

《中国注册会计师审计准则第 1314 号 ——审计抽样》应用指南

(2023 年 4 月 4 日修订)

一、定义

(一) 抽样单元 (参见本准则第六条)

1. 抽样单元可能是实物项目 (如支票簿上列示的支票信息, 银行对账单上的贷方记录, 销售发票或应收账款余额), 也可能是货币单元。

(二) 非抽样风险 (参见本准则第九条)

2. 注册会计师采用不适当的审计程序或误解审计证据而没有发现错报或偏差, 均可能导致非抽样风险。

(三) 可容忍错报 (参见本准则第十二条)

3. 在设计样本时, 注册会计师需要确定可容忍错报, 以应对单个非重大错报的汇总数可能导致财务报表存在重大错报的风险, 并为可能未发现的潜在错报留出余地。可容忍错报是将实际执行的重要性 (参见《中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的重要性》) 运用到特定抽样程序。可容忍错报可能等于或低于实际执行的重要性。

二、样本设计、样本规模和选取测试项目

(一) 样本设计 (参见本准则第十五条)

4. 审计抽样能够使注册会计师获取和评价有关所选取项目某些特征的审计证据，以形成或有助于形成有关总体（即从中选取样本的总体）的结论。注册会计师在运用审计抽样时，既可以使用非统计抽样方法，也可以使用统计抽样方法。

5. 在设计审计样本时，注册会计师需要考虑的因素包括拟实现的特定目的以及可能实现该目的的最佳审计程序组合。考虑拟获取审计证据的性质，以及与该审计证据相关的可能的偏差、错报情况或其他特征，有助于注册会计师界定偏差或错报的构成以及采用何种总体。为满足《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》第十四条的要求，在实施审计抽样时，注册会计师需要实施审计程序，以获取有关总体的完整性的审计证据。

6. 按照本准则第十五条的规定，注册会计师考虑审计程序的目的，包括清楚地了解什么构成偏差或错报，可以使其在评价偏差或推断错报时仅考虑与审计程序目的相关的所有情况。例如，对应收账款的存在实施细节测试时，如实施函证程序，客户在函证基准日之前支付而被审计单位在函证基准日之后不久收到的款项，不视为错报。再如，客户明细账之间的误登不影响应收账款总账余额，即使这种误登可能对审计的其他方面（如对舞弊风险或坏账准备充分性的评估）具有重要影响，在评价该特定审计程序的样本测试结果时将其视为错报可能是不适当的。

7. 对于控制测试，注册会计师在考虑总体特征时，需要根据对控制的了解或对总体中少量项目的检查来评估预期偏差率。注册会计

师作出这种评估，旨在设计审计样本和确定样本规模。例如，如果预期偏差率高得无法接受，注册会计师通常决定不实施控制测试。同样，对于细节测试，注册会计师需要评估总体中的预期错报。如果预期错报很高，注册会计师在实施细节测试时对总体进行 100% 检查或使用较大的样本规模可能较为适当。

8. 在考虑总体的特征时，注册会计师可能认为分层或金额加权选样是适当的。本指南附录 1 为分层和金额加权选样提供了进一步指引。

9. 确定使用统计抽样方法还是非统计抽样方法，取决于注册会计师的职业判断，但样本规模不是区分统计抽样方法和非统计抽样方法的有效标准。

（二）样本规模（参见本准则第十六条）

10. 注册会计师愿意接受的抽样风险水平影响所需的样本规模。注册会计师愿意接受的抽样风险越低，所需的样本规模越大。

11. 注册会计师可以运用统计学公式或运用职业判断确定样本规模。本指南附录 2 和附录 3 列示了通常对确定样本规模产生影响的各种因素。无论选择统计抽样方法还是非统计抽样方法，在类似情况下，附录 2 和附录 3 列示的因素对样本规模的影响也是类似的。

（三）选取测试项目（参见本准则第十七条）

12. 在统计抽样中，注册会计师选取样本项目时每个抽样单元被选取的概率是已知的。在非统计抽样中，注册会计师根据判断选取样本项目。由于抽样的目的是为注册会计师得出有关总体的结论提供合

