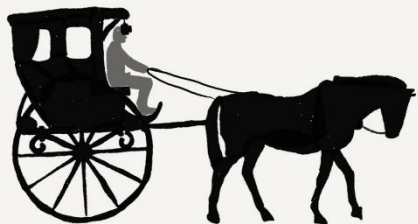


第十一章

审计抽样

审计抽样



从前慢

从前的日色变得慢
车，马，邮件都慢
一生只够爱一个人

乔智大叔画
2017.07.21

从前，车马很慢，书信很远，
账目很少，详细审计很现实……

现在，企业规模的扩大和经营复杂程度的
不断上升，使注册会计师对每一笔交易进
行检查变得既不可行，也没有必要。

注册会计师审计的发展

- 会计账目审计阶段：逐笔详细审计
- 资产负债表审计阶段：详细审计转向抽样审计
- 财务报表审计阶段

审计抽样的适用性

- 在对需要测试的账户余额或交易事项缺乏一定的了解，或总体中包含的项目数量太大而无法逐一审查，或虽可对总体所有项目逐一审查但成本太高的情况下，注册会计师可以考虑使用审计抽样。
- 审计抽样的基本目标是在有限审计资源条件限制下，收集充分、适当的审计证据，以形成和支持审计结论。

- 审计抽样
- 抽样风险和非抽样风险
- 审计抽样的类型

审计抽样

审计抽样，指注册会计师对具有审计相关性的总体中低于百分之百的项目实施审计程序，使所有抽样单元都有被选取的机会，为注册会计师针对整个总体得出结论提供合理基础。

其中：

- 总体是指注册会计师从中选取样本并期望据此得出结论的整个数据集合。总体可分为多个层次或子总体。
- 抽样单元是指构成总体的个体项目。

审计抽样的特征（同时具备）

- （1）对具有审计相关性的总体中低于百分之百的项目实施审计程序（全部检查不算抽样）
- （2）所有抽样单元都有被选取的机会（但机会大小不一定相同）
- （3）在使用审计抽样时，注册会计师的目标是为得出有关抽样总体的结论提供合理的基础

审计抽样的特征

下列情形是否属于审计抽样？

- 针对某总体包含的全部项目进行测试；
- 选取的样本不具备代表性，不能推断总体；
- 选取特定项目测试。

审计抽样的适用性

(1) 风险评估程序

- 通常不涉及使用审计抽样
- 如果注册会计师在了解控制的设计和确定其是否得到执行同时计划和实施控制测试，则可能涉及审计抽样，但此时的审计抽样仅适用于控制测试。不是针对风险评估程序

审计抽样的适用性

(2) 控制测试

- 当控制的运行留下轨迹时，注册会计师可以考虑使用审计抽样实施控制测试
- 对于未留下运行轨迹的控制实施测试时，注册会计师通常实施询问、观察等审计程序，以获取有关控制运行有效性的审计证据，此时不宜使用审计抽样

审计抽样的适用性

(3) 实质性程序

- 在实施细节测试时，注册会计师可以使用审计抽样的方法获取审计证据
- 实施实质性分析程序时，注册会计师的目的不是根据样本项目的测试结果推断有关总体的结论，此时不宜使用审计抽样

审计抽样的适用性

Attention:

审计抽样可以与其他测试方法结合进行。例如，在审计应收账款时，注册会计师可以使用选取特定项目的方法将应收账款中的单个重大项目挑选出来单独测试，再针对剩余的应收账款余额进行抽样

练习

【多选题】下列各项中，属于审计抽样基本特征的有（ ）

- A.对具有审计相关性的总体中低于百分之百的项目实施审计程序
- B.可以根据样本项目的测试结果推断出有关抽样总体的结论
- C.所有抽样单元都有被选取的机会
- D.可以基于某一特征从总体中选出特定项目实施审计程序

答案：ABC

练习

【多选题】 下列程序中通常不涉及审计抽样的有
()

- A.风险评估程序
- B.控制测试（非信息技术处理）
- C.细节测试
- D.实质性分析程序

答案：AD

练习

【简答题】上市公司甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户，主要从事药品的研发、生产和销售。A注册会计师负责审计甲公司2021年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为300万元。要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出A注册会计师的做法是否恰当。

