

530 témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard

2009. április

Nemzetközi könyvvizsgálati standard

Könyvvizsgálati mintavételezés



**International Federation
of Accountants**

Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standardok Testület
Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

A jelen 530. témaszámú, „Könyvvizsgálati mintavételezés” című nemzetközi könyvvizsgálati standardot a Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standardok Testület (IAASB) készítette, amely a Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetségének (IFAC) független standardalkotó szervezete. Az IAASB célja a közérdeket szolgálni azáltal, hogy magas színvonalú könyvvizsgálati és bizonyosságot nyújtó szolgáltatási standardokat hoz létre és elősegíti a nemzetközi és a nemzeti standardok konvergenciáját, így módon javítva a gyakorlat minőségét és növelve egységességét világszerte, erősítve továbbá a közvélemény bizalmát a globális könyvvizsgálati és bizonyosságot nyújtó szolgáltatást végző szakma iránt.

A kiadvány ingyenesen letölthető az IFAC honlapjáról: <http://www.ifac.org>. A jóváhagyott szöveget angolul adták ki.

Az IFAC küldetése a közérdek szolgálata, a könyvvizsgálói szakma globális erősítése és az erős nemzetközi gazdaságok fejlődéséhez való hozzájárulás azáltal, hogy magas színvonalú szakmai standardokat hoz létre és elősegíti azok betartását, előmozdítja az ilyen standardok nemzetközi konvergenciáját és véleményt nyilvánít olyan közérdekű kérdésekben, ahol a szakma szakértelme leginkább releváns.

Copyright © 2009. április, Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége (IFAC). Minden jog fenntartva. Jelen kiadványról másolat készítése engedélyezett, ha a másolatok tanórákon történő vagy személyes felhasználás célját szolgálják, és azokat nem értékesítik vagy terjesztik, továbbá, ha mindegyik másolat tartalmazza a következő feliratot: „Copyright © 2009. április, Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége (IFAC). Minden jog fenntartva. A felhasználást az IFAC engedélyezte. A dokumentum sokszorosítására, tárolására vagy továbbadására vonatkozó engedélyért lépjen kapcsolatba a permissions@ifac.org címmel.” Máskülönben a jelen dokumentum sokszorosítása, tárolása, átadása vagy más hasonló felhasználása csak az IFAC írásbeli engedélyének birtokában lehetséges, kivéve a törvény által engedélyezett eseteket. További információk: permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-016-8

530. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD
KÖNYVVIZSGÁLATI MINTAVÉTELEZÉS

(Hatályos a 2009. december 15-én vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások
könyvvizsgálatára)

TARTALOM

	Bekezdés
Bevezetés	
A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre	1–2
Hatálybalépés napja	3
Cél	4
Fogalmak	5
Követelmények	
A minta kialakítása, mérete és a tételek tesztelésre történő kiválasztása	6–8
Könyvvizsgálati eljárások végrehajtása	9–11
Az eltérések és hibás állítások jellege és oka	12–13
A hibás állítások kivetítése	14
A könyvvizsgálati mintavételezés eredményeinek értékelése	15
Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok	
Fogalmak	A1–A3
A minta kialakítása, mérete és a tételek tesztelésre történő kiválasztása	A4–A13
Könyvvizsgálati eljárások végrehajtása	A14–A16
Az eltérések és hibás állítások jellege és oka	A17
A hibás állítások kivetítése	A18–A20
A könyvvizsgálati mintavételezés eredményeinek értékelése	A21–A23
1. számú függelék: Rétegezés és érték alapján súlyozott kiválasztás	

KÖNYVVIZSGÁLATI MINTAVÉTELEZÉS

2. számú függelék: Példák a kontrollok tesztelései esetében a minta méretét befolyásoló tényezőkre
 3. számú függelék: Példák az adatok tesztelései esetében a minta méretét befolyásoló tényezőkre
 4. számú függelék: A minta kiválasztásának módszerei
-

KÖNYVVIZSGÁLATI MINTAVÉTELEZÉS

Az 530. témaszámú, „Könyvvizsgálati mintavételezés” című nemzetközi könyvvizsgálati standard a 200. témaszámú, „A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása” című nemzetközi könyvvizsgálati standarddal együtt értelmezendő.

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard arra az esetre vonatkozik, amikor a könyvvizsgáló a könyvvizsgálati eljárások végrehajtása során a könyvvizsgálati mintavételezés alkalmazása mellett döntött. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a statisztikai és a nem statisztikai mintavételezés könyvvizsgáló általi alkalmazásával foglalkozik a könyvvizsgálati minta kialakítása és kiválasztása, a kontrollok teszteléseinek és az adatok teszteléseinek a végrehajtása, valamint a minta eredményeinek az értékelése során.
2. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard kiegészíti az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot,¹ amely a könyvvizsgáló azon felelősségével foglalkozik, hogy könyvvizsgálati eljárásokat tervezzen meg és hajtson végre annak érdekében, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen ahhoz, hogy ésszerű következtetéseket tudjon levonni, amelyekre a könyvvizsgálói véleményt alapozza. Az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard a tételek tesztelésre történő kiválasztásának a könyvvizsgáló rendelkezésére álló módjairól nyújt útmutatást, amelyek közül a könyvvizsgálati mintavételezés egy mód.

