

INTERNATIONAL FEDERATION  
OF ACCOUNTANTS

MEDNARODNA ZVEZA RAČUNOVODSKIH  
STROKOVNJAKOV

MEDNARODNI STANDARDI REVIDIRANJA  
IN MEDNARODNA STALIŠČA O REVIDIRANJU

**MSR 530**

**REVIZIJSKO VZORČENJE  
IN DRUGI IZBIRNI POSTOPKI  
REVIZIJSKEGA PREIZKUŠANJA**



SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO  
LJUBLJANA 2005

© International Federation of Accountants

Avtorske pravice za vse standarde, smernice, gradiva za razpravo in druge spise si pridržuje International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York 10017, USA, telefon +1 (212)286-9344, telefaks +1 (212)286-9570, internet <http://www.ifac.org>.

Vse pravice pridržane. Brez vnaprejšnje pisne privolitve Mednarodnega združenja računovodskih strokovnjakov (MZRS) ni dovoljeno v nobeni obliki oziroma na noben način - ne elektronsko ne mehanično, s fotokopiranjem, s snemanjem ali drugače - ponatisniti, shraniti in ponovno uporabiti ali prenašati nobenega dela te izdaje.

Besedila MZRS v tej zbirki so prevedena v slovenščino pod nadzorom Slovenskega inštituta za revizijo in natisnjena z dovoljenjem MZRS. Potrjena besedila vseh spisov MZRS so tista, ki jih je MZRS objavil v angleščini.

Copyright © International Federation of Accountants

All standards, guidelines, discussion papers and other IFAC documents are the copyright of the International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York 10017, USA; tel: +1 (212)286-9344, fax: +1 (212)286-9570, Internet: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior written permission of IFAC.

The IFAC pronouncements in this volume have been translated into Slovene under the supervision of the Slovenian Institute of Auditors and are reproduced with the permission of IFAC. The approved text of all IFAC documents is that published by IFAC in the English language.

**MSR 530****REVIZIJSKO VZORČENJE IN DRUGI  
IZBIRNI POSTOPKI REVIZIJSKEGA  
PREIZKUŠANJA****VSEBINA**

	Odstavek
Uvod	1-2
Opredelitve pojmov	3-12
Revizijski dokazi	13
Preizkusi kontroliranja	14-16
Postopki preizkušanja podatkov	17
Proučevanje tveganja pri pridobivanju dokazov	18-20
Postopki pridobivanja revizijskih dokazov	21
Izbiranje postavk za preizkušanje pri pridobivanju revizijskih dokazov	22-23
Izbira vseh postavk	24
Izbira posameznih postavk	25-26
Revizijsko vzorčenje	27
Statistični in nestatistični način vzorčenja	28-30
Oblikovanje vzorca	31-34
Množica	35
Razslojevanje	36-38
Izbiranje s tehtanjem vrednosti	39
Velikost vzorca	40-41
Izbiranje vzorca	42-43
Izvajanje revizijskih postopkov	44-46

Revizijsko vzorčenje in drugi izbirni postopki preizkušanja	530
Vrste in vzroki napak	47-50
Projiciranje napak	51-53
Vrednotenje izidov vzorcev	54-56
Dodatek 1: Zgledi dejavnikov, ki vplivajo na velikost vzorca pri preizkusih kontroliranja	
Dodatek 2: Zgledi dejavnikov, ki vplivajo na velikost vzorca za preizkus podrobnosti	
Dodatek 3: Metode izbiranja vzorcev	

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 530 – Revizijsko vzorčenje in drugi izbirni postopki revizijskega preizkušanja – je treba brati v povezavi s Predgovorom k mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev, ki določa uporabo in veljavo MSR.

## Uvod

1. Namen tega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) je postaviti pravila in dati napotke za uporabo postopkov revizijskega vzorčenja in drugih načinov izbiranja postavk za preizkušanje pri pridobivanju revizijskih dokazov.

**2. Ko revizor načrtuje revizijske postopke, določi ustrezne načine izbiranja postavk za preizkušanje, da bi zbral revizijske dokaze za doseganje namenov revizijskih preizkusov.**

## Opredelitve pojmov

3. "Revizijsko vzorčenje" (vzorčenje) je uporaba revizijskih postopkov na manj kot 100% postavk v okviru salda na kontu ali vrste poslovnih dogodkov, tako da imajo vse vzorčne enote možnost biti izbrane. To omogoča revizorju pridobiti in ovrednotiti revizijske dokaze o nekaterih značilnostih izbranih postavk, da lahko oblikuje sklepe ali pomaga pri oblikovanju sklepov v zvezi z množico, iz katere je izbran vzorec. Revizijsko vzorčenje je lahko bodisi statistično bodisi nestatistično.

4. Za namene tega MSR pomeni "napaka" bodisi odklon pri kontrolah, če se preizkuša kontroliranje, bodisi napačno navedbo, če se izvajajo

postopki preizkušanja podatkov. Podobno je celotna napaka oznaka bodisi za stopnjo odklona bodisi za celotno napačno navedbo.

5. "Izjemna napaka" je napaka, ki nastane zaradi osamljenega dogodka in se pojavlja samo v posebej prepoznavnih okoliščinah, zato ni predstavnica napak v množici.

6. "Množica" (populacija) je celota podatkov, iz katere je izbran vzorec in o kateri želi revizor priti do sklepov. Na primer vse postavke v saldu na kontu ali v vrsti poslovnih dogodkov sestavljajo množico. Množica se lahko razdeli na sloje (stratume) ali podmnožice, vsak sloj pa se preiskuje posebej. Uporaba izraza množica vključuje izraz sloj.

