



Bruselj, 15. septembra 2016

**PRILOGA 3 K SMERNICI ŠT. 2**  
**O METODOLOGIJI VZORČENJA**

**Vsebina:**

1. Metodologija vzorčenja za preizkušanje sistema kontrol
2. Metodologija vzorčenja za preizkušanje podatkov operacij (statistično vzorčenje)
3. Nestatistično vzorčenje
4. Vzorčenje s stratificiranim pristopom (primeri)
5. Vzorčenje brez uporabe stratifikacije
6. Dodatno vzorčenje
7. Vzorčenje v različnih časovnih obdobjih

## 1. METODOLOGIJA VZORČENJA ZA PREIZKUŠANJE SISTEMA KONTROL

### 1.1. Splošen vidik

S preizkusi kontrol se ocenjujejo pomanjkljivosti kontroliranja in meri stopnja odklona od notranjih kontrol, s čimer se ugotavlja, ali postopki zagotavljajo pravilno obravnavo transakcij in torej podpirajo raven tveganja pri kontroliranju, ki jo oceni revizor.

V zvezi s tem se navede sklic na sezname ključnih in pomožnih kontrol, kot so na voljo na CIRCABC<sup>1</sup>.

**Preizkusi kontrol, vključno s preizkušanjem skladnosti, se morajo izvajati na ravni stratumov, torej na ravni IAKS in ne-IAKS.** Izvede se lahko tudi celovito ocenjevanje na ravni sklada. Pri preizkušanju sistema notranjih kontrol certifikacijski organ tudi:

- **Določi cilj preizkusa** glede na ugotovljena tveganja in uradne trditve, ki jih je treba preizkusiti. Na primer, certifikacijski organ želi preizkusiti kakovost kontrol za preverjanja na kraju samem, ki jih izvede plačilna agencija, in veljavnost rezultatov.
- **Določi populacijo in vzorčno enoto** glede na kontrole, ki se preizkušajo. Pri zgornjem cilju je populacija sestavljena iz naključnih pregledov na kraju samem, ki jih izvede plačilna agencija. Vzorčna enota je poročilo o kontroli na kraju samem.
- **Določi stanje odklona.** Stanje odklona se ugotavlja za vsako vzorčno enoto. Projicira se lahko na dveh ravneh: *(a) odkloni z možnim finančnim vplivom*, ki jih na primer povzročijo razlike med področji, ki jih ugotovita certifikacijski organ in plačilna agencija, ter *(b) odkloni brez možnega finančnega vpliva* zaradi formalnih napak, ki jih certifikacijski organ ugotovi v seznamih/poročilih plačilne agencije o kontrolah na kraju samem.

Pomanjkljivosti kontrole se lahko ocenjujejo na dveh ravneh:

- Pomanjkljiva zasnova in obstoj – kadar ni kontrole, potrebne za doseganje cilja; ali kadar cilj ne bi bil dosežen, tudi če bi kontrola ustrezno delovala.
- Pomanjkljivo delovanje – kadar ustrezno zasnovana kontrola ne deluje, kot bi morala; ali kadar oseba, ki kontrolo izvaja, nima pooblastil ali pristojnosti, da bi jo učinkovito izvedla.

---

<sup>1</sup> Library > Audit of agricultural expenditure > New guidelines on the calculation on the financial corrections C(2015)3675 > Final list of Key and Ancillary controls

Pomanjkljivost se lahko šteje za pomembno, kadar je zaradi nje same ali v kombinaciji z drugimi pomanjkljivostmi v sistemu notranjih kontrol mogoče razumno pričakovati, da se ne bo pravočasno preprečila, ugotovila in/ali odpravila pomembno napačna navedba.

Pri načrtovanju in izvajanju preizkusov revizije skladnosti je dovoljen nestatistični pristop; za opredelitev velikosti vzorcev glej oddelek 1.2.

Druga možnost, ki jo lahko revizorji uporabijo za preizkušanje kakovosti sistema notranjih kontrol (revizija sistema), je tehnika statističnega vzorčenja – atributivno vzorčenje na podlagi teorije binomske porazdelitve. Z atributivnim vzorčenjem se ocenjuje delež populacije z določeno značilnostjo in posledično ugotavlja, ali notranje kontrole ustrezno delujejo (pridobivanje odgovorov „da/ne“ ali predlogov o tem, ali je nekaj napaka ali ne, z merljivo stopnjo zanesljivosti).

### **1.2. Določanje velikosti vzorca**

Za preizkušanje skladnosti se ena vzorčna enota obravnava kot ena dokumentacija/transakcija, kjer je treba preveriti skladnost z vsemi veljavnimi ključnimi kontrolami pri vseh fazah veljavnih postopkov (sklepanje pogodb, pooblastila (vključno s pregledi na kraju samem), izvedba plačila in računovodstvo).

Kadar certifikacijski organ ne pričakuje izjem, je najmanjša priporočena velikost vzorca na ravni sklada 30 enot. Dodelitev 30 preizkusov skladnosti, opredeljenih za najmanjšo velikost vzorca na ravni sklada med različnimi populacijami/stratumi, se določi na podlagi strokovne presoje certifikacijskega organa. Enak postopek velja tudi za dolgove. V primeru majhne populacije, kot v oddelku 3.1, se lahko velikost vzorcev pri preizkušanju skladnosti prilagodi velikosti vzorcev pri preizkušanju podatkov. Na primer, če na podlagi pristopa majhnega vzorčenja preizkušanje podatkov poteka na 20 vzorcih, se preizkušanje skladnosti prav tako lahko omeji na 20 vzorcev.

Pričakovana stopnja odklona pri populaciji običajno ne bi smela preseči dopustne stopnje napak.

Dopustna napaka je izražena kot število neuspešnih kontrol v populaciji in je najvišja stopnja odklona od predpisane kontrole, ki so jo revizorji pripravljeni sprejeti, ne da bi spremenili načrtovano stopnjo tveganja pri kontroliranju. Praviloma se med načrtovanim tveganjem pri kontroliranju in dopustno stopnjo napak priporoča naslednje razmerje:

<b>Načrtovano tveganje pri kontroliranju</b>	<b>Dopustna stopnja napak</b>
Nizko	2 %–7 %
Srednje	6 %–12 %
Nekoliko < največje	11 %–20 %
Največje	Brez preizkusa

Za več podatkov

v zvezi s tem glej oddelek 2 Priloge 4.

Če preizkusi skladnosti pokažejo, da sistemi kontrole niso zadovoljivi ali so zadovoljivi le delno, se lahko certifikacijski organ na podlagi lastne strokovne presoje odloči:

1. da se ne bo zanašal na kontrolo, ali
2. povečati prvotno velikost vzorca, da dobi zadostno zagotovilo o delovanju sistema notranjih kontrol.

Upoštevajte, da povečanje vzorca ne bo nujno pomenilo zagotovila o učinkovitosti kontrol, vendar se z njimi lahko bolje opredelijo področja, ki jih je mogoče izboljšati, da se v nadaljevanju nenehno zagotavlja celovito spoštovanje postopkov.

