

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 530
EȘANTIONAREA ÎN AUDIT ȘI ALTE PROCEDURI DE TESTARE
SELECTIVE

CUPRINS

	Paragrafe
Introducere.....	1-2
Definiții.....	3-12
Probe de audit.....	13-17
Considerente referitoare la risc în obținerea probelor.....	18-20
Proceduri de obținere a probelor.....	21
Selecția elementelor de testare în vederea obținerii probelor de audit.....	22-27
Modele de eșantionare statistică și nestatistică.....	28-30
Structura eșantionului.....	31-39
Mărimea eșantionului.....	40-41
Selectarea eșantionului.....	42-43
Executarea procedurii de audit.....	44-46
Natura și cauza erorilor.....	47-50
Proiectarea erorilor.....	51-53
Evaluarea rezultatelor eșantionului.....	54-56
Data intrării în vigoare.....	57
Anexa 1: Exemple de factori care influențează mărimea eșantionului în cazul testelor de control	
Anexa 2: Exemple de factori care influențează mărimea eșantionului în cazul procedurilor de fond (testelor detaliate)	
Anexa 3: Metode de selectare a eșantionului	

Standardele Internaționale de Audit (ISA) urmează a se aplica în auditul situațiilor financiare. De asemenea, ISA urmează a se aplica, adaptate după caz, auditului altor informații și servicii conexe.

ISA conțin principiile de bază și procedurile esențiale (identificate după fontul literei cu care sunt tipărite, și anume, caractere aldine), precum și recomandările aferente sub forma materialelor explicative și a altor materiale. Principiile de bază și procedurile esențiale trebuie să fie interpretate în contextul materialelor explicative, și al altor materiale care oferă îndrumări privind modul de aplicare.

Pentru înțelegerea și aplicarea principiilor de bază și a procedurilor esențiale, precum și a recomandărilor aferente trebuie să se ia în considerare întregul text al standardului, incluzându-se și materialele explicative și celelalte materiale conținute în standard, și nu doar textul tipărit cu caractere aldine.

În situații excepționale, un auditor financiar poate considera necesară abaterea de la standard, cu scopul de a realiza mai eficient obiectivul angajamentului. Când apar astfel de situații, contabilul profesionist trebuie să fie pregătit să justifice această abatere.

ISA trebuie să se aplice doar aspectelor semnificative.

Perspectiva Sectorului Public (PSP) emisă de Comitetul pentru Sectorul Public al Federației Internaționale a Contabililor este stabilită la sfârșitul fiecărui ISA. Când nu este adăugată nici o PSP, ISA se aplică sectorului public sub toate aspectele semnificative.

Introducere

1. Scopul acestui Standard Internațional de Audit (ISA) este de a stabili reguli și de a furniza recomandări pentru folosirea procedurilor de eșantionare în audit și a altor mijloace de selectare a elementelor pentru testare, în vederea adunării probelor de audit.
2. **Atunci când concepe procedurile de audit, auditorul trebuie să determine metodele optime pentru selectarea elementelor pentru testare, astfel încât să adune probe de audit care să vină în întâmpinarea obiectivelor testelor de audit.**

Definiții

3. “Eșantionarea în audit” (eșantionare) presupune aplicarea procedurilor de audit pentru mai puțin de 100% din elementele din cadrul soldului unui cont sau unei clase de tranzacții, astfel încât toate eșantioanele să aibă posibilitatea de a fi selectate. Acest fapt va permite auditorului să obțină și să evalueze probele de audit asupra câtorva caracteristici ale elementelor selectate, cu scopul de a formula sau de a asista la formularea unei concluzii referitoare la populația din cadrul căreia a fost extras eșantionul. Eșantionarea în audit poate folosi atât o abordare statistică, cât și una non-statistică.
4. Pentru scopul acestui Standard, “eroare” înseamnă atât abateri de la control, atunci când sunt derulate teste asupra controalelor, cât și denaturări, atunci când sunt derulate proceduri de fond. Similar, eroarea totală este folosită pentru a se exprima fie rata abaterii, fie gradul de denaturare.
5. “Eroarea atipică” reprezintă o eroare care este rezultatul unui eveniment izolat care nu se repetă în alte situații în afara celor special identificate și este, în consecință, nereprezentativă pentru erorile din populație.
6. “Populația” reprezintă un întreg set de date din rândul cărora este selectat un eșantion și despre care un auditor dorește să tragă concluzii. De exemplu, toate elementele din soldul unui cont sau dintr-o clasă de tranzacții constituie o populație. O populație poate fi divizată în straturi sau subpopulații, unde fiecare strat este examinat separat. Termenul de “populație” este folosit pentru a include termenul de “strat”.
7. “Riscul de eșantionare” ia naștere ca urmare a faptului că există posibilitatea ca auditorul să ajungă la o concluzie, în baza unui eșantion, care este diferită de concluzia la care s-ar fi ajuns în situația în care întreaga populație ar fi fost supusă unei proceduri de audit identice. Există două tipuri de riscuri de eșantionare:
 - (a) riscul ca auditorul să tragă concluzia, în cazul unui test de control, că riscul de control este mai mic decât este în realitate sau, în cazul unei proceduri de fond, că nu există o eroare importantă, atunci când, în realitate, există. Acest tip de risc afectează eficiența auditului și este mai mult decât probabil să conducă la o opinie de audit nepotrivită;
 - (b) riscul ca auditorul să tragă concluzia, în cazul unui test de control, că riscul de control este mai mare decât este în realitate sau, în cazul unei proceduri de fond, că o eroare importantă există atunci când, în realitate, ea nu există. Acest tip de risc afectează eficiența auditului și va conduce, de regulă, la eforturi suplimentare pentru a se stabili dacă concluziile inițiale au fost incorecte.