Hatálybalépés napja

3. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a 2009. december 15-én vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára hatályos.

Cél

4. A könyvvizsgálati mintavételezés alkalmazásakor a könyvvizsgáló célja, hogy az ésszerű alapot nyújtson számára arra a sokaságra vonatkozó következtetések levonásához, amelyből a mintát kiválasztja.

Fogalmak

5. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:
 - (a) Könyvvizsgálati mintavételezés (mintavételezés) – könyvvizsgálati eljárások egy, a könyvvizsgálat szempontjából releváns sokaságon belül a tételek kevesebb, mint 100%-ára történő alkalmazása oly módon, hogy valamennyi mintavételezési egységnek esélye legyen a kiválasztásra, annak érdekében, hogy ésszerű alapot nyújtson a könyvvizsgáló számára a teljes sokaságra vonatkozó következtetések levonásához.
 - (b) Sokaság – adatok teljes halmaza, amelyből egy mintát kiválasztanak és amelyre vonatkozóan a könyvvizsgáló következtetéseket kíván levonni.
 - (c) Mintavételezési kockázat – annak kockázata, hogy a könyvvizsgáló egy minta alapján levont következtetése eltérhet attól a következtetéstől, amelyet akkor vonna le, ha ugyanazt a

¹ 500. témaszámú, „Könyvvizsgálati bizonyítékok” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

KÖNYVVIZSGÁLATI MINTAVÉTELEZÉS

könyvvizsgálati eljárást a teljes sokaságra vonatkozóan végrehajtaná. A mintavételezési kockázat kétféle hibás következtetéshez vezethet:

- (i) **Kontrollok tesztelése esetén ahhoz a következtetéshez, hogy a kontrollok a ténylegesnél hatékonyabbak, vagy adatok tesztelése esetén ahhoz a következtetéshez, hogy nincs lényeges hibás állítás, pedig valójában van.** A könyvvizsgálót elsősorban ez a típusú hibás következtetés érinti, mert ez befolyásolja a könyvvizsgálat hatékonyságát és nagyobb valószínűséggel eredményez nem megfelelő könyvvizsgálói véleményt.
 - (ii) **Kontrollok tesztelése esetén ahhoz a következtetéshez, hogy a kontrollok a ténylegesnél kevésbé hatékonyak, vagy adatok tesztelése esetén ahhoz a következtetéshez, hogy van lényeges hibás állítás, pedig valójában nincs.** Ez a típusú hibás következtetés befolyásolja a könyvvizsgálat hatékonyságát, mivel annak megállapítása, hogy a kezdeti következtetések helytelenek voltak, általában külön munkát igényelne.
- (d) **Nem mintavételezési kockázat** – annak kockázata, hogy a könyvvizsgáló bármely, a mintavételezési kockázattal nem kapcsolatos okból hibás következtetést von le. (Hiv.: A1. bekezdés.)
- (e) **Anomália** – olyan hibás állítás vagy eltérés, amely az egy sokaságban előforduló hibás állítások vagy eltérések tekintetében bizonyíthatóan nem reprezentatív.
- (f) **Mintavételezési egység** – a sokaságot alkotó egyes tételek. (Hiv.: A2. bekezdés.)
- (g) **Statisztikai mintavételezés** – a mintavételezés egyik megközelítése, amely az alábbi jellemzőkkel rendelkezik:
- (i) a minta tételeinek véletlenszerű kiválasztása; és
 - (ii) a valószínűség-elmélet alkalmazása a minta eredményeinek értékelésére, beleértve a mintavételezési kockázat mérését is.
- Az olyan mintavételezési megközelítés, amely nem rendelkezik az (i) és az (ii) jellemzőkkel, nem statisztikai mintavételezésnek minősül.
- (h) **Rétegezés** – egy sokaság alsokaságokra történő felosztásának a folyamata, ahol minden egyes alsokaság hasonló jellemzőkkel rendelkező mintavételezési egységekből álló csoport (gyakran pénzben kifejezett érték).
- (i) **Elfogadható hibás állítás** – a könyvvizsgáló által meghatározott pénzbeli összeg, amelyre vonatkozóan a könyvvizsgáló megfelelő szintű bizonyosságot igyekszik szerezni arra, hogy az általa meghatározott pénzbeli összeget a sokaságban előforduló tényleges hibás állítás nem haladja meg. (Hiv.: A3 bekezdés.)
- (j) **Eltérés elfogadható szintje** – az előírt belső kontroll eljárásoktól való eltérés könyvvizsgáló által meghatározott szintje, amelyre vonatkozóan a könyvvizsgáló megfelelő szintű bizonyosságot igyekszik szerezni, hogy az eltérés általa meghatározott szintjét a sokaságban előforduló eltérés tényleges szintje nem haladja meg.