Te primere, ko plačilna agencija dozdevno ni uspela sprejeti ustreznih sistemov kontrole, bi bilo treba vključiti v kazalnike, ki se pripišejo v akreditacijski matriki, in v mnenje certifikacijskega organa o delovanju sistema notranjih kontrol plačilne agencije.

Končna velikost vzorca se lahko določi glede na pogostost kontrole in velikost populacije (v povezavi z uporabljenim postopkom kontrole).

Ugotovljene odklone je treba oceniti, da se določijo vzroki za neuspelo kontrolo, možne posledice in potrebni sanacijski ukrepi. V tem primeru je treba v delovnih dokumentih navesti, ali je bila kontrola neuspešna zaradi pomanjkljive zasnove ali pomanjkljivega delovanja. V skladu s standardom MSR 330 (odst. 17) je treba oceniti tudi, ali: (a) so opravljeni preizkusi kontrol primerna podlaga za zanašanje na kontrole; (b) so potrebni dodatni preizkusi kontrol; ali (c) zahtevajo možna tveganja napačne navedbe uporabo postopkov preizkušanja podatkov.

Certifikacijski organ mora upoštevati tudi naravo sistema notranjih kontrol, vključno s tem, ali vsebuje ročne in/ali samodejne postopke kontrole. Če so kontrole samodejne, morajo preizkusi poleg ročnih kontrol vključevati tudi avtomatizirane poslovne kontrole in kontrole aplikacij ter oceno ustreznosti splošnih kontrol v informacijski tehnologiji. Če je delovanje teh splošnih kontrol zanesljivo, s čimer se zagotavlja, da so kontrole aplikacij primerna podlaga za zanašanje na kontrole, je morda dovolj, da se preizkusi zgolj omejeno število primerov delovanja avtomatizirane kontrole aplikacij.

Kadar je sistem notranjih kontrol ocenjen, lahko certifikacijski organ oceni obseg morebitnih nadaljnjih revizijskih postopkov preizkušanja podatkov, vključno s ponovnim ocenjevanjem začetnih predpostavk – glej tudi spodnjo točko 2.

### ***1.3. Preizkušanje skladnosti v okolju IT***

V fazi načrtovanja revizije mora certifikacijski organ analizirati okolje IT plačilne agencije. Certifikacijskemu organu mora biti jasno, katere sheme so visoko avtomatizirane in kako to vpliva na poročila Evropskemu kmetijskemu jamstvenemu skladu (EKJS) ali Evropskemu kmetijskemu skladu za razvoj podeželja (EKSRP) (znesek, tveganja, kompleksnost).

Za te sheme mora certifikacijski organ oceniti, v kolikšni meri so avtomatizirane kontrole primerna podlaga za zanesljivost ter ali so bile vloge in odgovornosti v informacijskem sistemu ustrezno dodeljene.

### ***Primer 1***

Na splošno so glavni koraki pri obravnavanju vloge za shemo osnovnega plačila / shemo enotnega plačila na površino (v informacijskem sistemu) naslednji:

- kmet svojo vlogo predloži prek spletne aplikacije;
- plačilna agencija preveri upravičenost zahtevka in izvede zahtevana samodejna navzkrižna preverjanja z uporabo sistema IAKS;
- po vnosu rezultatov upravnih pregledov in pregledov na kraju samem sistem izračuna znesek za plačilo ter pripravi odločbo o subvenciji in plačilni nalog.

Ključne kontrole vključujejo (seznam ni izčrpen):

- vlogo za shemo osnovnega plačila / shemo enotnega plačila na površino: preverjanje istovetnosti kmeta, statusa kmeta, datuma vloge, popolnosti vloge itd.
- obstoj računalniške zbirke podatkov „zahtevkov za pomoč“ (IAKS), ki jo sestavljajo sistem za beleženje identitete posameznega kmeta, sistem določanja za kmetijske parcele ter sistem za določanje in registracijo pravic do plačil;
- preverjanje nekaterih meril za upravičenost s samodejnimi kontrolami;
- vzpostavljene sisteme za zagotovitev pravilnega izračuna zneska pomoči za plačilo ob upoštevanju sankcij in zmanjšanj.

Certifikacijski organ ugotovi, ali ključne kontrole v informacijskem sistemu ustrezno delujejo (ali so odgovornosti pravilno vključene v informacijski sistem v skladu z organizacijsko strukturo, ali se vnos podatkov izvaja pravočasno, ali so kontrole aplikacij ustrezno opredeljene in izvajane, ali se zagotavlja njihovo stalno zanesljivo delovanje prek ustreznih in robustnih splošnih kontrol v informacijski tehnologiji, ali so transakcije točne, popolne in veljavne, ali je vzpostavljeno poročanje o napakah, ki zagotavlja pravočasno odkrivanje in popraviljanje napak ...).

Certifikacijski organ lahko preizkusi uporabniške kontrole na osnovi tradicionalnega preizkušanja skladnosti.

### ***Primer 2***

Revizija potrdi, da so bila pooblastila v sistemu ustrezno dodeljena (v skladu z organizacijo) ter da kontrole aplikacij zagotavljajo ustrezno pooblastilo in ločitev nalog v procesu. Splošne kontrole informacijske tehnologije dobro delujejo. Pod temi pogoji morda ni treba vsako leto zajeti vseh procesov informacijske tehnologije, temveč le v primeru sprememb.

## 2. METODOLOGIJA VZORČENJA ZA PREIZKUŠANJE PODATKOV OPERACIJ (STATISTIČNO VZORČENJE)

### 2.1. Raven zagotovila

Razmerje med ravno zagotovila, ugotovljeno iz sistema notranjih kontrol na eni strani in preverjanja podatkov na drugi, se določi s stopnjami „faktorjev zagotovila“ in „koeficienta zaupanja“, kot je prikazano spodaj:

Zagotovilo, pridobljeno iz preizkušanja skladnosti	Nizko <sup>2</sup>	Nizko	Srednje nizko	Srednje visoko	Visoko
<b>AR</b>	5 %	5 %	5 %	5 %	5 %
<b>IR</b>	60 %	60 %	60 %	60 %	60 %
<b>CR</b>	17 %	24 %	28 %	33 %	42 %
<b>IR x CR</b>	10 %	14 %	17 %	20 %	25 %
<b>DR</b>	50 %	35 %	30 %	25 %	20 %
<b>Stopnja zaupanja, ki se pridobi s preizkušanjem podatkov</b>	<b>50 %</b>	<b>65 %</b>	<b>70 %</b>	<b>75 %</b>	<b>80 %</b>
<b>Zagotovilo</b>		Nizko	Srednje nizko	Srednje visoko	Visoko
<b>AR</b>		5 %	5 %	5 %	5 %
<b>IR</b>		100 %	100 %	100 %	100 %
<b>CR</b>		25 %	33 %	50 %	100 %
<b>IR x CR</b>		25 %	33 %	50 %	100 %
<b>DR</b>		20 %	15 %	10 %	5 %
<b>Stopnja zaupanja, ki se pridobi s preizkušanjem podatkov</b>		<b>80 %</b>	<b>85 %</b>	<b>90 %</b>	<b>95 %</b>

Dejanska stopnja zaupanja, ki se ugotavlja s preizkušanjem podatkov, ki ga izvede certifikacijski organ, se lahko razlikuje od primerov v zgornjih preglednicah, vendar se morajo ti upoštevati kot minimalne zahteve pri dani stopnji tveganja pri delovanju, tveganja pri kontroliranju in tveganja pri odkrivanju.