7. "Tveganje pri vzorčenju" se pojavi zaradi možnosti, da bodo revizorjevi sklepi, zasnovani na vzorcu, drugačni od sklepov, do katerih bi prišel, če bi bila podvržena istemu revizijskemu postopku celotna množica. Obstajata dve vrsti tveganja pri vzorčenju:

(a) tveganje, da bo revizor pri preizkusu kontroliranja sklepal, da je tveganje pri kontroliranju manjše, kot dejansko je, v primeru preizkusa podatkov pa, da pomembne napake ni, čeprav dejansko obstaja; tako tveganja vpliva na uspešnost revizije in verjetneje privede do napačnega revizijskega mnenja; ter

(b) tveganje, da bo revizor pri preizkusu kontroliranja sklepal, da je tveganje pri kontroliranju večje, kot dejansko je, v primeru preizkusa podatkov pa, da pomembna napaka obstaja, čeprav dejansko ne; tako tveganje vpliva na učinkovitost revizije in navadno privede do dodatnega dela za doseg spoznanja, da je bilo začetno sklepanje napačno.

Matematična dopolnila teh tveganj se imenujejo ravni zaupanja.

8. "Tveganje zunaj vzorčenja" izvira iz dejavnikov, zaradi katerih so revizorjevi sklepi zmotni zaradi česar koli razen zaradi velikosti vzorca. Na primer večina revizijskih dokazov je bolj prepričljivih kakor prepričevalnih, revizor utegne uporabiti neustrezne postopke ali morda napačno razlaga dokaze in tako ne spozna napake.

9. "Vzorčna enota" je posamezna postavka v množici, na primer čeki, ki so navedeni na položnih listkih, kreditne knjižbe v bančnih izpiskih, prodajni računi ali saldi dolžnikov ali pa denarna enota.

10. "Statistično vzorčenje" je vsak način vzorčenja, katerega značilnosti sta

(a) naključna izbira vzorca in

(b) uporaba teorije verjetnosti za vrednotenje izidov vzorcev, tudi merjenje tveganja pri vzorčenju.

Vzorčenje, ki nima značilnosti (a) in (b), se obravnava kot nestatistično.

11. "Razslojevanje" (stratifikacija) je deljenje množice na podmnožice, od katerih je vsaka skupina vzorčnih enot, ki imajo podobne značilnosti (pogosto denarno vrednost).

12. "Dopustna napaka" je največja napaka v množici, ki jo je revizor pripravljen sprejeti.

### **Revizijski dokazi**

13. V skladu z MSR 500 - Revizijski dokazi - se revizijski dokazi pridobivajo z izvajanjem postopkov ocenjevanja tveganja, preizkušanja kontrol in preizkušanja podatkov. Vrsta revizijskega postopka, ki ga je treba opraviti, je pomembna za razumevanje uporabe revizijskega vzorčenja in zbiranje revizijskih dokazov.

#### *Postopki ocenjevanja tveganja*

13a. V skladu z MSR 315 - Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe - izvaja revizor postopke ocenjevanja tveganja, da bi spoznal organizacijo in njeno okolje, vključno z notranjim kontroliranjem. Postopki ocenjevanja tveganja običajno ne vključujejo revizijskega vzorčenja. Vendar pa revizor pogosto načrtuje in izvaja preizkuse kontrol skupaj s spoznavanjem vzpostavitve kontrol in sklepanjem, ali delujejo. V takih primerih je ustrezno obravnavanje preizkusov kontrol, prikazano v nadaljevanju.

#### *Preizkusi kontroliranja*

14. V skladu z MSR 330 - Revizorjevi postopki kot odgovor na ocenjena tveganja - se kontrole preizkusijo, če vključuje revizorjeva ocena tveganja pričakovanje o uspešnem delovanju kontrol.

15. Na podlagi svojega poznavanja notranjega kontroliranja opredeli revizor značilnosti ali opisne znake (atribute), ki označujejo izvedbo kontroliranja, pa tudi možne odklone okoliščin, ki nakazujejo odmike od ustrezne izvedbe. Obstoj ali odsotnost opisnih znakov lahko preizkusi revizor.

16. Revizijsko vzorčenje za preizkuse kontroliranja je na splošno ustrezno, če uporaba kontrol pušča dokaze o izvedbi (na primer začetnici vodje kreditiranja na prodajnem računu, ki označujeta odobritev kredita, ali dokaz o odobritvi vložka podatkov v mikroračunalniško obdelovanje podatkov).

#### *Postopki preizkušanja podatkov*

17. Postopki preizkušanja podatkov se ukvarjajo z zneski in so dveh vrst: preizkusi podrobnosti vrst poslov, saldov na kontih in razkritij ter analitični postopki preizkušanja podatkov. Namen teh postopkov je dobiti revizijske dokaze za odkritje pomembno napačnih navedb na ravni uradne trditve. Postopki preizkušanja podatkov, revizijsko vzorčenje in drugih načini izbiranja postavk za preizkušanje, obravnavani v tem MSR, so povezano zgolj s preizkusi podrobnosti. Pri izvajanju preizkusov podrobnosti se lahko uporabijo revizijsko vzorčenje ter drugi načini izbiranja postavk za preizkušanje in pridobivanja revizijskih dokazov za preverjanje ene ali več uradnih trditve o znesku v računovodskem izkazu (na primer obstoja terjatev do kupca) ali za neodvisno oceno kakega zneska (na primer vrednosti zastarele zaloge).

#### **Proučevanje tveganja pri pridobivanju dokazov**

18. **Pri pridobivanju revizijskih dokazov revizor po strokovni presoji oceni tveganje pomembno napačne navedbe (ki vključuje tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju) in načrtuje revizijske postopke, da bi zagotovil zmanjšanje tega tveganja na sprejemljivo nizko raven.**

19. 19. odstavek je bil črtan z uveljavitvijo MSR 315, MSR 330 in prenovljenega MSR 500.

