

第三节 审计抽样在细节测试中的应用

一、样本设计阶段

(一) 确定测试目标

1. **细节测试的目的**是识别财务报表中各类交易、账户余额和披露中存在的重大错报。

2. 在细节测试中，审计抽样通常用来测试有关财务报表金额的一项或多项认定（如应收账款的存在）的合理性。如果该金额是合理正确的，注册会计师将接受与之相关的认定，认为财务报表金额不存在重大错报。

(二) 定义总体

在实施审计抽样之前，注册会计师必须仔细定义总体，确定总体的范围，确保总体的**适当性和完整性**。

总体特征	定义	举例
1. 适当性	注册会计师应确信总体 适合于 特定的 审计目标	(1) 注册会计师 如果对已记录的项目进行抽样 ，就无法发现由于某些项目被隐瞒而导致的 金额低估 (2) 为发现这类低估错报注册会计师应从包含被隐瞒项目的来源选取样本。例如：注册会计师可能对期后的现金支付进行抽样，以测试由隐瞒项目的来源选取样本
2. 完整性	总体的 完整性 包括代表总体的实物的 完整性	(1) 注册会计师将总体定义为特定时期的所有现金支付，代表总体的实物就是该时期的所有现金支付单据 (2) 由于注册会计师实际上是从该实物中选取样本，所有根据样本得出的结论只与该实物有关，如果代表总体的实物和总体不一致，注册会计师可能对总体得出错误的结论，因此注册会计师必须详细了解代表总体的实物，确定代表总体的实务是否包括整个总体，注册会计师通常通过 加总或计算 来完成这一工作

(三) 定义抽样单元

在细节测试中，抽样单元可能是一个账户余额、一笔交易或交易中的一项记录（如销售发票中的单个项目），甚至是每个货币单元。

(四) 界定错报

在细节测试中，注册会计师应根据审计目标界定错报（函证：未达账项、误登明细账均有可能不构成错报）。

二、选取样本阶段

(一) 确定抽样方法

在细节测试中进行审计抽样，可能使用统计抽样，也可能使用非统计抽样。注册会计师在细节测试中常用的**统计抽样方法**包括**货币单元抽样**和**传统变量抽样**。

1. 货币单元抽样

货币单元抽样是一种**运用属性抽样原理对货币金额**而不是对发生率得出结论的统计抽样方法，它是概率比例规模抽样方法的分支，有时也被称为**金额单元抽样、累计货币金额抽样以及综合属性变量抽样等**。

定义逻辑单元→定义区间→确定选样间隔→选取随机起点

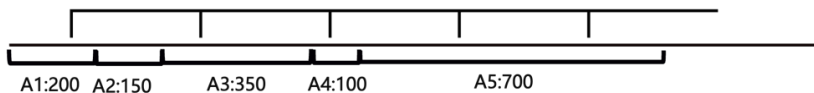
举例：在应收账款明细账户中，账户由 A1, A2, A3, A4, A5 组成。总体含有 1 500 个抽样单元。

①定义逻辑单元→②定义区间

1. 逻辑单元	账面金额	2. 区间
A1	200	1—200
A2	150	201—350
A3	350	351—700
A4	100	701—800
A5	700	801—1 500
总体账面金额	1 500	