Complementii matematici ai acestor riscuri sunt denumiți intervale de încredere.

8. “Riscul de neșantionare” ia naștere ca urmare a apariției unor factori ce determină auditorul să ajungă la o concluzie eronată din motive care nu au legătură cu mărimea eșantionului. De exemplu, majoritatea probelor de audit sunt mai degrabă persuasive decât conclusive, auditorul putând folosi proceduri neadecvate sau putând interpreta greșit probele ori să nu recunoască o eroare.
9. “Unitatea de eșantionare” reprezintă elementele individuale care constituie o populație, de exemplu, cecurile emise, operațiunile de creditare a extraselor de cont, facturile de vânzare sau soldurile creanțelor, ori o unitate monetară.
10. “Eșantionarea statistică” reprezintă o abordare a eșantionării ce are următoarele caracteristici:
 - (a) selecția eșantionului se face aleator; și
 - (b) folosirea teoriei probabilităților pentru a evalua rezultatele eșantionării, inclusiv măsurarea riscului de eșantionare.

O abordare a eșantionării care nu prezintă caracteristicile (a) și (b) este considerată o eșantionare non-statistică.
11. “Stratificarea” este un proces de divizare a populației în subpopulații, fiecare dintre acestea fiind un grup de unități de eșantionare ce prezintă caracteristici similare (cel mai adesea valoare monetară).
12. “Eroarea tolerabilă” reprezintă eroarea maximă într-o populație pe care o acceptă auditorul.

Probe de audit

13. În concordanță cu Standardul 500 “Probe de audit”, probele de audit sunt obținute în urma unui mix corespunzător de teste asupra controalelor și proceduri de fond. Tipul de test ce trebuie derulat este important pentru a înțelege aplicarea procedurilor de audit în culegerea probelor de audit.

Teste ale controalelor

14. În concordanță cu Standardul 400 “Evaluarea riscurilor și controlul intern”, testele asupra controalelor sunt efectuate dacă auditorul are în vedere evaluarea unui nivel scăzut al riscului de control pentru o anumită aserțiune.
15. Bazându-se pe cunoștințele sale în ceea ce privește sistemele contabil și de control intern, auditorul identifică caracteristicile sau atributele care indică realizarea unui control, ca și posibilele deviații care indică abaterea de la realizarea sa corespunzătoare. Prezența sau absența atributelor poate fi apoi testată de către auditor.
16. Eșantionarea în audit pentru testele de control este în general corespunzătoare, atunci când aplicarea controlului generează probe ale aplicării sale (de exemplu, inițialele unui administrator de credit situate pe o factură ce indică aprobarea creditului sau probele privind autorizarea unei intrări de date într-un sistem de procesare a datelor bazat pe un microcomputer).

Proceduri de fond

17. Procedurile de fond se asociază valorilor și sunt de două tipuri: proceduri analitice și teste ale detaliilor tranzacțiilor și soldurilor. Scopul procedurilor de fond este acela de a obține probe de audit pentru a detecta denaturările

semnificative ale situațiilor financiare. Atunci când sunt derulate proceduri de fond ale detaliilor, pot fi folosite eșantionarea și alte mijloace de selectare a elementelor pentru testare și culegerea probelor de audit pentru a verifica una sau mai multe aserțiuni despre o anumită valoare din situațiile financiare (de exemplu, existența creanțelor), sau pentru a face o estimare independentă a unor valori (de exemplu, valoarea stocurilor uzate moral).

Considerente referitoare la risc în obținerea probelor de audit

18. **Pentru obținerea probelor de audit, auditorul trebuie să folosească raționamentul profesional pentru a aprecia riscul de audit și a concepe procedurile de audit care să asigure un risc redus până la un nivel acceptabil.**
19. Riscul de audit este riscul ca auditorul să exprime o opinie de audit inadecvată, atunci când situațiile financiare conțin greșeli semnificative. Riscul de audit este alcătuit din: riscul inerent – susceptibilitatea ca soldul unui cont să conțină erori semnificative, asumându-se că nu există controale interne aferente; riscul de control – riscul ca o greșeală importantă să nu poată fi prevenită sau detectată și corectată la timp de către sistemele contabil și de control intern; și riscul de nedetectare – riscul ca greșelile semnificative să nu poată fi detectate de către auditor prin procedurile de fond.

Aceste trei componente ale riscului de audit sunt luate în considerare, în timpul procesului de planificare, pentru stabilirea procedurilor de audit, cu scopul de a reduce riscul de audit până la un nivel acceptabil.

20. Riscul de eșantionare și riscul de neeșantionare pot afecta componentele riscului de audit. De exemplu, atunci când efectuează teste ale controalelor, auditorul ar putea să nu descopere erori în eșantion și să tragă concluzia că riscul de control este scăzut, în timp ce procentul de eroare în populație este, de fapt, la un nivel neacceptabil de ridicat (risc de eșantionare). Sau pot exista erori în eșantion pe care auditorul nu le recunoaște (risc de neeșantionare). Cu privire la procedurile de fond, auditorul poate folosi o varietate de metode pentru a reduce riscul de nedetectare la un nivel acceptabil. În funcție de natura lor, aceste metode vor fi supuse riscurilor de eșantionare și/sau de neeșantionare. De exemplu, auditorul poate alege o procedură analitică neadecvată (risc de neeșantionare) sau poate găsi doar greșeli minore într-un test al detaliilor când, în realitate, erorile prezente în populație sunt mai mari decât o valoare tolerabilă (risc de eșantionare). Atât pentru testele de control, cât și pentru procedurile de fond, riscul de eșantionare poate fi redus prin mărirea dimensiunii eșantionului, în timp ce riscul de neeșantionare poate fi redus printr-o întreprindere adecvată a activităților de planificare, supervizare și revizuire.

