

審計準則 530 號草案

審計抽樣

徵 求 意 見 函

（請於民國一十三年十二月二日前，將意見以書面函送本會）

財團
法人 中華民國會計研究發展基金會
審 計 及 確 信 準 則 委 員 會

徵求意見函

民國 113 年 10 月 15 日
審 計 字 第 530 號

受文者：各有關政府機關、會計師公會、會計師、
會計審計學術機構暨各大企業。

主 旨：檢送審計準則 530 號「審計抽樣」草案
之條文內容乙份，請惠賜卓見。

說 明：一、依本會一一三年十月十五日第十四
屆第四十三次會議決議辦理。

二、本會擬於近日發布審計準則 530 號
「審計抽樣」，為集思廣益，以臻完
善，檢送草案乙份，敬請惠賜卓見。

三、請於一一三年十二月二日前，將意
見以書面函送新北市汐止區新台五
路一段 95 號 22 樓之 1-6 本會，以便
辦理。

財團
法人
中華民國會計研究發展基金會
審 計 及 確 信 準 則 委 員 會

審計準則530號

「審計抽樣」

內容簡介

- 1.本審計準則係參考國際審計準則530號（ISA530）之相關規定訂定。
- 2.本審計準則係規範查核人員於設計與選取查核樣本，對其執行控制測試與細項測試及自樣本評估結果時，對統計及非統計抽樣之使用。
- 3.本審計準則主要規範內容如下：
 - (1)查核人員於設計查核樣本時，應考量查核程序之目的及所選取樣本之母體之特性。
 - (2)查核人員應決定樣本量，使其足以將抽樣風險降低至可接受之水準。
 - (3)查核人員於抽樣時，應使母體中每一抽樣單位均有被選取之機會。
 - (4)查核人員應對每一所選取之項目，依查核目的執行適當之查核程序。
 - (5)查核人員應調查所辨認之所有偏差及不實表達之性質及原因，並評估該等偏差及不實表達對查核程序之目的及其他查核領域之可能影響。
 - (6)於細項測試中，查核人員應將於樣本中所發現之不實表達推估至母體。
 - (7)查核人員應評估：

①對樣本執行查核程序之結果。

②審計抽樣之使用是否已對有關受測母體之結論提供合理基礎。

4.本審計準則於中華民國一一四年○月○日發布，並自中華民國一一四年四月一日起實施，亦得提前適用。自本審計準則實施日起，本會於中華民國一一一年十月四日修訂之審計準則531A號「審計抽樣」，不再適用。

本內容簡介僅係簡要說明本審計準則主要訂定內容。至於其他內容，請參閱本草案全文。

審計準則530號

審計抽樣

壹、前 言

- 第 一 條 本審計準則適用於查核人員決定使用審計抽樣以執行查核程序。本審計準則係規範查核人員於設計與選取查核樣本，對其執行控制測試與細項測試及自樣本評估結果時，對統計及非統計抽樣之使用。
- 第 二 條 本審計準則係作為審計準則500號「查核證據」之補充，審計準則500號係規範查核人員設計與執行查核程序以取得足夠及適切查核證據之責任，俾使查核人員作成合理之結論，並據以表示查核意見。審計準則500號對查核人員選取受測項目之方法提供指引，審計抽樣係其中一種方法。

貳、目 的

- 第 三 條 本審計準則之目的係規範查核人員於使用審計抽樣時，對所選取樣本之母體作成結論提供合理基礎。

參、定 義

- 第 四 條 本審計準則用語之定義如下：
- 1.審計抽樣（抽樣）：將查核程序應用於與查核攸關之母體中少於100%之項目，使所有抽樣單位皆

有被選取之機會，俾對查核人員作成有關母體之結論提供合理基礎。

2.母體：查核人員為作成結論而擬予抽樣之所有資料。

3.抽樣單位：組成母體之個別項目。（相關條文：第十六條）

4.抽樣風險：查核人員對樣本執行查核程序所作成之結論，與若對母體執行相同之查核程序將作成之結論，可能不同之風險。抽樣風險可能導致二種類型之錯誤結論：

(1)以控制測試而言，作出控制較其實際有效之結論；或以細項測試而言，於事實上母體存有重大不實表達時，作成未存有重大不實表達之結論。查核人員主要著重於此類型之錯誤結論，因其影響查核之有效性且較可能導致不適當之查核意見。