甲公司2017年度发生市场推广费2亿元。A注册会计师选取单笔金额100万元以上，合计1亿元的市场推广费实施了细节测试，发现错报250万元，采用比率法推断市场推广费的总体错报为500万元。

不恰当。选取特定项目测试不属于审计抽样。

抽样风险和非抽样风险

抽样风险

抽样风险，是指注册会计师根据样本得出的结论，可能不同于如果对整个总体实施与样本同样的审计程序得出的结论的风险（抽出的样本不能代表总体的可能性）

- 只要抽样，抽样风险就不能降为0，除非100%全查，抽样风险与样本规模和抽样方法有关

抽样风险

控制测试中的抽样风险

具体包括信赖过度风险和信赖不足风险

- 信赖过度风险:是指推断的控制有效性高于其实际有效性的风险。也可以说, 尽管样本结果支持注册会计师计划信赖内部控制的程度, 但实际偏差率不支持该信赖程度的风险
- 信赖过度风险与审计的效果有关。对于注册会计师而言, 信赖过度风险更容易导致注册会计师发表不恰当的审计意见, 因而更应予以关注。

抽样风险

控制测试中的抽样风险

具体包括信赖过度风险和信赖不足风险

- 信赖不足风险:是指推断的控制有效性低于其实际有效性的风险。也可以说, 尽管样本结果不支持注册会计师计划信赖内部控制的程度, 但实际偏差率支持该信赖程度的风险。
- 信赖不足风险与审计的效率有关。注册会计师可能会增加不必要的实质性程序。在这种情况下, 审计效率可能降低。

抽样风险

控制测试中的抽样风险

抽样风险	含义	简化理解	后果
信赖过度风险	是指推断的控制有效性高于其实际有效性的风险	相信坏人	审计效果
信赖不足风险	是指推断的控制有效性低于其实际有效性的风险	冤枉好人	审计效率

抽样风险

细节测试中的抽样风险

具体包括**误受风险**和**误拒风险**

- 误受风险:是指注册会计师推断某一重大错报不存在而实际上存在的风险。如果账面金额实际上存在重大错报而注册会计师认为其不存在重大错报,注册会计师通常会停止对该账面金额继续进行测试,并根据样本结果得出账面金额无重大错报的结论。
- 误受风险影响审计**效果**,容易导致注册会计师发表**不恰当**的审计意见,因此,注册会计师更应予以关注。

抽样风险

细节测试中的抽样风险

具体包括**误受风险**和**误拒风险**

- 误拒风险:是指注册会计师推断某一重大错报存在而实际上不存在的风险。
- 与信赖不足风险类似, 误拒风险影响审计**效率**。如果账面金额不存在重大错报而注册会计师认为其存在重大错报, 注册会计师会扩大细节测试的范围并考虑获取其他审计证据, 最终注册会计师会得出**恰当**的结论。

抽样风险

细节测试中的抽样风险

抽样风险	含义	简化理解	后果
误受风险	指注册会计师推断某一重大错报不存在而实际上存在的风险	相信坏人	审计效果
误拒风险	是指注册会计师推断某一重大错报存在而实际上不存在的风险	冤枉好人	审计效率

抽样风险

Attention:

- (1) 只要使用了审计抽样，抽样风险总会存在。
- (2) 抽样风险与**样本规模**反方向变动：样本规模越小，抽样风险越大；样本规模越大，抽样风险越小。
- (3) 无论是控制测试还是细节测试，注册会计师都**可以通过扩大样本规模降低抽样风险**。

练习

【多选题】下列有关信赖过度风险的说法，错误的是()

- A.信赖过度风险属于非抽样风险
- B.信赖过度风险影响审计效率
- C.信赖过度风险与控制测试和细节测试均相关
- D.注册会计师可以通过扩大样本规模降低信赖过度风险