Követelmények

A minta kialakítása, mérete és a tételek tesztelésre történő kiválasztása

KÖNYVVIZSGÁLATI MINTAVÉTELEZÉS

6. A könyvvizsgálati minta kialakításakor a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálati eljárás célját és annak a sokaságnak a jellemzőit kell figyelembe vennie, amelyből a mintát veszi. (Hiv.: A4–A9. bekezdés.)
7. A könyvvizsgálónak olyan mintaméretet kell meghatároznia, amely elegendő ahhoz, hogy a mintavételezési kockázatot elfogadhatóan alacsony szintre csökkentse. (Hiv.: A10–A11. bekezdés.)
8. A könyvvizsgálónak úgy kell kiválasztania a tételeket a mintához, hogy a sokaság minden egyes mintavételezési egységének esélye legyen a kiválasztásra. (Hiv.: A12–A13. bekezdés.)

Könyvvizsgálati eljárások végrehajtása

9. A könyvvizsgálónak minden egyes kiválasztott tételen a célnak megfelelő könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania.
10. Ha a könyvvizsgálati eljárás a kiválasztott tételre nem alkalmazható, a könyvvizsgálónak az eljárást egy helyettesítő tételen kell végrehajtania. (Hiv.: A14. bekezdés.)
11. Ha a könyvvizsgáló egy kiválasztott tételre nem tudja alkalmazni a megtervezett könyvvizsgálati eljárásokat vagy megfelelő alternatív eljárásokat, a könyvvizsgálónak ezt a tételt kontrollok tesztelése esetén az előírt kontrolltól való eltérésként vagy adatok tesztelése esetén hibás állításként kell kezelnie. (Hiv.: A15–A16. bekezdés.)

Az eltérések és hibás állítások jellege és oka

12. A könyvvizsgálónak meg kell vizsgálnia az azonosított eltérések vagy hibás állítások jellegét és okát és értékelnie kell az azok által a könyvvizsgálati eljárás céljára és a könyvvizsgálat egyéb területeire gyakorolt lehetséges hatást. (Hiv.: A17. bekezdés.)
13. Azon rendkívül ritka esetekben, amikor a könyvvizsgáló egy mintában felfedezett hibás állítást vagy eltérést anomáliának tekint, a könyvvizsgálónak nagyfokú bizonyosságot kell szereznie arról, hogy ez a hibás állítás vagy eltérés a sokaság tekintetében nem reprezentatív. A könyvvizsgálónak ezt a mértékű bizonyosságot további könyvvizsgálati eljárások végrehajtásával kell megszereznie, amelyek célja, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen arra vonatkozóan, hogy a hibás állítás vagy az eltérés a sokaság többi részére nincs hatással.

A hibás állítások kivetítése

14. Az adatok teszteléseiben a könyvvizsgálónak a mintában talált hibás állításokat ki kell vetítenie a sokaságra. (Hiv.: A18–A20. bekezdés.)

A könyvvizsgálati mintavételezés eredményeinek értékelése

15. A könyvvizsgálónak értékelnie kell:
 - (a) a minta eredményeit és (Hiv.: A21–A22. bekezdés.)
 - (b) azt, hogy a könyvvizsgálati mintavételezés alkalmazása ésszerű alapot nyújtott-e a tesztelt sokaságra vonatkozó következtetésekhez. (Hiv.: A23. bekezdés.)

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Fogalmak

Nem mintavételezési kockázat (Hiv.: 5. bekezdés (d) pont)

- A1. Nem mintavételezési kockázat például a nem megfelelő könyvvizsgálati eljárások alkalmazása vagy a könyvvizsgálati bizonyíték hibás értelmezése és a hibás állítás vagy eltérés fel nem ismerése.

Mintavételezési egység (Hiv.: 5. bekezdés (f) pont)

- A2. A mintavételezési egységek lehetnek fizikai tételek (például a letéti naplóban szereplő csekkek, a bankkivonatokon felsorolt jóváírások, értékesítési számlák vagy vevőegyenlegek) vagy pénzegységek.

Elfogadható hibás állítás (Hiv.: 5. bekezdés (i) pont)

- A3. A minta kialakításakor a könyvvizsgáló meghatározza az elfogadható hibás állítást annak érdekében, hogy kezelje azt a kockázatot, hogy az önmagukban nem lényeges hibás állítások összessége miatt a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításokat tartalmazhatnak és ráhagyást biztosítson az esetleg fel nem tárt hibás állításokra. Az elfogadható hibás állítás a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban definiált végrehajtási lényegesség alkalmazása² egy adott mintavételezési eljárásra. Az elfogadható hibás állítás lehet a végrehajtási lényegességgel megegyező vagy attól alacsonyabb összeg.

