

**Provided by**  
**Academy of Professional Accounting (APA)**

## CPA 知识讲解

### 审计

第十六讲：审计抽样在控制测试中的应用 2

讲师：Danielle





## 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

(二) 选取样本

(三) 实施控制测试程序

设计和实施控制测试程序不属于本章的抽样知识。这里介绍的是可能出现的几种难以实施控制测试程序的特殊情况。

### 1. 无效单据

“作废”是典型的无效单据。如果能够合理确信该无效单据是正常的且不构成设定的偏差，就要用另外的单据替代。如果使用了随机选样，要用一个替代随机数与新的样本对应。



## 二、属性统计抽样的样本选取阶段

### 2.未使用或不适用的单据

“未使用单据”举例：当总体定义为整个期间的交易但在期中实施控制测试时，可能高估总体规模和编号范围。此时，选取的样本中超出实际编号的都被视为未使用单据；此外，通常所说的空白单据也属于未使用单据。

“不适用单据”举例：如定义的偏差为没有验收报告支持的付款交易，选取的样本中包含的电话费虽无验收报告，但不构成控制偏差。这意味着选取的项目不适用于定义的偏差。

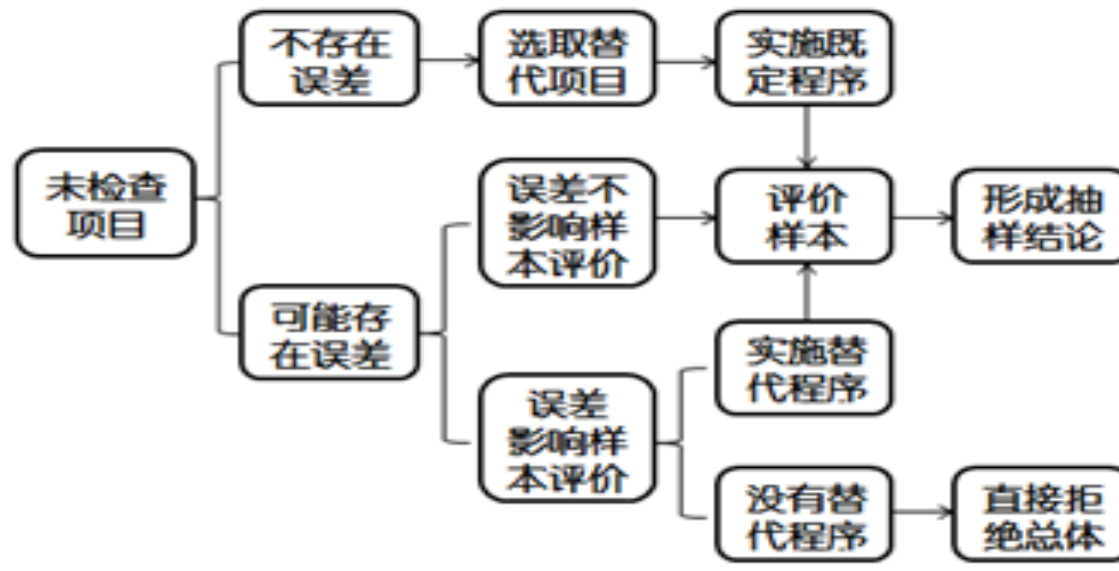
如果合理确信“未使用或不适用”不构成控制偏差，要用另一笔交易替代该项目，以满足控制测试的样本规模。



## 二、属性统计抽样的样本选取阶段

### 3.无法[未]检查的项目

某些被测试的控制只在部分样本单据上留下了运行证据。如果找不到该单据，或由于无法对选取的项目实施检查，也无法使用替代程序测试控制的运行是否适当，就将该样本项目视为控制偏差。





## 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。在了解甲公司内部控制后，A注册会计师决定采用审计抽样的方法对拟信赖的内部控制进行测试，部分做法摘录如下：

(3) 在使用随机数表选取样本项目时，由于所选中的1张凭证已经丢失，无法测试，直接用随机数表另选1张凭证代替。

要求：指出A注册会计师的做法是否正确。如不正确，简要说明理由。



## 二、属性统计抽样的样本选取阶段

[答案]不正确。应当查明丢失原因，在能证明相关控制已恰当执行的情况下，才能测试替代项目，否则应视为一例偏差。



### 三、属性统计抽样的样本评价阶段







## 三、属性统计抽样的样本评价阶段

### （一）分析偏差的性质和原因

性质严重：如果对偏差的分析表明是故意违背了既定的内部控制政策或程序，应考虑存在重大舞弊的可能性；

性质重要：控制偏差未必一定导致财务报表中的金额错报。如某项偏差更容易导致金额错报，该偏差就更重要。

例如，与没有定期对信用限额进行检查相比，注册会计师对销售发票出现错误的容忍度较低。



## 三、属性统计抽样的样本评价阶段

### （三）估计总体偏差率上限

注册会计师可以通过公式，也可以通过查表的方法得到满足可信赖程度要求的总体偏差率上限估计值。



### 三、属性统计抽样的样本评价阶段

#### 1.公式法

总体偏差率上限 ( MDR ) =  $R/n$  = 风险系数/样本规模

其中风险系数可以通过表4-5查得。

表4-5 控制测试中常用的风险系数表 (局部)