20. Tveganje pri vzorčenju in tveganje zunaj vzorčenja lahko vplivata na sestavine revizijskega tveganja. Na primer pri izvajanju preizkusov kontroliranja se utegne zgoditi, da revizor ne najde v vzorcu nobene napake in sklepa, da kontrole delujejo uspešno, čeprav je stopnja napak v množici dejansko nesprejemljivo visoka (tveganje pri vzorčenju). Ali pa utegnejo biti v vzorcu napake, ki jih revizorju ne uspe odkriti (tveganje zunaj vzorčenja). V zvezi s postopki preizkušanja podatkov lahko revizor uporablja različne metode za zmanjšanje tveganja pri odkrivanju na sprejemljivo raven. Te metode so, odvisno od njihove narave, predmet tveganja pri vzorčenju in/ali tveganja zunaj vzorčenja. Na primer revizor lahko izbere neustrezen analitični postopek preizkušanja podatkov (tveganje zunaj vzorčenja) ali pri

preizkusu podrobnosti najde zgolj manjše napačne navedbe, čeprav je napačna navedba o množici dejansko večja, kot je dopustno (tveganje pri vzorčenju). Tako pri preizkusih kontroliranja kot pri preizkusih podatkov je mogoče tveganje pri vzorčenju zmanjšati s povečanjem vzorca, tveganje zunaj vzorčenja pa je mogoče zmanjšati s pravilnim načrtovanjem, nadziranjem in pregledovanjem.

### **Postopki pridobivanja revizijskih dokazov**

21. Postopki pridobivanja revizijskih dokazov so pregledovanje, opazovanje, poizvedovanje in potrjevanje ter računski in analitični postopki. Izbira pravih postopkov je stvar strokovne presoje v danih okoliščinah. Uporaba teh postopkov pogosto vključuje izbiranje postavk za preizkušanje iz množice. 19-38 odstavek MSR 500 dodatno obravnava revizijske postopke za pridobivanje revizijskih dokazov.

### **Izbiranje postavk za preizkušanje pri pridobivanju revizijskih dokazov**

22. **Pri načrtovanju revizijskih postopkov določi revizor ustrezne načine izbiranja postavk za preizkušanje.** Na razpolago ima tele načine:

- (a) izbiro vseh postavk (100-odstotno preiskovanje),
- (b) izbiro posameznih postavk in
- (c) revizijsko vzorčenje.

23. Odločitev, kateri način uporabiti, je odvisna od okoliščin in od ustreznosti uporabe posameznega načina ali kombinacije več naštetih načinov v danih okoliščinah. Odločitev, kateri način ali kombinacijo načinov uporabiti, se sprejme na podlagi tveganja pomembno napačne navedbe povezane z uradno trditvijo, ki je revidirana, in revizijske uspešnosti, revizor pa mora zagotoviti uspešnost uporabljenih metod pri zagotavljanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, da se dosežejo nameni preizkusa.

#### *Izbira vseh postavk*

24. Revizor se lahko odloči, da je najustreznejše preiskati celotno množico postavk, ki tvori saldo na kontu ali vrsto poslovnih dogodkov (ali sloj v množici). 100-odstotno preiskovanje je malo verjetno v primeru preizkušanja kontroliranja, bolj običajno pa pri postopkih preizkušanja podatkov. Na primer 100-odstotno preizkušanje utegne biti ustrezno, če je množica sestavljena iz malo postavk z velikimi vrednostmi, če sta tako tveganje pri delovanju kot tveganje pri kontroliranju velika in

drugi načini ne dajo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov ali če je zaradi ponavljanja izračunov ali drugih obdelav, ki jih izvaja računalniški informacijski sestav, 100-odstotno preizkušanje gospodarno.

#### *Izbira posameznih postavk*

25. Revizor se lahko odloči izbrati iz množice posamezne postavke denimo na podlagi poznavanja naročnikovega poslovanja, začetne ocene tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju ter značilnosti množice, ki je predmet preizkušanja. Izbira posameznih postavk po presoji je podvržena tveganju zunaj vzorčenja. Posamezne postavke, ki so izbrane, so lahko:

- *postavke z velikimi vrednostmi ali ključne postavke*; revizor se lahko odloči izbrati posamezne postavke v mošiči, ker imajo velike vrednosti ali druge značilnosti, na primer postavke, ki so sumljive, nenavadne, posebno dovzetne za tveganje ali so bile v preteklosti napačne;
- *vse postavke nad določenim zneskom*; revizor se lahko odloči preiskati postavke, katerih vrednosti presegajo določen znesek, da bi preveril velik del celotnega salda na kontu ali vrste poslovnih dogodkov;
- *postavke za pridobitev informacij*; revizor lahko preiskuje postavke, da bi prišel do informacij o zadevah, kot so naročnikovo poslovanje, vrsta poslovnih dogodkov in notranje kontroliranje;
- *postavke za preizkušanje postopkov*; revizor lahko po presoji izbere in preišče posamezne postavke, da bi ugotovil, ali se opravlja kak postopek ali ne.

26. Preiskovanje posameznih postavk iz salda na kontu ali vrste poslovnih dogodkov je sicer pogosto uspešen način zbiranja revizijskih dokazov, vendar ni revizijsko vzorčenje. Izidov postopkov, uporabljenih na tako izbranih postavkah, ni mogoče projicirati na celotno množico. Revizor prouči potrebo po pridobitvi revizijskih dokazov glede preostale množice, če je pomembna.

#### *Revizijsko vzorčenje*

27. Revizor se lahko odloči uporabiti revizijsko vzorčenje pri saldu na kontu ali vrsti poslovnih dogodkov. Revizijsko vzorčenje se lahko uporablja na podlagi nestatistične ali statistične metode vzorčenja. Revizijsko vzorčenje je podrobno obravnavano v 31.-56. odstavku.