Proceduri de obținere a probelor

21. Procedurile pentru obținerea probelor de audit includ inspectarea, observarea, investigarea și confirmarea, calculul și procedurile analitice. Alegerea procedurilor adecvate este o problemă de raționament profesional în circumstanțele respective. Aplicarea acestor proceduri implică adesea selecția unităților pentru testare din cadrul unei populații.

Selecția elementelor de testare în vederea obținerii probelor de audit

22. **Când procedurile de audit sunt concepute, auditorul trebuie să determine mijloacele adecvate de selectare a elementelor pentru testare.** Mijloacele disponibile auditorului sunt:
 - a) selectarea tuturor elementelor (examinare 100%);

- b) selectarea elementelor specifice;
 - c) eșantionarea.
23. Decizia de a determina care abordare va fi folosită depinde de circumstanțe, iar aplicarea oricărei combinații dintre mijloacele disponibile prezentate mai sus poate fi adecvată în anumite circumstanțe. Deși decizia referitoare la care mijloc sau combinație de mijloace va fi folosită este luată în baza riscului de audit și a eficienței auditului, auditorul trebuie să se asigure că metodele folosite sunt eficiente pentru a oferi probe de audit adecvate și suficiente pentru a veni în întâmpinarea obiectivelor testului.

Selecția tuturor elementelor

24. Auditorul poate decide că cel mai adecvat va fi să examineze întreaga populație de elemente care alcătuiesc soldul unui cont sau o clasă de tranzacții (sau un strat din cadrul acelei populații). Examinarea în proporție de 100% este puțin probabilă în cazul testelor asupra controalelor; cu toate acestea, ea este mai frecventă în cazul procedurilor de fond. De exemplu, examinarea în proporție de 100% poate fi adecvată când populația este constituită dintr-un număr mic de elemente cu valoare mare, atunci când riscul inerent și cel de control sunt, ambele, mari, și alte mijloace nu oferă probe de audit adecvate suficiente sau când natura repetitivă a calculului, sau alte procese derulate printr-un sistem informațional computerizat determină eficiența unei examinări în proporție de 100%.

Selecția elementelor specifice

25. Auditorul poate decide să selecteze elemente specifice dintr-o populație pe baza unor factori precum cunoștințele despre afacerea clientului, evaluările preliminare ale riscului inerent și riscului de control și caracteristicile populației care este testată. Selecția elementelor specifice, având la bază raționamentul profesional, este supusă riscului de neeșantionare. Elementele specifice selectate pot include:
- *Elemente cu valoare sau importanță mare.* Auditorul poate să decidă să selecteze elemente specifice dintr-o populație pentru că au valoare mare sau pentru că prezintă alte caracteristici, de exemplu, elementele crează suspiciune, sunt neobișnuite, au înclinație pronunțată spre risc sau au un istoric cu erori.
 - *Toate elementele peste o anumită valoare.* Auditorul poate decide să examineze elementele ale căror valori depășesc o anumită sumă astfel încât să se poată verifica o proporție mare din totalul valorii soldului unui cont sau a unei clase de tranzacții.
 - *Elemente pentru obținerea de informații.* Auditorul poate examina elemente pentru a obține informații despre afacerea clientului, natura tranzacțiilor, sistemul contabil sau de control intern.
 - *Elemente pentru testarea procedurilor.* Auditorul poate folosi raționamentul profesional pentru a selecta și examina elemente specifice determinând dacă o procedură anume a fost derulată sau nu.
26. Deși examinarea selectivă a elementelor specifice din soldul unui cont sau dintr-o clasă de tranzacții va fi adesea un mijloc eficient pentru obținerea probelor de audit, ea nu constituie o eșantionare de audit. Rezultatele procedurilor aplicate elementelor selectate în acest fel nu pot fi proiectate

asupra întregii populații. Auditorul apreciază nevoia de a obține probe adecvate referitoare la restul populației, atunci când acest rest este important.

Eșantionarea în audit

27. Auditorul poate decide să aplice eșantionarea în audit asupra soldului unui cont sau unei clase de tranzacții. Eșantionarea în audit poate fi aplicată folosindu-se metode de eșantionare nestatistice sau statistice. Eșantionarea în audit este detaliată în paragrafele 31 – 56.

Modele de eșantionare statistică și nestatistică

28. Decizia dacă se folosește abordarea statistică sau nestatistică depinde de judecata profesională a auditorului în ceea ce privește cea mai eficientă modalitate de a obține probe de audit corespunzătoare, suficiente în circumstanțele respective. De exemplu, în cazul testelor de control, analiza naturii și cauzelor deviațiilor depistate este adesea mai importantă decât simpla analiză statistică a prezenței sau a absenței (adică numărarea) deviațiilor. Într-o astfel de situație, eșantionarea nestatistică poate fi cea mai adecvată.
29. Atunci când eșantionarea statistică este aplicată, dimensiunea eșantionului poate fi determinată folosindu-se teoria probabilității sau raționamentul profesional. Mai mult decât atât, dimensiunea eșantionului nu este un criteriu valid pentru a distinge între abordarea statistică și cea nestatistică. Dimensiunea eșantionului este funcție de factori cum sunt cei identificați în Anexele 1 și 2. Atunci când circumstanțele sunt asemănătoare, efectul unor factori precum cei identificați în Anexele 1 și 2 asupra dimensiunii eșantionului va fi asemănător, indiferent care din cele două abordări, statistică sau nestatistică, a fost aleasă.
30. Adesea, deși modelul adoptat nu întrunește caracteristicile eșantionării statistice, sunt folosite elemente ale modelului statistic, de exemplu, utilizarea selecției aleatoare folosindu-se numere generate aleator de către un computer. Totuși, numai atunci când abordarea adoptată are caracteristicile eșantionării statistice, evaluările statistice ale riscului de eșantionare sunt valide.