样本中发现偏差的数量	信赖过度风险	
	5%	10%
0	3.0	2.3
1	4.8	3.9
2	6.3	5.3



## 三、属性统计抽样的样本评价阶段

### 2.查表法

表4-6 信赖过度风险为10%的总体偏差率上限（局部）

样本规模	实际发现的偏差数										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
20	10.9	18.1	*	*	*	*	*	*	*	*	*
25	8.8	14.7	19.9	*	*	*	*	*	*	*	*
30	7.4	12.4	16.8	*	*	*	*	*	*	*	*
35	6.4	10.7	14.5	18.1	*	*	*	*	*	*	*
40	5.6	9.4	12.8	16.0	19.0	*	*	*	*	*	*
45	5.0	8.4	11.4	14.3	17.0	19.7	*	*	*	*	*
50	4.6	7.6	10.3	12.9	15.4	17.8	*	*	*	*	*
55	4.1	6.9	9.4	11.8	14.1	16.3	18.4	*	*	*	*
60	3.8	6.4	8.7	10.8	12.9	15.0	16.9	18.9	*	*	*
70	3.3	5.5	7.5	9.3	11.1	12.9	14.6	16.3	17.9	19.6	*
80	2.9	4.8	6.6	8.2	9.8	11.3	12.8	14.3	15.8	17.2	18.6
90	2.6	4.3	5.9	7.3	8.7	10.1	11.5	12.8	14.1	15.4	16.6
100	2.3	3.9	5.3	6.6	7.9	9.1	10.3	11.5	12.7	13.9	15.0



### 三、属性统计抽样的样本评价阶段

[例题 练习题 表4-4中可接受的偏差数的确定]

注册会计师在实施属性统计抽样时确定的可接受信赖过度风险为10%，可容忍偏差率为7%，预计总体偏差率为1.75%。请代为确定样本规模，并分别运用公式法和查表法代为确定可接受的偏差数。



### 三、属性统计抽样的样本评价阶段

[答案]

查表4-4，相应的样本规模为 $n=55$ ；

公式法。总体偏差率上限 = 风险系数/样本规模

当偏差数为0时，估计的总体错报上限（4.18%），低于且不接近于可容忍偏差率（7%），注册会计师可以接受总体；当偏差数为1时，估计的总体偏差率上限超过了7%，注册会计师应当拒绝总体。因此，可接受的偏差数为0。

查表法。

当偏差数为零时，在行列交叉处得到估计的总体偏差率上限为4.1%，小于7%，注册会计师可以“接受总体”；当偏差数为1时，估计的总体偏差率上限为6.9%，小于但接近7%，应当“暂缓决策”；

