

Svetovalni napotek 2320-3: Revizijsko vzorčenje

Temeljni standard v tej zvezi

2320 – Proučitev in ovrednotenje

Notranji revizorji morajo utemeljiti svoje sklepe in izide posla z ustrežno proučitvijo in ovrednotenjem pridobljenih informacij.

S tem povezan svetovalni napotek

2240-1 Delovni program posla

Notranji revizorji morajo pripraviti in pridobiti dokumentirano odobritev programa dela, preden začnejo izvajati notranjerevizijski posel. Program dela vključuje metode, ki jih je treba uporabiti, kot sta tehnološko zasnovana revizijska metoda in metoda vzorčenja.

1. Revizijsko vzorčenje se uporablja za zagotavljanje dejanskih dokazov in utemeljene podlage za oblikovanje sklepov o populaciji, iz katere je izbran vzorec. Notranji revizor bi moral oblikovati in izbrati revizijski vzorec, opraviti revizijske postopke in ovrednotiti izide vzorca, da pridobi zadostne, zanesljive, ustrezne in uporabne revizijske dokaze za doseg ciljev posla: zadostne, ker informacije vsebujejo dejstva, so ustrezne in prepričljive, tako da preudarna, dobro obveščena oseba lahko pride do enakih sklepov kot revizor; zanesljive, ker so informacije najboljše dosegljive, ki jih je mogoče pridobiti z uporabo ustreznih metod; ustrezne, ker informacije podpirajo opažanja in priporočila pri sprejetem poslu ter so skladne s cilji posla; uporabne, ker informacije pomagajo dati zagotovilo, da bo organizacija dosegla svoje cilje.
2. Revizijsko vzorčenje je opredeljeno kot uporaba revizijskih postopkov na manj kot 100 odstotkov postavk v skupini poslovnih dogodkov ali v računovodskih podatkih, tako da imajo vse vzorčne enote možnost biti izbrane. Populacija je opredeljena kot celota podatkov, iz katere je izbran vzorec, s katero želi notranji revizor priti do sklepov. Tveganje pri vzorčenju pa je opredeljeno kot tveganje, da bi se sklep notranjega revizorja na podlagi vzorca lahko razlikoval od sklepa, ki bi ga oblikoval, če bi bila celotna populacija obravnavana po istem revizijskem postopku.

Statistično in nestatistično vzorčenje

3. Statistično vzorčenje (npr. naključno in sistematično) vključuje uporabo metod, iz katerih je mogoče izpeljati matematično oblikovane sklepe o populaciji. Statistično vzorčenje omogoča revizorju oblikovati sklepe, podprte z aritmetičnimi stopnjami zaupanja (npr. verjetnost možnih napačnih sklepov) glede populacije izpisa podatkov. Izredno pomembno je, da je vzorec izbranih poslov reprezentativen za populacijo. Brez zagotovila, da vzorec predstavlja populacijo, je zmožnost oblikovanja sklepov na podlagi pregleda vzorca omejena, če ne celo zgrešena. Notranji revizor bi moral preveriti celovitost populacije in s tem zagotoviti, da je vzorec izbran iz ustreznega sklopa podatkov.
4. Nestatistično vzorčenje je način, za katerega se odloči revizor, ko želi za določitev velikosti vzorca uporabiti svoje lastne izkušnje in znanje. Nestatistično vzorčenje (po presoji) morda nima objektivne podlage, zato izidov vzorca pri ekstrapolaciji na celo populacijo ne bo mogoče matematično podpreti. To pomeni, da je vzorec lahko pristransko izbran in ni reprezentativen za populacijo. Pri izbiri načina vzorčenja notranji revizor običajno upošteva namen preizkusa, učinkovitost, značilnosti poslovanja, vgrajenega tveganja in vplive izidov. Nestatistično vzorčenje je mogoče uporabiti, kadar je treba hitro dobiti izide bolj za potrditev nekega stanja, na pa toliko za pridobitev matematično natančnih sklepov.
5. Pri oblikovanju revizijskega mnenja ali sklepa revizorji pogosto ne pregledajo vseh razpoložljivih informacij, saj bi bilo to v praksi težko izvedljivo, in do veljavnih sklepov lahko pridejo z revizijskim vzorčenjem. Pri uporabi statističnih ali nestatističnih načinov vzorčenja mora revizor oblikovati in izbrati revizijski vzorec, opraviti revizijske postopke in ovrednotiti izide vzorca, da pridobi zadostne, zanesljive, ustrezne in uporabne revizijske dokaze.
6. Metode za revizijsko vzorčenje so različne. Primeri nekaterih metod so:
 - naključno vzorčenje, pri katerem ni vnaprej določeno, katera enota bo izbrana v vzorec; vsaka enota v populaciji ima enako možnost, da bo izbrana;
 - vzorčenje po denarni enoti, pri kateri ima vsaka posamezna denarna (1 €) enota enako možnost, da bo izbrana v vzorec; uporablja se za ugotavljanje napačnih denarnih navedb, ki se lahko pojavijo v računovodskih podatkih;

