

Mednarodni standard revidiranja

MSR 530

REVIZIJSKO VZORČENJE



**International Federation
of Accountants**

Ta MSR 530 – *Revizijsko vzorčenje*, ki izvira iz Priročnika Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2009 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja MSR 530 je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s »Prevajalskimi usmeritvami za prevajanje – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC«. Potrjeno besedilo MSR 530 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 530 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 530, *Audit Sampling*, taken from the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in April 2009 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in December 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating ISA 530 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC.” The approved text of ISA 530 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 530 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 530 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, ISBN: 978-1-934778-92-7.

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 530**REVIZIJSKO VZORČENJE**

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo
15. decembra 2009 ali kasneje.)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR	1–2
Datum uveljavitve	3
Cilj	4
Oprelitev pojmov	5
Zahteve	
Oblikovanje vzorca, velikost in izbira postavk za preizkušanje	6–8
Izvajanje revizijskih postopkov	9–11
Vrste in vzroki odstopanj in napačnih navedb	12–13
Projiciranje napačnih navedb	14
Ovrednotenje izidov revizijskega vzorčenja	15
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Oprelitev pojmov	A1–A3
Oblikovanje vzorca, velikost in izbira postavk za preizkušanje	A4–A13
Izvajanje revizijskih postopkov	A14–A16
Vrste in vzroki odstopanj in napačnih navedb	A17
	3

Revizijsko vzorčenje	MSR 530
Projiciranje napačnih navedb	A18–A20
Ovrednotenje izidov revizijskega vzorčenja	A21–A23
Dodatek 1: Razslojevanje in izbiranje s tehtanjem vrednosti	
Dodatek 2: Primeri dejavnikov, ki vplivajo na velikost vzorca za preizkušanje kontrol	
Dodatek 3: Primeri dejavnikov, ki vplivajo na velikost vzorca za preizkušanje podrobnosti	
Dodatek 4: Metode izbiranja vzorca	

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 530 – *Revizijsko vzorčenje* je treba brati v povezavi z MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Uvod

Področje tega MSR

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) se uporablja, kadar se je revizor odločil, da pri izvajanju revizijskih postopkov uporabi revizijsko vzorčenje. Obravnava revizorjevo uporabo statističnega in nestatističnega vzorčenja pri oblikovanju in izbiranju revizijskega vzorca, izvajanju preizkusov kontrol in preizkusov podrobnosti ter ovrednotenju izidov na podlagi vzorca.
2. Ta MSR dopolnjuje MSR 500,¹ ki obravnava revizorjevo odgovornost za oblikovanje in izvedbo revizijskih postopkov za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, ki mu omogočajo sprejeti primerne sklepe, na katerih utemelji revizorjevo mnenje. MSR 500 daje navodila o načinih, ki jih ima revizor na voljo za izbiranje postavk za preizkušanje, in revizijsko vzorčenje je eden od teh načinov.

¹ MSR 500 – *Revizijski dokazi*.

Datum uveljavitve

3. Ta MSR velja za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje.

Cilj

4. Revizorjev cilj pri uporabi revizijskega vzorčenja je zagotoviti primerno podlago za revizorjeve sklepe o populaciji, iz katere je izbran vzorec.

Opredelitev pojmov

5. Za namene MSR imajo izrazi naslednji pomen:
 - a) Revizijsko vzorčenje – uporaba revizijskih postopkov na manj kot 100 % postavk v populaciji, ki je pomembna za revizijo, pri čemer imajo vse vzorčne enote možnost biti izbrane, tako da revizor dobi sprejemljivo podlago za ugotovitvene sklepe o celi populaciji.
 - b) Populacija – celota podatkov, iz katere je izbran vzorec in o kateri želi revizor priti do sklepov.
 - c) Tveganje pri vzorčenju – tveganje, da bi se revizorjev sklep na podlagi vzorca lahko razlikoval od sklepa, ki bi ga oblikoval, če bi bila celotna populacija obravnavana po istem revizijskem postopku. Tveganje pri vzorčenju lahko pripelje do dveh vrst napačnih sklepov:
 - i) pri preizkušanju kontrol do sklepa, da so kontrole uspešnejše, kot so v resnici, ali pri preizkušanju podrobnosti do sklepa, da ni pomembno napačne navedbe, čeprav ta v resnici obstaja (revizor se ukvarja predvsem s to vrsto napačnih sklepov, ker vpliva na uspešnost revizije in povečuje verjetnost za neustrezno revizijsko mnenje);
 - ii) pri preizkušanju kontrol do sklepa, da so kontrole manj uspešne, kot so v resnici, ali pri preizkušanju podrobnosti do sklepa, da obstaja pomembno napačna navedba, čeprav je v resnici ni (ta vrsta napačnih sklepov vpliva na učinkovitost revizije, ker se običajno šele z dodatnim delom lahko ugotovi, da so bili prvotni sklepi nepravilni).