<sup>2</sup> Zagotovilo, pridobljeno s preizkušanjem podatkov, se lahko zniža na 50 % le, kadar so istočasno izpolnjeni pogoji, opisani v oddelku 6.7.5 Smernice, na ravni populacije.

## 2.2. Metodologija vzorčenja za konservativni pristop k vzorčenju po denarni enoti (VDE)

**Opomba:** spodaj opisana metodologija se v smernicah GD REGIO imenuje konservativni pristop k VDE.

Konservativni pristop k VDE se opira na pristop atributivnega vzorčenja ter daje rezultate v denarnih zneskih z izbiro vzorčnih enot, ki so sorazmerne njihovi velikosti. Rezultatov ne navaja kot stopnje odklona.

Pri izbiri te metode je treba upoštevati naslednje predpostavke:

- » Pričakovana stopnja napačnih navedb v populaciji je majhna.
- » Znesek napačne navedbe v fizični enoti ne sme preseči zabeležene knjigovodske vrednosti enote.
- » Osredotoča se na precenitve.

**Prednosti in slabosti** te tehnike vzorčenja so navedene spodaj<sup>3</sup>:

Prednosti	Slabosti
Na splošno jo je lažje uporabiti kot klasično vzorčenje spremenljivk; enostavno je mogoče izračunati velikost vzorca in ovrednotiti rezultate.	Ni namenjena preverjanju podcenitev populacije; in ker se vzorec izbere „sorazmerno z velikostjo“, ni velike verjetnosti za izbiro majhnih zabeleženih količin, te količine pa so lahko močno podcenjene.
Za določitev velikosti vzorca ni treba upoštevati značilnosti populacije (npr. standardnega odklona).	Pri izbiri stanja nič ali negativnega stanja je treba upoštevati določene posebnosti. Če se pričakujejo podcenitve, so lahko potrebni določeni ukrepi glede zasnove.
Samodejno izbere vzorec sorazmerno z zneski denarnih enot; stratifikacija za zmanjšanje variabilnosti v zvezi z zneski ni potrebna.	Pri najdenih napačnih navedbah lahko preceni dopustnost tveganja pri vzorčenju pri dani stopnji tveganja.
Samodejno prepozna vsako posamezno pomembno transakcijo, če njen znesek presega interval vzorčenja.	Revizor mora običajno sešteti populacijo za postopek izbire VDE. Za zagotovitev, da je populacija popolna, mora revizor njeno skupno vrednost primerjati z letnimi obračuni.
Če revizor ne pričakuje (in tudi ne najde) napačnih navedb, se s to metodo običajno	Čim večja je pričakovana količina napačnih navedb, tem večja je velikost vzorca. V

<sup>3</sup> AICPA, Audit Sampling: Applying the New Audit Sampling Guide Requirements (Revizijsko vzorčenje: Uporaba novih zahtev glede revizijskega vzorčenja), 2012.

dobi izredno učinkovita velikost vzorca.	takšnih primerih utegne biti učinkovitejše klasično vzorčenje spremenljivk.
Izbira vzorca se lahko začne, preden je končna in popolna populacija povsem na voljo.	Običajno izračuna samo enostranske zgornje meje.

### **Določanje velikosti vzorca**

Pri uporabi VDE se velikost vzorca določi na osnovi predpostavke 2 % precenitve, kot je opredeljeno v oddelku 2.1 poročila:

- Določitev dopustne napačne navedbe – „**TM**“ (ki se imenuje tudi stopnja pomembnosti).
- Ocena pričakovane napačne navedbe – „**AM**“ (pričakovana napaka) in faktor povečanja – „**EF**“<sup>4</sup>.
- Količinska opredelitev sprejemljive stopnje nepravilne odobritve/faktor zagotovila – „**RF**“<sup>5</sup>. Glej tudi *Prilogo 3.2 (del A)*.
- Ocena vrednosti populacije po izločitvi enot, ki jih je treba preizkusiti 100 % (tj. enot, katerih vrednost presega interval, ali „neznačilnih“ operacij, kot so navedene v oddelku 6.7.3 smernice), imenovane tudi **vrednost preostanka populacije** – „**RM**“.
- Določitev ustrezne velikosti vzorca – „**n**“ z naslednjo enačbo:

$$n = \frac{RMxRF}{TM - (AMxEF)}$$

Ob upoštevanju zanašanja na sistem notranjih kontrol (vključno s tveganjem pomembno napačne navedbe) in pričakovane stopnje napak (pričakovana napačna navedba – AM) je lahko določena velikost vzorca:

#### **✚ Manjša velikost vzorca [35]**

- če se s preizkušanjem podatkov pridobi najmanjša raven zagotovila v vrednosti 50 %,
  - če se ne pričakujejo nobene napake in
  - majhno tveganje pri delovanju

<sup>4</sup> EF se razlikuje glede na stopnjo zaupanja: 99 % – 1,9; 95 % – 1,6; 90 % – 1,5; 85 % – 1,4; 80 % – 1,3; 75 % – 1,3; 70 % – 1,2; 50 % – 1.

<sup>5</sup> RF se razlikuje glede na stopnjo zaupanja: 99 % – 4,6; 95 % – 3; 90 % – 2,3; 85 % – 1,9; 80 % – 1,6; 75 % – 1,4; 70 % – 1,2; 60 % – 0,9; 50 % – 0,7.



## ✚ Večja velikost vzorca [299]

- če se s preizkušanjem podatkov pridobi največja raven zagotovila v vrednosti 95 %,
- če pričakovane napake glede na stopnjo pomembnosti znašajo 30 % in
- veliko tveganje pri delovanju

Preglednica ravni zagotovila iz oddelka 2.1 kaže naslednje veljavne velikosti vzorcev v primeru pristopa k VDE (velikosti vzorcev so izračunane z uporabo ACL):

Pričakovana napaka	Tveganje pri delovanju (60 %)					Tveganje pri delovanju (100 %)			
	Deluje dobro	Deluje dobro	Deluje	Deluje delno	Ne deluje	Deluje dobro	Deluje	Deluje delno	Ne deluje
Velikost vzorca v smislu posameznih zadetkov (transakcij)									
0 %	35	52	60	69	80	80	95	115	150
10 %	38	59	68	79	93	93	111	137	181
20 %	43	68	80	94	111	111	134	168	230
30 %	49	80	95	114	138	138	170	215	299

–

### 2.3. Standardni pristop k vzorčenju po denarni enoti

Standardni pristop k VDE je hibridna metoda, ki združuje prednosti obeh metod – atributivne metode in metode vzorčenja spremenljivk.