### **Statistični in nestatistični način vzorčenja**

28. Odločitev, ali uporabiti statistični ali nestatistični način vzorčenja, je stvar revizorjeve presoje, kako v danih okoliščinah najuspešneje pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze. Na primer pri preizkušanju kontroliranja je revizorjevo proučevanje vrst in vzrokov napak pogosto pomembnejše kot statistično proučevanje zgolj prisotnosti ali odsotnosti (to je upoštevanja) napak. V takšnih okoliščinah je nestatistično vzorčenje lahko najustreznejše.

29. Kadar se uporablja statistično vzorčenje, se velikost vzorca določi bodisi na podlagi verjetnostne teorije bodisi po strokovni presoji. Poleg tega velikost vzorca ni veljavno sodilo za razlikovanje med statističnim in nestatističnim načinom. Velikost vzorca je odvisna od dejavnikov, kakršni so navedeni v dodatkih 1 in 2. V podobnih okoliščinah je vpliv dejavnikov, kakršni so navedeni v dodatkih 1 in 2, na velikost vzorca podoben, ne glede na izbiro statističnega ali nestatističnega načina.

30. Kadar sprejeti način ni skladen z opredelitvijo statističnega vzorčenja, se pogosto uporabljajo sestavine statističnega načina, na primer naključna izbira z uporabo naključnih števil, ki jih izdelata računalnik. Vendar so statistične meritve tveganja pri vzorčenju veljavne le tedaj, ko ima sprejeti način značilnosti statističnega vzorčenja.

### **Oblikovanje vzorca**

**31. Pri oblikovanju revizijskega vzorca upošteva revizor namene preizkusa in znake množice, iz katere bo vzet vzorec.**

32. Revizor najprej prouči tiste namene, ki jih je treba doseči, in združek revizijskih postopkov, ki jih bodo verjetno najbolje uresničili. Upoštevanje vrste iskanih revizijskih dokazov in možnih okoliščin za napake ali drugih značilnosti, ki se nanašajo na takšne revizijske dokaze, pomaga revizorju ugotoviti, kaj tvori napako in katero množico uporabiti pri vzorčenju.

33. Na podlagi namenov preizkusa revizor prouči, katere okoliščine določajo napako. Jasno razumevanje, kaj jo tvori, je pomembno za zagotovitev, da se vključijo v projekcijo napak vse in samo tiste okoliščine, ki ustrezajo namenom preizkusa. Na primer pri postopku preizkušanja podatkov v zvezi z obstojem terjatve do kupca, kot je potrditve salda, se kupčevo plačilo, opravljeno pred datumom potrditve, toda prejeto po njem, ne obravnava kot napaka. Prav tako knjiženje na napačnih kontih kupcev ne vpliva na celotni saldo na kontih terjatev do kupcev. Zato pri vrednotenju izidov vzorca v tem postopku ni us-

trezno šteti to za napako, celo če utegne pomembno vplivati na druga področja revizije, kot je ocenitev verjetnosti prevare ali ustreznost popravka vrednosti dvomljivih terjatev.

34. Pri preizkusih kontroliranja revizor praviloma izdelava začetno oceno stopnje napake, pričakovano v množici, ki bo preizkušena, in ravni tveganja pri kontroliranju. Ocena je zasnovana na revizorjevem prejšnjem poznavanju ali preizkušanju majhnega števila postavk iz množice. Podobno pri preizkusih podatkov revizor praviloma izdelava začetno oceno zneska napake v množici. Takšne začetne ocene so koristne pri oblikovanju revizijskega vzorca in določanju velikosti vzorca. Na primer če je pričakovana stopnja napake nesprejemljivo visoka, se praviloma ne preizkusijo kontrole. Toda pri opravljanju postopkov preizkušanja podatkov, če je pričakovani znesek napake velik, utegne ustrezati 100-odstotno preiskovanje ali uporaba velikega vzorca.

### *Množica*

35. Za revizorja je pomembno zagotoviti, da je množica:

(a) *prilagojena* namenu postopka vzorčenja, kar upošteva proučevanje smeri revizijskega preizkušanja; na primer če je revizorjev namen preizkusiti, ali so navedene obveznosti do dobaviteljev prevelike, se množica lahko opredeli kot seznam obveznosti do dobaviteljev; na drugi strani pa pri preizkušanju, ali so navedene obveznosti do dobaviteljev premajhne, množica ni seznam obveznosti do dobaviteljev, temveč prej kasnejši izdatki, neplačani računi, izjave dobaviteljev, neusklažene prejemnice ali druge množice, ki dajejo revizijske dokaze, da so navedene obveznosti do dobaviteljev premajhne;

(b) *popolna*; na primer če revizor namerava izbrati plačilne naloge iz neke datoteke, ne more priti do sklepov o vseh plačilnih nalogih za obdobje, razen če se prepriča, da so v tisti datoteki res vsi plačilni nalogi; podobno je, če revizor namerava uporabiti vzorec za sklepanje o delovanju ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja v obračunskem obdobju: v množici morajo biti vse ustrezne postavke iz celotnega obdobja; drugače je lahko, če se množica razsloji in se uporabi vzorčenje samo za sklep o kontroli denimo v prvih desetih mesecih v letu, za preostala dva meseca se uporabijo drugi postopki ali ločen vzorec.

35a. Revizor mora pridobiti revizijske dokaze o točnosti in popolnosti informacije, oblikovane v informacijski ureditvi organizacije, če je ta informacija vključena v izvajanje revizijskih postopkov. Pri izvajanju vzorčenja opravlja revizor revizijske postopke, da bi zagotovil, da je informacija, vključena v revizijsko vzorčenje, dovolj popolna in točna.