(2)以控制測試而言，作出該等控制較其實際無效之結論；或以細項測試而言，於事實上母體未存有重大不實表達時，作成存有重大不實表達之結論。此類型之錯誤結論影響查核效率，因其通常會導致額外工作以確定初步結論係屬錯誤。

5.非抽樣風險：查核人員因任何與抽樣風險無關之原因而作成錯誤結論之風險。（相關條文：第十五條）

6.異常：一項不實表達或偏差，其顯然無法代表母體中之不實表達或偏差。

7.統計抽樣：具下列特性之抽樣方法：

(1)隨機選取受查之樣本項目。

(2)採用機率理論以評估樣本結果（包含抽樣風險之衡量）。

未具上述(1)及(2)特性之抽樣方法為非統計抽樣。

8.分層：將一母體劃分為數個子母體之過程，每一子母體皆由一群具相似特性（通常為貨幣價值）之抽樣單位所組成。

9.可容忍不實表達：查核人員認為查核結果可合理確信財務資訊無重大不實表達，而願意接受之某科目餘額或某類交易之最大不實表達金額。（相關條文：第十七條）

10.可容忍偏差率：查核人員不改變對內部控制之信賴水準，而願意接受之最大母體偏差率。

肆、基本準則

樣本設計、樣本量及受測項目之選取

第 五 條 查核人員於設計查核樣本時，應考量查核程序之目的及所選取樣本之母體之特性。（相關條文：第十八條至第二十三條）

第 六 條 查核人員應決定樣本量，使其足以將抽樣風險降低至可接受之水準。（相關條文：第二十四條至第二十五條）

第 七 條 查核人員於抽樣時，應使母體中每一抽樣單位均有被選取之機會。（相關條文：第二十六條至第二十七

條)

執行查核程序

第 八 條 查核人員應對每一所選取之項目，依查核目的執行適當之查核程序。

第 九 條 如某一查核程序不適用於所選取之某一項目，查核人員應對替代項目執行該查核程序。（相關條文：第二十八條）

第 十 條 如查核人員無法對所選取之某一項目執行已設計之查核程序或適當之替代程序，於控制測試中，應將該項目視為既定控制之偏差；於細項測試中，應將該項目視為不實表達。（相關條文：第二十九條至第三十條）

偏差及不實表達之性質及原因

第 十一 條 查核人員應調查所辨認之所有偏差及不實表達之性質及原因，並評估該等偏差及不實表達對查核程序之目的及其他查核領域之可能影響。（相關條文：第三十一條）

第 十二 條 在極罕見情況下，如查核人員認為於樣本中發現之不實表達或偏差係屬異常，其應高度確定該不實表達或偏差無法代表母體。查核人員應藉由執行額外查核程序而取得足夠及適切之查核證據，以高度確定該不實表達或偏差不影響母體中之剩餘項目。

不實表達之推估

第 十三 條 於細項測試中，查核人員應將於樣本中所發現之不實表達推估至母體。（相關條文：第三十二條至第三十

四條)

評估審計抽樣之結果

第 十四 條 查核人員應評估：

- 1.對樣本執行查核程序之結果。（相關條文：第三十五條至第三十六條）
- 2.審計抽樣之使用是否已對有關受測母體之結論提供合理基礎。（相關條文：第三十七條）

伍、解釋及應用

定義

非抽樣風險（相關條文：第四條第5款）

第 十五 條 非抽樣風險之例舉包括使用不適當之查核程序、錯誤解讀查核證據，以及未能辨認出不實表達或偏差。

抽樣單位（相關條文：第四條第3款）

第 十六 條 抽樣單位可能為實體項目（例如：存款單上記載之支票、銀行對帳單上之貸方紀錄、銷貨發票或應收帳款之餘額）或貨幣單位。

可容忍不實表達（相關條文：第四條第9款）

第 十七 條 設計樣本時，查核人員應決定可容忍不實表達，以因應個別不重大不實表達之彙總數可能導致財務報表產生重大不實表達之風險並考量可能未偵出不實表達之影響。可容忍不實表達係執行重大性（如審計準則320號「查核規劃及執行之重大性」中所定