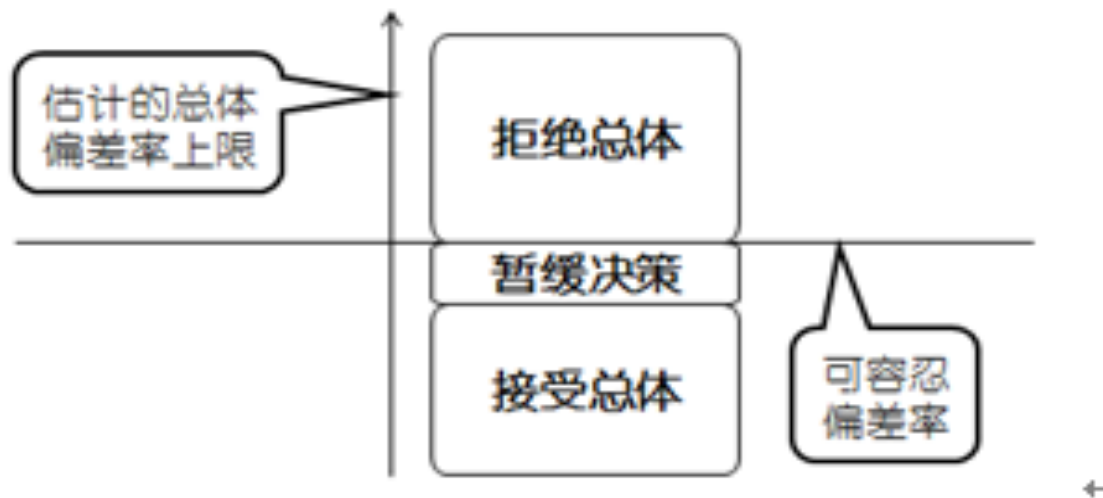
可见，可接受的偏差数为0。



### 三、属性统计抽样的样本评价阶段

#### (四) 得出属性抽样结论

注册会计师将估计的总体偏差率上限与可容忍偏差率比较，形成属性统计抽样的结论。



属性统计抽样评价样本/推断总体规则



### 三、属性统计抽样的样本评价阶段

[例题]A注册会计师决定采用审计抽样的方法对甲公司拟信赖的内部控制进行测试，部分做法摘录如下：

(1) 在对存货验收控制进行测试时，确定样本规模为60，测试后发现3例偏差。在此基础上，A注册会计师确定的信赖过度风险为5%，可容忍偏差率为7%。由于存货验收控制的偏差率的最佳估计不超过可容忍偏差率，认定该项控制运行有效（注：信赖过度风险为5%时，样本中发现偏差数“3”对应的控制测试风险系数为7.8）。

要求：指出A注册会计师的做法是否正确。如不正确，简要说明理由。





### 三、属性统计抽样的样本评价阶段

[答案]

推断总体的方法和结论均不正确。不应将推断的总体偏差率（ $3/60=5\%$ ）直接与可容忍偏差率7%比较，而应将估计的总体偏差率上限（ $7.8/60=13\%$ ）与可容忍偏差率7%比较，并得出控制运行无效的抽样结论。



## 四、属性非统计抽样

属性非统计抽样的流程和步骤与使用属性统计抽样时相同，但在确定样本规模、选取样本和推断总体上有所区别。



## 四、属性非统计抽样

### (一) 确定样本规模

确定样本规模需要依据对被审计单位的初步了解并运用职业判断，还要定性地考虑可接受抽样风险、可容忍偏差率、预计总体偏差率以及总体规模等。在此基础上根据表4-7确定所需的样本规模。

表4-7 人工控制最低样本规模表

控制执行频率	控制发生总次数	最低样本数量
1次/年度	1次	1
1次/季度	4次	2
1次/月度	12次	3
1次/周	52次	5
1次/日	250次 [扣除了周末]	20
每日数次	大于250次	25



## 四、属性非统计抽样

### （二）选取样本

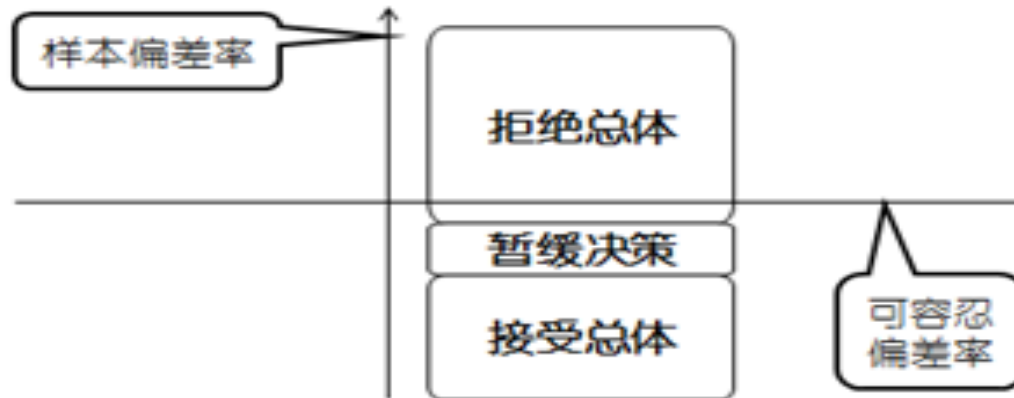
非统计抽样只要求选出的样本具有代表性，并不要求必须是随机样本。注册会计师可使用随机数表或计算机辅助审计技术选样、系统选样，也可以使用随意选样。



## 四、属性非统计抽样

### (三) 评价样本结果

对发现的偏差进行定性分析后，将样本偏差率作为总体偏差率的最佳估计，在适当调整后与可容忍偏差率比较，形成抽样结论。



属性非统计抽样评价样本/推断总体规则

# ACCAspace

Professional Accounting Education

**Provided by**  
**Academy of Professional Accounting (APA)**



# Thank You!