11. odstavek MSR 500 vsebuje dodatne napotke za revizijske postopke, ki jih je treba opraviti v zvezi s točnostjo in popolnostjo take informacije.

### *Razslojevanje*

36. Uspešnost revizije se lahko izboljša, če revizor razsloji množico z razdelitvijo na nepovezane podmnožice, ki imajo kako razpoznavno značilnost. Namen razslojevanja je zmanjšati raznolikost postavk v vsakem sloju in tako omogočiti zmanjšanje vzorca, ne da bi sorazmerno povečali tveganje pri vzorčenju. Podmnožice je treba skrbno opredeliti, tako da lahko vsaka vzorčna enota pripada le enemu sloju.

37. Pri izvajanju postopkov preizkušanja podatkov se saldo na kontu ali vrsta poslovnih dogodkov pogosto razsloji glede na denarno vrednost. To omogoča, da se večja revizijska prizadevanja usmerijo k postavkam z večjimi vrednostmi, v katerih tiči največja možna v denarju izražena napaka, če je navedeni znesek prevelik. Podobno se množica lahko razsloji glede na kako značilnost, ki kaže večjo nagnjenost k napakam, na primer pri preizkušanju vrednotenja terjatev do kupcev se lahko saldi razslojijo glede na starost.

38. Izide postopkov, opravljenih pri vzorcu postavk v sloju, je mogoče projicirati samo na postavke, ki sestavljajo ta sloj. Pri sklepanju o celotni množici mora revizor upoštevati tveganje in pomembnost glede na vse druge sloje, ki sestavljajo celotno množico. Na primer 20% postavk v množici lahko pomeni 90% vrednosti salda na kontu. Revizor se lahko odloči preizkusiti vzorec teh postavk. Ovrednoti izide tega vzorca in pride do sklepa o 90% vrednosti, ločeno od ostalih 10% (pri katerih bo uporabljen drug vzorec ali drugačno pridobivanje dokazov ali pa bodo obravnavani kot nepomembni).

### *Izbiranje s tehtanjem vrednosti*

39. Pri preizkušanju podatkov, zlasti pri preizkušanju, ali so navedbe prevelike, je pogosto koristno opredeliti vzorčno enoto kot posamezne denarne enote (na primer dolarje), ki sestavljajo saldo na kontu ali vrsto poslovnih dogodkov. Ko revizor izbere neke denarne enote iz množice, na primer saldo terjatev do kupcev, preizkusi posamezne postavke, na primer posamezne salde, ki vsebujejo takšne denarne enote. Tako opredeljevanje vzorčnih enot zagotavlja usmerjenost revizijskega prizadevanja na večje postavke, ker imajo večjo možnost biti izbrane, posledica pa je lahko manjši vzorec. Ta način se navadno uporablja v povezavi z dosledno (sistematično) metodo izbiranja vzorca (opi-

sano v dodatku 3) in je najuspešnejši pri izbiranju iz računalniške baze podatkov.

### **Velikost vzorca**

40. **Pri določanju velikosti vzorca revizor razmisli, ali je tveganje pri vzorčenju zmanjšano na sprejemljivo nizko raven.** Na velikost vzorca vpliva raven tveganja pri vzorčenju, ki jo je revizor pripravljen sprejeti. Čim manjše tveganje je revizor pripravljen sprejeti, tem večji mora biti vzorec.

41. Velikost vzorca je mogoče določiti z uporabo statistično zasnovanega obrazca ali po strokovni presoji, ki nepristransko upošteva okoliščine. Dodatka 1 in 2 kažeta vpliv različnih dejavnikov na določanje velikosti vzorca in s tem raven tveganja pri vzorčenju.

### **Izbiranje vzorca**

42. **Revizor izbira postavke za vzorec ob predpostavki, da imajo vse enote v množici možnost biti izbrane v vzorec.** Statistično vzorčenje zahteva, da se vzorčne enote izberejo naključno, tako da ima vsaka znano možnost biti izbrana. Vzorčne enote so lahko fizične postavke (kot so računi) ali denarne enote. Pri nestatističnem vzorčenju revizor izbira postavke za vzorec po strokovni presoji. Ker je namen vzorčenja oblikovati sklepe o celotni množici, si revizor prizadeva izbrati značilen vzorec, tako da vanj izbira postavke, ki imajo za celotno množico značilne posebnosti, vzorec pa mora biti izbran brez predsodkov.

43. Glavne metode izbiranja vzorcev so uporaba tablic naključnih števil ali računalniških programov, dosledno (sistematično) izbiranje in naključno izbiranje. Vsaka od teh metod je obravnavana v dodatku 3.

### **Izvajanje revizijskih postopkov**

44. **Revizor izvaja revizijske postopke, ki ustrezajo namenu preizkusa, na vsaki izbrani postavki.**

45. Če izbrana postavka ni primerna za uporabo postopka, se postopek praviloma izvede na nadomestni postavki. Na primer pri preizkušanju dokaza o odobritvi plačila je lahko izbran uporabljen ček. Če se revizor prepriča, da je bil ček pravilno uporabljen, tako da ni napake, se preveri ustrezno izbran nadomestek.

46. Včasih pa revizor pri izbrani postavki ne more uporabiti načrtovanih revizijskih postopkov, ker so na primer dokazne listine v zvezi z njo izgubljene. Če pri takšni postavki ni mogoče izvesti ustreznih drugačnih postopkov, revizor praviloma meni, da je pri postavki napaka. Ustrezen drugačen postopek je lahko na primer preiskovanje kasnejših prejemkov, če ni odgovora na zahtevo po pritrdilni potrditvi.