A minta kialakítása, mérete és a tételek tesztelésre történő kiválasztása

A minta kialakítása (Hiv.: 6. bekezdés)

- A4. A könyvvizsgálati mintavételezés lehetővé teszi a könyvvizsgáló számára, hogy a kiválasztott tételek bizonyos jellemzőjéről könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen és értékeljen annak érdekében, hogy következtetést vonjon le arról a sokaságról, amelyből a mintát veszik, vagy segítséget nyújtson a következtetés levonásához. A könyvvizsgálati mintavételezés alkalmazható nem statisztikai vagy statisztikai mintavételezési megközelítésekkel.
- A5. Könyvvizsgálati minta kialakításakor a könyvvizsgáló mérlegeli a konkrét elérendő célt és azt, hogy ezt a célt könyvvizsgálati eljárások mely kombinációja éri el valószínűleg a legjobban. A keresett könyvvizsgálati bizonyíték jellegének és a lehetséges eltérés vagy hibás állítás feltételeinek vagy az ezen könyvvizsgálati bizonyítékkal kapcsolatos egyéb jellemzőknek a figyelembevétele segítséget nyújt a könyvvizsgálónak annak meghatározásában, hogy mi minősül eltérésnek vagy hibás állításnak és milyen sokaságot használjon a mintavételezéshez. Az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 10. bekezdésében szereplő követelmény teljesítése során, a könyvvizsgálati mintavételezés végrehajtásakor a

² A 320. témaszámú, „Lényegesség a könyvvizsgálat tervezésében és végrehajtásában” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 9. bekezdése.

KÖNYVVIZSGÁLATI MINTAVÉTELEZÉS

könyvvizsgáló könyvvizsgálati eljárásokat hajt végre, amelyek célja, hogy bizonyítékot szerezzen arra vonatkozóan, hogy az a sokaság, amelyből a könyvvizsgálati mintát veszi, teljes.

- A6. A könyvvizsgálati eljárás céljának a 6. bekezdés követelményei szerinti, könyvvizsgáló általi figyelembevétele magában foglalja annak világos megértését, hogy mi minősül eltérésnek vagy hibás állításnak, annak érdekében, hogy az eltérések értékelésében vagy a hibás állítások kivetítésében minden olyan feltétel és csak olyan feltétel szerepeljen, amely a könyvvizsgálati eljárás célja szempontjából releváns. Például az adatok követelések létezésével kapcsolatos tesztelése, mint például a megerősítés során, a vevő által a megerősítés időpontját megelőzően teljesített, de az ügyfélhez csak röviddel ezen időpontot követően beérkezett fizetések nem minősülnek hibás állításnak. A vevőszámlák közötti téves feladás sem befolyásolja a követelések teljes egyenlegét. Ezért lehet, hogy ezt nem helyénvaló hibás állításnak tekinteni ezen konkrét könyvvizsgálati eljárás mintái eredményeinek értékelésekor, annak ellenére, hogy fontos hatást gyakorolhat a könyvvizsgálat egyéb területeire, mint például a csalás kockázatának vagy a kétes kintlévőségekre képzett tartalék megfeleléségének felmérésére.
- A7. Egy sokaság jellemzőinek figyelembevételekor, kontrollok tesztelése esetén, a könyvvizsgáló a releváns kontrollokra vonatkozó ismeretei vagy a sokaságból származó kis számú tétel vizsgálata alapján felméri az eltérés várt szintjét. Ennek a felmérésnek a célja a könyvvizsgálati minta kialakítása és a minta méretének meghatározása. Például ha az eltérés várt szintje elfogadhatatlanul magas, a könyvvizsgáló rendszerint úgy fog dönteni, hogy nem hajtja végre a kontrollok teszteléseit. Hasonlóképpen, adatok tesztelése esetén a könyvvizsgáló felméri a sokaságban előforduló várt hibás állítást. Ha a várt hibás állítás szintje magas, a 100%-os vizsgálat vagy nagy mintaméret alkalmazása lehet megfelelő az adatok teszteléseinek végrehajtásakor.
- A8. Azon sokaság jellemzőinek figyelembevételekor, amelyből a mintát veszi, a könyvvizsgáló határozhat úgy, hogy a rétegezés vagy az érték alapján súlyozott kiválasztás a megfelelő. Az 1. számú függelék tovább tárgyalja a rétegezést és az érték alapján súlyozott kiválasztást.
- A9. A statisztikai vagy nem statisztikai mintavételezési megközelítés alkalmazásával kapcsolatos döntés a könyvvizsgáló általi megítélés kérdése; a minta mérete azonban a statisztikai vagy nem statisztikai megközelítések közötti különbségtétel szempontjából nem jogos kritérium.