IIA – Inštitut notranjih revizorjev

- razslojeno (stratificirano) vzorčenje, pri katerem gre za razširitev naključnega vzorčenja, pri katerem populacijo najprej razdelimo v ločene skupine, nato pa uporabimo naključni izbor enot iz posamezne skupine;
 - opisno (kvalitativno, atributivno) vzorčenje (vzorčenje na podlagi značilnosti) se uporablja za določitev značilnosti populacije, ki se vrednoti;
 - številsko (kvantitativno) vzorčenje se uporablja za določitev denarnega vpliva značilnosti populacije;
 - vzorčenje z izbiro tipičnih enot, ki temelji na revizorjevi strokovni presoji in je namenjeno potrjevanju določenega stanja, za katero revizor utemeljeno meni, da obstaja;
 - razkrivalno vzorčenje (angl. discovery sampling) se uporablja, kadar je na podlagi dokaza posamezne napake ali dogodka dovolj za sprožitev potrebna temeljita preiskava.
7. Pri oblikovanju velikosti in zgradbe revizijskega vzorca naj bi revizorji upoštevali posebne revizijske cilje, naravo populacije ter načine vzorčenja in izbiranja. Revizor naj razmisli tudi o tem, da je treba v oblikovanje in analizo metodologije vzorčenja vključiti ustrezne strokovnjake.
8. Način vzorčenja bo odvisen od namena vzorca. Za preverjanje skladnosti kontrol se praviloma uporablja opisno (kvalitativno, atributivno) vzorčenje, pri čemer je način vzorčenja usmerjen na neki dogodek ali posel (npr. kontrola pooblastila na računu). Za preizkušanje posameznih podatkov se pogosto uporablja številsko (kvantitativno) vzorčenje, kadar je enota vzorčenja denarna.
9. Glede na to, da naj bi bila populacija celoten sklop podatkov, iz katerih želi revizor vzeti vzorec za oblikovanje sklepa, mora biti populacija, iz katere se jemlje vzorec, ustrezna in preverjena kot popolna za določen cilj revizije.
10. Stratifikacija je lahko primerna pomoč pri uspešnem oblikovanju vzorca. Stratifikacija je postopek ločevanja populacije v homogene izrecno opredeljene podpopulacije, tako da glede na merila, uporabljena za stratifikacijo, vsaka enota vzorčenja lahko pripada samo eni podpopulaciji.

Opredelitev dopustnega in pričakovanega

11. Pri uporabi statističnega vzorca bi moral revizor upoštevati tveganje pri vzorčenju ter dopustne in pričakovane napake. Tveganje pri vzorčenju izhaja iz možnosti, da se revizorjev sklep razlikuje od sklepa, ki bi ga oblikoval, če bi bila celotna populacija obravnavana po istem revizijskem postopku. Obstajata dve vrsti tveganja pri vzorčenju:
- nepravilen sprejem je tveganje, da je preizkušana lastnost ali trditev ocenjena kot neverjetna, kadar je dejansko verjetna;
 - nepravilna zavrnitev je tveganje, da je preizkušana lastnost ali trditev ocenjena kot verjetna, kadar je dejansko neverjetna.

Z dopustnimi napakami se označuje največ napak, ki jih je revizor pripravljen sprejeti in pri tem še vedno sprejeti sklep, da je osnovna trditev pravilna. To ni vedno revizorjeva odločitev, saj je lahko določena z naravo poslovanja, po posvetu s poslovodstvom ali na podlagi dobre prakse. V nekaterih primerih že ena sama napaka ni sprejemljiva.

