

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

CPA 知识讲解

审计

第十五讲：审计抽样在控制测试中的应用 1

讲师：Danielle



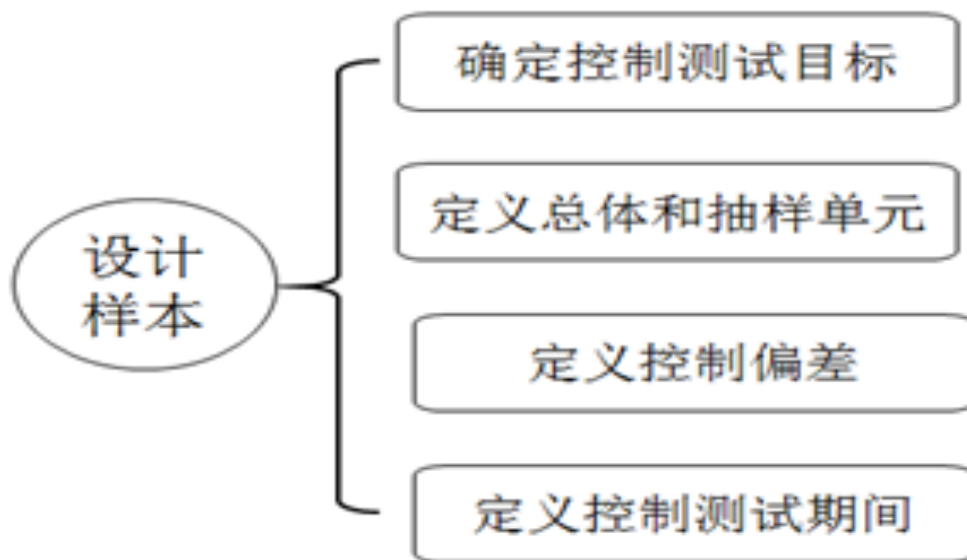


第四章第三节 审计抽样在控制测试中的应用





一、属性统计抽样的样本设计阶段





一、属性统计抽样的样本设计阶段

(一)确定控制测试目标

控制测试的目标通常是某项控制运行的有效性。如果设计样本时确定的可信赖程度为90%，则控制测试的目标就是证实该项控制的控制风险[偏差率]是否低于10%，以支持计划的重大错报风险低于10的评估结论，进而减少实质性程序。

如果将控制运行的有效性分为最高、高、中等和低四个层次，只有当注册会计师了解内部控制后将控制有效性评估为中等或以上层次时，才考虑实施控制测试。



一、属性统计抽样的样本设计阶段

(二)定义总体和抽样单元

1.定义总体

设计样本时，应当确保总体的适当性、完整性和同质性。

适当性是指总体要适合于特定的审计目标；

完整性[包括代表总体的实物的完整性]，是指总体要囊括与所测试的内部控制相关的全部业务。

同质性是指总体中的所有项目应该具有同样的特征，包括执行人员稳定，信息系统稳定，控制环境稳定，业务类型稳定等。



一、属性统计抽样的样本设计阶段

[例题 练习题]

A注册会计师负责审计甲公司20x4年度财务报表。甲公司规定实物采购须经独立验收并填写验收单。A注册会计师决定测试该项控制运行的有效性。部分做法摘录如下：

A注册会计师将甲公司验收部门20x4年度填写的所有验收单界定为属性抽样总体。

要求：指出A注册会计师的做法是否正确，简要说明理由。



一、属性统计抽样的样本设计阶段

[答案]不正确。将所有验收单界定为测试总体，排除了控制偏差，不能发现未经验收的实物采购业务，不适当。



一、属性统计抽样的样本设计阶段

[例题]

A注册会计师负责审计甲公司20×8年度财务报表。采用审计抽样的方法对拟信赖的内部控制进行测试。

为测试20×8年度信用审核控制是否有效运行，将20×8年1月1日至11月30日期间的所有销售单界定为测试总体。

要求：指出A注册会计师的做法是否正确，简要说明理由。



一、属性统计抽样的样本设计阶段

[答案]不正确。确定的信用审核控制测试总体未包括20×8年12月份开具的销售单，该总体不完整。



一、属性统计抽样的样本设计阶段

[例题 练习题]