- d) Tveganje zunaj vzorčenja – tveganje, da bo revizor prišel do zmotne ugotovitve zaradi česar koli, kar ni povezano s tveganjem pri vzorčenju. (Glej odstavek A1.)
- e) Izjema – napačna navedba ali odstopanje, ki očitno ne predstavlja napačnih navedb ali odstopanj v populaciji.
- f) Vzorčna enota – posamezne postavke, ki sestavljajo populacijo. (Glej odstavek A2.)
- g) Statistično vzorčenje – način vzorčenja, katerega značilnosti sta:
 - i) naključna izbira vzorca in
 - ii) uporaba teorije verjetnosti za vrednotenje izidov iz vzorcev pa tudi za merjenje tveganja pri vzorčenju.Način vzorčenja, ki nima značilnosti iz (i) in (ii), se šteje za nestatistično vzorčenje.
- h) Razslojevanje – postopek delitve populacije (množice) v podmnožice, pri katerem je vsaka podmnožica skupina vzorčnih enot s podobnimi značilnostmi (pogosto glede na denarno vrednost).
- i) Dopustna napačna navedba – od revizorja določen denarno izraženi znesek, za katerega skuša revizor pridobiti primerno raven zagotovila, da dejanska napačna navedba v populaciji ne presega takega zneska. (Glej odstavek A3.)
- j) Dopustna stopnja odstopanja – od revizorja določena stopnja odstopanja od predpisanih postopkov notranjega kontroliranja, za katero skuša revizor pridobiti primerno raven zagotovila, da dejanska stopnja odstopanja v populaciji ne presega stopnje odstopanja, ki jo je določil revizor.

Zahteve

Oblikovanje vzorca, velikost in izbira postavk za preizkušanje

6. Pri oblikovanju revizijskega vzorca revizor upošteva namen revizijskega postopka in značilnosti populacije, iz katere bo vzel vzorec. (Glej odstavke A4–A9.)

7. Revizor določi velikost vzorca, ki je dovolj velik, da se tveganje pri vzorčenju zmanjša na sprejemljivo nizko raven. (Glej odstavka A10–A11.)
8. Revizor izbere postavke za vzorec na tak način, da ima vsaka vzorčna enota v populaciji možnost biti izbrana. (Glej odstavka A12–A13.)

Izvajanje revizijskih postopkov

9. Revizor izvede za ta namen primerne revizijske postopke na vsaki izbrani postavki.
10. Če revizijski postopek za izbrano postavko ni primeren, revizor izvede postopek na nadomestni postavki. (Glej odstavek A14.)
11. Če revizor za izbrano postavko ne more uporabiti zamišljenih revizijskih postopkov ali primernih drugih možnih postopkov, obravnava tako postavko v primeru preizkušanja kontrol kot odstopanje od predpisane kontrole, v primeru preizkušanja podrobnosti pa kot napačno navedbo. (Glej odstavka A15–A16.)

Vrste in vzroki odstopanj in napačnih navedb

12. Revizor razišče vrsto in vzrok vseh ugotovljenih odstopanj ali napačnih navedb in ovrednoti njihov možni učinek na namen revizijskega postopka in na druga področja revizije. (Glej odstavek A17.)
13. V izredno redkih okoliščinah, kadar revizor presodi, da je v vzorcu odkrita napačna navedba ali odstopanje le izjema, se mora z visoko stopnjo gotovosti prepričati, da taka napačna navedba ali odstopanje ni značilnost populacije. Revizor pridobi to stopnjo gotovosti z izvedbo dodatnih revizijskih postopkov za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, da napačna navedba ali odstopanje ne vpliva na preostalo populacijo.

Projiciranje napačnih navedb

14. Za preizkušanje podrobnosti mora revizor projicirati napačne navedbe, ki jih je našel v vzorcu, na populacijo. (Glej odstavke A18–A20.)

