关于审计抽样风险论的若干认识

祁 晨

（西南财经大学会计学院 成都 611130）

【摘要】审计抽样风险论认为：从风险的全面可控角度看，审计抽样增加了审计风险，审计应采用全面审计程序，不宜实施审计抽样。本文基于审计抽样的概念及涉及的审计风险，介绍了风险论的观点，指出了风险论的缺陷，并阐述了审计抽样的合理性。

【关键词】审计抽样 风险论 抽样风险 风险导向审计

2006年，财政部发布的中国注册会计师执业准则体系全面贯彻了风险导向审计思想和方法的要求。随着风险导向审计这一审计模式的发展，大量的审计抽样技术被运用到审计工作中，对审计抽样风险的量化也更为科学。但是学术界对于审计抽样的运用仍然有着不同的观点，其中风险论的观点揭示了审计抽样的不足。审计抽样根据总体中的一部分样本特性来推断总体的特性，而样本的特性与总体的特性会有一定的偏差，这种偏差可以控制，但一般难以消除。而对于审计抽样程序的设计和审计抽样结果的推测都离不开注册会计师的职业判断，实务中却出现了下列情形：部分注册会计师对审计抽样程序设计不当；原本应当增加审计测试工作量的账户，以审计抽样为借口不恰当地减少了审计程序，重大的错报与漏报不能被及时发现；审计抽样的方法和操作不规范，没有一套标准的、科学的抽样方法，这些更是增加了审计抽样的风险。因此在当前审计抽样大量被运用到审计实务中时，讨论审计抽样的合理性问题非常必要。

一、审计抽样的概念

审计抽样根据应用范围的不同分为两个种类：一类是用于测试被审计单位内部控制制度风险水平的属性抽样；另一类是用于测试被审计单位会计报表及相关财务资料所反映的交易与余额的变量抽样。其中，属性抽样是变量抽样的基础与依据，变量抽样是属性抽样的延续。属性抽样是指在精确度和可靠度一定的条件下，为了测定总体特征的发生频率而采用的一种方法。根据控制测试的目的和特点所采用的审计抽样通常称为属性抽样。变量抽样是指用来估计总体金额而采用的一种方法。根据实质性测试的目的和特点所采用的审计抽样称为变量抽样。

属性抽样与变量抽样的区别在于测试的种类、目标不同。属性抽样测试采用控制测试，目标是估计总体既定控制的偏差率（次数）；变量抽样测试采用实质性测试，目标是估计总体金额或者总体中的错误金额。

注册会计师获取审计证据时可能使用审计程序风险评估、控制测试和实质性测试程序。风险评估程序通常不涉及审计抽样。当内部控制的运行留下轨迹时，注册会计师可以考虑使用审计抽样实施控制测试；对于未留下运行轨迹的内部控制，注册会计师通常实施询问、观察等审计程序，以获取内部控制运行有效性的审计证据，此时不涉及审计抽样。实质性测试程序包括对各类交易、账户余额、列报的细节测试，以及实质性分析程序。在实施细节测试时，注册会计师可以使用审计抽样获取审计证据，以验证有关财务报表金额的一项或多项认定或估计。在实施实质性分析程序时，注册会计师不宜使用审计抽样。

二、审计抽样风险论的观点

从强调审计结论严肃性出发，审计抽样风险论的观点如下：从风险的全面可控角度看，审计抽样加大了审计风险，审计应采用全面审计程序，而不宜实施审计抽样。这种风险论的观点是使审计抽样面临举步维艰困境的正面理由，掩饰了审计抽样的客观阻力。审计抽样中涉及的风险类型为抽样风险与非抽样风险。

1. 抽样风险。抽样风险是指注册会计师根据样本得出的结论，与对总体全部项目实施与样本同样的审计程序得出的结论存在差异的可能性。抽样风险分为下列两种类型：①在实施控制测试时，注册会计师推断的控制有效性高于其实际有效性的风险（信赖过度风险）；在实施细节测试时，注册会计师推断某一重大错报不存在而实际上存在的风险（误受风险）。此类风险影响审计的效果，并可能导致注册会计师发表不恰当的审计意见。②在实施控制测试时，注册会计师推断的控制有效性低于其实际有效性的风险（信赖不足风险）；在实施细节测试时，注册会计师推断某一重大错报存在而实际上不存在的风险（误拒风险），此类风险影响审计的效率。

2. 非抽样风险。非抽样风险是指由于某些与样本规模无关的因素而导致注册会计师得出错误结论的可能性。在审计过程中，可能导致非抽样风险的原因包括下列几种情况：①注册会计师选择的总体不适合于测试目标。②注册会计师未能适当定义控制偏差或错报，导致注册会计师未能发现样本中存在的偏差或错报。③注册会计师选择了不适于实现特定目

标的审计程序，例如注册会计师依赖应收账款函证来揭露未入账的应收账款。④注册会计师未能认识到审计是维护法纪的科学，它本身就具有司法性质，不能采用审计抽样程序做出审计结论，这种风险大到注册会计师难以接受。⑤其他原因。

基于上述分析，笔者得出以下结论：只要使用了审计抽样，抽样风险就会存在。抽样风险与样本规模呈反向变动关系：样本规模越小，抽样风险越大；样本规模越大，抽样风险越小。无论是控制测试还是细节测试，注册会计师都可以通过扩大样本规模来降低抽样风险。在使用统计抽样时，注册会计师可以准确地计量和控制抽样风险；但是在使用非统计抽样时，注册会计师无法量化抽样风险，只能根据职业判断对其进行定性的评价和控制。如果对总体的所有项目都实施检查，就不存在抽样风险，此时审计风险完全由非抽样风险产生。非抽样风险是由人为错误造成的，不能被量化。