義)於特定抽樣程序之應用。可容忍不實表達可能係等於或小於執行重大性之金額。

樣本設計、樣本量及受測項目之選取

樣本設計 (相關條文：第五條)

第 十八 條 審計抽樣可使查核人員取得並評估與所選取項目之特性有關之查核證據，以作出或協助作出對所選取樣本之母體之結論。統計抽樣或非統計抽樣方法皆適用於審計抽樣。

第 十九 條 設計查核樣本時，查核人員之考量包含欲達成之特定目的及最可能達成該目的之查核程序組合。考量欲取得查核證據之性質、可能之偏差或不實表達之情況或與該查核證據有關之其他特性，將協助查核人員界定何者構成偏差或不實表達以及用於抽樣之母體。為達成審計準則500號第八條之規定，執行審計抽樣時，查核人員應執行查核程序以取得對所選取樣本之母體係屬完整之證據。

第 二十 條 依第五條之規定，查核人員對查核程序目的之考量包含清楚瞭解何者構成偏差及不實表達，俾可將（且僅將）所有與查核程序目的攸關之情況，納入偏差之評估或不實表達之推估。例如，在與應收帳款存在性有關之細項測試（如函證）中，客戶於所函證之資產負債表日前已付款，惟受查者於所函證之資產負債表日後數日方收到該筆款項，不視為不實表達。此外，不同客戶帳戶間之過帳錯誤並不影響應收帳款總額，因此於評估該查核程序之樣本結果時將此情況視為不實表達並不一定適當，即使該

情況可能對其他查核領域（諸如評估舞弊風險或備抵呆帳之適足性）有重要影響。

第二十一條 於控制測試中考量母體特性時，查核人員基於對所測試控制之瞭解或對母體中少量項目之檢查，評估預期之偏差率。此評估係用以設計查核樣本及決定樣本量，例如，如預期偏差率過高而導致無法接受時，查核人員通常會決定不執行控制測試。此外，於細項測試中，查核人員會評估母體之預期不實表達。如該預期不實表達過高，則以整個母體或以較大之樣本量執行細項測試可能係屬適當。

第二十二條 於考量所選取樣本之母體之特性時，查核人員可能決定分層或是價值加權抽樣係屬適當。附錄一提供對分層與價值加權抽樣之進一步討論。

第二十三條 決定使用統計抽樣或非統計抽樣方法係屬查核人員之判斷；惟樣本量並非區分統計或非統計方法之適當標準。

樣本量（相關條文：第六條）

第二十四條 查核人員願意接受之抽樣風險水準會影響所需之樣本量。查核人員願意接受之風險愈低，則樣本量須愈大。

第二十五條 樣本量可採用以統計為基礎之公式或透過專業判斷予以決定。附錄二及附錄三指出各種不同因素對樣本量決定之影響。當情況相似時，不論選用統計或非統計方法，附錄二及附錄三所指出影響樣本量之因素，對樣本量之影響相似。

受測項目之選取（相關條文：第七條）

第二十六條 於統計抽樣中，選樣方法應使每一抽樣單位均有被選取為樣本項目之已知機率。於非統計抽樣中，係使用判斷選取樣本項目。由於抽樣之目的係對查核人員作成有關所選取樣本之母體之結論提供合理基礎，查核人員藉由選取具母體特性之樣本項目，以選取具代表性之樣本從而避免偏頗係屬重要。

第二十七條 選取樣本之主要方法為隨機抽樣、系統抽樣與隨意抽樣。有關該等方法之說明，請參見附錄四。

執行查核程序（相關條文：第九條及第十條）

第二十八條 必須對替代項目執行查核程序之例舉為測試付款授權證據時選取一張已作廢之支票。查核人員如認為該支票已適當作廢，則該支票不構成偏差，查核人員應檢查一適當選擇之替代項目。