Pričakovane napake so napake, ki jih revizor v populaciji pričakuje na podlagi prejšnjih revizijskih izidov, sprememb v postopkih in dokazov/sklepov iz drugih virov.

12. Raven tveganja pri vzorčenju, ki jo je revizor pripravljen sprejeti, dopustna napaka in pričakovana napaka, vse troje vpliva na velikost vzorca. Tveganje pri vzorčenju je treba upoštevati glede na pristop do revizijskega tveganja, ki ga med drugim sestavljajo vgrajeno tveganje, tveganje pri kontroliranju in tveganje pri odkrivanju.
13. Uspešni postopki revizijskega vzorčenja bodo povečali pokritost z revizijami, osredotočenost in učinkovitost revizij in omogočili revizorju dati zagotovilo o poslovnih procesih, ki vplivajo na doseganje ciljev in nalog organizacije. Pomembno je, da revizor pri izbiri ustrezne metode revizijskega vzorčenja razume sprejeta navodila in standarde o vzorčenju in pozna poslovne procese in podatke, ki jih obdeluje.
14. Nепrekinjeno revidiranje omogoča notranjemu revizorju pravočasen preizkus celotne populacije, medtem ko revizijsko vzorčenje omogoča lažji izbor manj kot 100 odstotkov populacije.

IIA – Inštitut notranjih revizorjev

15. Notranji revizor bi moral analizirati morebitne napake, ki jih odkrije v vzorcu, da ugotovi, ali so to dejansko napake, in če je primerno, kakšni sta narava teh napak in vzrok zanje. Za tiste, ki jih oceni kot napake, bi moral tudi ugotoviti, ali je potrebno dodatno preizkušanje.
16. Kadar za določeno postavko vzorca ni mogoče pridobiti pričakovanih revizijskih dokazov, bo morda revizor lahko pridobil zadostne revizijske dokaze z izvajanjem drugih možnih postopkov za izbrano postavko (glej primere drugih možnih postopkov v 6. točki). Če revizor za izbrano postavko ne more uporabiti zasnovanih revizijskih postopkov ali drugih možnih postopkov, mora notranji revizor tako postavko obravnavati kot odstopanje od predpisane kontrole.
17. Notranji revizor bi moral projicirati izide vzorca na populacijo na način, ki je skladen z uporabljenim načinom za izbiro vzorca. Projekcija vzorca lahko vključuje tudi oceno verjetnih napak ali odstopanj v populaciji in oceno napak, ki zaradi nenatančnosti metode morda niso bile odkrite, skupaj s kakovostnimi vidiki najdenih napak. Razmisliti je treba, ali je uporaba revizijskega vzorčenja dala utemeljeno podlago za sklepe o populaciji, ki je bila preizkušana.
18. Revizor bi moral s primerjavo med napako, projicirano na populacijo, in sprejemljivo napako proučiti, ali so napake v populaciji morda večje od sprejemljive napake, in pri tem upoštevati izide drugih revizijskih postopkov, pomembnih za cilj revizije. Kadar je napaka, projicirana na populacijo, večja od sprejemljive napake, bi moral revizor ponovno oceniti tveganje vzorčenja, in če je to tveganje nesprejemljivo, razmisliti o razširitvi revizijskega postopka ali o izvajanju drugih možnih revizijskih postopkov.
19. Revizijska dokumentacija mora biti dovolj podrobna, da sta v njej jasno opisana cilj vzorčenja in uporabljeni postopek vzorčenja. V revizijski dokumentaciji morajo biti vključeni vir populacije, uporabljena metoda vzorčenja, parametri vzorčenja (npr. naključna začetna številka ali način pridobitve naključne začetne številke in interval izbire), izbrane postavke, podrobnosti o izvedenih revizijskih preizkusih in doseženi sklepi.
20. Ko notranji revizor poroča o izidih preizkušanja in doseženem sklepu, mora biti v poročilu dovolj informacij, da bralec lahko razume podlago za oblikovani sklep.

Opomba: To je svetovalni napotek za revizijsko vzorčenje in ni zasnovan tako, da bi dajal informacije o analizi podatkov. Informacije v zvezi z analizo podatkov so zapisane v globalni smernici za revizijo tehnologij (GTAG) 16 z naslovom *Tehnologije za analizo podatkov*, ki jo je izdal Inštitut notranjih revizorjev.

Objavljeno maja 2013.