Ovrednotenje izidov revizijskega vzorčenja

15. Revizor ovrednoti:

- a) izide na podlagi vzorca in (Glej odstavek A21–A22.)
- b) ali je uporaba revizijskega vzorčenja zagotovila sprejemljivo podlago za sklepe o populaciji, ki je bila preizkušena. (Glej odstavek A23.)

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Opredelitev pojmov

Tveganje zunaj vzorčenja (Glej odstavek 5(d).)

- A1. Primeri tveganja zunaj vzorčenja vključujejo uporabo neprimernih revizijskih postopkov ali napačno razlago revizijskih dokazov in neprepoznavanje napačne navedbe ali odstopanja.

Vzorčna enota (Glej odstavek 5(f).)

- A2. Vzorčne enote so lahko stvarne postavke (na primer čeki, navedeni na potrdilih o depozitih, vknjižbe v dobro na bančnem izpisku, prodajni računi ali saldi terjatev) ali denarni zneski.

Dopustna napačna navedba (Glej odstavek 5(i).)

- A3. Pri oblikovanju vzorca revizor določi dopustno napačno navedbo in s tem zmanjša tveganje, da bi skupni znesek posamično nepomembnih napačnih navedb utegnil povzročiti pomembno napačne računovodske izkaze, ter postavi mejo za morebitne neodkrite napačne navedbe. Dopustna napačna navedba je uporaba izvedbene pomembnosti, kot je opredeljena v MSR 320,² pri določenem postopku vzorčenja. Dopustna napačna navedba je po znesku lahko enaka ali nižja od zneska izvedbene pomembnosti.

² MSR 320 – Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije, odstavek 9.

Oblikovanje vzorca, velikost in izbira postavk za preizkušanje

Oblikovanje vzorca (Glej odstavek 6.)

- A4. Revizijsko vzorčenje omogoča revizorju, da pridobi in ovrednoti revizijske dokaze o nekaterih značilnostih izbranih postavk, da lahko oblikuje ali si pomaga oblikovati sklep glede populacije, iz katere izvira vzorec. Revizijsko vzorčenje je mogoče izvajati z uporabo nestatističnih ali statističnih načinov vzorčenja.
- A5. Pri oblikovanju revizijskega vzorca revizor med drugim upošteva določen namen, ki ga je treba doseči, in kombinacijo revizijskih postopkov; s katerimi bo ta namen verjetno najbolje dosegel. Presoja o vrsti iskanih revizijskih dokazov in možnih okoliščin za odstopanje ali napačno navedbo ali drugih značilnostih, ki se nanašajo na revizijske dokaze, bo pomagala revizorju ugotoviti, kaj tvori odstopanje ali napačno navedbo in kakšno populacijo naj uporabi za vzorčenje. Pri izpolnjevanju zahteve iz odstavka 10 MSR 500 revizor pri revizijskem vzorčenju izvaja revizijske postopke za pridobitev dokazov, da je populacija, iz katere izvira revizijski vzorec, popolna.
- A6. Revizorjevo upoštevanje namena revizijskega postopka, kot to zahteva odstavek 6, vključuje jasno poznavanje, kaj je odstopanje ali napačna navedba, tako da so v ovrednotenje odstopanj ali projekcijo napačnih navedb vključene vse in samo tiste okoliščine, ki so pomembne za namen revizijskega postopka. Pri preizkušanju podrobnosti v zvezi z obstojem terjatev do kupcev, kot je na primer potrditev odprtih postavk, se kupčeva plačila, opravljena pred datumom potrditve, a prejeta kmalu po njem, ne upoštevajo kot napačna navedba. Tudi knjiženje na napačne konte kupcev ne vpliva na skupni saldo na kontih terjatev do kupcev. Zato pri ovrednotenju izidov na podlagi vzorca pri tem revizijskem postopku tega ne bi bilo primerno šteti za napačno navedbo, pa čeprav utegne pomembno vplivati na druga področja revizije, kot je na primer ocena tveganja prevare ali ustreznost popravka vrednosti dvomljivih terjatev.
- A7. Pri proučevanju značilnosti populacije za preizkušanje kontrol revizor oceni pričakovano stopnjo odstopanja na podlagi svojega poznavanja ustreznih kontrol ali preizkušanja majhnega števila postavk iz populacije. Namen take ocene je oblikovati revizijski vzorec in določiti njegovo velikost. Če je na primer pričakovana stopnja odstopanja nesprejemljivo

visoka, se revizor praviloma ne bo odločil za preizkušanje kontrol. Podobno revizor oceni pričakovano stopnjo napačne navedbe v populaciji tudi za preizkušanje podrobnosti. Če je pričakovana stopnja napačne navedbe visoka, utegne biti za preizkušanje podrobnosti primerno 100-odstotno preiskovanje ali uporaba velikega vzorca.

