发现抽样法在离任经济责任审计中的应用

曾洁容

（南通航运职业技术学院　江苏南通　226006）

【摘要】发现抽样法是专门用于查找重大非法事件的一种特殊属性抽样方法，适用于审计对象的违法违规违纪责任审计。本文从理论与实务的角度，采取规范研究和案例分析相结合的方法，以发现抽样法的原理和离任经济责任审计的内容为基础，对发现抽样法离任经济责任审计中的应用程序以及应注意的问题做了较系统的分析。

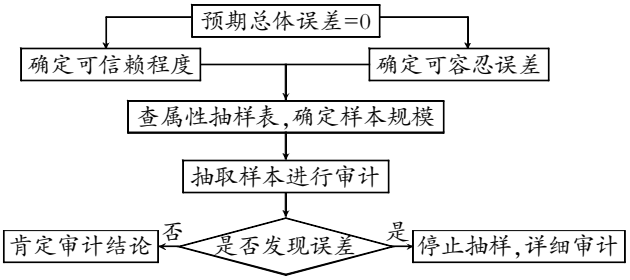
【关键词】发现抽样法　离任经济责任审计　重大非法事件

一、发现抽样法的基本原理

控制测试是实施离任经济责任审计的重要环节，在控制测试中，为了减少审计取证工作，提高审计工作的效率，有必要采用抽样方法。根据控制测试的目的和特点所采用的审计抽样称为属性抽样，其目的在于估计总体确定控制的偏差率或偏差次数。发现抽样法作为属性抽样的一种特殊形式，主要用于审计对象的违法违规违纪责任审计。

1. 发现抽样法的含义。发现抽样法，是指在极高的可信赖程度下，在假定误差以极低的误差率存在于总体之中时，至少查出一个误差的一种属性抽样方法。它能够以 99.5%以上的可信赖程度，确保查出误差率仅在 0.5%～1%之间的误差。采用发现抽样法，首先确定可信赖程度及可容忍误差，然后在预期总体误差为 0 的假设下查阅属性抽样表，即可得出所需要的样本数量。

发现抽样法的执行程序如下图所示：



发现抽查法执行程序

2. 发现抽样法的特点。

（1）抽样规模比较大。在属性抽样中，抽样规模由预期总体误差、可信赖程度、可容忍误差决定。发现抽样法的预期总体误差是零，可信赖程度高达 99.5%以上，可容忍误差为 0.5%～1%。在属性抽样表中，这三个参数就决定了发现抽样法的样本规模要远远大于固定样本抽样法和一般抽样法。

（2）适用于对重大非法事件的审计。发现抽样法用于一种特殊形式审计，它以牺牲一部分效率来达到更好的审计效果，其审计风险小而审计成本比较高。发现抽样法不允许样本中出现任何特定类型的错误，如果发现了这类错误，就否定该总体或者对其实施 100%的检查。发现抽样法的这个特点立足于成本效益原则，决定了它不能广泛应用于离任经济责任审计的全部项目，只适用于对重大违法事件进行审计。

二、发现抽样法对离任经济责任审计的适用性

离任经济责任审计，是指审计部门受业务主管部门或干部管理部门的委托，对离任责任人（多为领导干部）在任职期间的工作业绩进行鉴定和评价，明确其经济责任，客观公正地评价其任职期间的工作。

离任经济责任审计包括以下几个方面的内容：①资产管理责任 。比较离任者任期前后债权资金数额，查找可能存在的潜亏、呆坏账的原因；盘点存货，调查分析存货的真实性、积压、亏库、坏损等情况；分析接离任时固定资产增减变化及折旧的计提情况，鉴证离任者的责任。②负债运用责任。通过计算离任者单位资产负债率、资产保值增值率等财务指标，评价离任者任期内运用资金的能力及其在负债经营方面应承担的经济责任。③生产经营责任。审验离任者在任期内单位利润总额的真实性和完整性，看是否完成预期目标。④投资决策责任。投资属于重大经济活动，必须经过科学的程序。应通过查证会议记录和财务数据，从投资决策程序和投资效果两方面来评价离任者的决策责任。

在离任经济责任审计中，如果被查对象总体存在性质严重或数额巨大的错弊，就是重大非法事件，也就是违规违纪责任，具体来说，主要检查审计离任者以下经济行为：①任期内企业资产、负债、损益的合法性、合规性，以及各种税费和国有资产收益的上缴情况，有无隐匿、截留、滥支、乱用等违反财经纪律的问题。②离任者任职期间有无利用职权挪用企业资金、侵占企业资产、收受非法所得，或将企业资金借贷给他人。③离任者任职期间有无采取不正当的处理方法，歪曲和掩盖企业财务状况和经营成果，包括为了逃避缴纳各种税金，不惜篡改或伪造账目、隐瞒收入、滥用成本费用等；为了取得银行贷款或骗取客户信任，不惜人为调节利润，粉饰经营业绩，致使企业虚盈实亏或潜亏等问题。

根据前述发现抽样法的特点和离任经济责任审计的内容可以看出，将发现抽样法应用于离任经济责任审计是一种必然。离任经济责任审计中的违规违纪问题若涉及重大违法事件，采用发现抽样法既能有效地节约审计成本，又能降低审计风险，是能将效率与效果实现最优结合的一种审计方法。

