

第二节 审计抽样在控制测试中的应用

【了解】

发现抽样	属性估计抽样
1. 在注册会计师预计控制高度有效时可以使用，以证实控制的有效性。在发现抽样中，注册会计师使用的预计总体偏差率是 0 2. 在检查样本时，一旦发现一个控制偏差就立即停止抽样。如果在样本中没有发现控制偏差，则可以得出总体偏差率可以接受的结论	用以估计被测试控制的偏差发生率，或控制未有效运行的频率。 本节以第二种方法为主

一、样本设计阶段

（一）确定**测试**目标

注册会计师应当首先针对某项认定，详细了解控制目标和内部控制政策与程序之后，方可确定从哪些方面获取关于控制是否有效运行的审计证据。

控制测试主要关注：

1. 控制在所审计期间的**相关时点是如何运行的**；
2. 控制**是否得到一贯执行**；
3. 控制由**谁或以何种方式**执行。

（二）**定义总体**

注册会计师在界定总体时，应当**确保总体的适当性和完整性**。

总体特征	定义	举例
1. 适当性	注册会计师应确定总体适合于 特定的审计目标 ，包括适合于测试的 方向	测试用以保证所有发运商品都已开单的控制是否有效运行？ 注册会计师从已开单的项目中抽样，不能发现控制偏差，因为该总体不包含那些已发运单未开单的项目，为发现这种控制偏差将所有已发运的项目作为总体通常比较适当
2. 完整性	注册会计师应当从总体项目 内容和涉及时间 等方面确定总体的完整性。	如果对某一控制活动在财务报告期间是否有效运行得出结论，总体应包括来自整个报告期间的所有相关项目。

【简答题】ABC会计师事务所负责审计甲公司2014年度财务报表，审计工作底稿中与内部控制相关的部分内容摘

录如下：

要求：指出审计项目组的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

考虑到甲公司2014年固定资产的采购主要发生在下半年，审计项目组从下半年固定资产采购中选取样本实施控制测试。

答案：不恰当。控制测试的总体不完整，应从全年固定资产采购中选取样本实施控制测试。

【提示】在控制测试中，注册会计师还必须考虑总体的**同质性**（是指总体中的所有项目**应该具有同样的特征**）。

背景资料：被审计单位如果存在分支机构，虽然被审计单位的所有分支机构的经营可能都相同，但每个分支机构都是由不同的人运行。

1. 如果注册会计师对每个分支机构的内部控制和员工感兴趣，可以将每个分支机构作为一个独立的总体对待。
2. 另外如果注册会计师关心的不是单个分支机构，而是被审计单位整体的经营且各分支机构的控制具有足够的相同之处，就可以将被审计单位视为一个单独的总体。

（三）定义抽样单元

1. 抽样单元应与审计测试目标相适应，抽样单元通常是能够提供控制运行证据的一份文件资料、一个记录或其中一行，每个抽样单元构成了总体中的一个项目。
2. 在控制测试中，注册会计师应根据被测试的控制定义抽样单元。例如，如果测试目标是确定付款是否得到授权，且设定的控制要求付款之前授权人在付款单据上签字，抽样单元可能被定义为每一张付款单据。如果一张付款单据包含了对几张发票的付款，且设定的控制要求每张发票分别得到授权，那么付款单据上与发票对应的一行就可能被定义为抽样单元。

（四）定义控制偏差构成条件

1. 控制偏差是指**偏离**对设定控制的**预期执行**，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**的所有环节。
2. 例如既定控制要求每笔支付都应附有发票、收据、验收报告和订购单等证明文件，且均盖上“已付”戳记。注册会计师认为盖上“已付”戳记的发票和验收报告足以显示控制的适当运行。在这种情况下，偏差可能被定义为缺乏盖有“已付”戳记的发票和验收报告等证明文件的款项支付。

（五）定义测试期间

注册会计师**通常**在**期中**实施控制测试。由于期中测试获取的证据只与控制截至期中测试时点的运行有关，注册会计师需要确定如何获取关于**剩余期间**的证据。

CPA可以有两种选择：

1. 将测试扩展至在剩余期间发生的交易，以获取额外的证据

- （1）注册会计师可能将**总体**定义为**包括整个被审计期间的交易**，但在**期中**实施**初始测试**。
- （2）在这种情况下，注册会计师可能**估计总体中剩余期间**将发生的交易的数量，并在**期末审计**时对**所有**发生在**期中测试之后**的被选取交易**进行检查**。

(3) 在估计总体规模时，注册会计师可能考虑上年同期的实际情况、变化趋势以及经营性质等因素。

总体规模情形	处理
高估	其他交易替代
低估	定义新的总体，对未包含在重新定义总体中的项目实施替代程序：抽样或全查

【提示】在许多情况下，注册会计师可能不需等到被审计期间结束，就能得出关于控制的运行有效性是否支持其计划评估的重大错报风险水平的结论。注册会计师可能决定不将样本扩展至期中测试以后发生的交易，而是相应地修正计划的重大错报风险评估水平和实质性程序。

2. 不将测试扩展至在剩余期间发生的交易

(1) 在这种情况下，总体只包括从年初到期中测试日为止的交易，测试结果也只能针对这个期间进行推断，注册会计师可以使用替代方法测试剩余期间的控制有效性。

(2) 考虑因素：

- ①评估的认定层次重大错报风险的严重；
- ②在期中测试的特定控制和测试结果，以及自期中测试后控制发生的重大变动；
- ③在期中对有关控制运行有效性获取的审计证据的程度；
- ④剩余期间的长度；
- ⑤在信赖控制的基础上拟缩小实质性程序的范围；
- ⑥内部环境。