③确定选样间隔

注册会计师确定的选样间隔为 300。



④选取随机起点

从1——300元之间选择一个随机起点，如150元。随后选出来的样本依次为第450、第750、第1050、第1350元。对应的找区间！

被选出的来的逻辑单元是：A1、A3、A4、A5、A5。

结论：为简化样本评价工作，注册会计师可能对账面金额大于或等于选样间隔的项目实施100%的检查，而不将其纳入总体。

货币单元抽样的优缺点：

优点	<p>(1) 货币单元抽样以属性抽样原理为基础，注册会计师可以很方便地计算样本规模和评价样本结果，因而通常比传统变量抽样更易于使用；</p> <p>(2) 货币单元抽样在确定所需的样本规模时无需直接考虑总体的特征（如变异性），因为总体中的每一个货币单元都有相同的规模，而传统变量抽样的样本规模是在总体项目共有特征的变异性或标准差的基础上计算的；</p> <p>(3) 货币单元抽样中，项目被选取的概率与其货币金额大小成比例，因而无需通过分层减少变异性，而传统变量抽样通常需要对总体进行分层以减小样本规模；</p> <p>(4) 在货币单元抽样中使用系统选样法选取样本时，如果项目金额等于或大于选样间距，货币单元抽样将自动识别所有单个重大项目，即该项目一定会被选中；</p> <p>(5) 如果注册会计师预计不存在错报，货币单元抽样的样本规模通常比传统变量抽样方法更小；</p> <p>(6) 货币单元抽样的样本更容易设计，且可在能够获得完整的最终总体之前开始选取样本。</p>
缺点	<p>(1) 货币单元抽样不适用于测试总体的低估，因为账面金额小但被严重低估的项目被选中的概率低，如果在货币单元抽样中发现低估，注册会计师在评价样本时需要特别考虑；</p> <p>(2) 对零余额或负余额的选取需要在设计时予以特别考虑，例如，如果准备对应收账款进行抽样，注册会计师可能需要将贷方余额分离出去，作为一个单独的总体，如果检查零余额的项目对审计目标非常重要，注册会计师需要单独对其进行测试，因为零余额的项目在货币单元抽样中不会被选取；</p> <p>(3) 当发现错报时，如果风险水平一定，货币单元抽样在评价样本时可能高估抽样风险的影响，从而导致注册会计师更可能拒绝一个可接受的总体账面金额；</p> <p>(4) 在货币单元抽样中，注册会计师通常需要逐个累计总体金额，以确定总体是否完整并与财务报表一致，不过如果相关会计数据以电子形式储存，就不会额外增加大量的审计成本；</p> <p>(5) 当预计总体错报的金额增加时，货币单元抽样所需的样本规模也会增加，这种情况下，货币单元抽样的样本规模可能大于传统变量抽样所需的规模。</p>

2. 传统变量抽样

(1) 定义：

传统变量抽样运用正态分布理论，根据样本结果推断总体的特征。传统变量抽样涉及难度较大、较为复杂的数学计算，注册会计师通常使用计算机程序确定样本规模，一般不需懂得这些方法所用的数学公式。（先分层后抽样）

(2) 优缺点：

优点	<p>(1) 如果账面金额与审定金额之间存在较多差异，传统变量抽样可能只需较小的样本规模就能满足审计目标；</p> <p>(2) 注册会计师关注总体的低估时，使用传统变量抽样比货币单元抽样更合适；</p> <p>(3) 需要在每一层追加选取额外的样本项目时，传统变量抽样更易于扩大样本规模；</p> <p>(4) 对零余额或负余额项目的选取，传统变量抽样不需要在设计时予以特别考虑。</p>
缺点	<p>(1) 传统变量抽样比货币单元抽样更复杂，注册会计师通常需要借助计算机程序；</p> <p>(2) 在传统变量抽样中确定样本规模时，注册会计师需要估计总体特征的标准差，而这种估计往往难以作出，注册会计师可能利用以前对总体的了解或根据初始样本的标准差进行估计</p>

	计； (3) 如果存在非常大的项目，或者在总体的账面金额与审定金额之间存在非常大的差异，而且样本规模比较小，正态分布理论可能不适用，注册会计师更可能得出错误的结论； (4) 如果几乎不存在错报，传统变量抽样中的差异法和比率法将无法使用。
--	--

(3) 常见三方法：均值法、差额法、比率法

均值法	$\text{样本审定金额的平均值} = \text{样本审定金额} \div \text{样本规模}$ $\text{估计的总体金额} = \text{样本审定金额的平均值} \times \text{总体规模}$ $\text{推断的总体错报} = \text{总体账面金额} - \text{估计的总体金额}$
差额法	$\text{样本平均错报} = (\text{样本账面金额} - \text{样本审定金额}) \div \text{样本规模}$ $\text{推断的总体错报} = \text{样本平均错报} \times \text{总体规模}$ $\text{估计的总体金额} = \text{总体账面金额} - \text{推断的总体错报}$
比率法	$\text{比率} = \text{样本审定金额} \div \text{样本账面金额}$ $\text{估计的总体金额} = \text{总体账面金额} \times \text{比率}$ $\text{推断的总体错报} = \text{总体账面金额} - \text{估计的总体金额}$