A注册会计师执行甲公司20x4年度财务报表审计业务时，决定采用统计抽样方法对甲公司20x4年度赊销审批制度进行测试。

部分做法摘录如下：

甲公司20x4年上半年赊销审批制度由人工执行。下半年引进信息系统后，实现了赊销审批的自动化。A注册会计师将甲公司20x4年度发生的所有赊销业务确定为控制测试的抽样总体。

要求：指出A注册会计师的做法是否正确，简要说明理由。



一、属性统计抽样的样本设计阶段

[答案]不正确。甲公司20x4年度上、下半年赊销审批的执行方式发生了重大变化，A注册会计师定义的总体不满足同质性。



一、属性统计抽样的样本设计阶段

2.定义抽样单元

抽样单元应与审计测试目标、被测试的控制和控制测试程序相适应，是控制测试的基本单元、最小单位。具体代表抽样单元的实物可能是能够提供控制运行证据或留有控制运行轨迹的一份文件资料、一个记录或其中一行。例如：

- (1)测试销售发票的复核效果，抽样单元就是已开具的每一张销售发票；
- (2)测试销售发票的商品数量是否与发货凭证核对一致，抽样单元就是每一张销售发票及其所附的发运凭证；
- (3)测试签订销售合同的人员是否不少于两人，抽样单元就是每一份已签订的销售合同。



一、属性统计抽样的样本设计阶段

(三)定义偏差

在控制测试中，误差是指控制偏差。具体来说，就是表明内部控制未能有效执行的事实或情况。

注册会计师应根据对内部控制的理解，确定哪些特征能够显示被测试控制的运行情况，据此定义构成偏差的条件。

在评估控制运行的有效性时，注册会计师应当考虑其认为必要的所有控制环节。



一、属性统计抽样的样本设计阶段

[例题]

甲公司20x8年度银行存款账户数一直为60个。甲公司财务制度规定,每月月末由与银行存款核算不相关的财务人员H针对每个银行存款账户编制银行存款余额调节表。A注册会计师决定运用统计抽样方法测试该项控制在全年的运行有效性。

在对选取的样本项目进行检查时,A注册会计师发现其中一张银行存款余额调节表由甲公司银行存款出纳I代为编制,A注册会计师复核后发现该表编制正确,不将其视为控制偏差。

要求:指出上述做法是否正确。如不正确,简要说明理由。



一、属性统计抽样的样本设计阶段

[答案]不正确。出纳员工作与银行存款核算直接相关，由出纳员编制银行存款余额调节表不符合公司财务制度的规定，应视为控制偏差。



一、属性统计抽样的样本设计阶段

(四)定义测试期间

如在会计期末实施控制测试，测试总体涵盖的测试期间通常就是整个会计年度，无需专门定义测试期间。

由于内部控制的相对稳定性，注册会计师通常选择在期中实施控制测试。由于期中测试日至年末[以下简称**剩余期间**]的相关业务尚未发生，注册会计师在期中无法测试将在剩余期间执行的**控制**。这就需要恰当定义测试期间。

定义控制测试期间时，注册会计师通常有两种选择：

- 1.将总体定义为**整个会计期间**的交易。
- 2.将总体定义为**从年初到期中(测试日)**为止的交易。

无论哪一种选择，注册会计师都需要考虑如何确定剩余期间内**内部控制的**有效性。



一、属性统计抽样的样本设计阶段

1. 总体涵盖的测试期间为整个会计期间

注册会计师需要估计剩余期间抽样单元的数量，以确定总体规模。这种估计可能存在两种风险：

(1) 高估剩余期间抽样单元的数量。这导致部分被选取的项目编号对应的交易没有发生。

处理：用其他交易代替；

(2) 低估剩余期间抽样单元的数量。导致一些交易没有被选取的机会。

处理：这些项目作为一个独立的样本进行测试，或对其进行百分之百的检查，或询问剩余期间的情况。

有时，虽然审计期间尚未结束，已发现的偏差数量就已经超过允许的偏差数。如注册会计师决定中止控制测试，可能需要修正计划的重大错报风险评估水平和实质性程序。



一、属性统计抽样的样本设计阶段

2.总体涵盖的期间为从期初到期中测试日

如果使用替代方法对剩余期间实施控制测试效率更高，或期中前后的项目不同质，可能将总体定义为从年初到期中测试日为止的交易。

此时，“高估”或“低估”问题不复存在，但注册会计师应确定如何获取关于剩余期间的证据。为此需要考虑：

- (1)所涉及的认定的重要性；
- (2)期中进行测试的特定控制；
- (3)自期中以来控制发生的任何变化；
- (4)控制改变实质性程序的程度；
- (5)期中实施控制测试的结果；
- (6)剩余期间的长短；
- (7)对剩余期间实施实质性程序所产生的与控制的运行有关的证据。