第二十九條 查核人員無法對所選取某一項目執行已設計查核程序之例舉為該項目之相關文件已遺失。

第三十條 適當之替代程序之例舉為當積極式詢證函未收到回覆時，檢查期後收款以及該款項之來源與其所支付項目之證據。

偏差及不實表達之性質及原因（相關條文：第十一條）

第三十一條 分析所辨認之偏差及不實表達時，查核人員可能觀察到許多偏差或不實表達具有共同特性，例如交易類型、地點、生產線或期間。於此等情況下，查核人員可能決定辨認出母體中具有該共同特性之所有項目，並將查核程序延伸至該等項目。此外，該等偏差或不實表達可能係屬故意，且顯示有舞弊發生之可能性。

不實表達之推估（相關條文：第十三條）

- 第三十二條 查核人員應推估母體之不實表達以取得對母體不實表達大小之概括看法，惟此推估數不一定足以確認應有之帳載金額。
- 第三十三條 當某一不實表達被視為異常時，得於推估母體不實表達時將其排除。然而，除推估非異常之不實表達外，仍須考量任何未修正之異常不實表達之影響。
- 第三十四條 於控制測試中，由於樣本偏差率即為母體之推估偏差率，故針對偏差進行推估非屬必要。審計準則330號「查核人員對所評估風險之因應」提供查核人員對欲信賴之控制偵出偏差時之指引。

評估審計抽樣之結果（相關條文：第十四條）

- 第三十五條 於控制測試中，未預期之高樣本偏差率可能導致查核人員所評估之重大不實表達風險增加，除非取得額外之查核證據證實初始之風險評估係屬適當。於細項測試中，當沒有額外證據顯示重大不實表達不存在時，樣本中未預期之高不實表達金額可能導致查核人員認為某一交易類別或科目餘額存有重大不實表達。
- 第三十六條 以細項測試而言：
- 1.推估不實表達加上異常不實表達（如有時）為查核人員對母體不實表達之最佳估計值。
 - 2.當推估不實表達加上異常不實表達（如有時）超出可容忍不實表達，則該樣本無法對有關受測母體無重大不實表達之結論提供合理基礎。
 - 3.當推估不實表達加上異常不實表達（如有時）愈

接近可容忍不實表達，則母體中實際不實表達愈可能超過可容忍不實表達。

- 4.如推估不實表達大於查核人員於決定樣本量時所採用之預期不實表達，則查核人員可能作出存有無法接受之抽樣風險之結論，亦即母體中之實際不實表達超出可容忍不實表達。
- 5.考量其他查核程序之結果，有助於查核人員評估母體中實際不實表達超出可容忍不實表達之風險，如取得額外查核證據則可能降低該風險。

第三十七條 如查核人員認為審計抽樣未能對有關受測母體之結論提供合理基礎，查核人員得：

- 1.要求管理階層調查已辨認之不實表達及可能之額外不實表達，並作出必要之調整。
- 2.調整進一步查核程序之性質、時間及範圍，以最有效地達成所須取得之確信程度。例如，於控制測試中，查核人員得擴大樣本量、測試替代控制或修改相關證實程序。

陸、附 則

第三十八條 本審計準則於中華民國一一四年○月○日發布，並自中華民國一一四年四月一日起實施，亦得提前適用。自本審計準則實施日起，本會於中華民國一一一年十月四日修訂之審計準則531A號「審計抽樣」，不再適用。