Structura eșantionului

31. Pentru conceperea unui eșantion de audit, auditorul trebuie să ia în considerare obiectivele testului și atributele populației din cadrul căreia eșantionul va fi extras.
32. La început, auditorul trebuie să ia în considerare obiectivele specifice care trebuie realizate și combinația de proceduri de audit care pare să fie cea mai bună pentru atingerea acestora. Studiarea naturii probelor de audit căutate și a condițiilor de apariție a erorilor posibile sau a altor caracteristici referitoare la probele respective de audit va ajuta auditorul să definească ceea ce constituie o eroare și ce populație să folosească pentru eșantionare.
33. Auditorul apreciază ce condiții determină o eroare prin raportare la obiectivele testului. Înțelegerea clară a ceea ce reprezintă o eroare este importantă pentru a asigura că toate – și numai – acele condiții care sunt relevante pentru obiectivele testului sunt incluse în proiectarea erorilor. De exemplu, în cazul unei proceduri de fond referitoare la existența creanțelor, cum ar fi confirmarea, plățile făcute de către client înainte de data confirmării, dar încasate la scurt timp după aceea dată de către client nu sunt considerate o eroare. De asemenea, înregistrarea unor sume, în contul altor clienți decât ar fi trebuit, nu afectează soldul total al contului de creanțe. În consecință, nu este adecvat ca această situație să fie considerată o eroare la evaluarea rezultatelor eșantionului procedurii respective,

chiar dacă poate avea un efect important asupra altor domenii ale auditului precum evaluarea probabilității fraudei sau constituirea provizioanelor pentru creanțe îndoielnice.

34. La efectuarea testelor asupra controalelor, auditorul face, de regulă, o evaluare preliminară a ratei erorii pe care auditorul se așteaptă s-o descopere în cadrul populației ce va fi testată și a nivelului riscului de control. Această evaluare este bazată pe cunoștințele anterioare ale auditorului sau pe examinarea unui număr redus de elemente din cadrul acelei populații. Similar, pentru procedurile de fond, auditorul face, de regulă, o evaluare preliminară asupra valorii erorilor din populația respectivă. Aceste evaluări preliminare sunt utile la structurarea unui eșantion de audit și la determinarea dimensiunii eșantionului. De exemplu, dacă rata de eroare așteptată este neacceptabil de mare, în mod normal testele de control nu vor fi efectuate. Totuși, atunci când sunt derulate proceduri de fond, dacă valoarea așteptată a erorilor este ridicată, sunt indicate: o examinare în proporție de 100% sau folosirea unui eșantion de dimensiune mare.

Populația

35. Este important pentru auditor să se asigure că populația este:
- adecvată* obiectivului procedurii de eșantionare, care va include aprecieri referitoare la direcția în care se va derula testarea. De exemplu, dacă obiectivul auditorului este acela de a testa supraevaluarea creanțelor de la clienți, populația poate fi definită ca o listă a soldului de clienți. Pe de altă parte, atunci când este testată subevaluarea datoriilor, populația nu mai constituie lista soldurilor de furnizori, ci mai degrabă plățile ulterioare, facturile neplătite, extrasele de cont ale furnizorilor, notele de recepție care nu au factura corespondentă sau alte populații care asigură probe de audit referitoare la subevaluarea datoriilor;
 - completă*. De exemplu, dacă auditorul intenționează să selecționeze dintr-un dosar chitanțele care atestă plata, concluziile nu pot fi trase pentru toate chitanțele de-a lungul aceluși exercițiu decât dacă auditorul se asigură de faptul că toate chitanțele au fost îndosariate. Similar, dacă auditorul intenționează să folosească eșantionul pentru a trage concluzii despre operarea unui sistem contabil sau de control intern de-a lungul unei perioade financiare de raportare, populația trebuie să includă toate elementele relevante din întreaga perioadă. O abordare diferită poate fi aceea de a stratifica populația și folosi eșantionarea numai pentru a trage concluzii despre sistemul de control de-a lungul unei perioade – primele zece luni ale anului, de exemplu – folosind proceduri alternative sau un eșantion separat pentru celelalte două luni rămase.

Stratificarea

36. Eficiența auditului poate fi îmbunătățită dacă auditorul stratifică o populație prin divizarea ei în subpopulații distincte, care au caracteristici ce le definește. Obiectivul stratificării este acela de a reduce variabilitatea elementelor din fiecare strat și, în consecință, să permită o reducere a dimensiunii eșantionului fără o creștere proporțională a riscului de eșantionare. Subpopulațiile trebuie să fie atent definite, astfel încât oricare unitate din eșantion să poată aparține doar unui singur strat.
37. Atunci când sunt derulate proceduri de fond, soldul unui cont sau o clasă de tranzacții sunt stratificate de multe ori după valoarea monetară. Această stratificare permite ca un efort de audit mai mare să fie direcționat către

elemente cu valoare mai mare care pot conține un potențial de eroare mai mare în ceea ce privește supraevaluarea. Similar, o populație poate fi stratificată în funcție de o caracteristică anume, care indică un risc mai mare de eroare, de exemplu, atunci când este testată valoarea conturilor de creanțe, soldurile pot fi stratificate după vechime.

