调查分析,并判断是否开展细节性测试。

二、分析性复核应用于绩效审计的意义

1. 现代风险导向审计理念在绩效审计中的积极运用。绩效审计需要导向来指引,这点是毋庸置疑的,以风险为导向指引绩效审计开展是可行的。笔者认为,两项审计理念的融合关键是寻找合适的切入点,作为现代风险导向审计的核心技术——分析性复核在绩效审计中的运用,能够将风险导向与绩效理念从指导思想到审计方法进行很好的融合。

2. 绩效审计技术方法多元化的有益尝试。在目前开展的绩效审计中,运用的审计技术方法并不丰富,绩效审计评价是运用较多的方法。笔者认为,仅仅依赖于绩效审计评价是不够的,而分析性复核的引入,正是绩效审计技术方法多元化的有益探索。

三、分析性复核应用于绩效审计的可行性

1. 分析性复核为绩效审计导向提供传导渠道。分析性复核在审计计划阶段,帮助确定其他审计程序的性质、时间和范围;在审计实施阶段,直接作为实质性测试程序,以提高审计效率和效果;在审计报告阶段,对会计报表进行整体复核。目前,审计范围过于宽泛、审计重点不

够明确、审计数据过于繁杂等,究其原因主要是绩效审计导向的传导机制不够健全,缺少合适的审计技术作为抓手,而分析性复核能够解决以上问题。

2. 分析性复核对象与绩效审计关注的内容趋向一致。随着现代风险导向审计的发展,分析性复核的对象已经拓展到非财务数据,涉及很多管理数据。而绩效审计关注管理支出的经济性、行为的效率性和活动的效果性,除了财务数据还大量涉及非财务数据的处理,并注重分析两者之间的联系和影响。不难看出,分析性复核的对象与绩效审计关注的内容是较为一致的。

3. 分析性复核的方法体现出绩效的理念。分析性复核在使用中,关注数据的变化趋势、重要数据的比率或者占比结构、定基或者环比数据之间的比较以及更为复杂的数据合理性分析。以上思路和方法同样适用于绩效审计中对管理行为经济性的变化情况、效率性对比情况等进行分析。

四、成本管理类绩效审计中分析性复核的应用

1. 运用阶段。分析性复核主要运用于绩效审计的审计计划、实施和报告阶段。

在审计计划阶段,运用该技术对被审计对象以往数据、公开数据或者重大合同数据进行分析,判断成本控制薄弱的年度(季、月度)、成本项目,并据此调配审计力量,合理利用审计资源。在审计实施阶段,主要运行该技术对总成本和各分项数据进行分析,对于差异超出审计合理预期的数据,就差异的合理性进行深层次调查与分析,并判断是否开展细节性测试,以便发现是否存在控制薄弱环节。在审计报告阶段运用该技术,对报告反馈数据的有用性和针对性进行筛选,避免无关数据在报告中体现,同时对成本数据的审核数进行合理性分析,保证报告数据的准确。

相对于风险导向审计而言,分析性复核在成本管理类绩效审计中发挥了更大的作用。在风险导向审计中,分析性复核在审计实施阶段,其主要是作为审计取证的常规手段,侧重于测试交易业务及总分类账和明细分类账的总体合理性。而在绩效审计中,分析性复核在实施阶段,贯穿了整个对成本的分析过程,并主要根据分析性复核的结果进行有针对性的细节性测试,有利于更全面地发挥审计导向作用。

2. 分析性复核的三种具体方法。

(1)趋势分析。对成本两期或多期连续的同项指标或比率进行定基或环比对比,得出增减变动方向、数额和幅度,以揭示运行成本的变化趋势,针对趋势的异常变化情况,进行深入调查,分析是否存在成本控制的低效或风险,并据此判断是否开展细节性测试。

(2)对比分析。将实际数与基数进行对比,揭示实际数与基数之间的差异,借以分析成本控制管理方面可能存在的薄弱环节,并判断是否开展细节性测试。在成本管理类绩效审计中,对比分析方法可以表现为多种形式,如:①横向成本数据对比分析,将被审计对象有关成本与同业成本数据进行对比分析,研究成本的合理性,可采取总额对比、比率对比等方式进行。②新旧成本对比分析,对新旧成本管理模式变化或者新旧成本管理主体变化等而导致的成本变化情况进行分析,指导审计人员对重大变化或影响运行成本的重要项目进行调查。③高低点成本数据对比分析,计算成本数据高点与低点之间的差距,分析成本差距产生的原因,判断是否存在成本控制低效。④忙闲时成本数据对比分析,对比忙时成本(工作时间)与闲时成本(非工作时间),根据成本变化情况弹性成本与固定成本是否存在潜在的控制改进。⑤成本控制决策对比分析,对成本控制决策前后成本情况进行对比分析,判断决策是否科学和合理,决策执行是否到位。