#### Določanje velikosti vzorca

Velikost vzorca se določi na podlagi enakih korakov, kot so navedeni zgoraj za klasično vzorčenje spremenljivk. Razlika je v tem, da je v primeru te tehnike vzorčenja velikost vzorca odvisna od povezave (združevanja) med napakami in knjigovodskimi vrednostmi, ki se odraža v tako imenovanem *standardnem odklonu stopenj napak* „ $\sigma_r$ “.

Primere velikosti vzorcev lahko najdete v **Dodatku 3.1**; velikost vzorca je navadno odvisna od stopnje tveganja pri delovanju, stopnje zanesljivosti ICS, pričakovanih napačnih navedb in standardnega odklona stopenj napak. Drugi primeri so na voljo v Smernicah za metode vzorčenja za revizijske organe (*Guidance on sampling methods for audit authorities*), (COCOF\_08-0021-03\_EN, Ref. Ares (2013)611939 – 09/04/2013). Ker se lahko pri tem pristopu velikost vzorcev precej razlikuje, odvisno od standardnega odklona za pilotni vzorec, se za dano populacijo/stratum priporočajo naslednje minimalne velikosti pilotnih vzorcev (splošni vzorec):

- Ocena v akreditacijski matriki je ,4‘ deluje dobro = [3,51; 4]: 40.
- Ocena v akreditacijski matriki je ,3‘ deluje = [2,51; 3,5]: 55.
- Ocena v akreditacijski matriki je ,2‘ deluje delno = [1,51; 2,5]: 70.

Pri teh predlaganih velikostih pilotnih vzorcev se upoštevajo:

- minimalna velikost vzorca za vzorec 1, ki je 30, in
- dejstvo, da pilotni vzorec lahko postane dejanski testni vzorec, če ocenjevanje napake pilotnega vzorca potrди parametre vzorčenja in revizijske predpostavke.

Če pa se pri pilotnem vzorcu razkrijejo sistemske šibkosti, je treba povečati dejansko velikost splošnega vzorca.

#### **2.4. Klasično vzorčenje spremenljivk**

Za zagotovitev popolnosti so vključene nekatere informacije o klasičnem vzorčenju spremenljivk (KVS). Vendar Komisija poudarja, da je bolj naklonjena uporabi metode VDE. Če se certifikacijski organi na podlagi strokovne presoje vseeno odločijo uporabiti drugačno metodo, kot je na primer KVS, je treba to ustrezno pojasniti v revizijski strategiji.

**Klasično vzorčenje spremenljivk** temelji na **teoriji normalne porazdelitve**, da se ovrednotijo izbrane značilnosti populacije na podlagi vzorca enot, ki sestavljajo populacijo. Temelji torej na konceptu, da se srednje (povprečne) vrednosti vzorčenih enot pri velikem številu vzorcev, vzetih iz ene same populacije, običajno vrtijo okrog dejanske srednje (povprečne vrednosti) v populaciji. Čim večja je velikost vzetega vzorca, tem večja je verjetnost, da bo srednja vrednost vzorca blizu dejanski vrednosti v populaciji.

Revizorju je na voljo več tehnik KVS, pri čemer mora upoštevati posebne faktorje posamezne tehnike, preden jo uporabi. Zasnova pristopa KVS vključuje matematične izračune, ki so zapleteni in jih je težko izvesti ročno. Ker bodo revizorji za pomoč pri določanju velikosti vzorca in ocenjevanje rezultatov na splošno uporabljali računalniške programe, matematične enačbe za te metode niso zajete v tej smernici. Primeri metod KVS vključujejo pristop srednje vrednosti na enoto, pristop določanja razlike in pristop določanja deleža.

**Prednosti in slabosti** klasičnega vzorčenja spremenljivk so navedene spodaj<sup>6</sup>:

<b>Prednosti</b>	<b>Slabosti</b>
------------------	-----------------

<sup>6</sup> AICPA, Audit Sampling: Applying the New Audit Sampling Guide Requirements (Revizijsko vzorčenje: Uporaba novih zahtev glede revizijskega vzorčenja), 2012.

Če je med zabeleženimi in revidiranimi vrednostmi veliko razlik, se lahko revizijski cilji s klasičnim vzorčenjem spremenljivk dosežejo z vzorcem manjše velikosti.	Bolj kompleksno je kot VDE; potrebna je podpora računalniških programov.
Ker izbira temelji na enoti in ne na sorazmernosti z velikostjo (PPS), je ta metoda pogosto ustrežnejša, kadar je revizija osredotočena na podcenitve.	Včasih je težko zanesljivo oceniti standardni odklon; uporabiti je treba prejšnje rezultate ali pilotne vzorce.
Vzorec je (po potrebi) lažje povečati, ne da bi bilo treba prerazporediti populacijo in ustvariti drug izbor na osnovi sorazmernosti z velikostjo.	V primeru (a) zelo velikih enot ali zelo velikih razlik med zabeleženimi in revidiranimi vrednostmi v populaciji ter (b) majhnega vzorca teorija normalne porazdelitve morda ni ustrezna. Kadar so napačne navedbe redke, prav tako ni mogoče uporabiti metod razlike in razmerja.
Pri vključitvi transakcij nične vrednosti (tj. zavrnjenih zahtevkov) v populacijo ni posebnosti glede oblike vzorca.	Kadar napačne navedbe niso pričakovane ali naj bi bile redke, klasično vzorčenje spremenljivk, ki temelji na ugotavljanju ustrezne zastopanosti razlik, morda ni praktično. V takšnih primerih se uporabi VDE.

Ker ta tehnika vzorčenja predvideva, da so vzorci spremenljivk izbrani na osnovi enote in ne sorazmernosti z velikostjo (npr. PPS), velja za ustrežnejšo pri vzorčenju populacij, pri katerih je poudarek na podcenitvah, kar se v okviru te smernice ne uporablja.

Dodatek 3.1 k tej prilogi vključuje primere velikosti vzorca, ki se uporabljajo tako za VDE kot za klasično vzorčenje spremenljivk.

### 3. NESTATISTIČNO VZORČENJE

#### 3.1. Vzorčenje pri majhnih populacijah operativnih transakcij

Pri majhni populaciji operativnih transakcij (manj kot 200 transakcij) so priporočene naslednje velikosti vzorcev:

Tveganje pri delovanju	Tveganja pri kontroliranju	Velikost vzorca (% št. populacije)
nizko	deluje dobro	10 %
nizko	deluje	15 %
nizko	deluje delno	20 %
nizko	ne deluje	25 %
visoko	deluje dobro	15 %
visoko	deluje	20 %
visoko	deluje delno	25 %
visoko	ne deluje	30 %

Ta preglednica se lahko uporabi tudi v primeru, ko se vzorec 1 vzame na podlagi naključno izbranih preverjanj na kraju samem. Če pa je v takem primeru naključnost prvotnega vzorca v zadostni meri zagotovljena, se ta vzorec lahko vzame tudi z uporabo VDE.