38. Rezultatele procedurilor aplicate unui eșantion de elemente ce aparțin unui strat pot fi proiectate numai asupra elementelor ce fac parte din acel strat. Pentru a trage o concluzie asupra întregii populații, auditorul va trebui să ia în considerare riscul și pragul de semnificație în relație cu oricare alt strat care alcătuiește întreaga populație. De exemplu, 20% dintre elementele unei populații pot constitui 90% din valoarea soldului unui cont. Auditorul poate decide să examineze un eșantion din aceste elemente. Auditorul evaluează rezultatele acestui eșantion și ajunge la o concluzie asupra a 90% din valoare separat de restul de 10% (pentru care vor fi folosite un alt eșantion sau mijloace de obținere a probelor, sau vor fi considerate neimportante).

Selecția cu ponderarea valorii

39. Deseori, în cazul procedurilor de fond, în special când sunt testate supra-evaluările, va fi eficient ca unitatea de eșantionare să fie unitățile monetare individuale (de exemplu, dolari) care alcătuiesc soldul unui cont sau o clasă de tranzacții. Având selectate unitățile monetare specifice din cadrul populației, de exemplu, soldul conturilor de creanțe, auditorul va examina ulterior elementele particulare, de exemplu, soldurile individuale, care conțin unitățile monetare respective. Această abordare de a defini unitățile de eșantionare asigură faptul că efortul de audit este direcționat către elementele cu o valoare mai mare, deoarece ele pot avea o probabilitate mai mare de a fi selectate și pot rezulta eșantioane de mărimi mai mici. Această abordare este folosită de obicei în legătură cu metoda sistematică de selectare a eșantionului (descrisă în Anexa 3) și este cea mai eficientă atunci când sunt selectate eșantioane dintr-o bază de date computerizată.

Mărimea eșantionului

40. **Pentru a determina mărimea eșantionului, auditorul trebuie să ia în considerație dacă riscul de eșantionare este redus până la un nivel minim acceptabil.** Mărimea eșantionului este afectată de nivelul riscului de eșantionare pe care auditorul este dispus să-l accepte. Cu cât riscul pe care auditorul este dispus să-l accepte este mai scăzut, cu atât eșantionul va fi mai mare.
41. Mărimea eșantionului poate fi determinată prin aplicarea unei formule statistice sau prin exercitarea raționamentului profesional aplicat în mod obiectiv circumstanțelor. Anexele 1 și 2 indică influențele pe care diverși factori le au de obicei în determinarea mărimii unui eșantion și, prin urmare, asupra nivelului riscului de eșantionare.

Selectarea eșantionului

42. **Auditorul trebuie să selecteze elementele unui eșantion pornind de la premisa ca toate unitățile de eșantionare din cadrul populației pot fi selectate.** Eșantionarea statistică cere ca elementele eșantionului să fie selectate aleator astfel încât fiecare unitate de eșantionare să prezinte o probabilitate cunoscută de a fi selectată. Unitățile de eșantionare pot fi elemente fizice (precum facturile) sau unități monetare. În eșantionarea nestatistică, un auditor folosește raționamentul profesional pentru a selecta elementele unui eșantion.

Datorită faptului că scopul unei eșantionări este acela de a trage concluzii despre întreaga populație, auditorul se străduiește să selecteze un eșantion reprezentativ prin alegerea unităților de eșantionare care au caracteristici tipice pentru populația respectivă, iar eșantionul trebuie să fie selectat în așa mod, încât subiectivismul să fie evitat.

43. Metodele principale de selectare a eșantioanelor folosesc tabele de numere aleatoare sau programe computerizate, selecția sistematică și selecția întâmplătoare. Fiecare dintre aceste metode este discutată în Anexa 3.

Executarea procedurii de audit

44. **Auditorul trebuie să aplice procedurile de audit, adecvate pentru fiecare obiectiv al testului, asupra fiecărui element selectat.**
45. Dacă elementul selectat nu este potrivit pentru utilizarea procedurii, aceasta se aplică de obicei asupra unui element de înlocuire. De exemplu, poate fi selectat un cec anulat când se testează dovada unei autorizații de plată. Dacă auditorul este mulțumit de faptul că acel cec a fost anulat în mod corespunzător, astfel încât să nu constituie o eroare, este examinat un substitut ales în mod corespunzător.
46. Totuși, uneori, auditorul este incapabil să aplice unui element selectat procedurile de audit planificate, pentru că, de exemplu, documentația referitoare la acel element a fost pierdută. Dacă asupra aceluși element nu pot fi aplicate proceduri alternative viabile, auditorul consideră de obicei acel element ca prezentând o eroare. Un exemplu de procedură alternativă viabilă poate fi examinarea unor încasări ulterioare, atunci când nu a fost primit nici un răspuns ca urmare a unei cereri de confirmare.

Natura și cauza erorilor

47. **Auditorul trebuie să ia în considerare rezultatele eșantionului, natura și cauza oricărei erori identificate, precum și efectul lor posibil asupra obiectivului testului sau a altor domenii de audit.**
48. Atunci când sunt derulate teste asupra controalelor, auditorul este preocupat în principal de structurarea și operarea controalelor, și de evaluarea riscului de control. Totuși, atunci când deviațiile de control sunt identificate, auditorul are, de asemenea, nevoie să ia în considerație probleme precum:
- a) efectul direct al deviațiilor de control identificate asupra situațiilor financiare;
 - b) eficiența sistemelor contabile și de control intern, și efectul lor din punctul de vedere al auditului când, de exemplu, deviațiile rezultă din eludarea controlului intern de către conducere.
49. În analiza erorilor descoperite, auditorul poate observa că multe dintre acestea au o caracteristică comună, de exemplu, tip de tranzacție, linie de produs sau perioada de timp. În astfel de circumstanțe, auditorul poate decide să identifice toate elementele din cadrul populației care posedă acea trăsătură comună și să extindă procedurile de audit în acel strat. În plus, astfel de erori pot fi intenționate și pot indica posibilitatea existenței unei fraude.
50. Uneori, auditorul poate fi capabil să stabilească dacă o eroare ia naștere ca urmare a unui eveniment izolat care nu a reapărut decât în ocazii identificabile în mod specific și este de aceea nereprezentativă pentru erorile similare din populație (o eroare atipică). Pentru a fi considerată o eroare atipică, auditorul

