

中国注册会计师审计准则第 1314 号 ——审计抽样和其他选取测试项目的方法

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师在设计审计程序时使用审计抽样和其他选取测试项目的方法，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

第三条 本准则所称审计抽样，是指注册会计师对某类交易或账户余额中低于百分之百的项目实施审计程序，使所有抽样单元都有被选取的机会。

本准则所称抽样单元，是指构成总体的个体项目。

本准则所称总体，是指注册会计师从中选取样本并据此得出结论的整套数据。总体可分为多个层或子总体。每一层或子总体可予以分别检查。

第四条 在设计审计程序时，注册会计师应当确定用以选取测试项目的适当方法，以获取充分、适当的审计证据，实现审计程序的目标。

第二章 获取审计证据时对审计抽样和 其他选取测试项目的方法的考虑

第五条 注册会计师应当通过设计和实施下列审计程序，获取充分、适当的审计证据，得出合理的审计结论，作为形成审计意见的基础：

- （一）风险评估程序；
- （二）控制测试（必要时或决定测试时）；
- （三）实质性程序。

第六条 风险评估程序通常不涉及使用审计抽样和其他选取测试项目的方法。但如果注册会计师在了解控制的设计和确定其是否得到执行时，一并计划和实施控制测试，则会涉及审计抽样和其他选取测试项目的方法。

第七条 当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和其他选取测试项目的方法实施控制测试。

第八条 实质性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和其他选取测试项目的方法获取审计证据，以验证有关财务报表金额的一项或多项认定，或对某些金额作出独立估计。

在实施实质性分析程序时，注册会计师不宜使用审计抽样和其他选取测试项目的方法。

第三章 获取审计证据时对抽样风险和非抽样风险的考虑

第九条 在获取审计证据时，注册会计师应当运用职业判断，评

估重大错报风险，并设计进一步审计程序，以确保将审计风险降至可接受的低水平。

第十条 抽样风险和非抽样风险可能影响重大错报风险的评估和检查风险的确定。

第十一条 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：

（一）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；或在实施细节测试时，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。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。

（二）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；或在实施细节测试时，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。此类风险影响审计的效率。

第十二条 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。

注册会计师采用不适当的审计程序，或者误解审计证据而没有发现误差等，均可能导致非抽样风险。

在实施控制测试时，误差是指控制偏差；在实施细节测试时，误差是指错报。总误差用来表示偏差率或错报总额。

可容忍误差是指注册会计师可接受的总体中的最大误差。

第十三条 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降低抽样风险，通过对业务的指导、监督与复核降低

非抽样风险。

第四章 选取测试项目以获取审计证据

第十四条 在设计审计程序时，注册会计师应当确定选取测试项目的适当方法。

注册会计师可以使用的方法，包括选取全部项目、选取特定项目和审计抽样。

第十五条 注册会计师可以根据具体情况，单独或综合使用选取测试项目的方法，但所使用的方法应当能够有效地提供充分、适当的审计证据，以实现审计程序的目标。

第十六条 当存在下列情形之一时，注册会计师应当考虑选取全部项目进行测试：

- （一）总体由少量的大额项目构成；
- （二）存在特别风险且其他方法未提供充分、适当的审计证据；
- （三）由于信息系统自动执行的计算或其他程序具有重复性，对全部项目进行检查符合成本效益原则。

对全部项目进行检查，通常更适用于细节测试。

第十七条 根据对被审计单位的了解、评估的重大错报风险以及所测试总体的特征等，注册会计师可以确定从总体中选取特定项目进行测试。

选取的特定项目可能包括：

- （一）大额或关键项目；
- （二）超过某一金额的全部项目；

(三) 被用于获取某些信息的项目;

(四) 被用于测试控制活动的项目。

根据判断选取特定项目, 容易产生非抽样风险。

第十八条 选取特定项目实施检查, 通常是获取审计证据的有效手段, 但并不构成审计抽样。对按照这种方法所选取的项目实施审计程序的结果, 不能推断至整个总体。

当总体的剩余部分重大时, 注册会计师应当考虑是否需要针对该剩余部分获取充分、适当的审计证据。

第十九条 在对某类交易或账户余额使用审计抽样时, 注册会计师可以使用统计抽样方法, 也可以使用非统计抽样方法。

统计抽样是指同时具备下列特征的抽样方法:

(一) 随机选取样本;

(二) 运用概率论评价样本结果, 包括计量抽样风险。

不同时具备上述两个特征的抽样方法为非统计抽样。

第五章 统计抽样与非统计抽样方法的使用

第二十条 注册会计师应当根据具体情况并运用职业判断, 确定使用统计抽样或非统计抽样方法, 以最有效率地获取审计证据。

第二十一条 如果注册会计师采用的方法不符合统计抽样的定义, 而只使用了统计方法的部分要素, 则不能有效计量抽样风险。

第六章 样本设计

第一节 基本要求

第二十二条 在设计审计样本时，注册会计师应当考虑审计程序的目标和抽样总体的属性。

第二十三条 注册会计师应当根据所获取的审计证据的性质，以及与该审计证据相关的可能的误差情况或其他特征，界定误差构成条件和抽样总体。

第二十四条 对总体的预计误差率或误差额的评估，有助于设计审计样本和确定样本规模。

在实施控制测试时，注册会计师通常根据对相关控制的设计和执行情况的了解，或根据从总体中抽取少量项目进行检查的结果，对拟测试总体的预计误差率进行评估。

在实施细节测试时，注册会计师通常对总体的预计误差额进行评估。

第二节 总体

第二十五条 注册会计师应当确保总体的适当性和完整性。

第二十六条 如果在实施审计程序时使用被审计单位信息系统生成的信息，注册会计师应当获取与该信息的准确性和完整性有关的审计证据。

在实施审计抽样时，注册会计师应当实施相应的审计程序，以确保实施审计抽样所依据的全部信息足够完整和准确。

第三节 分 层

第二十七条 分层是指将一个总体划分为多个子总体的过程，每个子总体由一组具有相同特征（通常为货币金额）的抽样单元组成。

分层可以降低每一层中项目的变异性，从而在抽样风险没有成比例增加的前提下减小样本规模。注册会计师可以考虑将总体分为若干个离散的具有识别特征的子总体（层），以提高审计效率。

注册会计师应当仔细界定子总体，以使每一抽样单元只能属于一个层。

第二十八条 当实施细节测试时，注册会计师通常按照货币金额对某类交易或账户余额进行分层，以将更多的审计资源投入到大额项目中。

注册会计师也可以按照显示较高误差风险的某一特定特征对总体进行分层。

第二十九条 对某一层中的样本项目实施审计程序的结果，只能用于推断构成该层的项目。如果对整个总体作出结论，注册会计师应当考虑与构成整个总体的其他层有关的重大错报风险。

第四节 金额加权选样

第三十条 在实施细节测试时，特别是测试高估时，将构成某类交易或账户余额的每一货币单位（如人民币元）作为抽样单元，通常效率很高。注册会计师通常从总体中选取特定货币单位，然后检查包

含这些货币单位的特定项目。

这种方法可以与系统选样方法结合使用，且在使用计算机辅助审计技术选取项目时效率最高。

第七章 样本规模

第三十一条 在确定样本规模时，注册会计师应当考虑能否将抽样风险降至可接受的低水平。样本规模受注册会计师可接受的抽样风险水平的影响；可接受的风险水平越低，需要的样本规模越大。

第三十二条 注册会计师可以使用统计学公式或运用职业判断，确定样本规模。

第八章 选取样本

第三十三条 在选取样本项目时，注册会计师应当使总体中的所有抽样单元均有被选取的机会。

在统计抽样中，注册会计师应当随机选取样本项目，以使每一抽样单元以已知的机会被选中。抽样单元可能是实物项目（如发票）或货币单位。

在非统计抽样中，注册会计师应当运用职业判断选取样本项目。由于抽样的目的是对整个总体得出结论，注册会计师应当尽量选取具有总体典型特征的样本项目，并在选取样本时避免偏见。