所以风险论的观点认为：审计是一项合规性与验证性工作，上市公司的审计报告更是具有公共产品的性质，并会影响众多投资者的利益，注册会计师作为经济警察，应该有充分的证据支持其发表的审计报告。但是由于非抽样风险和非统计抽样等不可靠因素的存在，使得审计风险并不能被完全量化，而这种基于小概率事件不会发生的审计抽样前提假设，也与审计工作的严肃性相悖。

三、审计抽样风险论的缺陷

随着企业经济业务的发展，全面审计已经变得不现实，所以引入审计抽样是注册会计师审计的趋势，基于风险考虑而放弃审计抽样的观点显然是不可取的。而且上述风险论只是基于审计风险的角度考虑，并没有完全理解风险导向审计的内涵。审计抽样是现代风险导向审计的必然要求。因为审计抽样不仅是现代风险导向审计的手段，更是与风险评估、风险应对等方法融为一体。风险导向审计下审计风险模型如下：审计风险=重大错报风险×检查风险。

审计风险是指财务报表存在重大错报而注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。重大错报风险是指财务报表在审计前存在重大错报的可能性。检查风险是指某一认定存在错报，该错报单独或连同其他错报是重大的，但注册会计师未能发现这种错报的可能性。在既定的审计风险水平下，可接受的检查风险水平与认定层次重大错报风险的评估结果呈反向变动关系。注册会计师应当合理设计审计程序的性质、时间和范围，并有效执行审计程序，以控制检查风险。

风险导向审计要求：先通过控制测试以评价被审计单位据以生成财务资料的内部控制制度的有效性，从而确定实质性测试的重点领域。实施控制测试后，如果认为控制风险低，则在随后的实质性测试中减少审计程序，以便提高审计的效率，降低审计成本；如果控制测试结果表明被审计单位的控制风险为高水平，则说明相关业务在内部控制制度的设计或执行方面存在重大漏洞，实质性测试应该增加审计程序，这样既能保证审计质量，又能提高审计效率。

基于内部控制有效性的考虑，首先确定评估的重大错报风险，然后计算出可接受的检查风险，进而确定可接受审计抽样的风险，从这个角度上看，审计是指以内部控制审核为基础的抽样审计。

审计抽样是依托于风险导向审计存在的：①审计抽样对内部控制的要求。统计抽样的应用是以内部控制及风险评估审计为基础的，审计人员在审计计划阶段根据内部控制制度的初步评审，判断能否实施统计抽样。如果初步评审结果显示内部控制制度不健全，审计控制风险比较高，此时审计人员不宜采用统计抽样方法；如果初步评审结果显示内部控制制度较为健全，审计控制风险较低，审计人员可采用统计抽样方法，并确定抽样所需的各项参数。②审计抽样是风险导向审计的体现。注册会计师应当考虑能否将抽样风险降至可接受的水平。

影响样本规模的因素包括：①可接受的抽样风险，指可接受的抽样风险与样本规模成反比；②可容忍误差，指注册会计师能够容忍的最大误差，在控制测试中为可容忍偏差率，在细节测试中为可容忍错报。实施审计抽样后，注册会计师需要根据样本偏差数量计算总体的实际偏差率，将其与可容忍偏差率进行对比，进而评价样本结果，决定是否实施进一步的审计程序。这些审计程序的设计都需要围绕可接受的检查风险展开，由此可见，审计抽样的程序设计和审计样本量的确定也必须符合风险导向原则。

四、结语

我们不否认审计结论的严肃性，同时也不怀疑审计抽样的科学性。对于审计抽样而言，审计学和统计学的结合是全面的。审计抽样不仅减少了审计人员的工作量，提高了审计效率，而且使得审计程序标准化，也易于审计工作质量的考核，便于量化和控制审计风险。

从审计风险的产生来看，注册会计师在未实施审计抽样程序前，审计风险已客观存在了。审计风险一般包括固有风险、控制风险和检查风险。固有风险与被审计事项的特性和被审计单位内外部经营环境相关，对于固有风险，注册会计师只能认识它而不能回避它。控制风险与企业内部控制制度的有效程度相关，注册会计师只能评价它而不能降低它。注册会计师唯一能控制的是检查风险，同时也对检查风险承担责任。

审计抽样存在误差，因其不是全面审查，这种误差是客观存在、不能消灭的，同时用样本特征来推断总体特征也不可能完全精确。但这种风险，统计学已给了我们可行的方法事先计算出来，并且可加以控制和调整，因此我们没有理由怀疑审计抽样的科学性。而对于非抽样风险，注册会计师不能量化，但可以降低、消除或防范。通过采取适当的质量控制政策和程序，对审计工作进行监督和复核，可以将非抽样风险降低至可以接受的水平。注册会计师也可以仔细设计其审计程序，并尽量降低非抽样风险。

主要参考文献

1.韩晓梅.审计抽样指南解析.中国注册会计师,2007;2

2.胡春元.风险基础审计.大连:东北财经大学出版社,2001

3.张蔚文.中国注册会计师审计难点问题研究.广州:华南理工大学出版社,2008