### 3.2. Vzorčenje za neoperativne transakcije

Neoperativne transakcije, kot so **gibanja dolgov** in **predplačila – varščine**, niso primerne za statistično vzorčenje. Metodologija nestatističnega vzorčenja se, čeprav v sklopu operativnih transakcij, uporabi tudi v primeru **javnega intervencijskega skladišča**. Priporočene velikosti vzorcev so prikazane spodaj:

Velikost populacije	Velikosti vzorcev							
	Majhno tveganje pri delovanju				Veliko tveganje pri delovanju			
	Raven zagotovila iz preizkušanja podatkov							
	65 %	70 %	75 %	80 %	80 %	85 %	90 %	95 %
< 50	5	6	7	8	8	9	10	11
[51–500]	13	14	15	16	16	17	18	20
[501–1 000]	16	18	19	20	20	21	23	25
[1 001–2 000]	20	21	23	24	24	26	27	30
> 2 000	26	28	30	32	32	34	36	40

Nestatistično vzorčenje ne omogoča določitve dosežene natančnosti. S tem se zniža raven zaupanja v rezultate, pridobljene z uporabo te metode, v primerjavi z uporabo statističnih pristopov.

V zvezi z dolžniki certifikacijski organ vzpostavi enotni vzorec za vsako populacijo (Priloga II – EKJS, Priloga II – EKSRP in Priloga III – EKJS, Priloga III – EKSRP). 40 enot se na primer vzorči za populacijo Priloge II EKJS. Testi bi morali zajeti preverjanje, ali so zneski iz ustreznih stolpcev tabel Priloge II/Priloge III pravilni, rezultat pa bi bilo treba sporočiti v obliki iz prilog 8–10 in 18 ter 20–21 k Smernici št. 3. Vendar če se lahko dokaže, da se gibanja dolgov za sklada EKJS in EKSRP upravljajo s skupnim sistemom notranjih kontrol, se lahko po istih načelih izvedeta preverjanje skladnosti in preverjanje podatkov na podlagi ene same populacije, ki zajema EKJS in EKSRP.

Če se certifikacijski organ odloči, da bo uporabil eno samo populacijo, morata biti v vzorcu zastopana oba sklada. Populacije za Prilogo II oziroma Prilogo III se lahko določijo na podlagi ene same populacije, ki zajema tako EKJS kot EKSRP.

Velikost vzorca za preizkušanje podatkov bi bilo treba določiti na podlagi rezultatov preizkušanja skladnosti. Na primer, če gre za majhno tveganje pri delovanju in

populacijo z več kot 2 000 enotami, lahko vzorec vsebuje 26 enot na populacijo, če je sistem kontrol ocenjen z „dobro“.

#### 4. VZORČENJE S STRATIFICIRANIM PRISTOPOM

Če se uporabi stratificirani pristop, je treba določiti dovolj velik vzorec za vsak stratum, za katerega je treba izračunati stopnjo neskladnosti. Če je mogoče, se stratificirani pristop od proračunskega leta 2017 dalje ne uporablja več. Za proračunsko leto 2018 in naprej je predvideno, da se stratificirani pristop ne bo več uporabljal.

Metodologija vzorčenja, predlagana v smernici, lahko uporablja stratificirani pristop. Kot je bilo pojasnjeno v oddelku 6.7.2 smernice, je lahko populacija opredeljena na ravni skladov (EKJS in EKSRP), pri čemer ima vsak dva vnaprej določena stratum: IAKS in ne-IAKS. Certifikacijski organ lahko, kadar se mu to zdi ustrezno, uporabi dodatni stratum, kot je opisano v zgoraj.

Spodnji primeri prikazujejo, kako je mogoče načrtovati delo glede na uporabljeno tehniko vzorčenja.

Primeri temeljijo na predhodnih informacijah, povzetih v spodnji preglednici:

Načrtovanje skupnega vzorca: skupno št. plačanih zahtevkov PA  [v tej fazi se delo načrtuje na podlagi predpostavk*]	Populacija – EKJS Št. plačanih zahtevkov: 649 966 Skupna vrednost zahtevkov: 573 026 718,04	
	Stratum 1 – IAKS	Stratum 2 – ne-IAKS*
Št. zahtevkov	609 302	40 664
Vrednost zahtevkov	415 205 530,29	157 821 187,75
Splošna ocena ICS	deluje (3)	deluje delno (2)
AM (na ravni TM – 2 %)	10 %	15 %
Načrtovanje koraka 1 preizkušanja podatkov: naključno preverjen vzorec PA na kraju samem	Populacija – EKJS Št. naključno preverjenih zahtevkov na kraju samem: 15 650 Skupna vrednost zahtevkov: 14 500 000	
	Stratum 1 – IAKS	Stratum 2 – ne-IAKS*
Št. preverjenih zahtevkov:	15 000	650
Vrednost zahtevkov	12 905 000	1 595 000
Ocena ICS za preverjanje na kraju samem	deluje dobro (4)	deluje (3)

<i>Tveganje pri delovanju</i>	<i>visoko</i>	<i>visoko</i>
<i>AM (na ravni TM – 2 %)</i>	<i>10 %</i>	<i>15 %</i>

\* Revizijsko delo mora biti načrtovano na podlagi ocenjenih ali proračunsko določenih odhodkov za določeno leto ali dejanskih podatkov prejšnjega leta, pri čemer se upoštevajo vse dodatne informacije o morebitnih spremembah, ki so se zgodile od takrat. Priporočljiv je preudaren pristop.

Če so v populaciji ugotovljene neznačilne vrednosti (glej tudi oddelek 4.5.3 smernice), jih je treba posebej preveriti. V zgornjem primeru se predvideva, da ni takšnih vrednosti.

Velikosti vzorcev se določajo glede na časovno zaporedje (glej tudi oddelek 6.2 smernice):

- **Določitev skupnega vzorca** v skladu z delom, ki ga mora certifikacijski organ opraviti v zvezi z revizijskima ciljema 1 in 2.
- **Določitev velikosti vzorca za korak 1 preizkušanja podatkov** (vzorec 1: pri preverjanju transakcij pregledov na kraju samem, ki temeljijo na naključnem izboru) ob upoštevanju najmanjše zahtevane velikosti vzorca (predlagana v točki (3)(e2) oddelka 6.2 smernice, tj. najmanj 30 enot).
- **Določitev velikosti vzorca za korak 2 preizkušanja podatkov** (vzorec 2): na podlagi integracije vzorca iz koraka 1 preizkušanja podatkov v skupni vzorec in morebitnih prilagoditev, potrebnih glede na končne dejanske odhodke.