三、发现抽样法在离任经济责任审计中的应用程序

1. 确定审计目标。审计目标分为总体目标与具体目标。总体目标是评价审计对象是否存在违规违纪问题。具体目标取决于控制环节与测试内容，评价与离任者违规违纪行为有关的内部控制制度设计和执行的有效性。通过对内部控制执行情况的审查，进一步完善控制风险水平的审计方案。审计目标的确定，提出了制订抽样审计程序的要求，同时规定了差错的性质和范围，为抽查工作的定性、定量分析奠定了基础，为抽样审计的实施提供了依据。当然，测试内部控制制度的有效性，与审计人员对审计目标的确定有很大关系。

2. 确定总体和属性范围。根据审计目标确定总体范围和属性范围，即确定总体包括哪些审查项目，并且对属性进行明确规定，以便区分何为合法，何为违法。

例如：审计人员要审查离任者是否利用购货业务收受非法所得，根据这一审计目标，要将与购货业务有关的所有票据纳入审计范围，凡属下列情况都应视为差错：①会计部门没有取得购货发票，也没有仓库的验收单，货款却已经支付；②验收单上的品种、数量、金额与发票不一致，付款凭单上有离任者的签字；③发票金额有涂改现象，这一行为得到离任者的授权或默许；④购货过程中离任者的其他违规违纪问题。

3. 确定样本规模。在属性抽样中，如前所述，样本规模取决于三个因素，即预期总体误差、可信赖程度、可容忍误差。这三个因素一经确定，便可根据“样本数量确定表”，通过查表确定所需要样本数量。发现抽样法规定预期总体误差为零，极高的可信赖程度（99.5%以上）和极低的可容忍误差（0.5%～1%），这三个参数就决定了发现抽样法的样本规模要远远大于固定样本规模抽样法和一般抽样法。

4. 选取样本。按照随机抽样方法选取样本，既要按照确定的选择方法进行，又要注意不能任意舍去选中的样本。如果因为某种原因而无法抽样，如审计对象隐藏或销毁账目，可以把该样本看成是错误的；如果无法按规定的程序检查某个样本时，可以采取其他程序对其进行检查。

5. 审查样本项目。在对样本进行检查时，要严格按照差错属性进行判断区分。审计人员要查的是审计对象的重大违法行为，重点要关注差错的产生与审计对象之间的关联性。例如，发票金额有涂改现象，经查，是财务人员篡改票据，隐藏资金，任期领导者负有监督不力的责任，但根据我们对差错属性的定位，这不属于重大非法事件。

6. 评价抽样结果。根据样本抽查情况，形成最后的抽查结论，是审计抽样工作的最后一项内容。由于发现抽样法对审计结果的可靠性和精确程度有很高的要求，因而抽样一般难有准确的审计结论。如果抽取的样本中没有发现任何差错，可得出肯定的审计结论：在既定的可信赖程度下，离任者不存在任何重大违法行为；如果在样本审查过程中发现了一例差错，就必须马上停止所有的抽样程序，实施详细审计。

四、发现抽样法运用时应注意的问题

1. 正确定义差错的属性。样本的差错应能充分反映审计对象的重大非法事件。如果漏记差错，会带来信赖过度风险，降低审计效果，增加审计失败的风险；如果多记差错，会带来信赖不足风险，降低审计效率，增加审计成本。

2. 合理设置参数，确定抽样规模。抽样规模由预期总体误差、可信赖程度、可容忍误差三个参数决定。在发现抽样审计中，预期总体误差为零，可信赖程度在 99.5%以上，可容忍误差在 0.5%～1%之间。审计人员应根据实际需要赋值，不能任意将参数值设置在区间以外。

3. 样本总体范围的确定必须符合完整性的要求。确定的样本范围应该是审计对象在任职期间直接或间接经手的项目、涉及的资料，当然也可以根据实际情况，适当扩大抽样范围和调查面，但不能轻易缩小审查范围。任何情况下，不能以牺牲审计效果为代价去节省成本。

4. 样本的选取方法。选择样本有多种方法，如果审计人员对离任经济责任审计有着丰富的知识和经验，可以采用非统计抽样，否则就采用统计抽样。可以根据不同情况采取系统抽样，如随机抽样、整群抽样、分层抽样、基层抽样等，只要运用得当，均可以取得充分、适当的审计证据。

5. 审计过程中要坚持谨慎性原则。某些项目发生差错的可能性很大，如果审计人员根据自己的职业判断能力和经验，原则上可以肯定审计对象存在重大非法事件，那么此时就不需要进行抽样审计，而应该直接进行详细审计。发现抽样法只是针对准备信赖的审计对象，当不准备信赖审计对象时，就应该放弃抽样审计，直接进行详细审计。

五、结束语

离任经济责任审计是一项涉及面广、政策性强的工作，它在加强领导干部监督管理中发挥着重要作用。但是离任经济责任审计的艰巨性和高风险也会带来负面影响，尤其对审计对象可能存在的重大非法事件的审查比较复杂，需要做过细的工作，既要开展大量的取证工作，又要把握好分寸，严格按政策办事，否则，审计人员会陷入两难境地。

发现抽样法是一种特殊的属性抽样方法，主要运用于对重大非法事件的审计，对离任经济责任审计中的重大非法事件，采用发现抽样法能有效地降低审计成本，提高审计效果。可以预见，随着领导干部离任经济责任审计逐步走上正轨化，发现抽样法将发挥越来越重要的作用。

主要参考文献

1. 毕港峰.审计.杭州：浙江大学出版社，2004

2. 施伯乐等.审计统计抽样的技术与方法.北京：高等教育出版社，1999

3. 海浪，尹平.抽样审计基本原理与方法.北京：中国财政经济出版社，1999

4. 刘世林，方伟民.经济责任审计理论与实务.北京：中国时代经济出版社，2006