二、属性统计抽样的样本选取阶段





二、属性统计抽样的样本选取阶段

（一）确定样本规模

1.考虑影响样本规模的4个因素

（1）可接受的信赖过度风险

该风险导致注册会计师没有执行必要的实质性程序，影响审计效果和质量，应确定在相对较低的水平上。一般定为10%，特别重要的定为5%。

（2）可容忍偏差率

确定可容忍偏差率时，应考虑计划评估的控制有效性。



二、属性统计抽样的样本选取阶段

(3) 预计总体偏差率

当预计偏差率较高[与可容忍偏差率较接近]时，很可能不进行控制测试。

通常根据对控制设计和执行情况的了解，或根据从总体中抽取少量项目进行检查的结果，对拟测试总体的预计偏差率进行评估，也可以根据上年测试结果和控制环境等因素对预计总体偏差率进行估计。

(4) 总体规模：与样本规模同向变动。当总体规模较大时，总体规模对样本规模的影响几乎为零。



二、属性统计抽样的样本选取阶段

[例题]A注册会计师负责审计甲公司20×8年度财务报表。甲公司本年度银行存款账户数一直为60个。甲公司财务制度规定，每月月末由与银行存款核算不相关的财务人员H针对每个银行存款账户编制银行存款余额调节表。A注册会计师决定运用统计抽样方法测试该项控制在全年的运行有效性。相关事项如下：

(1) A注册会计师计算了各银行存款账户在20×8年12月31日余额的标准差，作为确定样本规模的一个因素。

要求：

(1) 计算确定总体规模，并简要回答在运用统计抽样方法对某项手工执行的控制运行有效性进行测试时，总体规模对样本规模的影响。

(2) 指出情况(1)中是否存在不当之处，如存在，请简要说明理由。



二、属性统计抽样的样本选取阶段

[答案]

(1) 总体规模应为20×8年度执行“编制银行存款余额调节表”的次数： $N=60 \times 12=720$ 。总体规模与样本规模同向变动，但总体规模越大，对样本规模的影响越小，当总体规模很大时，对样本规模的影响可以忽略。

(2) 情况(1)不恰当。在属性抽样的样本规模与总体变异性无关，注册会计师无须考虑总体变异性。



二、属性统计抽样的样本选取阶段

2.查表确定样本规模

在控制测试中实施统计抽样时，应当对影响样本规模的因素进行量化，然后使用样本量表确定样本规模。

表4-4 控制测试统计抽样样本规模——信赖过度风险10%

预计总体偏差率(%)	可容忍偏差率(%)					
	2	3	4	5	6	7
0.00	114 (0)	76 (0)	57 (0)	45 (0)	38 (0)	32 (0)
0.25	194 (1)	129 (1)	96 (1)	77 (1)	64 (1)	55 (1)
0.50	194 (1)	129 (1)	96 (1)	77 (1)	64 (1)	55 (1)
0.75	265 (2)	129 (1)	96 (1)	77 (1)	64 (1)	55 (1)
1.00	*	176 (2)	96 (1)	77 (1)	64 (1)	55 (1)
1.25	*	221 (3)	132 (2)	77 (1)	64 (1)	55 (1)
1.50	*	*	132 (2)	105 (2)	64 (1)	55 (1)
1.75	*	*	166 (3)	105 (2)	88 (2)	55 (1)



二、属性统计抽样的样本选取阶段

注解：

1. “*” 表示样本规模太大，因而在大多数情况下不符合成本效益原则。
2. 括号内是可接受的偏差数，注册会计师为了接受总体而可以接受总体的最大偏差数。
3. 本表假设总体足够大，因此未考虑总体规模对样本规模的影响。



二、属性统计抽样的样本选取阶段



ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)



Thank You!