- A8. Pri proučevanju značilnosti populacije, iz katere bo vzel vzorec, se revizor lahko odloči, da je primerno razslojevanje ali izbiranje s tehtanjem vrednosti. Dodatek 1 vsebuje nadaljnjo razpravo o razslojevanju in izbiranju s tehtanjem vrednosti.
- A9. Odločitev o tem, ali uporabiti statistično ali nestatistično vzorčenje, je prepuščena revizorjevi presoji; vsekakor pa velikost vzorca ni veljavno merilo za razlikovanje med statističnimi in nestatističnimi načini.

Velikost vzorca (Glej odstavek 7.)

- A10. Na potrebno velikost vzorca vpliva raven tveganja pri vzorčenju, ki jo je revizor pripravljen sprejeti. Manjše kot je tveganje, ki ga je revizor pripravljen sprejeti, večji mora biti vzorec.
- A11. Velikost vzorca se lahko določi z uporabo statistično zasnovane formule ali na podlagi strokovne presoje. V Dodatku 2 in Dodatku 3 so prikazani značilni vplivi različnih dejavnikov na določitev velikosti vzorca. V podobnih okoliščinah bo učinek dejavnikov, kot so prikazani v dodatkih 2 in 3, na velikost vzorca podoben ne glede na izbrani statistični ali nestatistični način vzorčenja.

Izbiranje postavk za preizkušanje (Glej odstavek 8.)

- A12. Pri statističnem vzorčenju se postavke vzorca izbirajo tako, da je za vsako vzorčno enoto znana verjetnost, da bo izbrana. Pri nestatističnem vzorčenju pa se postavke vzorca izbirajo po presoji. Ker je namen vzorčenja zagotoviti sprejemljivo podlago za oblikovanje revizorjevih sklepov o populaciji, iz katere je izbran vzorec, je pomembno, da revizor izbere reprezentativni vzorec, tako da se je z izbiro postavk z lastnostmi, ki so značilne za celo populacijo, mogoče izogniti nepristranskosti.

- A13. Glavne metode izbiranja vzorcev so uporaba naključne izbire, sistematične izbire in izbire na slepo. Vsaka od teh metod je obravnavana v Dodatku 4.

Izvajanje revizijskih postopkov (Glej odstavek 10–11.)

- A14. Primer okoliščine, v kateri je treba izvesti postopek na nadomestni postavki, je izbran razveljavljen ček za preizkus dokaza o odobritvi plačila. Če se revizor prepriča, da je bil ček pravilno razveljavljen, tako da ne predstavlja odstopanja, se preveri ustrezno izbran nadomestek.
- A15. Primer okoliščine, v kateri revizor za izbrano postavko ne more uporabiti načrtovanih revizijskih postopkov, je izgubljena dokumentacija v zvezi s to postavko.
- A16. Primer ustreznega drugega možnega postopka bi bila lahko preiskava poznejših gotovinskih prejemkov skupaj z dokazili o njihovem izvoru in postavk, ki naj bi se z njimi poravnale, kadar revizor ni prejel odgovora na zahtevek za pozitivno potrditev.

Vrsta in vzrok odstopanj in napačnih navedb (Glej odstavek 12.)

- A17. Pri analiziranju ugotovljenih odstopanj in napačnih navedb lahko revizor opazi, da imajo mnogi kako skupno značilnost, na primer vrsto posla, kraj, blagovno skupino ali obdobje. V takih okoliščinah se revizor lahko odloči, da odkrije vse postavke v populaciji, ki imajo skupno značilnost, in razširi revizijske postopke na te postavke. Poleg tega so taka odstopanja ali napačne navedbe lahko namerne in utegnejo kazati na možnost prevare.

Projiciranje napačnih navedb (Glej odstavek 14.)