A minta mérete (Hiv.: 7. bekezdés)

- A10. A mintavételezési kockázat azon szintje, amelyet a könyvvizsgáló hajlandó elfogadni, befolyásolja a minta szükséges méretét. Minél alacsonyabb szintű kockázatot hajlandó elfogadni a könyvvizsgáló, annál nagyobb kell lennie a minta méretének.
- A11. A minta méretét statisztikai alapú képlet alkalmazásával vagy szakmai megítélés gyakorlásával lehet meghatározni. A 2. és 3. számú függelék a különböző tényezők által a mintaméret meghatározására jellemzően gyakorolt hatásokat jelzik. Hasonló körülmények között a 2. és 3. számú függelékben azonosított tényezők mintaméretre gyakorolt hatása is hasonló lesz, függetlenül attól, hogy statisztikai vagy nem statisztikai megközelítést választanak-e.

KÖNYVVIZSGÁLATI MINTAVÉTELEZÉS

Tételek tesztelésre történő kiválasztása (Hiv.: 8. bekezdés)

- A12. A statisztikai mintavételezésnél a minta tételeit úgy választják ki, hogy minden egyes mintavételezési egységnek ismert esélye legyen a kiválasztásra. A nem statisztikai mintavételezésnél megítélést alkalmaznak a minta tételeinek kiválasztására. Mivel a mintavételezés célja, hogy ésszerű alapot nyújtson a könyvvizsgáló számára arra a sokaságra vonatkozó következtetések levonásához, amelyből a mintát kiválasztja, fontos, hogy a könyvvizsgáló reprezentatív mintát válasszon ki, a torzítás elkerülése érdekében a sokaságra jellemző tulajdonságokkal rendelkező mintatételek kiválasztásával.
- A13. A minták kiválasztásának fő módszerei a véletlenszerű kiválasztás, a rendszerezett kiválasztás és az ötletszerű kiválasztás. Az egyes módszereket a 4. számú függelék tárgyalja.

Könyvvizsgálati eljárások végrehajtása (Hiv.: 10–11. bekezdés)

- A14. Az eljárás helyettesítő tételen történő végrehajtásának szükségességére példa az, amikor a kifizetési jogosultságra vonatkozó bizonyíték teszteléskor egy érvénytelenített csekket választanak ki. Ha a könyvvizsgáló meggyőződött arról, hogy a csekket megfelelően érvénytelenítették, tehát az nem minősül eltérésnek, egy megfelelően kiválasztott helyettesítő tételt vizsgál meg.
- A15. Arra az esetre, amikor a könyvvizsgáló egy kiválasztott tételre nem tudja a megtervezett könyvvizsgálati eljárásokat végrehajtani, példa az, amikor az ezen tételhez kapcsolódó dokumentáció elveszett.
- A16. Megfelelő alternatív eljárás lehet például az utólagos pénzbevételek vizsgálata az azok forrására vonatkozó bizonyítékkal és a pénzbevételekkel rendezni szándékozott tételekkel együtt, ha egy pozitív megerősítésre irányuló kérésre nem érkezett válasz.

Az eltérések és hibás állítások jellege és oka (Hiv.: 12. bekezdés)

- A17. Az azonosított eltérések és hibás állítások elemzésekor a könyvvizsgáló megfigyelheti, hogy azok közül sok közös jellemzővel rendelkezik, például egyezik az ügylet típusa, helye, a termékcsoport vagy az időszak. Ilyen körülmények között a könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy azonosítja a sokaság minden olyan tételét, amely a közös jellemzővel rendelkezik és a könyvvizsgálati eljárásokat kiterjeszti ezen tételekre. Emellett az ilyen eltérések vagy hibás állítások szándékosak lehetnek és csalás lehetőségét jelezhetik.

A hibás állítások kivetítése (Hiv.: 14. bekezdés)

- A18. A könyvvizsgáló számára követelmény, hogy a hibás állításokat kivetítse a sokaságra, amelynek célja, hogy átfogó képet kapjon a hibás állítás nagyságrendjéről, de lehet, hogy ez a kivetítés nem elegendő a rögzítendő összeg meghatározásához.
- A19. Ha egy hibás állítást anomáliaként állapítottak meg, az a hibás állítások sokaságra történő kivetítésekor kizárható. Azonban, ha nem helyesbítik ezen hibás állítást, annak hatását attól még a kivetített nem anomáliás hibás állítások hatása mellett figyelembe szükséges venni.

A20. Kontrollok teszteléseiben esetében nincs szükség az eltérések explicit kivetítésére, mivel a mintára vonatkozó eltérési szint egyben a sokaság teljességére vonatkozó kivetített eltérési szint is. A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard³ útmutatást nyújt arra az esetre, ha azoktól a kontrolloktól való eltéréseket tárnak fel, amelyekre a könyvvizsgáló támaszkodni szándékozik.