### **Vrste in vzroki napak**

**47. Revizor prouči izide vzorca, vrste in vzroke vseh najdenih napak ter njihov možni vpliv na namen preizkusa in na druga področja revizije.**

48. Pri izvajanju preizkusov kontrol se revizor ukvarja zlasti s pridobivanjem revizijskih dokazov, da kontrole v opazovanem obdobju uspešno delujejo. To vključuje pridobivanje revizijskih dokazov o tem, kako so delovale kontrole v revidiranem obdobju, o doslednosti njihovega delovanja in o osebi, ki je skrbela za njihovo delovanje oziroma o načinu njihovega delovanja. Pojmovanje uspešnosti delovanja kontrol priznava, da se lahko pojavi nekaj napak v načinu delovanja kontrol organizacije. Ko se take napake ugotovijo, opravi revizor posebne poizvedbe, da bi zadeve razumel, poleg tega pa mora proučiti tudi:

- (a) neposredni vpliv ugotovljenih napak na računovodske izkaze ter
- (b) uspešnost notranjega kontroliranja ter njen vpliv na način revizije, če na primer napake izhajajo iz poslovskega neupoštevanja kake notranje kontrole.

V teh primerih revizor določi, ali so opravljeni preizkusi kontrol ustrezni, da se uporabljajo kot revizijski dokazi, ali so potrebni dodatni preizkusi kontrol oziroma ali je možna tveganja napačne navedbe treba obvladati s postopki preizkušanja podatkov.

49. Pri proučevanju odkritih napak lahko revizor opazi, da imajo številne kako skupno značilnost, na primer vrsto poslovnega dogodka, razmestitev, proizvodni program ali obdobje. V takšnih okoliščinah se revizor lahko odloči odkriti vse postavke v množici, ki imajo skupne značilnosti, in razširiti revizijske postopke na tisti sloj. Poleg tega so lahko takšne napake namerne in utegnejo nakazovati možnost prevare.

50. Včasih lahko revizor ugotovi, da kaka napaka izhaja iz osamljenega dogodka, ki se pojavlja samo ob posebej ugotovljivih okoliščinah, zato ni predstavnic podobnih napak v množici (izjemna napaka). Da se napaka šteje za izjemno, mora biti revizor zelo gotov, da takšna na-

paka ni predstavnica množice. Revizor se o tem prepriča z dodatnim delom. Dodatno delo je odvisno od okoliščin, vendar je ustrezno za pridobitev zadostnih in ustreznih dokazov, da napaka ne vpliva na preostali del množice. Taka je na primer napaka, ki jo povzroči okvara računalnika, za katero je znano, da se je pojavila samo en dan v obdobju. V takšnem primeru revizor oceni vpliv okvare, na primer s preverjanjem tistih poslovnih dogodkov, ki so se obdelovali ta dan, in prouči vpliv vzroka okvare na revizijske postopke in sklepe. Drug tak primer je napaka, za katero se ugotovi, da jo je povzročila uporaba napačnega obrazca pri izračunavanju vseh vrednosti zalog v neki skupini. Da bi revizor to spoznal kot izjemno napako, se mora prepričati, ali je bil pri drugih skupinah uporabljen pravilen obrazec.

### **Projiciranje napak**

51. **Pri postopkih preizkušanja podatkov revizor projicira na množico denarno izražene napake, ki jih najde v vzorcu, ter prouči vpliv projicirane napake na namen posameznega preizkusa in na druga področja revizije.** Revizor projicira celotno napako na množico, da bi prišel do širšega vpogleda v obseg napak in to primerjal z dopustno napako. Pri preizkušanju podrobnosti je dopustna napaka dopustna napačna navedba in je enak ali manjši znesek kot revizorjeva začetna ocena pomembnosti, uporabljena pri posamezni vrsti poslov ali posameznem saldu na kontu, ki je predmet revidiranja.

52. Če se ugotovi, da je kaka napaka izjemna, jo je mogoče pri projiciranju napak iz vzorca na množico izključiti. Če se katerakoli taka napaka ne popravi, jo je še vedno treba upoštevati poleg projiciranja napak, ki niso izjemne. Če sta saldo na kontu ali vrsta poslovnih dogodkov razdeljena na sloje, se napaka projicira na vsak sloj posebej. Projicirane napake in izjemne napake v vsakem sloju se nato združijo pri proučevanju možnega vpliva napak na celotni saldo konta ali vrsto poslovnih dogodkov.

53. Pri preizkusih kontroliranja ni potrebna kaka posebna projekcija napak, ker je stopnja napake v vzorcu tudi projicirana stopnja napake za množico kot celoto.

### **Vrednotenje izidov vzorcev**

54. **Revizor ovrednoti izide vzorca, da bi določil, ali je treba začetno ocenitev pomembnih značilnosti množice potrditi ali popraviti.** Pri preizkusu kontroliranja lahko nepričakovano visoka stopnja napak v vzorcu privede do povišanja ocenjene ravni tveganja pri kontrolira-

nju, razen če se pridobijo nadaljnji dokazi, ki podkrepijo začetno oceno. Pri postopku preizkušanja podatkov lahko zaradi nepričakovano velikega zneska napake v vzorcu revizor meni, da sta saldo na kontu ali vrsta poslovnih dogodkov pomembno napačno navedena, če ni dodatnih dokazov, da ni pomembno napačnih navedb.

55. Če je celotni znesek projicirane napake in izjemne napake manjši kot tisti, ki se mu zdi dopusten, vendar blizu njega, prouči revizor prepričljivost izidov vzorca v luči drugih revizijskih postopkov, in lahko šteje, da je treba dobiti dodatne revizijske dokaze. Projicirana in izjemna napaka skupaj sta revizorjeva najboljša ocena napake v množici. Izidi vzorčenja pa so lahko pod vplivom tveganja pri vzorčenju. Če je najboljša ocena napake blizu dopustne napake, pripozna revizor tveganje, da bi lahko drugačen vzorec privedel do drugačne ocene, ki bi lahko presegla dopustno napako. Upoštevanje izidov drugih revizijskih postopkov pomaga revizorju oceniti to tveganje, tveganje pa se zmanjša, če se pridobijo dodatni revizijski dokazi.