- A18. Revizor mora projicirati napačne navedbe na populacijo, da pridobi širši pogled na celoten obseg napačnih navedb, vendar ta projekcija morda ne bo zadoščala za določitev ugotovljenega zneska napačnih navedb.
- A19. Kadar je za napačno navedbo ugotovljeno, da je le izjema, jo je dovoljeno izključiti iz projiciranja napačnih navedb na populacijo. Toda učinek vsake take napačne navedbe, če ni bila popravljena, je še vedno treba upoštevati dodatno k projekciji napačnih navedb, ki niso izjeme.

- A20. Za preizkušanje kontrol ni potrebna nobena izrecna projekcija odstopanj, saj je stopnja odstopanja vzorca tudi projicirana stopnja odstopanja za populacijo kot celoto. MSR 330³ daje navodila za primer, da so odkrita odstopanja od kontrol, na katere se namerava revizor zanašati.

Ovrednotenje izidov revizijskega vzorčenja (Glej odstavek 15.)

- A21. Pri preizkušanju kontrol lahko nepričakovano visoka stopnja odstopanja vzorca vodi v večje ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe, če niso pridobljeni nadaljnji revizijski dokazi, ki bi potrjevali začetno oceno. Pri preizkušanju podrobnosti pa nepričakovano velik znesek napačnih navedb v vzorcu lahko pripelje revizorja do prepričanja, da je pomembno napačno navedena cela vrsta transakcij ali saldov na kontih, če ni nadaljnjih revizijskih dokazov o tem, da ni nobenih pomembno napačnih navedb.
- A22. Pri preizkušanju podrobnosti je projicirana napačna navedba skupaj z morebitno izjemno napačno navedbo revizorjeva najboljša ocena napačnih navedb v populaciji. Če je projicirana napačna navedba skupaj z morebitno izjemno napačno navedbo večja od dopustne napačne navedbe, vzorec ne zagotavlja sprejemljive podlage za sklepe o populaciji, ki je bila preizkušena. Bliže kot je projicirana napačna navedba skupaj z izjemno napačno navedbo dopustni napačni navedbi, bolj verjetno je, da lahko napačna navedba v populaciji presega dopustno napačno navedbo. Tudi če je projicirana napačna navedba večja od revizorjevih pričakovanj glede napačnih navedb, na podlagi katerih je določil velikost vzorca, lahko revizor sklene, da obstaja nesprejemljivo tveganje pri vzorčenju, da dejanska napačna navedba v populaciji presega dopustno napačno navedbo. Upoštevanje izidov drugih revizijskih postopkov pomaga revizorju oceniti tveganje, da je dejanska napačna navedba v populaciji večja od dopustne napačne navedbe, to tveganje pa je mogoče zmanjšati, če se pridobijo dodatni revizijski dokazi.
- A23. Če revizor ugotovi, da revizijsko vzorčenje ni dalo sprejemljive podlage za sklepe o populaciji, ki je bila preizkušena, lahko:

³ MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*, odstavek 17.

- zahteva od poslovodstva, da razišče ugotovljene napačne navedbe in možnosti za nadaljnje napačne navedbe ter izvede potrebne popravke, ali
- prilagodi vrsto, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov, s katerimi bo na najboljši način prišel do potrebnega zagotovila; pri preizkušanju kontrol bi na primer revizor lahko razširil velikost vzorca, preizkusil drugo možno kontrolo ali priredil s tem povezane postopke preizkušanja podatkov.

Dodatek 1

(Glej odstavek A8.)

Razslojevanje in izbiranje s tehtanjem vrednosti

Pri proučevanju značilnosti populacije, iz katere bo izviral vzorec, se revizor lahko odloči, da je ustrezno razslojevanje ali izbiranje s tehtanjem vrednosti. V tem dodatku so navodila za revizorja o uporabi tehnik vzorčenja z razslojevanjem in tehtanjem vrednosti.

