

第二节 审计抽样在控制测试中的应用

4.总体规模

对大规模总体而言，总体的实际容量对样本规模几乎没有影响。（通常将抽样单元超过 2 000 个的总体视为大规模总体）

5.其他因素

控制运行的相关期间、控制程序的复杂性、人工控制实施 or 自动化控制。

总结：控制测试中影响样本规模的因素

| 影响因素 | 与样本规模的关系 |
|------------|----------|
| 可接受的信赖过度风险 | 反向变动 |
| 可容忍偏差率 | 反向变动 |
| 预计总体偏差率 | 同向变动 |
| 总体规模 | 影响很小 |

【单选题·2021】使用审计抽样实施控制测试时，下列各项中与样本规模同向变动的是（ ）。

- A.总体规模
- B.可容忍偏差率
- C.可接受的信赖过度风险
- D.预计总体偏差率

答案：D

解析：预计总体偏差率与样本规模同向变动。

【单选题·2020】在运用审计抽样实施控制测试时，下列各项因素中，不影响样本规模的是（ ）。

- A.控制的类型
- B.可容忍偏差率
- C.控制运行的相关期间的长短
- D.选取样本的方法

答案：D

解析：在控制测试中影响样本规模的因素如下：

（1）可接受的信赖过度风险；（2）可容忍偏差率（选项 B）；（3）预计总体偏差率；（4）总体规模；（5）其他因素。控制运行的相关期间越长（年或季度），需要测试的样本越多（选项 C），因为注册会计师需要对整个拟信赖期间控制的有效性获取证据。控制程序越复杂，测试的样本越多。样本规模还取决于所测试的

控制的类型（选项 A），通常对人工控制实施的测试要多过自动化控制，因为人工控制更容易发生错误和偶然的失败，而针对计算机系统的信息技术一般控制只要有效发挥作用，曾经测试过的自动化控制一般都能保持可靠运行。

（三）选取样本并对其实施审计程序

在对选取的样本项目实施审计程序时可能出现几种情况：

| | |
|---|---|
| <p>(1) 无效单据 ；</p> <p>(2) 未使用或不适用的单据；</p> <p>(3) 对总体的估计出现错误；</p> | <p>1. 另选一笔交易替代该项目</p> |
| <p>(4) 在结束之前停止测试</p> | <p>2. 重估重大错报风险并考虑是否有必要继续进行测试</p> |
| <p>(5) 单据丢失</p> | <p>3. 无法对选取的项目实施检查，考虑在评价样本时将该样本项目视为控制偏差</p> |

【单选题·2017】在使用审计抽样实施控制测试时，下列情形中，注册会计师不能另外选取替代样本的是（ ）。

- A. 单据丢失
- B. 单据不适用
- C. 单据无效
- D. 单据未使用

答案： A

解析：控制测试中，针对所选取的样本实施审计程序时，注册会计师应当分析选取的样本是否构成偏差，如果不构成偏差，注册会计师可以另外选取替代样本进行测试：

- (1) 无效单据（选项 C）；
- (2) 未使用的单据（选项 D）；
- (3) 不适用的单据（选项 B）。如果注册会计师所选取样本对应的单据丢失，则应当追查单据丢失的原因，不能简单的另外选取替代样本，故选项 A 正确。

三、评价样本结果阶段

计算偏差率→考虑抽样风险→考虑偏差的性质和原因→得出总体结论→案例

（一）计算偏差率

将样本中发现的偏差数量除以样本规模，就可以计算出样本偏差率。样本偏差率就是注册会计师对总体偏差率的最佳估计，因而在控制测试中无须另外推断总体偏差率，但注册会计师还必须考虑抽样风险。

（二）考虑抽样风险

1. 使用统计抽样方法

总体偏差率上限 = 风险系数 (R) / 样本量 (n)

查表一：控制测试中常用的风险系数

| 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 |
| 3 | 7.8 | 6.7 |

结论：统计抽样

| | | | |
|---------|-------|--------|-------------------------|
| 总体偏差率上限 | < | 可容忍偏差率 | 可以接受 |
| | ≥ | | 不能接受 |
| | 低于但接近 | | 结合其他审计程序考虑是否接受总体，扩大测试范围 |

2.使用非统计抽样

在非统计抽样中，样本偏差率等于样本中发现的偏差数量除以样本规模

结论：非统计抽样

| | | | |
|-------|-------|--------|-------------------------|
| 总体偏差率 | > | 可容忍偏差率 | 不能接受 |
| | 低于但接近 | | 不能接受 |
| | 大大低于 | | 可以接受 |
| | 不大不小 | | 结合其他审计程序考虑是否接受总体，扩大测试范围 |

（三）考虑偏差的性质和原因

1.无论是统计抽样还是非统计抽样，对样本结果的定性评估和定量评估一样重要。

2.一般情况下，如果在样本中发现了控制偏差，注册会计师有两种处理办法：

(1) 是扩大样本规模，以进一步收集证据。（追加测试样本至少与初始样本量相同）

(2) 是认为控制没有有效运行，样本结果不支持计划的控制运行有效性和重大错报风险的评估水平，因而提高重大错报风险评估水平，增加对相关账户的实质性程序。

(四) 得出总体结论

如果样本结果不支持计划的控制有效性和重大错报风险的评估水平，注册会计师通常有两种选择：

- 1.进一步测试其他控制（如补偿性控制），以支持计划的控制运行有效性和重大错报风险的评估水平；
- 2.提高重大错报风险评估水平，并相应修改计划的实质性程序的性质、时间安排和范围。