Opozoriti je treba, da se velikosti vzorcev za skupni vzorec in torej za koraka 1 in 2 preizkušanja podatkov določijo na ravni sklada ob upoštevanju revizijskih parametrov: ocene sistema notranjih kontrol in pričakovane napačne navedbe (AM). Velikost vzorca, določena na ta način na ravni sklada, se nato glede na raven zahtevkov ali pričakovanih odhodkov sorazmerno razdeli med dva stratuma (IAKS in ne-IAKS). Če vzorec, katerega velikost je določena na ravni stratuma, obsega manj kot 30 transakcij, se razen za vzorec 2 uporabi empirično pravilo. Ko bo moral certifikacijski organ prilagoditi vzorec 1 na podlagi empiričnega pravila, rezultati (ocenjevanje napak), pridobljeni na ravni sklada, ne bodo reprezentativni za celotno populacijo. Certifikacijski organ bi moral v tem primeru bodisi stratuma obravnavati kot ločeni populaciji in napake oceniti le na ravni stratuma bodisi napake izračunati sorazmerno z velikostjo vzorca, določenega pred prilagoditvami na podlagi empiričnega pravila.

Druga možnost razdelitve velikosti vzorca med različne stratumе, ki se določi na ravni sklada, ne upošteva le deležev, ampak tudi standardni odklon na podlagi spodnje enačbe (imenovane tudi „Neymanova alokacija“):

$$n_h = n * ( N_h * S_h ) / [ \sum ( N_i * S_i ) ]$$

pri čemer je  $n_h$  velikost vzorca za stratum  $h$ ,  $n$  je skupna velikost vzorca,  $N_h$  je velikost populacije za stratum  $h$ ,  $S_h$  pa je standardni odklon stratuma  $h$ .

#### 4.1. Stratificirani pristop vzorčenja pri pristopu k VDE

Načrtovanje dela za preizkušanje podatkov ob upoštevanju različnih stopenj revizije.

V spodnji preglednici so povzete zahtevane velikosti vzorcev na podlagi **oddelka 2.2:**

<b>Načrtovanje velikosti skupnega vzorca: skupno št. plačanih zahtevkov PA</b>  <i>[v tej fazi se delo načrtuje na podlagi predpostavk]*</i>	<b>Populacija – EKJS</b> <b>Velikost vzorca (na podlagi splošne ocene „deluje delno“ za ICS in AM 15 %, 90 % zaupanje): 154</b>	
	<b>Stratum 1 – IAKS</b>	<b>Stratum 2 – ne-IAKS</b>
Delež stratumov v celotni populaciji	73 %	27 %
Velikost vzorca**	112 (154 * 73 %)	42 (154 * 27 %)
Interval vzorčenja na ravni stratumov***	3 707 192,23 (415 205 530,29/112)	3 757 647,33 (157 821 187,75/42)
Interval vzorčenja na ravni populacije	<b>3 720 952,71</b> (573 026 718,04/154)	
<b>Korak 1 preizkušanja podatkov: naključno preverjen vzorec PA na kraju samem</b>	<b>Populacija – EKJS</b> <b>Velikost vzorca (na podlagi ocene OTSC za ICS „deluje“ in AM 15 %, 85 % zaupanje): vzorec 1: 123 prilagojeno na 139 (zaradi najmanjše zahtevane velikosti vzorca, glej spodaj)</b>	
	<b>Stratum 1 – IAKS</b>	<b>Stratum 2 – ne-IAKS*</b>
Delež stratumov v celotni populaciji	89 % (12 905 000/14 500 000)	11 % (1 595 000/14 500 000)
Velikost vzorca	109 (123 * 89 %)	14 (123 * 11 %)
<i>Popravljen velikost vzorca na podlagi empiričnega pravila</i>	109****	30****
Interval vzorčenja	118 394,50 (12 905 000/109)	53 166,67 (1 595 000/30)
<b>Korak 2 preizkušanja podatkov:</b>  integracija vzorca 1 v skupni vzorec, določitev	<b>Populacija – EKJS</b> <b>Vzorec 2: 15 (154–139)</b>	
	<b>Stratum 1 – IAKS</b>	<b>Stratum 2 – ne-IAKS</b>

vzorca 2		
Velikost vzorca**	3 (112–109)	12 (42–30)

\* Na stopnji plačila je treba velikost tega vzorca prilagoditi tako, da upošteva dejanske končne odhodke. Zgornji primer zaradi enostavnosti ne predvideva potrebe po prilagoditvi. Na tej stopnji torej ni treba načrtovati dodatnega ponovnega preverjanja na kraju samem. Če je treba skupni vzorec povečati, ker so dejanski odhodki večji od ocenjenih, se prilagodi velikost vzorca 2.

\*\* Pri razdelitvi skupnega vzorca med različne stratumе, ki se določi na ravni sklada (IAKS, ne-IAKS ali kot je določeno), je treba upoštevati vnaprej določena merila, kot so delež odhodkov, pričakovana napačna navedba ali drugi parametri.

\*\*\* Interval vzorčenja na ravni stratumov je priporočljivo uporabiti, če certifikacijski organ meni, da je potrebna potrditev rezultatov iz vzorcev za vsako raven stratumov posebej (npr. za stopnjo neskladnosti za raven EKJS IAKS, EKSRP IAKS in ne-IAKS v skladu z ravnjo statistike).

\*\*\*\* Upošteva se lahko tudi najmanjša zahtevana velikost vzorca (predlagana v točki (3)(e2) oddelka 6.2 smernice, tj. najmanj 30 enot).

### Izjema:

Če je celotna velikost vzorca za enega od stratumov manjša od 30 (ali če je naključni vzorec za preglede na kraju samem manjši od 200 enot, kar je ustrezna velikost vzorca za nestatistično vzorčenje v skladu z oddelkom 3.1) in mora certifikacijski organ zaradi empiričnega pravila velikost vzorca za stratum povečati, certifikacijski organ postopa na naslednji način:

- velikost vzorca za večji stratum se poveča na celotno število enot, kot je izračunano za celotno populacijo. Certifikacijski organ nato najverjetnejši obseg napake in zgornjo mejo napake izračuna v skladu s parametri skupnega vzorca z uporabo intervala vzorčenja glede na skupni plačani znesek za ta stratum;
- druga velikost vzorca stratum se poveča na 30 (ali drugo ustrezno velikost vzorca za majhne velikosti vzorca, kadar je število plačil nižje od 200 v skladu z oddelkom 3.1). V takih primerih certifikacijski organ za navedeni stratum izračuna samo ekstrapolirano napako (gl. nestatistično vzorčenje v skladu z oddelkom 3.1);
- ekstrapolirana napaka za slednji stratum se doda najverjetnejšemu obsegu napake oziroma zgornji meji napake osnovnega stratum, da se določi skupna napaka za sklad.

<b>Celotni vzorec</b>	EKJS	
	IAKS	ne-IAKS



Splošna ocena ICS		deluje (3)	
AM		15 %	
Raven zagotovila		85 %	
TM		2 %	
Velikost vzorca z uporabo ACL		122	
Vrednost zahtevkov EU EUR	stratum	3 361 993 130,00	126 243 116,88
	populacija	3 488 236 246,88	
Delež stratumov v celotni populaciji		<b>96,38 %</b>	<b>3,62 %</b>
TM		2 %	
	stratum	67 239 862,60	2 524 862,34
	populacija	69 764 724,94	
AM	stratum	10 085 979,39	378 729,35
	populacija	10 464 708,74	
Velikost vzorca	populacija	122	
	stratum	118	4
Popravljen velikost vzorca	stratum	122	30
Interval vzorčenja	stratum	28 491 467,20	4 208 103,90

V tem primeru bo imel stratum IAKS velikost vzorca, ki bo ustrezala začetni velikosti vzorca, izračunani na ravni sklada (122 enot v zgornjem primeru), kar omogoča izračun statistično veljavnih najverjetnejšega obsega napake in zgornje meje napake na podlagi intervala vzorčenja za ta stratum (28 491 467,20 v zgornjem primeru).