Razslojevanje

1. Revizor lahko izboljša učinkovitost revizije, če razsloji populacijo, tako da jo razdeli na ločene podmnožice, ki imajo kako razpoznavno značilnost. Cilj razslojevanja je zmanjšanje raznolikosti postavk v posameznem sloju, kar omogoča tudi manjšo velikost vzorca brez povečanja tveganja pri vzorčenju.
2. Pri preizkušanju podrobnosti se populacija pogosto razsloji po denarni vrednosti. Tako je mogoče posvetiti več revizijskega prizadevanja postavkam večjih vrednosti, saj te postavke lahko vsebujejo največ možnosti za napačne navedbe glede preценjenosti. Podobno je populacijo mogoče razslojiti v skladu z določeno značilnostjo, ki nakazuje večje tveganje napačne navedbe; pri preizkušanju popravka vrednosti zaradi dvomljivih terjatev se na primer pri vrednotenju terjatev do kupcev saldi lahko razslojijo po starosti terjatev.
3. Izide revizijskih postopkov, uporabljenih za postavke vzorca v posameznem sloju, je mogoče projicirati samo na postavke iz tega sloja. Če pa hoče revizor oblikovati sklepe za celotno populacijo, bo moral upoštevati tveganje pomembno napačne navedbe v odnosu do vseh drugih slojev, ki tvorijo celotno populacijo. Tako na primer 20 % postavk v populaciji lahko predstavlja 90 % vrednosti stanja na nekem kontu. Revizor se lahko odloči, da prouči vzorec teh postavk. Revizor ovrednoti izide vzorca in pride do sklepa za 90 % vrednosti ločeno od preostalih 10 % (za katere bo uporabil naslednji vzorec ali druga sredstva za zbiranje revizijskih dokazov ali pa jih bo obravnaval kot nepomembne).

4. Če je vrsta transakcij razdeljena ali je saldo na kontu razdeljen na sloje, se napačna navedba projicira za vsak sloj posebej. Projicirane napačne navedbe za posamezen sloj se nato združijo pri proučevanju morebitnega učinka napačnih navedb na celotno vrsto transakcij ali celoten saldo na kontu.

Izbiranje s tehtanjem vrednosti

5. Pri preizkušanju podrobnosti je pogosto učinkovito opredeliti vzorčno enoto kot posamezen denarni znesek, ki sestavlja populacijo. Potem ko je revizor izbral določene denarne zneske iz populacije, na primer saldo terjatev do kupcev, lahko prouči posamezne postavke, na primer posamezne salde, ki vsebujejo te denarne zneske. Korist takega načina določitve vzorčne enote je v tem, da je revizijski napor usmerjen v postavke večjih vrednosti, ker imajo večjo možnost biti izbrane in so velikosti vzorcev lahko manjše. Ta način se lahko uporablja v povezavi s sistematično metodo izbiranja vzorca (opisano v Dodatku 4), najučinkovitejši pa je pri naključnem izbiranju postavk.

Dodatek 2

(Glej odstavke A11.)

Primeri dejavnikov, ki vplivajo na velikost vzorca za preizkušanje kontrol

V nadaljevanju so navedeni dejavniki, ki jih revizor lahko upošteva pri določanju velikosti vzorca za preizkuse kontrol. Ti dejavniki, ki jih je treba obravnavati skupaj, veljajo ob predpostavki, da revizor ne spreminja vrste ali časa preizkusov kontrol ali drugače ne prilagaja načina preizkušanja podatkov kot odziva na ocenjena tveganja.

DEJAVNIK	VPLIV NA VELIKOST VZORCA	
1. Povečanje obsega, do katerega revizorjeva ocena tveganja upošteva ustrezne kontrole	Povečanje	Več kot namerava revizor pridobiti zagotovil iz uspešnosti delovanja kontrol, nižja bo njegova ocena tveganja pomembno napačne navedbe in večja bo potrebna velikost vzorca. Kadar revizorjeva ocena tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev vključuje pričakovanje uspešnega delovanja kontrol, mora revizor izvesti preizkuse kontrol. Pri nespremenjenih drugih okoliščinah velja, da mora revizor preizkusiti kontrole v tem večjem obsegu, čim bolj se pri svoji oceni tveganja zanaša na uspešnost njihovega delovanja (in zato je večja tudi velikost vzorca).
2. Povečanje dopustne stopnje	Zmanjšanje	Nižja kot je dopustna stopnja odstopanja, večja mora biti