理的基础，因此，注册会计师通过选择具有总体典型特征的样本项目，从而选出有代表性的样本以避免偏向是很重要的。

13. 选取样本的主要方法包括随机选样、系统选样和随意选样。本指南附录 4 对每种方法提供了指引。

三、实施审计程序（参见本准则第十九条和第二十条）

14. 如果在测试付款授权时选取了一张作废的支票，并确信支票已经按照适当程序作废因而不构成偏差，注册会计师需要适当选择一个替代项目进行检查。

15. 当与选取的某项目相关的文件丢失时，注册会计师无法对所选择的项目实施设计的审计程序。

16. 如果未收到积极式询证函的回函，注册会计师可以实施适当的替代程序，如检查期后的现金收款以及有关其来源和对应项目的证据。

四、偏差和错报的性质与原因（参见本准则第二十一条）

17. 在分析识别出的偏差和错报时，注册会计师可能注意到许多偏差和错报具有共同的特征，如交易类型、地点、产品线或时段。在这种情况下，注册会计师可以决定找出总体中具有这一共同特征的所有项目，并将审计程序扩展到这些项目。另外，这些偏差或错报可能是有意的，可能表明存在舞弊。

五、推断错报（参见本准则第二十三条）

18. 注册会计师需要推断总体错报，以获取对错报规模的大致了解，但该推断可能并不足以确定应记录的确切金额。

19. 如果某项错报被确认为异常，注册会计师在推断总体错报时可以将其排除在外。但是，如果该项错报没有更正，注册会计师除推断非异常错报外还需要考虑所有异常错报的影响。

20. 对于控制测试，由于样本偏差率也是整个总体的推断偏差率，注册会计师无需推断偏差。《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》对注册会计师在拟信赖的控制中发现偏差的情况作出了规定。

六、评价审计抽样结果（参见本准则第二十四条）

21. 对于控制测试，除非注册会计师已获取能够证实最初评估结果的进一步审计证据，超出预期的高偏差率可能导致评估的重大错报风险增加。对于细节测试，在缺乏进一步审计证据证明不存在重大错报的情况下，样本中超出预期的高错报可能导致注册会计师认为某类交易或账户余额存在重大错报。

22. 对于细节测试，推断错报与异常错报（如有）之和是注册会计师对总体错报的最佳估计。当推断错报与异常错报（如有）之和超过可容忍错报时，样本就不能为得出有关测试总体的结论提供合理的基础。推断错报与异常错报之和越接近可容忍错报，总体中实际错报超过可容忍错报的可能性就越大。如果推断错报高于确定样本规模时使用的预期错报，注册会计师可能认为，总体中实际错报超出可容忍错报的抽样风险是不可接受的。考虑其他审计程序的结果有助于注册会计师评估总体中实际错报超出可容忍错报的抽样风险，获取额外的审计证据可以降低该风险。

23. 如果认为审计抽样没有为得出有关测试总体的结论提供合理的基础，注册会计师可以：

（1）要求管理层对识别出的错报和是否可能存在更多错报进行调查，并在必要时进行调整；

（2）调整进一步审计程序的性质、时间安排和范围，以更好地获取所需的保证。例如，对于控制测试，注册会计师可能会扩大样本规模，测试替代控制或修改相关实质性程序。

附录 1：（参见本指南第 8 段）

分层和金额加权选择

在考虑总体的特征时，注册会计师可能认为使用分层或金额加权选择比较适当。本附录为注册会计师使用分层或金额加权选择提供了指引。

一、分层

1. 注册会计师对总体进行分层，即将总体分成有识别特征各个子总体，可以提高审计效率。分层的目标是减少每一层中项目的变异性，从而在不增加抽样风险的情况下减少样本规模。

2. 在实施细节测试时，注册会计师通常根据金额对总体进行分层。这使注册会计师能够将更多审计资源投向金额较大的项目，而这些项目最有可能包含高估错报。同样，注册会计师也可以根据表明更高错报风险的特定特征对总体分层，例如，在测试应收账款计价中的坏账准备时，注册会计师可以根据账龄对应收账款余额进行分层。