Stratum ne-IAKS bo obravnavan ločeno kot nestatistični vzorec, za katerega se bo izračunala le ekstrapolirana napaka. Dodana bo najverjetnejšemu obsegu napake in zgornji meji napake stratuma IAKS (tj. obravnavan bo kot znana napaka), da se izračuna skupna napaka za sklad.

## 5. VZORČENJE BREZ UPORABE STRATIFIKACIJE

Kot je bilo pojasnjeno v oddelku 6.7.2 smernice, je lahko populacija opredeljena tudi na ravni EKJS in EKSRP IAKS ter ne-IAKS. Certifikacijski organ lahko, kadar se mu zdi to primerno, določi dodatne populacije (npr. intervencijski ukrepi) v skladu s pojasnili iz zgoraj navedenega oddelka.

Spodnji primeri prikazujejo, kako je mogoče načrtovati delo.

Primeri temeljijo na predhodnih informacijah, povzetih v spodnji preglednici:

<b>Načrtovanje skupnega vzorca:</b> <u>skupno št. plačanih zahtevkov PA</u>	<b>Sklad – EKJS</b> Št. plačanih zahtevkov: 649 966 Skupna vrednost zahtevkov: 573 026 718,04
---	---

<i>[v tej fazi se delo načrtuje na podlagi predpostavk*]</i>	<b>Populacija 1 – IAKS</b>	<b>Populacija 2 – ne-IAKS*</b>
Št. zahtevkov	609 302	40 664
Vrednost zahtevkov	415 205 530,29	157 821 187,75
<i>Splošna ocena ICS</i>	<i>deluje (3)</i>	<i>deluje delno (2)</i>
<i>AM (na ravni TM – 2 %)</i>	<i>10 %</i>	<i>15 %</i>
<b>Načrtovanje koraka 1 preizkušanja podatkov: naključno preverjen vzorec PA na kraju samem</b>	<b>Sklad – EKJS</b>	
	Št. naključno preverjenih zahtevkov na kraju samem: 15 650 Skupna vrednost zahtevkov: 14 500 000	
	<b>Populacija 1 – IAKS</b>	<b>Populacija 2 – ne-IAKS*</b>
Št. zahtevkov	15 000	650
Vrednost zahtevkov	12 905 000	1 595 000
<i>Ocena ICS za preverjanje na kraju samem</i>	<i>deluje dobro (4)</i>	<i>deluje (3)</i>
<i>Tveganje pri delovanju</i>	<i>nizko</i>	<i>visoko</i>
<i>AM (na ravni TM – 2 %)</i>	<i>10 %</i>	<i>15 %</i>

Velikosti vzorcev bi se morale določiti glede na časovno zaporedje (glej tudi oddelek 6.2 smernice):

- **Določitev skupnega vzorca** v skladu z delom, ki ga mora certifikacijski organ opraviti v zvezi z revizijskima ciljema 1 in 2.
- **Določitev velikosti vzorca za korak 1 preizkušanja podatkov** (vzorec 1: pri preverjanju transakcij pregledov na kraju samem, ki temeljijo na naključnem izboru), pri čemer se lahko upošteva tudi najmanjša zahtevana velikost vzorca (predlagana v točki (3)(e2) oddelka 6.2 smernice).
- **Določitev velikosti vzorca za korak 2 preizkušanja podatkov** (vzorec 2): na podlagi integracije vzorca iz koraka 1 preizkušanja podatkov v skupni vzorec in morebitnih prilagoditev, potrebnih glede na končne dejanske odhodke.

Opozoriti je treba, da se velikosti vzorcev za skupni vzorec, vključno z vzorcem za koraka 1 in 2 preizkušanja podatkov, določijo na ravni populacije (IAKS in ne-IAKS) ob upoštevanju revizijskih parametrov: ocene sistema notranjih kontrol in pričakovane napačne navedbe (AM).

## 5.1. Pristop vzorčenja pri pristopu k VDE (brez stratifikacije)

Načrtovanje dela za preizkušanje podatkov ob upoštevanju različnih stopenj revizije.

V spodnji preglednici so povzete zahtevane velikosti vzorcev:

Načrtovanje velikosti skupnega vzorca: <u>skupno št. plačanih zahtevkov PA</u>  <i>[v tej fazi se delo načrtuje na podlagi predpostavk]*</i>	Sklad – EKJS	
	Populacija 1 – IAKS	Populacija 2 – ne-IAKS
Velikost vzorca**	70	154
Interval vzorčenja na ravni populacije	5 931 507,57	1 024 812,9
Korak 1 preizkušanja podatkov: <u>naključno preverjen vzorec PA na kraju samem</u>	Sklad – EKJS	
	Populacija 1 – IAKS	Populacija 2 – ne-IAKS
Velikost vzorca***	30	30
Interval vzorčenja	430 166,67 (12 905 000/30)	53 166,67 (1 595 000/30)
Korak 2 preizkušanja podatkov: integracija vzorca 1 v skupni vzorec, določitev vzorca 2	Sklad – EKJS vzorec 2 = skupni vzorec – vzorec 1	
	Stratum 1 – IAKS	Stratum 2 – ne-IAKS
Velikost vzorca	40 (70–30)	123 (154–30)

\* Na stopnji plačila je treba velikost tega vzorca prilagoditi tako, da upošteva dejanske končne odhodke. Zgornji primer zaradi enostavnosti ne predvideva potrebe po prilagoditvi. Na tej stopnji torej ni treba načrtovati dodatnega ponovnega preverjanja na kraju samem. Če je treba skupni vzorec povečati, ker so dejanski odhodki večji od ocenjenih, se prilagodi velikost vzorca 2.

\*\* Za IAKS je bila uporabljena 70-odstotna stopnja zaupanja (ICS deluje – dobro), za ne-IAKS pa 90-odstotna stopnja zaupanja (ICS deluje delno – zadostno). V tem primeru se tveganje za ukrepe na podlagi IAKS šteje za nizko, ker ni pričakovane zapletenosti ali visoke stopnje subjektivnosti, ni sodelovanja s pooblaščenimi organi itd. (na podlagi strokovne presoje certifikacijskega organa).

\*\*\* Upošteva se najmanjša zahtevana velikost vzorca (predlagana v točki (3)(e2) oddelka 6.2 smernice).