56. Če ovrednotenje izidov vzorca kaže, da je treba začetno oceno pomembnih značilnosti množice popraviti, lahko revizor

- (a) zahteva od poslovodstva, da razišče ugotovljene napake in možnosti nadaljnjih napak ter izvede ustrezne popravke, in/ali
- (b) spremeni načrtovane revizijske postopke, na primer pri preizkusu kontrol razširi velikost vzorca, preizkusi druge možne kontrole ali spremeni s tem povezane postopke preizkušanja podatkov, in/ali
- (c) prouči vpliv na revizijsko poročilo.

### **Datum uveljavitve**

57. Ta MSR začne veljati za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2004 ali kasneje.

## Dodatek 1

### Zgledi dejavnikov, ki vplivajo na velikost vzorca pri preizkusih kontroliranja

V nadaljevanju so navedeni dejavniki, ki jih revizor upošteva pri določanju velikosti vzorca za preizkuse kontrol. Ti dejavniki, ki jih je treba obravnavati skupaj, so navedeni ob domnevi, da revizor ne prilagodi vrste in časa preizkusov kontrol ali ne prilagodi kako drugače pristopa k preizkušanju podatkov zaradi odziva na ocenjena tveganja.

DEJAVNIK	VPLIV NA VELIKOST VZORCA
Povečanje obsega, do katerega je tveganje pomembno napačne navedbe zmanjšano zaradi uspešnega delovanja kontrol	Povečanje
Povišanje stopnje odklona od predpisanih kontrolnih postopkov, ki jo je revizor pripravljen sprejeti	Zmanjšanje
Povišanje stopnje odklona od predpisanih kontrolnih postopkov, ki jo revizor pričakuje v množici	Povečanje
Povišanje ravni zaupanja, ki jo zahteva revizor (ali obratno, zmanjšanje tveganja, da bo revizor sklepal, da je tveganje pomembno napačne navedbe manjše kot dejansko tveganje pomembno napačne navedbe v množici)	Povečanje
Povečanje števila vzorčnih enot v množici	Zanemarljiv vpliv

1. *Obseg, do katerega se tveganje pomembno napačne navedbe zmanjša zaradi uspešnosti delovanja kontrol.* Čim več zagotovil namerava revizor dobiti iz uspešnega delovanja notranjega kontroliranja, tem nižja bo njegova ocena tveganja pomembno napačne navedbe in tem večji vzorec bo potreben. Če je v revizorjevo oceno tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve vključeno pričakovanje o uspešnem delovanju kontrol, mora revizor kontrole preizkusiti. Pri nespremenjenih drugih pogojih velja, da je revizor

dolžan preizkusiti kontrole v tem večjem obsegu, čim bolj se opira na njihovo uspešno delovanje.

2. *Stopnja odklona od predpisanih kontrolnih postopkov, ki jo je revizor pripravljen sprejeti (dopustna napaka).* Čim nižjo stopnjo odklona je revizor pripravljen sprejeti, tem večji mora biti vzorec.

3. *Stopnja odklona od predpisanih kontrolnih postopkov, ki jo revizor pričakuje v množici (pričakovana napaka).* Čim višjo stopnjo odklona pričakuje revizor, tem večji mora biti vzorec, da bi lahko utemeljeno ocenil dejanske stopnje napake. Dejavniki, ki so pomembni pri revizorjevem proučevanju pričakovane stopnje odklona, so revizorjevo poznavanje poslovanja (zlasti postopkov, ki jih mora opraviti, da bi spoznal notranje kontroliranje), spremembe osebja ali notranjega kontroliranja, izidi revizijskih postopkov, uporabljenih v prejšnjih obdobjih, in izidi drugih revizijskih postopkov. Visoka pričakovana stopnja napake praviloma zagotavlja le majhno, če sploh kakšno, zmanjšanje tveganja pri kontroliranju, zato se v takšnih okoliščinah preizkusi kontrol praviloma opustijo.

4. *Raven zaupanja, ki jo zahteva revizor.* Čim višjo raven zaupanja zahteva revizor, da izidi vzorca res nakazujejo dejansko pojavitev napake v množici, tem večji mora biti vzorec.

5. *Število vzorčnih enot v množici.* Pri velikih množicah ima dejanska velikost množice majhen, če sploh kakšen, vpliv na velikost vzorca. Pri majhnih množicah pa je revizijsko vzorčenje pogosto manj uspešno kot drugačni načini pridobivanja zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov.

## Dodatek 2

### Zgledi dejavnikov, ki vplivajo na velikost vzorca za preizkus podrobnosti

V nadaljevanju so navedeni dejavniki, ki jih revizor upošteva pri določanju velikosti vzorca za preizkuse podrobnosti. Ti dejavniki, ki jih je treba obravnavati skupaj, so navedeni ob domnevi, da revizor ne prilagodi pristopa k preizkusom kontrol ali ne prilagodi kako drugače vrste in časa preizkušanja podatkov zaradi odziva na ocenjena tveganja.

DEJAVNIK	VPLIV NA VELIKOST VZORCA
Povečanje revizorjeve ocene tveganja pomembno napačne navedbe	Povečanje
Povečanje uporabe drugih postopkov preizkušanja podatkov na ravni iste uradne trditve	Zmanjšanje
Povišanje ravni zaupanja, ki jo zahteva revizor (ali obratno, zmanjšanje tveganja, da bo revizor sklepal, da pomembna napaka ne obstaja, čeprav dejansko obstaja)	Povečanje
Povečanje celotne napake, ki jo je revizor pripravljen sprejeti (dopustna napaka)	Zmanjšanje
Povečanje zneska napake, ki ga revizor pričakuje v množici	Povečanje
Razslojitev množice, če pride v poštev	Zmanjšanje
Število vzorčnih enot v množici	Zanemarljiv vpliv

1. 1. odstavek je bil črtan z uveljavitvijo MSR 315, MSR 330 in prenovljenega MSR 500.