附 錄

附錄一 分層與價值加權抽樣（相關條文：第二十二條）

於考量所選取樣本之母體之特性時，查核人員可能決定分層或是價值加權抽樣係屬適當。本附錄提供查核人員使用分層與價值加權抽樣技術之指引。

分層

- 1.如查核人員將一母體劃分為多個無重複且各具有可辨認特性之子母體分層，可能提升查核效率。分層之目的在於降低每一分層中各項目間之變異性，因而可於不增加抽樣風險之情況下縮小樣本量。
- 2.執行細項測試時，經常以貨幣價值將母體分層。此作法可將更多查核資源投入價值較高之項目，而該等項目可能包含最大之潛在高估不實表達。此外，亦可根據顯示較高不實表達風險之特性將母體分層。例如，對應收帳款評價測試備抵呆帳時，得以帳齡加以分層。
- 3.對某一分層中之樣本項目執行查核程序之結果，僅可用於推估組成該分層之項目。在對母體作出結論時，查核人員仍須考量組成母體之其他分層中之重大不實表達風險。例如，母體中20%之項目可能構成90%之科目餘額。查核人員可能決定檢查此等項目之樣本、評估該樣本之結果，並對90%科目餘額作出結論，另對構成剩餘10%科目餘額之項目，選取額外之樣本或使用其他蒐集查核證據之方法，或將該等項目視為不重大。
- 4.如一交易類別或科目餘額已被劃分成若干分層，查核人員應於

各分層內分別推估其不實表達。之後，於考量該交易類別或科目餘額之整體可能不實表達及其影響時，應將每一分層之推估不實表達予以彙總。

價值加權抽樣

- 5.查核人員於執行細項測試時，將組成母體之個別貨幣單位辨認為抽樣單位可提高查核效率。選擇母體（例如，應收帳款餘額）中之特定貨幣單位後，查核人員得進一步檢查包含該等貨幣單位之特定項目（例如，個別餘額）。此種以貨幣單位為抽樣單位之方法，其優點之一為查核資源可專注於價值較高之項目，因為該等項目被選取之機會更大，進而使所需之樣本量較小。此方法得與系統抽樣方法（如附錄四所述）併同使用，且於使用隨機抽樣選取樣本時更為有效。

附錄二 影響控制測試樣本量因素之例示（相關條

文：第二十五條）

下表列示查核人員決定控制測試之樣本量時可能考量之因素。該等因素須併同考量且假設查核人員不修改控制測試之性質或時間，或不修改因應所評估風險之證實程序。

因素	對樣本量之影響	說明
1.查核人員評估風險時考量測試控制執行有效性之程度增加	擴大	若查核人員欲自控制執行有效性取得之確信程度愈高，則其所評估之重大不實表達風險愈低，樣本量須愈大。當查核人員之個別項目聲明之重大不實表達風險評估包含對控制執行有效性之預期時，查核人員應執行控制測試。在其他條件不變之情況下，查核人員於評估風險時對控制執行有效性之信賴程度愈高，其控制測試之程度愈高（因此，樣本量會擴大）。
2.可容忍偏差率增加	縮小	可容忍偏差率愈低，樣本量須愈大。
3.受測母體預期偏差率增加	擴大	預期母體偏差率愈高，則樣本量須愈大，俾使查核人員

因素	對樣本量之影響	說明
		能對實際母體偏差率作出合理之估計。查核人員考量預期母體偏差率之攸關因素包括查核人員對營運之瞭解（尤其是執行風險評估程序以取得對內部控制之瞭解）、人事或內部控制之變動、於前期執行之查核程序之結果及其他查核程序之結果。高預期控制偏差率通常對降低所評估之重大不實表達風險提供極低之保證。
4.查核人員對母體實際偏差率不超過可容忍偏差率所欲達成之確信程度增加	擴大	查核人員對抽樣結果與母體實際偏差率一致所欲達成之確信程度愈高，樣本量須愈大。
5.母體中抽樣單位數量增加	影響微不足道	對龐大母體而言，母體實際大小對樣本量之影響通常極小。然而，對小母體而言，欲取得足夠及適切之查核證據，審計抽樣可能不如其他方式有效率。

附錄三 影響細項測試樣本量因素之例示（相關條

文：第二十五條）

下表列示查核人員決定細項測試之樣本量時可能考量之因素。該等因素須併同考量且假設查核人員不修改控制測試之方法，或不修改因應所評估風險之證實程序之性質或時間。

因素	對樣本量之影響	說明
1. 查核人員所評估之重大不實表達風險增加	擴大	查核人員所評估之重大不實表達風險愈高，樣本量須愈大。查核人員之重大不實表達風險評估受固有風險與控制風險所影響。例如，查核人員如不執行控制測試，其所評估之風險無法藉由與該特定聲明有關之內部控制執行係屬有效而降低。因此，為降低查核風險至可接受之水準，查核人員須設定一較低之偵查風險並將更依賴證實程序。當查核人員自細項測試取得愈多之查核證據（即愈低之偵查風險），樣本量須愈大。
2. 針對相同聲明增加對其他證	縮小	查核人員愈依賴其他證實程序（例如，證實分析性程