3. 对层内样本项目实施审计程序的结果只能推断至构成该层的项目。如果要对整个总体得出结论，注册会计师需要考虑与构成整个总体的其他层有关的重大错报风险。例如，占总体数量 20% 的项目，其金额可能占账户余额的 90%。注册会计师可能决定从这 20% 的项目中选取样本进行检查。然后，注册会计师评价样本结果，并对这 90% 的金额单独得出结论。对剩余 10% 的金额，注册会计师可以另外选取样本或使用其他获取审计证据的方法，或者认为剩余 10% 的金额不重要。

4. 如果注册会计师将某类交易或账户余额分成不同的层，需要对每层分别推断错报。在考虑错报对该类别的所有交易或账户余额的可能影响时，注册会计师需要综合考虑每层的推断错报。

二、金额加权选样

5. 在实施细节测试时，将构成总体的每个货币单元作为抽样单元可能更有效率。从总体（如应收账款余额）中选取了具体的货币单元后，注册会计师可以对包含这些货币单元的特定项目（如明细账余额）进行检查。使用这种方法界定抽样单元的一个好处是，将审计资源投向金额较大的项目（因为它们被选取的机会更大），并缩小样本规模。这种方法可以与系统选样法（参见本指南附录 4）结合使用，且在用随机选样法选取项目时效率最高。

附录 2：（参见本指南第 11 段）

控制测试中影响样本规模的因素示例

以下是注册会计师在确定控制测试的样本规模时可能考虑的因素，这些因素基于注册会计师没有修改控制测试的性质或时间安排，也没有修改实质性程序的假设。注册会计师需要综合考虑这些因素。

| 因素 | 对样本规模的影响 | 说明 |
|--|----------|--|
| 1. 注册会计师在评估风险时考虑拟测试控制运行有效性的范围扩大 注册会计师在评估风险时对控制的依赖程度增加 | 增大 | 注册会计师拟从控制运行有效性中获取的保证程度越高，注册会计师评估的重大错报风险越低，样本规模就越大。当评估认定层次重大错报风险时预期控制的运行是有效的，注册会计师需要实施控制测试。当其他情况相同时，注册会计师在风险评估中对控制运行有效性的依赖程度越高，注册会计师实施控制测试的范围越大（因此样本规模增大）。 |
| 2. 可容忍偏差率增加 | 减少 | 可容忍偏差率越低，所需的样本规模越大。 |
| 3. 拟测试总体的预期偏差率增加 | 增大 | 预期偏差率越高，所需的样本规模越大，以使注册会计师能够对实际偏差率作出合理的估计。注册会计师确定预期偏差率时应考虑的因素包括：注册会计师对经营情况的了解（特别是用来了解内部控制的风险评估程序）、人员或内部控制的变化、以前期间实施审计程序的结果和其他审计程序的结果。如果预期控制偏差率很高，注册会计师通常不降低评估的重大错报风险。 |
| 4. 注册会计师对于总体实际偏差率未超出可容忍偏差率的期望保证程度增加 | 增大 | 注册会计师对样本结果能够真正表明总体中实际发生的偏差的保证程度期望越高，所需的样本规模越大。 |
| 5. 总体中抽样单元的数量增加 | 影响可忽略 | 对于大规模总体而言，总体的实际规模对样本规模几乎没有影响。然而，对于小规模总体而言，审计抽样可能不比其他替代方法更 |

| | | |
|--|--|-------------------|
| | | 能有效地获取充分、适当的审计证据。 |
|--|--|-------------------|