2. *Revizorjeva ocena tveganja pomembno napačne navedbe.* Čim više revizor oceni tveganje pomembno napačne navedbe, tem večji mora biti vzorec. Na revizorjevo oceno tveganja pomembno napačne navedbe vplivata tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju. Na primer, če revizor ne preizkusi kontrol, njegovo ocenjeno tveganje

v povezavi s posamezno uradno trditvijo ne more biti manjše zaradi uspešnega delovanja notranjih kontrol. Da bi lahko zmanjšal revizijsko na sprejemljivo nizko raven, potrebuje revizor majhno tveganje pri odkrivanju in izvede obsežnejše preizkuse podatkov. Čim večja opora se pričakuje od preizkusov podatkov (to je čim manjše je tveganje pri odkrivanju), tem večji mora biti vzorec.

3. *Uporaba drugih postopkov preizkušanja podatkov na ravni iste uradne trditve.* Čim bolj revizor zaupa drugim postopkom preizkušanja podatkov (preizkusi podrobnosti ali analitični postopki preizkušanja podatkov), da bi tveganje pri odkrivanju v zvezi s posameznim saldonom na kontu ali vrsto poslovnih dogodkov zmanjšal na sprejemljivo raven, tem manj zagotovil pridobi iz vzorčenja, zato je lahko vzorec manjši.

4. *Raven zaupanja, ki jo zahteva revizor.* Čim višjo stopnjo zaupanja, da izidi vzorca res kažejo dejanski znesek napake v množici, zahteva revizor, tem večji mora biti vzorec.

5. *Celotna napaka, ki jo je revizor pripravljen sprejeti (dopustna napaka).* Čim manjša je celotna napaka, ki jo je revizor pripravljen sprejeti, tem večji mora biti vzorec.

6. *Znesek napake, ki ga revizor pričakuje v množici (pričakovana napaka).* Čim večji znesek napake revizor pričakuje v množici, tem večji mora biti vzorec, da bi lahko utemeljeno ocenil dejanski znesek napake v množici. Dejavniki, ki so pomembni za revizorjevo proučevanje pričakovanega zneska napake, so, koliko so vrednosti postavk določene subjektivno, izidi preizkusov kontroliranja, izidi revizijskih postopkov, uporabljeni v prejšnjih obdobjih, in izidi drugih postopkov preizkušanja podatkov.

7. *Razslojevanje.* Če je med denarnimi zneski postavk v množici velik razpon (raznolikost), je koristno skupiniti postavke podobnega obsega v posebne podmnožice ali sloje. Temu se reče razslojevanje. Če je mogoče množico ustrezno razslojiti, je celotna velikost vzorcev iz slojev na splošno manjša od velikosti vzorca, ki bi bila potrebna za dano raven tveganja, če bi iz celotne množice vzeli en sam vzorec.

8. *Število vzorčnih enot v množici.* Pri velikih množicah ima dejanska velikost množice majhen, če sploh kakšen, vpliv na velikost vzorca. Tako pri majhnih množicah revizijsko vzorčenje pogosto ni tako uspešno kot drugačni načini pridobivanja zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. (Če se uporablja vzorčenje v denarnih enotah, pa povečanje denarne vrednosti množice poveča vzorec, razen če se to izravna s sorazmernim povečanjem pomembnosti.)

## **Dodatek 3**

### **Metode izbiranja vzorcev**

Glavne metode izbiranja vzorcev so:

(a) uporaba računalniško izdelanih naključnih števil ali tablic naključnih števil;

(b) dosledno (sistematično) izbiranje, pri katerem se število vzorčnih enot v množici deli z velikostjo vzorca, tako da se dobi vzorčni razmik (interval), na primer 50; določi se izhodišče v okviru prvih 50, nato pa se izbere vsaka nadaljnja 50. vzorčna enota; čeprav je lahko izhodišče določeno naključno, je vzorec bolj verjetno resnično naključen, če je določen z uporabo računalniško izdelanih naključnih števil ali tablic naključnih števil; če revizor uporablja dosledno izbiranje, mu ni treba določiti, da vzorčne enote v množici niso urejene (strukturirane) tako, da vzorčni razmiki (intervali) ustrezajo posameznemu vzorcu v množici;

(c) naključno izbiranje, pri katerem revizor izbere vzorec, ne da bi sledil urejeni tehniki; čeprav se ne uporablja nobena urejena tehnika, se revizor vendarle izogiba vsakemu zavestnemu predsodku ali napovedljivosti (kot sta izogibanje težavam pri razmestitvi postavk ali dosledno izbiranje ali izpuščanje prve ali zadnje knjižbe na strani) in tako poskusi zagotoviti, da imajo vse postavke v množici možnost biti izbrane; naključno izbiranje ni ustrezno, če se uporablja statistično vzorčenje.

(d) Skupinsko izbiranje je izbiranje skupin sosednjih postavk v množici. Takšno izbiranje se praviloma ne uporablja pri revizijskem vzorčenju, ker je večina množic urejenih (strukturiranih) tako, da se pričakuje, da imajo zaporedne postavke podobne značilnosti, toda drugačne kot postavke kje drugje v množici. Čeprav utegne biti v nekaterih okoliščinah ustrezen revizijski postopek preiskovati skupinske postavke, je to redko ustrezna tehnika izbiranja vzorca, če namerava revizor priti do veljavnega sklepa o celotni množici na podlagi vzorca.