A könyvvizsgálati mintavételezés eredményeinek értékelése (Hiv.: 15. bekezdés)

A21. Kontrollok teszteléseiben esetében a minta váratlanul magas eltérési szintje a lényeges hibás állítás becsült kockázatának növekedését eredményezheti, hacsak nem szereznek az eredeti becslést alátámasztó további könyvvizsgálati bizonyítékot. Adatok teszteléseiben az egy mintában előforduló váratlanul magas összegű hibás állítás miatt, arra vonatkozó további könyvvizsgálati bizonyíték hiányában, hogy nincs lényeges hibás állítás, a könyvvizsgáló úgy vélheti, hogy egy ügyletsoport vagy számlaegyenleg lényeges hibás állítást tartalmaz.

A22. Adatok teszteléseiben esetében a kivetített hibás állítás plusz az anomáliás hibás állítás, ha van ilyen, adja a könyvvizsgálónak a sokaságban előforduló hibás állításokkal kapcsolatos legjobb becslését. Ha a kivetített hibás állítás plusz az anomáliás hibás állítás, ha van ilyen, meghaladja az elfogadható hibás állítás mértékét, a minta nem nyújt ésszerű alapot a tesztelt sokaságra vonatkozó következtetések levonásához. Minél közelebb esik a kivetített hibás állítás plusz az anomáliás hibás állítás az elfogadható hibás állítás mértékéhez, annál nagyobb a valószínűsége annak, hogy a sokaságban előforduló tényleges hibás állítás meghaladhatja az elfogadható hibás állítás mértékét. Valamint, ha a kivetített hibás állítás nagyobb mértékű, mint a könyvvizsgálónak a minta méretének meghatározásához felhasznált, hibás állítással kapcsolatos várakozásai, a könyvvizsgáló arra a következtetésre juthat, hogy elfogadhatatlan mértékű mintavételezési kockázat áll fenn abban a tekintetben, hogy a sokaságban előforduló tényleges hibás állítás az elfogadható hibás állítás mértékét meghaladja. Az egyéb könyvvizsgálati eljárások eredményeinek figyelembevétele segítséget nyújt a könyvvizsgálónak annak a kockázatnak a felmérésében, hogy a sokaságban előforduló tényleges hibás állítás az elfogadható hibás állítás mértékét meghaladja és a kockázat csökkenthető, ha további könyvvizsgálati bizonyítékot szereznek.

A23. Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a könyvvizsgálati mintavételezés nem nyújtott ésszerű alapot a tesztelt sokaságra vonatkozó következtetések levonásához, a könyvvizsgáló:

- kérheti a vezetést arra, hogy vizsgálják meg az azonosított hibás állításokat és a további hibás állítások esélyét és tegyék meg a szükséges helyesbítéseket, vagy
- a további könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét úgy igazíthatja, hogy a szükséges bizonyosságot a leginkább elérje. Például kontrollok teszteléseiben esetében a könyvvizsgáló növelheti a minta méretét, tesztelhet egy alternatív kontrollt vagy módosíthatja a kapcsolódó alapvető vizsgálati eljárásokat.

³ A 330. témaszámú „A könyvvizsgáló válaszai a becsült kockázatokra” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 17. bekezdése.

1. számú függelék

(Hiv.: A8. bekezdés)

Rétegezés és érték alapján súlyozott kiválasztás

Azon sokaság jellemzőinek figyelembevételkor, amelyből a mintát veszi, a könyvvizsgáló határozhat úgy, hogy a rétegezés vagy az érték alapján súlyozott kiválasztás a megfelelő. A jelen függelék útmutatást nyújt a könyvvizsgálónak a rétegezés és az érték alapján súlyozott mintavételezési technikák alkalmazásával kapcsolatban.

Rétegezés

1. A könyvvizsgálat hatékonysága javítható, ha a könyvvizsgáló a sokaságot azáltal rétegezi, hogy azt azonosító jellemzőkkel rendelkező, különálló alsokaságokra osztja. A rétegezés célja, hogy az egyes rétegeken belül csökkentse a tételek változatosságát, és hogy ezáltal a mintavételezési kockázat növelése nélkül lehetővé tegye a mintaméret csökkentését.
2. Adatok teszteléseinek végrehajtásakor a sokaságot gyakran a pénzben kifejezett érték szerint rétegezik. Ez lehetővé teszi, hogy a könyvvizsgálat során nagyobb figyelem irányuljon a nagyobb értékű tételekre, mivel ezeknél a tételeknél lehet a legnagyobb a túlzott kimutatás tekintetében a hibás állítás esélye. Hasonlóképpen, egy sokaságot a hibás állítás magasabb kockázatát jelző adott jellemző szerint is lehet rétegezni, például a követelések értékelése során a kétes kintlévőségekre képzett tartalék tesztelésekor az egyenlegeket lehet kor szerint rétegezni.
3. Az egy rétegen belüli tételekből vett mintára alkalmazott könyvvizsgálati eljárások eredményeit csak az ezen réteget alkotó tételekre lehet kivetíteni. A teljes sokaságra vonatkozó következtetések levonásához szükséges lesz, hogy a könyvvizsgáló mérlegelje a lényeges hibás állítás kockázatát azzal kapcsolatban, hogy milyen más rétegek alkotják még a teljes sokaságot. Például lehet, hogy egy sokaság tételeinek 20%-a képezi egy számlaegyenleg értékének 90%-át. A könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy az ezekből a tételekből vett mintát vizsgálja meg. A könyvvizsgáló értékeli ennek a mintának az eredményeit és a fennmaradó 10%-tól függetlenül (amellyel kapcsolatban további mintát vesz vagy a könyvvizsgálati bizonyítékok gyűjtésének egyéb módjait használja, vagy amelyet lehet, hogy nem tekint lényegesnek) az érték 90%-ával kapcsolatban von le következtetést.
4. Ha egy ügyletsoportot vagy számlaegyenleget rétegekre osztottak, a hibás állítást minden egyes rétegre külön vetítik ki. Az egyes rétegekre kivetített hibás állításokat ezt követően, a hibás állításoknak a teljes ügyletsoporra vagy számlaegyenlegre gyakorolt lehetséges hatásának a mérlegelésénél összesítik.