(3)合理性分析。对成本数据存在的合理性进行分析,发现成本数据的重要变化或者差异,研究差异存在的原因,原因是否被审计人员解构,并据此做出细节性测试的判断。在成本管理类绩效审计中主要运用以下几种分析方法:

方法一:成本跳跃点分析,成本跳跃点主要是根据连续多期成本数据,计算平均数,并由审计人员确定上下浮动区间,将浮动区间外的成本点即作为成本跳跃

点。通过对成本跳跃点进行重点分析,了解影响成本变化的主要因素,研究科学的成本控制策略或者有效的成本控制手段。

方法二:模拟分析,通过获取同业平均数据、先进数据或者指导数据,对现有成本管理项目进行模拟运算,将模拟运算的结果与实际成本进行比较,分析目前成本控制是否存在提高绩效的空间。

方法三:假设分析,通过假设运行某项成本控制措施并测算合理成本,与现有成本进行比较,分析成本控制的可行性。

方法四:成本—收益模型分析,以货币为基础对投入与产出进行估算和衡量的一种方法,其主要分为净现值法、现值指数法和内含报酬率法,其中净现值法为主要的分析方法。通过构建成本—收益模型,对有关投资决策的科学性进行分析,判断决策是否合理,并据此进行细节性测试,查找投资决策过程中存在的瑕疵或者失误。

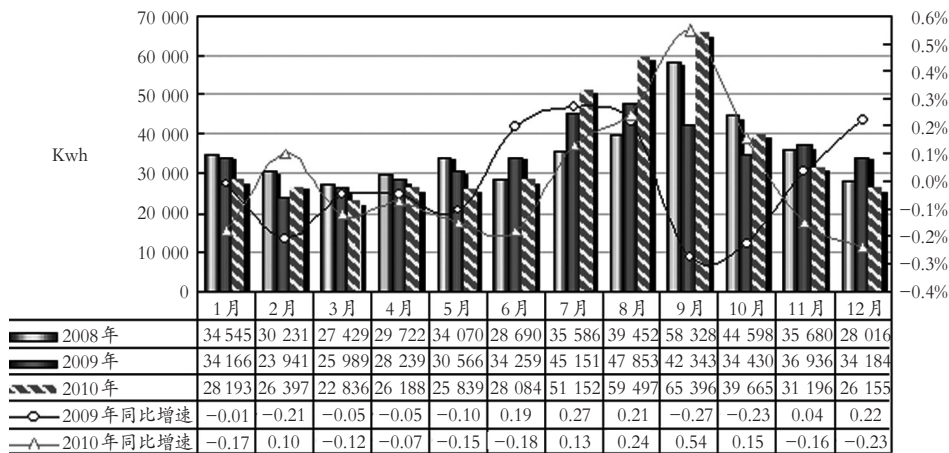
方法五:目标收益率模型分析,目标收益率模型又称目标利润率定价模型或投资收益率定价模型,它是在成本的基础上,按照目标收益的高低测算项目投资需要满足的条件或者判断项目投资的合理性。审计人员通过测算投资项目是否满足目标收益率,分析满足目标收益率的条件是否成熟,相关决策是否合理。

五、成本管理绩效审计案例研究

笔者以某办公大楼运行成本管理绩效审计为例,列举分析性复核在该绩效审计中运用的两个案例。

1. 高一低点用能对比分析。

案例描述:被审计对象每月定期记录电量使用情况,审计人员根据记录,将2008~2010年用电情况进行归集,应用分析性复核技术,通过标注用电高点和用电低点,计算高低点差距,采取对比分析的方法进行横向比较,根据比较结果分析产生差异的原因,研究是否存在用电成本控制中的不足或者探究用电管理中的绩效改进。



2008~2010年逐月耗电量变化情况图

分析性复核过程:审计人员将2008~2010年被审计对象每月用电情况进行归集,并计算出高一低点用电量差距:2008年为30 899Kwh、2009年为23 912Kwh、2010年为42 560Kwh。审计人员将制作数据情况趋势图,以便更加直接地反映被审计对象在月度方面的用电特点。从上图可以看出,耗电量在每年的2月至6月为底部区域,7月至10月为高峰区域,11月至次年1月为中部区域。根据这一特点,审计人员对原数据做进一步处理,计算了2008~2010年各用电区域的平均用电量。