trebuie să aibă certitudinea că o astfel de eroare nu este reprezentativă pentru populația respectivă. Auditorul obține această siguranță prin efectuarea de controale suplimentare. Efortul suplimentar depinde de situație, dar este adecvat să asigure auditorului probe suficiente că acea eroare nu afectează și partea rămasă a populației. Un exemplu este o eroare cauzată de o defecțiune a computerului și care se cunoaște că a avut loc numai într-o singură zi în timpul perioadei. În acel caz, auditorul evaluează efectul defecțiunii, de exemplu, prin examinarea tranzacțiilor specifice procesate în acea zi și evaluează efectul defecțiunii asupra procedurilor și concluziilor de audit. Un alt exemplu este o eroare care s-a descoperit a fi cauzată de folosirea unei formule incorecte în calculul tuturor valorilor de inventar la o anumită filială. Pentru a stabili dacă aceasta este o eroare atipică, auditorul are nevoie să se asigure că formula corectă a fost folosită la alte filiale.

Proiectarea erorilor

51. **Pentru procedurile de fond, auditorul trebuie să proiecteze erorile monetare găsite în eșantion asupra populației și trebuie să evalueze efectul erorii proiectate asupra unui obiectiv anume de testare și asupra altor domenii de audit.** Auditorul proiectează eroarea totală pentru populație, pentru a obține o vedere de ansamblu a dimensiunii erorilor și pentru a compara aceasta cu eroarea tolerabilă. În cazul procedurilor de fond, eroarea tolerabilă o reprezintă înregistrarea eronată tolerabilă și va fi o sumă mai mică sau egală cu estimarea preliminară a pragului de semnificație făcută de auditor, folosit pentru soldurile conturilor individuale auditate.
52. Atunci când o eroare este stabilită ca fiind atipică, ea poate fi exclusă când se proiectează erorile eșantionului asupra populației. Efectul oricărei erori de acest fel, dacă este necorectată încă, trebuie să fie luat în considerare în plus față de proiectarea erorilor tipice. Dacă soldul unui cont sau o clasă de tranzacții a fost divizată în straturi, eroarea este proiectată asupra fiecărui strat în parte, separat. Erorile proiectate plus erorile neregulate pentru fiecare strat sunt apoi combinate, atunci când se ia în considerație efectul posibil al erorilor asupra soldului total sau asupra clasei de tranzacții în întregime.
53. Pentru testele asupra controalelor nu este necesară o proiecție explicită a erorilor din moment ce rata de deviație a eșantionului este, de asemenea, rata proiectată de eroare pentru populație ca un întreg.

Evaluarea rezultatelor eșantionului

54. **Auditorul trebuie să evalueze rezultatele eșantionului pentru a determina dacă evaluarea preliminară a caracteristicilor relevante ale populației sunt confirmate sau trebuie să fie revizuite.** În cazul testelor de control, o rată de deviație neașteptat de mare a eșantionului poate conduce către o creștere a nivelului riscului de control evaluat, cu excepția cazului în care sunt obținute probe ulterioare care să susțină evaluarea inițială. În cazul unei proceduri de fond, o eroare neașteptat de mare într-un eșantion poate determina auditorul să creadă că soldul unui cont sau o clasă de tranzacții conține greșeli semnificative, în absența probelor suplimentare că astfel de greșeli semnificative nu există.
55. Dacă valoarea totală a erorii proiectate plus cea a erorii neregulate este mai mică, dar apropiată de ceea ce auditorul acceptă ca valoare tolerabilă, acesta ia în considerare persuasivitatea rezultatelor eșantionului în lumina altor proceduri și poate considera adecvată obținerea de probe de audit adiționale. Nivelul total al erorii proiectate plus eroarea neregulată este estimarea cea mai

bună a erorii dintr-o populație, pe care o are la dispoziție auditorul. Cu toate acestea, rezultatele eșantionării sunt afectate de către riscul de eșantionare. Atunci când cea mai bine estimată eroare este apropiată de eroarea tolerabilă, auditorul recunoaște riscul ca un eșantion diferit să determine o valoare-cea mai bine estimată - diferită, care să depășească eroarea tolerabilă. Luarea în considerare a rezultatelor altor proceduri de audit ajută auditorul să aprecieze acest risc, deși riscul poate fi redus, dacă sunt obținute probe de audit adiționale.

56. Dacă evaluarea rezultatelor eșantionului indică faptul că evaluarea preliminară a caracteristicilor relevante ale populației necesită o revizuire, auditorul poate:
- să ceară conducerii să investigheze erorile identificate și potențialul de apariție a erorilor viitoare și să facă orice ajustare necesară; și/sau
 - să modifice procedurile de audit planificate. De exemplu, în cazul unui test de control, auditorul poate mări dimensiunea eșantionului, poate testa un control alternativ sau poate modifica procedurile de fond aferente; și/sau
 - analiza efectul asupra raportului de audit.

Data intrării în vigoare

57. Acest ISA intră în vigoare pentru angajamentele de audit al situațiilor financiare aferente perioadelor care se încheie la sau după 1 iulie 1999. Este permisă aplicarea anterior acestei date.