附录 3：（参见本指南第 11 段）

细节测试中影响样本规模的因素示例

以下是注册会计师在确定细节测试的样本规模时可能考虑的因素，这些因素基于注册会计师没有修改控制测试，也没有修改实质性程序的性质或时间安排的假设。注册会计师需要综合考虑这些因素。

| 因素 | 对样本规模的影响 | 说明 |
|----------------------------------|----------|---|
| 1. 注册会计师评估的重大错报风险增加 | 增大 | 注册会计师评估的重大错报风险越高，所需的样本规模越大。注册会计师对重大错报风险的评估受到固有风险和控制风险的影响。例如，如果不实施控制测试，注册会计师不能因为与某特定认定有关的内部控制有效运行而降低评估的重大错报风险。因此，为了将审计风险降至可接受的低水平，注册会计师需要较低的检查风险，并更多地依赖实质性程序。从细节测试中获取的审计证据越多（即检查风险越低），所需的样本规模越大。 |
| 2. 针对同一认定更多地使用其他实质性程序 | 减少 | 为了将与特定总体有关的检查风险降至可接受的低水平，注册会计师越依赖其他实质性程序（细节测试或实质性分析程序），从抽样中获取的保证程度越低，因此样本规模可以越小。 |
| 3. 注册会计师对总体实际错报未超出可容忍错报的期望保证程度增加 | 增加 | 注册会计师对样本结果能够真正表明总体中实际错报金额所要求的保证程度越高，所需的样本规模越大。 |
| 4. 可容忍错报增加 | 减少 | 可容忍错报越低，所需的样本规模越大。 |
| 5. 注册会计师预期在总体中发现的错报金额增加 | 增大 | 注册会计师预期在总体中发现的错报金额越大，为了对总体中的实际错报金额作出合理估计所需的样本规模越大。与注册会计师考虑预期错报金额相关的因素包括：确定项目金额的主观性程度、风险评估程序的结果、控制测试的结果、以前期间实施审计程 |

| | | |
|-------------------|-------|---|
| | | 序的结果和其他实质性程序的结果。 |
| 6. 对总体分层 (如适当) | 减少 | 如果总体中项目的金额差异(变异性)很大,对总体分层可能有用。当总体被适当分层时,各层样本规模的汇总数通常小于在对整个总体选取样本的情况下注册会计师实现既定的抽样风险水平所需要的样本规模。 |
| 7. 总体中抽样 单元的数量 | 影响可忽略 | 对于大规模总体,总体的实际规模对样本规模几乎没有影响。而对小规模总体,审计抽样可能不比其他替代方法更能有效地获取充分、适当的审计证据。(但是,在使用货币单元抽样时,总体金额的增加会导致样本规模的增加,除非财务报表整体重要性(有时是某类交易、账户余额或披露的重要性水平)的成比例增加抵消了这一影响。) |

附录 4：（参见本指南第 13 段）

选样方法

选取样本的主要方法包括：

1. 随机选样（使用随机数生成工具，如随机数表）。
2. 系统选样，即用总体中抽样单元的总数量除以样本规模，得到样本间隔，例如，样本间隔为 50，然后在第一个 50 中确定一个起点，其后每数到第 50 个的抽样单元就是所选项目。虽然可以随意选择起点，但如果使用计算机随机数发生器或随机数表，样本可能更随机。在使用系统选样时，注册会计师需要确定，总体中的抽样单元的排列方式不会使样本间隔正好与总体的特殊模式相对应。
3. 货币单元抽样是一种金额加权选样方法（参见本指南附录 1），在这种方法中，样本的规模、选取和评价产生了以货币金额表示的结论。
4. 随意选样。在这种方法中，注册会计师选取样本不采用结构化的方法。尽管不使用结构化方法，注册会计师也要避免任何有意识的偏向或可预见性（如回避难以找到的项目，或总是选择或回避每页的第一个或最后一个项目），从而试图保证总体中的所有项目都有被选中的机会。在使用统计抽样时，运用随意选样是不恰当的。
5. 整群选样是指从总体中选取一群（或多群）连续的项目。整群选样通常不能在审计抽样中使用，因为大部分总体的结构都使连续的项目之间可能具有相同的特征，但与总体中其他项目的特征不同。虽然在有些情况下注册会计师检查一群项目可能是适当的审计程序，

但当注册会计师希望根据样本作出有关整个总体的有效推断时，极少将整群选样作为适当的选样方法。