分析性复核结论:

(1)审计期内,被审计对象用电控制最优的年度为2009年。主要理由:一是年度用电总量最小;二是高低点用电差异最小,说明被审计对象在空调用电节能措施方面做出了很多努力,且执行效果较好;三是底部、中部、高峰用电区域用电量变化较为稳定,说明用电控制措施执行比较到位,对于2009年用电管理情况可以不采取针对性的细节性测试。

(2)审计期内,用电控制最差的年度为2010年。主要理由:一是年度用电量最大;二是高低点差异最大;三是各用电区域用电量变化最大,底部、中部用电区域用电量最小,但高峰区域用电量最大。底部、中部用电区域用电量往往压缩空间较小,很多用电为固定用电,而高峰区域用电量较大,说明被审计对象对于弹性用电方面的控制不到位,鉴于此,审计人员重点对2010年被审计单位用电管理各项措施进行细节性测试。

2. 成本跳跃点分析。

案例描述:审计人员对被审计对象2010年至2012年物业成本进行数据归集,应用分析性复核技术,采取算术平均数方式,计算3年物业总成本及各分项成本的平均值,并设定20%的浮动区间,得出浮动区间的上限和下限。审计人员对各项成本进行逐一判断:是否超出或低于浮动区间,以此寻找成本跳跃点,并对成本跳跃点有针对性地分析其产生原因,对其合理性进行判断,对不合理的差异进行细节性测试。

分析性复核过程:审计人员对物业总成本和各分项成本进行数据处理,详见右表。

根据成本跳跃点分析方法,审计人员发现表格中标注的成本在平均成本的±20%范围之外,属于成本跳跃点。其中外包物业成本中的人员经费、其他外包服务费以及自营物业成本中的保洁用品购置费,三个成本跳跃点的变化幅度较大,审计人员应有针对性地进行分析。

物业成本数据处理表

费用名称(元)	2010年	2011年	2012年	平均值	-20%	+20%
物业费总额	1 273 294	1 462 963	1 867 320	1 534 526	1 227 621	1 841 431
其中:人员经费	1 187 582	1 372 548	1 747 086	1 435 739	1 148 591	1 722 886
税金	67 692	78 235	99 584	81 837	65 470	98 204
用品	18 020	12 180	20 650	16 950	13 560	20 340
专业外包服务费	484 501	482 851	437 173	468 175	374 540	561 810
其中:保洁服务费	96 420	116 000	105 466	105 962	84 770	127 155
绿化服务费	359 601	328 378	315 506	334 495	267 596	401 394
治安防卫费	12 000	13 995	12 000	12 665	10 132	15 198
其他外包服务费	16 480	24 478	4 200	15 053	12 042	18 063
外包物业成本总额	1 757 795	1 945 814	2 304 492	2 002 700	1 602 160	2 403 241
外聘人员经费	833 215	1 048 443	1 164 574	1 015 410	812 328	1 218 492
保洁用品购置费	506 901	675 968	466 090	549 653	439 722	659 583
日常零星修理	169 233	191 314	189 009	183 185	146 548	219 822
自营物业成本总额	1 509 349	1 915 724	1 819 672	1 748 248	1 398 599	2 097 898
运行总成本	6 424 668	7 238 124	7 635 089	7 099 294	5 679 435	8 519 153

分析性复核结论:从物业各项成本变化情况来看,被审计对象对物业各项成本的总体控制情况较好,但也存在部分成本变化较大的情况,其中外包物业成本中的人员经费在2012年有明显增加,其他外包服务费2011年和2012年存在很大差异,自营物业成本中保洁用品的购置费也变化较大,审计人员对此进行了细节性测试。从实际测试结果来看,审计也确实发现了被审计对象在购买和管理保洁用品中存在管理不到位的情况,影响了成本的控制。

六、结语

分析性复核技术在绩效审计中的应用,丰富了绩效审计的审计技术方法,能够有效地将审计导向体现到实际审计中去,贯穿于整个绩效审计,使得审计人员对审计内容的把握更加准确、审计更有重点和针对性、重视审计分析结论的运用,这对提高绩效审计效果、审计成本发挥高效能、保证审计质量都是大有裨益的。

本文对分析性复核技术在绩效审计中的应用,还有一定的局限性,比如以成本管理类绩效审计为例进行研究,没有延伸到普遍意义上的绩效审计中。如何提高分析性复核技术在实质性测试过程中的可信度,笔者将在以后作进一步的研究。

主要参考文献

张立民.分析性程序——发达国家审计准则的实证研究及其启示.审计研究,2001;1