答案：ABC

非抽样风险

非抽样风险:是指注册会计师由于任何与抽样风险无关的原因而得出错误结论的风险。非抽样风险是人为因素导致的。

非抽样风险为即使100%详查，也可能出现的风险，与样本量无关。

非抽样风险

在审计过程中，可能导致非抽样风险的原因包括下列情况：

(1) 注册会计师选择的总体不适合于测试目标。

- 例如，测试销售收入完整性时将主营业务收入日记账界定为总体

(2) 控制偏差或错报的定义不恰当，导致注册会计师未能发现样本中存在的偏差或错报。

- 例如，注册会计师在测试现金支付授权控制的有效性时，未将签字人未得到适当授权的情况界定为控制偏差

非抽样风险

在审计过程中，可能导致非抽样风险的原因包括下列情况：

（3）注册会计师选择了不适于实现特定目标的审计程序。

- 例如，注册会计师依赖应收账款函证来揭露未入账的应收账款

（4）对审计发现的评价不当。

- 例如，注册会计师错误解读审计证据导致没有发现误差；对所发现误差的重要性的判断有误，从而忽略了性质十分重要的误差，也可能导致得出不恰当的结论。

抽样风险和非抽样风险

抽样风险和非抽样风险的控制

- 抽样风险是客观存在的，注册会计师可以通过扩大样本规模来降低抽样风险。
- 抽样风险与样本规模呈反方向变动，样本规模越小，抽样风险越大；样本规模越大，抽样风险越小

抽样风险和非抽样风险

抽样风险和非抽样风险的控制

- 非抽样风险是由人为错误造成的，虽然难以量化非抽样风险，但通过下列手段可以将非抽样风险降至可接受的水平：
 - (1) 采取适当的质量控制政策和程序
 - (2) 对审计工作进行适当的指导、监督和复核
 - (3) 仔细设计审计程序
 - (4) 对审计实务的适当改进
- 提示：非抽样风险对审计的效率和效果都有一定的影响

练习

【单选题】下列各项中，不会导致非抽样风险的是（ ）

- A.注册会计师选择的总体不适合于测试目标
- B.注册会计师未能适当地定义误差
- C.注册会计师未对总体中的所有项目进行测试
- D.注册会计师未能适当地评价审计发现的情况

答案：C

练习

【多选题】下列有关非抽样风险的说法中，正确的是（ ）

- A.非抽样风险影响审计风险
- B.非抽样风险不能量化
- C.注册会计师可以通过采取适当的质量管理政策和程序降低非抽样风险
- D.注册会计师可以通过扩大样本规模降低非抽样风险

答案：ABC

练习1

【多选题】下列有关非抽样风险的说法中，正确的有（ ）

- A.注册会计师实施控制测试和实质性程序时均可能产生非抽样风险
- B.注册会计师保持职业怀疑有助于降低非抽样风险
- C.注册会计师可以通过扩大样本规模降低非抽样风险
- D.注册会计师可以通过加强对审计项目组成员的监督和指导降低非抽样风险

答案：ABD

审计抽样的种类

- 按抽样决策的依据不同，可以划分为统计抽样和非统计抽样；
- 按审计抽样所了解的总体特征不同可以划分为属性抽样和变量抽样。

统计抽样

- 统计抽样，是指同时具备以下两个特征的抽样方法：
 - ①随机选取样本项目；
 - ②运用概率论评价样本结果，包括计量抽样风险。

统计抽样

- 统计抽样的优点在于，能够客观地选取样本，科学地计量抽样风险，并通过调整样本规模有效地控制抽样风险，定量地评价样本结果。
- 缺点在于：
 - （1）统计抽样需要特殊的专业技能，需要增加额外的支出对注册会计师进行培训。
 - （2）统计抽样要求单个样本项目符合统计要求，这些也可能支出额外的费用

属性抽样和变量抽样

Attention: 属性抽样和变量抽样都是统计抽样方法

- 属性抽样是根据样本的差错率推断总体的差错率，通常在**控制测试**中使用
- 变量抽样是根据样本的差错额推断总体的差错额，通常在**细节测试**中使用

非统计抽样

- 非统计抽样，可分为任意抽样和判断抽样。
- 在任意抽样法下，从总体中抽取多少样本、抽取哪些样本都是主观随意的，没有客观的依据和标准。
- 任意抽样的样本往往代表性较差，很难保证它能够反映总体的真实情况，根据对这种样本的审查结果来推断总体，审计结论的可靠性难以保证。