## 6. DODATNO VZORČENJE

Dodatno vzorčenje je lahko potrebno v naslednjih okoliščinah:

### *a) Nepotrditve predpostavk, uporabljenih za vzorčenje*

V naslednjih primerih običajno ni sprejemljive podlage za sklepe o populaciji, ki je bila preizkušena:

- skupna projicirana napaka (TPE) presega vrednost pričakovane napake (AM) in
- zgornja meja napake (UEL) presega raven pomembnosti, čeprav je TPE pod ravno pomembnosti.

**Opomba.** Čim bliže je projicirana napačna navedba dopustni napačni navedbi, tem verjetneje je, da dejanska napačna navedba v populaciji lahko presega dopustno napačno navedbo.

V skladu z odstavkom 23 standarda MSR 530 velja, da če revizor ugotovi, da revizijsko vzorčenje ni dalo sprejemljive podlage za sklepe o populaciji, ki je bila preizkušena, lahko:

- 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.

Določi se lahko naslednje dodatno delo:

- vnovičen pregled ekstrapoliranih napak; preverjanje, ali je mogoče ugotoviti znano napako;
- povečanje vrednosti pričakovanih napačnih navedb (za izvedbo dodatnega vzorčenja);
- povečanje vrednosti pričakovanih napačnih navedb in stopnje zaupanja za preizkušanje podatkov (za izvedbo dodatnega vzorčenja).

Certifikacijski organ mora pri načrtovanju dodatnega dela upoštevati prvotne parametre in rezultate prvotnega preverjanja. O obsegu potrebnega dodatnega dela mora vedno odločati po lastni strokovni presoji. Vendar pa je v primerih, ko prvotna predpostavka certifikacijskega organa nima trdne realne osnove in certifikacijski organ ne izvede dodatnega dela, to treba ustrezno razložiti. Če je dodatno delo končano pred oddajo

dokumentacije o certificiranju, mora biti dovolj podrobno opisano in obrazloženo v poročilu o certificiranju.

➤ Stopnja realizirane natančnosti v primerjavi z dopustno napačno navedbo (TM)

Dodatno vzorčenje je lahko potrebno, kadar realizirana natančnost (v primeru VDE vsota osnovne natančnosti – Bp in dodatne dopustnosti – Ia) presega TM. V takšnih primerih lahko certifikacijski organ odloči, da pri vzorčenju obstaja nesprejemljivo tveganje, da vrednost dejanske napačne navedbe v populaciji presega vrednost dopustne napačne navedbe. Certifikacijski organ lahko podobno sklene tudi v primeru, ko skupna projicirana napačna navedba (TPM) presega TM.

Rezultati drugih revizijskih postopkov prispevajo k revizorjevi oceni tveganja, da je dejanska napačna navedba v populaciji večja od dopustne napačne navedbe. To tveganje je mogoče zmanjšati, če se pridobijo dodatni revizijski dokazi (glej odstavek A22 MSR 530).

Kar zadeva dodatno vzorčenje, je treba pri pridobivanju dodatnega vzorca upoštevati nekatera skupna načela:

- Dodatni vzorec se vzame iz preostale populacije po izločitvi že preverjenih transakcij.
- Priporočeni sta enaki tehnika vzorčenja in izbira vzorca kot pri prvotnem vzorcu.
- Dodatni vzorec se nato doda prvotnemu. Napake, ugotovljene v dodatnem vzorcu, se upoštevajo pri izračunu stopnje napak iz revizije naključnega statističnega vzorca. Skupna projicirana napaka in natančnost se določita ob upoštevanju obeh vzorcev kot enega globalnega vzorca.

Dodatno vzorčenje je ponazorjeno na stopnji vzorčenja v oddelku 5 te priloge in ocenjevanja napak v Prilogi 4.

### ***b) Druge okoliščine***

Opozoriti je treba tudi, da je lahko dodatno vzorčenje potrebno v primerih, ko področja velikega tveganja niso v zadostni meri pokrita z naključnim statističnim vzorcem in ko utegne biti za nadaljnjo preiskavo teh tveganj potreben dodaten vzorec. To je mogoče rešiti z določitvijo vnaprejšnjih ločenih stratumov poleg dveh že navedenih stratumov: IAKS in ne-IAKS.

V tem primeru se napake, ugotovljene v dodatnem vzorcu, ne upoštevajo pri izračunu stopnje napak iz revizije naključnega statističnega vzorca.

## **7. VZORČENJE V RAZLIČNIH ČASOVNIH OBDOBJIH**

Na splošno bi moral biti vzorec vzet ob upoštevanju celotnega obdobja, zajetega v reviziji, in plačanih skupnih zneskov. Vendar se porazdelitev revizijskega dela v celotnem revizijskem obdobju šteje za dobro revizijsko prakso. Certifikacijski organ se lahko torej odloči vzeti vzorce v različnih časovnih obdobjih, s čimer zagotovi boljšo porazdelitev dela.

V vseh primerih, ko se certifikacijski organ odloči porazdeliti delo prek različnih časovnih obdobj, je treba opraviti naslednjo analizo:

- a) Kakšni so bili rezultati vzorca in ali se lahko utemeljeno pričakuje, da bodo veljali za obdobje, ki še ni bilo vzorčeno?
- b) Kakšna je narava preostalega obdobja, ali ima podobne značilnosti kot kontrolirano obdobje?
- c) Kako dolgo je preostalo obdobje? Najbolje je, da je obdobje, iz katerega je vzet vzorec, čim daljše. Čim bolj je vzorec porazdeljen po revizijskem obdobju, tem bolj zanesljivi bodo rezultati.
- d) Kakšni sta narava in količina zadevnih transakcij? Čim bolj homogena in čim večja je populacija, tem verjetneje bo vzorec, vzet iz zgolj dela revidiranega obdobja, reprezentativen.
- e) S kakšnimi preverjanji preostalega obdobja je mogoče še dodatno utemeljiti rezultate iz vzorca?
- f) Kateri ostali dejavniki so še pomembni za rezultate iz vzorca? Ali so se pogoji, ki lahko vplivajo na rezultate, v preostalem obdobju spremenili?

Certifikacijski organ mora v vsakem primeru zagotoviti, da se odhodki iz proračunskega leta kontrolirajo z ustreznim preizkušanjem podatkov.

Certifikacijski organ mora v okviru stratificiranega pristopa vzorčenja, opisanega v oddelku 5 te priloge, načrtovati vzorčenje v različnih časovnih obdobjih. Zato je mogoče opredeliti **naslednje korake**:

- 1) **Korak 1:** določitev velikosti skupnega vzorca na ravni populacije (EKJS, EKSRP).
- 2) **Korak 2:** določitev velikosti vzorca, potrebnega za kontrolo na ravni populacije na kraju samem, razdeljenega med stratuma (IAKS in ne-IAKS) – vzorec 1.
- 3) **Korak 3:** vsak stratum se nato razdeli na dva do štiri podstratume, odvisno od tega, kako želi certifikacijski organ časovno porazdeliti delo.
- 4) **Korak 4:** ocenjevanje se najprej združi na ravni stratumov in nato na ravni populacije.

Enak pristop se lahko uporabi za vzorec 2, odvisno od njegove velikosti in načrtovanega časa za preizkušanje podatkov.