DEJAVNIK	VPLIV NA VELIKOST VZORCA	
odstopanja		velikost vzorca.
3. Povečanje pričakovane stopnje odstopanja populacije, ki jo je treba preizkusiti	Povečanje	Večja kot je pričakovana stopnja odstopanja, večja mora biti velikost vzorca, tako da revizor lahko utemeljeno oceni dejansko stopnjo odstopanja. Dejavniki, ki so pomembni za revizorjevo proučevanje pričakovane stopnje odstopanja, vključujejo revizorjevo poznavanje poslovanja (zlasti opravljene postopke za oceno tveganja, da spozna notranje kontroliranje), sprememb glede zaposlenih ali v notranjem kontroliranju, izide revizijskih postopkov, uporabljenih v prejšnjih obdobjih, in izide drugih revizijskih postopkov. Visoke pričakovane stopnje odstopanja pri kontroliranju običajno zagotavljajo le majhno, če ga sploh, zmanjšanje ocenjenega tveganja pomembno napačne navedbe.
4. Povečanje revizorjeve zelene ravni zagotovila, da dejanska stopnja odstopanja v populaciji ni večja od dopustne stopnje odstopanja	Povečanje	Večja kot je raven zagotovila, ki jo revizor želi dobiti, da izidi vzorca resnično kažejo dejansko pogostnost odstopanja v populaciji, večja mora biti velikost vzorca.

DEJAVNIK	VPLIV NA VELIKOST VZORCA	
5. Povečanje števila vzorčnih enot v populaciji	Zanemarljiv vpliv	Pri večjih populacijah ima dejanska velikost populacije majhen vpliv, če ga sploh ima, na velikost vzorca. Za majhne populacije pa revizijsko vzorčenje morda ne bo tako učinkovito kot drugi načini za pridobivanje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov.

Dodatek 3

(Glej odstavek A11)

Primeri dejavnikov, ki vplivajo na velikost vzorca za preizkušanje podrobnosti

V nadaljevanju so navedeni dejavniki, ki jih revizor lahko upošteva pri določanju velikosti vzorca za preizkuse podrobnosti. Ti dejavniki, ki jih je treba obravnavati skupaj, veljajo ob predpostavki, da revizor ne spreminja načina preizkusov kontrol ali drugače ne prilagaja vrste in časa postopkov preizkušanja podatkov kot odzivov na ocenjena tveganja.

DEJAVNIK	VPLIV NA VELIKOST VZORCA	
1. Povečanje revizorjeve ocene tveganja pomembno napačne navedbe	Povečanje	Višja kot je revizorjeva ocena tveganja pomembno napačne navedbe, večja mora biti velikost vzorca. Na revizorjevo oceno tveganja pomembno napačne navedbe vplivata tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju. Če na primer revizor ne izvede preizkusov kontrol, njegova ocena tveganja za posamezno uradno trditev ne more biti manjša zaradi uspešnega delovanja notranjega kontroliranja. Da bi torej zmanjšal revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven, potrebuje revizor majhno tveganje pri odkrivanju in se bo bolj zanesel na postopke preizkušanja podatkov. Več kot pridobi revizijskih dokazov iz preizkušanja

DEJAVNIK	VPLIV NA VELIKOST VZORCA	
		podrobnosti (manjše kot je torej tveganje pri odkrivanju), večja mora biti velikost vzorca.
2. Večja uporaba drugih postopkov preizkušanja podatkov za isto uradno trditev	Zmanjšanje	Bolj kot se revizor zanaša na druge postopke preizkušanja podatkov (preizkušanje podrobnosti ali analitične postopke preizkušanja podatkov), da za določeno populacijo zmanjša tveganje pri odkrivanju na sprejemljivo raven, manj zagotovil bo revizor potreboval iz vzorčenja in velikost vzorca je zato lahko manjša.
3. Povečanje revizorjeve želene ravni zagotovila, da dejanska napačna navedba v populaciji ni večja od dopustne napačne navedbe	Povečanje	Večja kot je raven zagotovila, ki jo revizor želi dobiti, da izidi vzorca resnično kažejo dejanski znesek napačne navedbe v populaciji, večja mora biti velikost vzorca.
4. Povečanje dopustne napačne navedbe	Zmanjšanje	Manjša kot je dopustna napačna navedba, večja mora biti velikost vzorca.
5. Povečanje zneska napačne navedbe, ki ga bo revizor v skladu s svojimi pričakovanji našel v populaciji	Povečanje	Čim večji je znesek napačne navedbe, ki ga revizor pričakuje v populaciji, večja mora biti velikost vzorca, da je mogoče utemeljeno oceniti dejanski znesek napačne navedbe v populaciji. Med