非统计抽样

- 判断抽样是基于注册会计师对审计对象的了解和个人的职业判断，有目的、有重点地选取一定量的样本进行审查。
- 判断抽样是在任意抽样的基础上融入个人的经验和判断，所以其结果在很大程度上取决于注册会计师的经验水平和判断能力的高低，但它们都不能科学地确定样本规模，不能用数学评估的方法测定和控制抽样风险。

统计抽样与非统计抽样的区别

- 统计抽样能够客观地计量抽样风险，并通过调整样本规模精确地控制风险，这是与非统计抽样最重要的区别。

Attention:

注册会计师使用非统计抽样时，也必须考虑抽样风险并将其降至可接受的水平，但无法精确地测定抽样风险

统计抽样与非统计抽样的区别

Attention:

- (1) 非统计抽样离不开职业判断，统计抽样也不排除职业判断
- (2) 非统计抽样只要设计得当，也能够获得与统计抽样相同的结果
- (3) 对选取的样本项目实施的审计程序通常与使用的抽样方法无关

练习

【单选题】下列有关统计抽样和非统计抽样的说法中，错误的是()。

- A.注册会计师应当根据具体情况并运用职业判断，确定使用统计抽样或非统计抽样方法
- B.注册会计师在统计抽样与非统计抽样方法之间进行选择时主要考虑成本效益
- C.非统计抽样如果设计适当，也能提供与统计抽样方法同样有效的结果
- D.注册会计师使用非统计抽样时，不需要考虑抽样风险

答案：D

练习

【多选题】下列有关抽样风险的说法中，正确的是（ ）

- A.在使用非统计抽样中，注册会计师可以对抽样风险进行定性的评价和控制
- B.如果注册会计师对总体中的所有项目都实施检查，就不存在抽样风险
- C.注册会计师未能恰当地定义误差将导致抽样风险
- D.无论是控制测试还是细节测试，注册会计师都可以通过扩大样本规模降低抽样风险

答案：ABD

选取测试项目的方法

注册会计师在获取充分、适当证据时，选取方法包括3种：

1. 选取全部项目测试：对某总体包含的全部项目进行测试
2. 选取特定项目测试：对选出的特定项目进行测试，但不推断总体
3. 审计抽样：以样本结果推断总体结论

其他选取测试项目的方法

1. 选取全部项目

存在下列情形之一时，注册会计师可以考虑选取全部项目进行测试：

- （1）总体由少量的大额项目构成
- （2）存在特别风险且其他方法未提供充分、适当的审计证据
- （3）符合成本效益原则（对全部项目进行审查，通常更适用于细节测试）

其他选取测试项目的方法

1. 选取全部项目

存在特别风险的项目主要包括：

- 管理层高度参与的，或错报可能性较大的交易事项或账户余额
- 非常规的交易事项或账户余额，特别是与关联方有关的交易或金额
- 长期不变的账户余额，如滞销的存货余额或账龄较长的应收账款余额
- 可疑的非正常项目，或明显的不规范项目

其他选取测试项目的方法

1. 选取全部项目

存在特别风险的项目主要包括：

- 以前发生过错报的项目
- 期末人为调整的项目
- 其他存在特别风险的项目

其他选取测试项目的方法

2. 选取特定项目

选取的特定项目可能包括：

- （1）大额或关键项目
- （2）超过某一金额的全部项目
- （3）被用于获取某些信息的项目
- （4）被用于测试控制活动的项目

此外，可疑的项目、异常的项目、以前发生过错误的项目，均属于具有高风险特征的项目，也应作为特定项目进行测试

审计对象总体和分层

- 在定义总体时，如果总体项目存在重大的**变异性**，注册会计师应当考虑分层。
- 分层是指将**总体**划分为**多个子总体**的过程，每个子总体由一组具有相同特征（通常为货币金额）的**抽样单元**组成。
- 分层可以降低每一层中项目的变异性，从而在抽样风险没有成比例提高的前提下减小样本的规模。

审计对象总体和分层

- 分层时必须仔细界定子总体，使每一抽样单元只能属于一个层。
- 分层除了能提高抽样效率外，也可使注册会计师按项目的重要性、变化频率或其他特征选取不同的样本数，且对不同层次使用不同的审计程序。
- 通常，注册会计师应对包含最重要项目的层次实施全部审查。