Anexa 1

Exemple de factori care influențează dimensiunea eșantionului pentru teste asupra controalelor

Factorii următori sunt cei pe care auditorul îi ia în considerare atunci când determină dimensiunea eșantionului pentru un test de control. Acești factori trebuie să fie luați în considerare împreună.

FACTOR	EFFECTUL ASUPRA DIMENSIUNII EȘANTIONULUI
O creștere a încrederii declarate a auditorului în sistemele contabile și de control intern.	Creștere
O creștere a ratei de deviație de la procedura de control prescrisă, pe care auditorul este dispus s-o accepte.	Descreștere
O creștere a ratei de deviație de la procedura de control prescrisă, pe care auditorul se așteaptă s-o descopere în cadrul populației.	Creștere
O creștere a intervalului de încredere necesar auditorului (sau invers, o scădere a riscului ca auditorul să ajungă la concluzia că riscul de control este mai scăzut decât riscul de control efectiv din populație)	Creștere
O creștere a numărului de unități de eșantionare din cadrul populației.	Efect neglijabil

1. Încrederea declarată a auditorului în sistemele contabile și de control intern

Cu cât auditorul intenționează să se bazeze mai mult pe sistemul contabil și de control intern, cu atât mai redusă va fi evaluarea auditorului asupra riscului de control, și cu atât mai mare va fi mărimea eșantionului. De exemplu, dacă la o evaluare preliminară riscul de control apare redus, aceasta indică faptul că autorul are în vedere să se bazeze în mare măsură pe operarea eficace a controalelor interne respective. De aceea auditorul are nevoie de mai multe probe de audit care să susțină această evaluare decât ar fi cazul, dacă evaluarea riscului de control ar indica un nivel mai mare al riscului (adică, dacă s-ar avea în vedere un nivel mai mic de siguranță).

2. Rata de deviație de la procedura de control prescrisă, pe care auditorul o poate accepta (eroarea tolerabilă).

Cu cât este mai scăzută rata de deviație, pe care auditorul o poate accepta, cu atât mai mare trebuie să fie volumul eșantionului.

3. Rata de deviație de la procedura de control prescrisă, pe care auditorul se așteaptă s-o găsească în populație (eroare așteptată).

Cu cât este mai mare rata de deviație, la care auditorul se așteaptă, cu atât mai mare trebuie să fie volumul eșantionului astfel încât auditorul să fie în situația de a face o estimare rezonabilă a ratei de deviație reale. Factorii relevanți pentru analiza auditorului asupra ratei de eroare prevăzută includ cunoașterea activității clientului de către auditor (în special procedurile întreprinse pentru a obține o înțelegere a sistemului contabil și a sistemelor de control intern), schimbările de personal sau în

cadrul sistemelor contabil și de control intern, rezultatele procedurii de audit aplicate în exercițiile anterioare și rezultatele altor proceduri de audit. Rate mari ale erorii prevăzute garantează în mod obișnuit o mică, chiar deloc uneori, reducere a riscului de control și de aceea în astfel de circumstanțe testele de control vor fi, în mod obișnuit, omise.

4. Nivelul de încredere necesar auditorului.

Cu cât nivelul de încredere, pe care îl cere auditorul, este mai crescut, pentru ca rezultatele eșantionului să indice incidența efectivă a erorii asupra populației, cu atât mai mare trebuie să fie volumul eșantionului.

5. Numărul de unități de eșantion în populație. Pentru populații mari, mărimea reală a populației are un efect scăzut, chiar deloc, asupra volumului eșantionului. Totuși, pentru populații mici, de multe ori eșantionarea nu este la fel de eficientă ca alte mijloace de obținere a probelor de audit corespunzătoare și suficiente.

Anexa 2

Exemple de factori care influențează dimensiunea eșantionului în cazul procedurilor de fond.

Următorii sunt factorii pe care auditorul îi ia în considerare, atunci când determină dimensiunea eșantionului în cazul unei proceduri de fond. Acești factori trebuie luați în calcul împreună.

FACTOR	EFFECT ASUPRA VOLUMULUI EȘANTIONULUI
O creștere a riscului inerent constatată prin evaluarea auditorului.	Creștere
O creștere a riscului de control constatată prin evaluarea auditorului.	Creștere
O creștere în folosirea altor proceduri de fond pentru testarea aceleiași aserțiuni din situațiile financiare.	Descreștere
O creștere a nivelului de încredere necesară auditorului (sau invers, o descreștere a riscului ca auditorul să tragă concluzia că nu există o eroare semnificativă, când de fapt aceasta există).	Creștere
O creștere în ceea ce privește eroarea totală pe care auditorul este dispus să o accepte (eroare tolerabilă).	Descreștere
O creștere a numărului erorilor pe care auditorul se așteaptă s-o găsească în populație.	Creștere
Stratificarea populației atunci când este cazul.	Descreștere
Numărul unităților de eșantionare din cadrul populației.	Efect neglijabil

1. Evaluarea auditorului asupra riscului inerent.

Cu cât este mai mare nivelul riscului inerent evaluat de auditor, cu atât mai mare trebuie să fie volumul eșantionului. Un risc inerent mai mare implică nevoia unui rata de nedetectare mai scăzut pentru a reduce riscul auditului la un nivel acceptabil, iar riscul de detectare mai scăzut poate fi obținut prin creșterea volumului eșantionului.