DEJAVNIK	VPLIV NA VELIKOST VZORCA	
		dejavniki, ki so pomembni za revizorjevo proučevanje zneska pričakovane napačne navedbe, so obseg subjektivno določenih vrednosti postavk, izidi postopkov ocenjevanja tveganj, izidi preizkusov kontrol, izidi revizijskih postopkov iz prejšnjih obdobj in izidi drugih postopkov preizkušanja podatkov.
6. Razslojevanje populacije, kadar je to primerno	Zmanjšanje	Kadar je med denarnimi zneski postavk v populaciji velik razpon (raznolikost), utegne biti koristno populacijo razslojiti. Kadar je populacijo mogoče ustrezno razslojiti, bo skupna velikost vzorcev iz slojev na splošno manjša kot velikost vzorca, ki bi bil potreben za doseganje določene ravni tveganja pri vzorčenju, če bi vzeli samo en vzorec iz celotne populacije.
7. Število vzorčnih enot v populaciji	Zanemarljiv vpliv	Pri večjih populacijah ima dejanska velikost populacije majhen vpliv, če ga sploh ima, na velikost vzorca. Za majhne populacije pa revizijsko vzorčenje morda ne bo tako učinkovito kot drugi načini za pridobivanje zadostnih in ustreznih

DEJAVNIK	VPLIV NA VELIKOST VZORCA	
		revizijskih dokazov. (Kadar pa se za vzorčenje uporabijo denarni zneski, povečanje denarne vrednosti populacije zahteva tudi povečanje velikosti vzorca, razen če se to ne izravna s sorazmernim povečanjem pomembnosti za računovodske izkaze kot celoto [oziroma ravni pomembnosti za posamezne vrste poslov, salde na kontih ali razkritja, kadar je to primerno].)

Dodatek 4

(Glej odstavke A13.)

Metode izbiranja vzorca

Za izbiranje vzorcev je več metod. Glavne metode so:

- a) Naključno izbiranje (ki se izvaja z generiranjem naključnih števil, na primer z uporabo tablic naključnih števil).
- b) Sistematično izbiranje, pri katerem se število vzorčnih enot v populaciji deli z velikostjo vzorca, kar predstavlja vzorčni interval, na primer 50. Nato se po izbiri izhodišča znotraj prvih 50 enot izbere vsaka 50. vzorčna enota. Čeprav se izhodišče lahko določi na slepo, bo vzorec verjetneje resnično naključen, če je določen z uporabo računalniškega generatorja naključnih števil ali tablic naključnih števil. Kadar se revizor odloči za sistematično izbiranje, se mora prepričati, da vzorčne enote v populaciji niso razporejene tako, da se interval vzorčenja ujema z določenim vzorcem v populaciji.
- c) Vzorčenje denarnih zneskov je vrsta izbiranja s tehtanjem vrednosti (kot je opisano v Dodatku 1), pri katerem se na podlagi velikosti vzorca, izbiranja in ovrednotenja oblikuje sklep v denarno izraženih zneskih.
- d) Pri izbiranju na slepo revizor izbere vzorec brez uporabe kakršnekoli strukturirane metode. Čeprav revizor ne uporabi nobene urejene metode, se vseeno izogiba vsakemu zavestnemu predsodku ali predvidljivosti (tako da se na primer izogne postavkam, ki jih je težko izslediti, ali da vedno izbere ali izpusti prvo in zadnjo vknjižbo na vsaki strani) in na ta način poskuša zagotoviti, da imajo vse postavke v populaciji možnost biti izbrane. Pri statističnem vzorčenju izbiranje na slepo ni primerno.
- e) Skupinsko izbiranje je izbiranje skupin iz zaporednih postavk populacije. Skupinskega izbiranja praviloma ni mogoče uporabiti pri revizijskem vzorčenju, ker je večina populacij urejenih tako, da je za postavke v zaporedju mogoče pričakovati podobne značilnosti, ki pa so drugačne od značilnosti postavk drugje v populaciji. Čeprav je pregled skupine postavk v nekaterih okoliščinah morda primeren revizijski postopek, je to le redko ustrezna tehnika izbiranja vzorca, kadar namerava

revizor priti do veljavnega sklepa o celotni populaciji na podlagi vzorca.