

第二节 审计抽样在控制测试中的应用

(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：

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

【单选题】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

(1) 如果总体偏差率上限高于或等于可容忍偏差率，则总体不能接受。这时注册会计师对总体得出结论，样本结果不支持计划评估的控制有效性，从而不支持计划的重大错报风险评估水平。此时注册会计师应当修正重大错报风险评估水平，并增加实质性程序的数量。注册会计师也可以对影响重大错报风险评估水平的其他控制进行测试，以支持计划的重大错报风险评估水平。

(2) 如果总体偏差率上限低于且不接近可容忍偏差率，则总体可以接受。

(3) 如果总体偏差率上限低于但接近可容忍偏差率，注册会计师应当结合其他审计程序的结果，考虑是否接受总体，并考虑是否需要扩大测试范围，以进一步证实计划评估的控制有效性和重大错报风险水平。

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

- (1) 如果总体偏差率高于可容忍偏差率，则总体不能接受。
- (2) 如果总体偏差率大大低于可容忍偏差率，注册会计师通常认为总体可以接受。
- (3) 如果总体偏差率虽然低于可容忍偏差率，但两者很接近，注册会计师通常认为实际的总体偏差率高于可容忍偏差率的抽样风险很高，因而总体不可接受。
- (4) 如果总体偏差率与可容忍偏差率之间的差额不是很大也不是很小，以至于不能认定总体是否可以接受时，注册会计师则要考虑扩大样本规模或实施其他测试，以进一步收集证据。

(三) 考虑控制偏差的性质和原因

1. 除了关注偏差率和抽样风险之外，注册会计师还应当调查识别出的所有控制偏差的性质和原因，并评价其对审计程序的目的和审计的其他方面可能产生的影响。(有意 or 无意、误解 or 粗心大意、经常 or 偶然、系统 or 随机、偏差的特征(地点等))
2. 如果注册会计师发现许多偏差具有相同的特征，应将具有该特征的全部项目划分为一层，并对该层中的所有项目实施审计程序，以发现潜在的系统偏差。
3. 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。
4. 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) 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) 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。