2. Evaluarea auditorului asupra riscului controlat.

Cu cât riscul de control evaluat de auditor este mai mare, cu atât mai mare trebuie să fie volumul eșantionului. De exemplu, un nivel ridicat al riscului de control indică faptul că auditorul nu poate să aibă o mare încredere în eficiența operării controalelor interne în raport cu aserțiunea respectivă din situațiile financiare. De aceea, pentru a reduce riscul auditului la un nivel acceptabil, auditorul are nevoie ca riscul de nedetectare să fie mai scăzut, bazându-se mai mult pe procedurile de fond. Cu cât credibilitatea acordată procedurilor de fond este mai mare (ceea ce înseamnă un risc de nedetectare mai scăzut), cu atât volumul eșantionului trebuie să fie mai mare.

3. Utilizarea altor proceduri de fond pentru aceeași aserțiune din situațiile financiare.

Cu cât auditorul se bazează mai mult pe alte proceduri de fond (teste de detaliu sau proceduri analitice) pentru a reduce până la un nivel acceptabil riscul de nedetectare referitor la soldul unui cont sau o clasă de tranzacții, cu atât mai mică va fi asigurarea pe care auditorul o va cere de la eșantionare și, de aceea, cu atât mai mic poate fi volumul eșantionului.

4. *Nivelul de încredere necesar auditorului.*

Cu cât este mai mare gradul de încredere, pe care auditorul îl dorește pentru ca rezultatele eșantionului să indice valoarea reală a erorii în populație, cu atât mai mare trebuie să fie volumul eșantionului.

5. *Eroarea totală pe care auditorul este dispus să o accepte (eroare tolerabilă).*

Cu cât este mai mică eroarea totală, pe care auditorul este dispus să o accepte, cu atât mai mare trebuie să fie volumul eșantionului.

6. *Valoarea erorilor pe care auditorul se așteaptă s-o găsească în populație (eroare prevăzută).*

Cu cât este mai mare valoarea erorilor pe care auditorul se așteaptă s-o găsească în populație, cu atât mai mare trebuie să fie volumul eșantionului pentru a putea face o estimare rezonabilă a valorii reale a erorilor în populație. Factorii relevanți pentru analiza auditorului asupra valorii anticipate a erorilor includ: măsura în care valorile elementelor sunt determinate subiectiv, rezultatele testelor de control, rezultatul procedurilor de audit aplicate în perioade anterioare și rezultatul altor proceduri de fond.

7. *Stratificarea.*

Atunci când există o mare variabilitate în ceea ce privește mărimea valorii monetare a elementelor unei populații, poate fi folositor să se grupeze separat pe straturi sau subpopulații elementele cu valoare similară dintr-o populație. Aceasta este stratificarea. Când o populație poate fi stratificată corespunzător, suma dimensiunilor eșantioanelor ce provin din straturi va fi în general mai mică decât dimensiunea eșantionului care ar fi necesară pentru a obține același nivel dat de risc de eșantionare, având un eșantion extras din întreaga populație.

8. *Numărul de unități de eșantionare din cadrul populației.*

În realitate, pentru populații mari, dimensiunea populației are un efect mic, dacă există vreunul, asupra dimensiunii eșantionului. De aceea, pentru populații mici, de multe ori eșantionarea de audit nu este la fel de eficientă ca mijloacele alternative de obținere a probelor de audit adecvate. (Totuși, atunci când este folosită eșantionarea unităților monetare, o creștere a valorii monetare a populației implică o creștere a dimensiunii eșantionului, doar dacă acest fapt nu este compensat de o creștere proporțională a pragului de semnificație.)

Anexa 3

Metode de selectare a eșantionului

Principalele metode de selectare a eșantioanelor sunt:

- a) Utilizarea unui generator computerizat de numere aleatoare sau a unor tabele de numere aleatoare.
- b) Selecția sistematică, în care numărul unităților de eșantionare din cadrul populației este împărțit la mărimea eșantionului, obținând un interval de eșantionare, de exemplu, 50, iar după determinarea unui punct de plecare, cuprins în primele 50, se selectează fiecare a 50-a unitate de eșantionare. Deși

punctul de plecare ar putea fi determinat la întâmplare, eșantionul are o probabilitate mai mare de a fi aleator dacă este determinat prin utilizarea unui generator computerizat de numere aleatoare sau a unor tabele de numere aleatoare. Când se utilizează selectarea sistematică, auditorul va avea nevoie să determine ca unitățile de eșantionare din cadrul populației să nu fie structurate în așa fel, încât intervalul de eșantionare să corespundă cu un anumit tipar din populație.

- c) Selectarea la întâmplare, în care auditorul alege eșantionul fără a urma o tehnică structurată. Deși nu este utilizată nici o tehnică structurată, auditorul ar trebui cu toate acestea să evite orice părtinire conștientă sau predictabilitate (de exemplu, evitând elementele dificil de localizat sau alegând/evitând permanent primele sau ultimele intrări pe o pagină) și astfel să încerce să se asigure ca toate elementele din populație au șansă de a fi selectate. Selectarea la întâmplare nu este adecvată, atunci când se utilizează eșantionarea statistică.
- d) Selecția în bloc implică selectarea unui (unor) bloc(uri) de elemente contigue din cadrul populației. Selecția în bloc nu poate fi folosită în mod obișnuit la eșantionarea în audit, deoarece majoritatea populațiilor sunt structurate în așa fel, încât este probabil ca elementele unui șir să aibă caracteristici similare unul față de altul, dar caracteristici diferite față de elementele din altă parte a populației. Deși, în unele circumstanțe, examinarea blocurilor de elemente poate fi o procedură de audit corespunzătoare, rareori va fi o tehnică de selectare adecvată a eșantionului, atunci când auditorul intenționează să realizeze deducții corecte despre întreaga populație bazându-se pe eșantion.