第三十四条 选取样本的基本方法，包括使用随机数表或计算机

辅助审计技术选样、系统选样和随意选样。

第九章 实施审计程序

第三十五条 注册会计师应当针对选取的每个项目，实施适合于具体审计目标的审计程序。

第三十六条 如果选取的项目不适合实施审计程序，注册会计师通常使用替代项目。

第三十七条 如果因凭证缺失等原因导致注册会计师无法对所选取的项目实施已设计的审计程序，且不能针对该项目实施适当的替代审计程序，注册会计师通常考虑将该项目视作误差。

第十章 误差的性质和原因

第三十八条 注册会计师应当考虑样本的结果、已识别的所有误差的性质和原因，及其对具体审计目标和审计的其他方面可能产生的影响。

第三十九条 当实施控制测试时，注册会计师应当获取控制在整个拟信赖的期间有效运行的充分、适当的审计证据。当识别出控制的运行存在误差时，注册会计师应当进行专门调查，并考虑下列事项：

- （一）已识别的误差对财务报表的直接影响；
- （二）内部控制的有效性及其对审计方法的影响。

在上述情况下，注册会计师应当确定实施的控制测试能否提供适

当的审计证据，是否需要增加控制测试，或是否需要使用实质性程序应对潜在的错报风险。

第四十条 在分析发现的误差时，注册会计师可能注意到许多误差具有共同的特征。在这种情况下，注册会计师应当考虑识别出总体中具有共同特征的全部项目，并将审计程序延伸至所有这些项目。这些误差有可能是故意的，并显示可能存在舞弊。

第四十一条 如果将某一误差视为异常误差，注册会计师应当实施追加的审计程序，以高度确信该误差对总体误差不具有代表性。追加的审计程序取决于具体情况，但应能为注册会计师提供充分、适当的审计证据，以证明该误差并不影响总体的剩余部分。

异常误差是指由某一孤立事件引起的误差，该事件只有在特定条件下才会重复发生，因而异常误差对总体误差不具有代表性。

第十一章 推断误差

第四十二条 当实施细节测试时，注册会计师应当根据样本中发现的误差金额推断总体误差金额，并考虑推断误差对特定审计目标及审计的其他方面的影响。

注册会计师应当将推断的总体误差金额与可容忍误差比较。在细节测试中，可容忍误差即可容忍错报，其金额小于或等于注册会计师针对所审计的某类交易或账户余额而使用的重要性水平。

第四十三条 在根据样本误差推断总体时，如果将某一误差确定为异常误差，注册会计师可以将其排除在外。

如果异常误差未得到更正，注册会计师除需推断非异常误差外，

还需考虑异常误差的影响。

如果某类交易或账户余额已经分层，注册会计师应当在每一层分别推断误差。在考虑误差对某类交易或账户余额的总额可能的影响时，注册会计师应当将每个层的推断误差与异常误差汇总起来考虑。

第四十四条 在实施控制测试时，由于样本的误差率就是整个总体的推断误差率，注册会计师无需推断总体误差率。

第十二章 评价样本结果

第四十五条 注册会计师应当评价样本结果，以确定对总体相关特征的评估是否得到证实或需要修正。

在实施控制测试时，如果样本的误差率超出预期，注册会计师应当修正评估的重大错报风险，或获取进一步审计证据支持初始评估结果。

在实施细节测试时，如果样本的误差额超出预期，除非有进一步的证据证明不存在重大错报，注册会计师应当认为所测试的交易或账户余额存在重大错报。

第四十六条 如果推断误差总额与异常误差之和低于但接近可容忍误差，注册会计师应当根据其他审计程序考虑样本结果的说服力，并考虑是否需要获取更多的审计证据。

第四十七条 如果对样本结果的评价显示，对总体相关特征的评估需要修正，注册会计师可以单独或综合采取下列措施：

（一）提请管理层对已识别的误差和存在更多误差的可能性进行调查，并在必要时予以调整；

- (二) 修改进一步审计程序的性质、时间和范围；
- (三) 考虑对审计报告的影响。

第十三章 附 则

第四十八条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。