因素	對樣本量之影響	說明
實程序之使用		序) 以降低一特定母體之偵查風險至可接受之水準，則查核人員自抽樣所須取得之確信程度愈低，因此，樣本量可愈小。
3.查核人員對母體實際不實表達不超過可容忍不實表達所欲達成之確信程度增加	擴大	查核人員對抽樣結果與母體實際不實表達一致所須達成之確信程度愈高，樣本量須愈大。
4.可容忍不實表達增加	縮小	可容忍不實表達愈低，樣本量須愈大。
5.查核人員預期於母體中發現之不實表達金額增加	擴大	查核人員預期於母體中發現之不實表達金額愈高，樣本量須愈大以合理估計母體實際不實表達金額。與查核人員考量母體預期不實表達金額攸關之因素包括某項目之金額可被主觀決定之程度、風險評估程序之結果、控制測試之結果、於前期執行之查核程序之結果，以及其他證實程序之結果。
6.對母體予以分	縮小	當母體中各項目間之貨幣金

因素	對樣本量之影響	說明
層（如適當時）		額大小差異甚大（變異性），將母體予以分層可能對查核工作具實用性。當一母體可被適當地分層，各分層樣本量之彙總數在維持特定抽樣風險水準之情況下，通常會小於自整個母體中抽出一組樣本所須之樣本量。
7.母體中抽樣單位之數量	影響微不足道	對龐大母體而言，母體之實際大小對樣本量之影響極小。因此，對小母體而言，欲取得足夠及適切之查核證據，審計抽樣通常不如其他方式有效率。然而，當使用貨幣單位抽樣時，母體貨幣金額增加會擴大樣本量，除非該增加會被財務報表整體重大性（如適用時，特定交易類別、科目餘額或揭露事項之重大性水準）相對之增加所抵銷。

附錄四 樣本選取方法（相關條文：第二十七條）

樣本選取有許多方法，其主要方法如下：

- 1.隨機抽樣：透過採用亂數產生器或亂數表執行抽樣。
- 2.系統抽樣：首先將母體之抽樣單位數量除以樣本量以取得一抽樣區間，例如50，接著，在前50個抽樣單位中決定起點後，每隔50個抽樣單位選取一抽樣單位，直至所有樣本均抽出為止。儘管起點可能為隨意決定，惟若藉由使用電腦化亂數產生器或亂數表決定起點，樣本更可能為真正地隨機。使用系統抽樣時，查核人員須確認母體中之抽樣單位組成不會導致抽樣區間對應到母體中之特定態樣。
- 3.貨幣單位抽樣：為價值加權抽樣之類型（如附錄一所述），其樣本量、選取與評估會產生貨幣金額之結論。
- 4.隨意抽樣：查核人員選取樣本時並未使用結構化之技術。儘管未使用結構化技術，查核人員仍應避免任何有意偏頗或可預測性（例如，避免難以尋找之項目，或總是選擇或避免一頁中第一筆或最後一筆分錄），以確保母體中所有項目皆有被選取之機會。隨意抽樣於使用統計抽樣時並不適當。
- 5.區段抽樣：此抽樣方法涉及母體中一區段或數個區段（各區段中項目鄰接）之選取。區段抽樣通常無法用於審計抽樣，因大多數母體之組成致使可預期連續項目間具有相似特性，但與母體中不同區段之項目可能具不同特性。儘管於某些情況下檢查一區段之項目可能為一適當之查核程序，當查核人員欲基於該樣本作出關於母體之適當推論時，使用區段抽樣係屬罕見。

附錄五 本審計準則重要名詞中英對照表

抽樣單位	Sampling unit
價值加權	Value-weighted
替代項目	Replacement item

本審計準則草案若非為提供意見所需，不得有重製（含複印、影印、印刷、筆錄或以其他方式有形之重複製作）之行為，違者依法究辦。