Érték alapján súlyozott kiválasztás

5. Adatok teszteléseinek végrehajtásakor hatékony lehet a mintavételezési egységet a sokaságot alkotó egyes pénzegységekkel azonosítani. Konkrét pénzegységeknek a sokaságból, például a követelésegyenlegből történt kiválasztását követően a könyvvizsgáló megvizsgálhatja azokat az adott tételeket, például az egyes egyenlegeket, amelyek ezeket a pénzegységeket tartalmazzák. A mintavételezési egység meghatározás ezen

KÖNYVVIZSGÁLATI MINTAVÉTELEZÉS

megközelítésének egyik előnye az, hogy a könyvvizsgálat során a figyelem a nagyobb értékű tételekre irányul, mert azoknál nagyobb a kiválasztás esélye és kisebb mintaméretet eredményezhetnek. Ez a megközelítés a minta kiválasztásának (4. sz. függelékben leírt) rendszerezett módszerével együtt alkalmazható és akkor a leghatékonyabb, ha a tételek kiválasztása véletlenszerű kiválasztással történik.

2. számú függelék

(Hiv.: A11. bekezdés)

Példák a kontrollok teszteléseiben a minta méretét befolyásoló tényezőkre

Az alábbiak olyan tényezőket mutatnak be, amelyeket a könyvvizsgáló kontrollok teszteléseiben a minta méretének meghatározásakor figyelembe vehet. Ezek a tényezők, amelyeket együttesen kell figyelembe venni, azt feltételezik, hogy a könyvvizsgáló nem módosítja a kontrollok teszteléseinek jellegét vagy ütemezését, sem más módon nem módosítja a becsült kockázatokra válaszként alkalmazott alapvető vizsgálati eljárások megközelítését.

TÉNYEZŐ	HATÁSA A MINTA MÉRETÉRE	
1. Annak növekedése, hogy a könyvvizsgáló kockázatbecslése mennyire veszi figyelembe a releváns kontrollokat	Növelő	Minél nagyobb bizonyosságot szándékozik szerezni a könyvvizsgáló a kontrollok működési hatékonyságából, annál alacsonyabb lesz a könyvvizsgálónak a lényeges hibás állítás kockázatára vonatkozó becslése és annál nagyobb méretű mintára lesz szükség. Ha az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatának a könyvvizsgáló általi becslése magában foglalja a kontrollok működési hatékonyságára vonatkozó várakozást, a könyvvizsgáló számára követelmény, hogy a kontrollok teszteléseit hajtsa végre. Ha az egyéb dolgok azonosak, minél inkább támaszkodik a könyvvizsgáló a kontrollok működési hatékonyságára a kockázat becslésénél, annál nagyobb a kontrollok könyvvizsgáló által végrehajtott teszteléseinek a terjedelme (és ezáltal nő a minta mérete).
2. Az eltérés elfogadható szintjének növekedése	Csökkentő	Minél alacsonyabb az eltérés elfogadható szintje, annál nagyobb méretű mintára van szükség.
3. Növekedés a tesztelendő sokaság eltérésének várt szintjében	Növelő	Minél nagyobb az eltérés várt szintje, annál nagyobb méretű mintára van szükség annak érdekében, hogy a könyvvizsgáló képes legyen ésszerű becslést adni az eltérés tényleges szintjére vonatkozóan. Az eltérés várt szintjének könyvvizsgáló általi mérlegelése szempontjából releváns tényezők közé tartoznak a könyvvizsgáló által az üzleti tevékenységről szerzett ismeretek

KÖNYVVIZSGÁLATI MINTAVÉTELEZÉS

TÉNYEZŐ	HATÁSA A MINTA MÉRETÉRE	
		(különösen a belső kontroll megismerése érdekében végrehajtott kockázatbecslési eljárások), a munkatársak személyében vagy a belső kontrollokban bekövetkezett változások, az előző időszakokban alkalmazott könyvvizsgálati eljárások eredményei és az egyéb könyvvizsgálati eljárások eredményei. A kontrolltól való eltérés várt magas szintje rendszerint csekély mértékben garantálja, ha egyáltalán garantálja, a lényeges hibás állítás becsült kockázatának csökkenését.

- | | | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 4. Az arra vonatkozó bizonyosság könyvvizsgáló által kívánt szintjének növekedése, hogy a sokaságban előforduló eltérés tényleges szintje az eltérés elfogadható szintjét nem haladja meg. | Növelő | Minél magasabb szintű bizonyosságot kíván a könyvvizsgáló arra vonatkozóan, hogy a minta eredményei valóban jelzik az eltérés sokaságban való tényleges előfordulását, annál nagyobb méretű mintára van szükség. |
| 5. A sokaságban lévő mintavételezési egységek számának növekedése | Elhanyagolható hatás | Nagyobb sokaságok esetében a sokaság tényleges mérete csekély mértékben befolyásolja, ha egyáltalán befolyásolja, a minta méretét. Kis sokaságok esetében azonban lehet, hogy a könyvvizsgálati mintavételezés nem olyan hatékony, mint az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésének alternatív módjai. |

3. sz. függelék

(Hiv.: A11. bekezdés)

Példák az adatok teszteléseiben a minta méretét befolyásoló tényezőkre

Az alábbiak olyan tényezőket mutatnak be, amelyeket a könyvvizsgáló az adatok teszteléseiben a minta méretének meghatározásakor figyelembe vehet. Ezek a tényezők, amelyeket együttesen kell figyelembe venni, azt feltételezik, hogy a könyvvizsgáló nem módosítja a kontrollok teszteléseinek megközelítését, sem más módon nem módosítja a becsült kockázatokra válaszként alkalmazott alapvető vizsgálati eljárások jellegét vagy ütemezését.

TÉNYEZŐ	HATÁSA A MINTA MÉRETÉRE	
1. A könyvvizsgáló lényeges hibás állítás kockázatára vonatkozó becsülésének növekedése	Növelő	Minél nagyobb a könyvvizsgáló lényeges hibás állítás kockázatára vonatkozó becslése, annál nagyobb méretű mintára van szükség. A könyvvizsgáló lényeges hibás állítás kockázatára vonatkozó becslését az eredendő kockázat és a kontrollkockázat befolyásolja. Például, ha a könyvvizsgáló nem hajtja végre a kontrollok teszteléseit, a könyvvizsgáló kockázatbecslése nem csökkenthető a belső kontrollok adott állítással kapcsolatos hatékony működése miatt. Ezért a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintre történő csökkentése érdekében a könyvvizsgálónak alacsony feltárási kockázatra van szüksége és nagyobb mértékben fog támaszkodni alapvető vizsgálati eljárásokra. Minél több könyvvizsgálati bizonyítékot szereznek az adatok teszteléseiből (vagyis minél alacsonyabb a feltárási kockázat), annál nagyobb méretű mintára lesz szükség.
2. Az ugyanazon állításra irányuló egyéb alapvető vizsgálati eljárások használatának növekedése	Csökkentő	Minél inkább támaszkodik a könyvvizsgáló egyéb alapvető vizsgálati eljárásokra (adatok teszteléseire vagy alapvető elemző eljárásokra) annak érdekében, hogy elfogadható szintűre csökkentse az adott sokaságra vonatkozó feltárási kockázatot, annál kisebb mértékű bizonyosságot fog igényelni a mintavételezésből és ezért annál kisebb lehet a minta mérete.
3. Az arra vonatkozó bizonyosság	Növelő	Minél magasabb szintű bizonyosságot igényel a

KÖNYVVIZSGÁLATI MINTAVÉTELEZÉS

TÉNYEZŐ	HATÁSA A MINTA MÉRETÉRE	
<p>könyvvizsgáló által kívánt szintjének növekedése, hogy a sokaságban előforduló tényleges hibás állítás az elfogadható hibás állítást nem haladja meg.</p>		<p>könyvvizsgáló arra vonatkozóan, hogy a minta eredményei valóban jelzik a sokaságban előforduló hibás állítás tényleges összegét, annál nagyobb méretű mintára van szükség.</p>
<p>4. Az elfogadható hibás állítás növekedése</p>	Csökkentő	<p>Minél alacsonyabb az elfogadható hibás állítás, annál nagyobb méretű mintára van szükség.</p>
<p>5. A könyvvizsgáló várakozásai szerint a sokaságban előforduló hibás állítás összegének növekedése</p>	Növelő	<p>Minél magasabb összegű hibás állításra számít a könyvvizsgáló a sokaságban, annál nagyobb méretű mintára van szükség ahhoz, hogy ésszerű becslést adjon a sokaságban előforduló hibás állítás tényleges összegére vonatkozóan. A hibás állítás várt összegének könyvvizsgáló általi mérlegelése szempontjából releváns tényezők közé tartoznak, hogy milyen mértékben határozzák meg szubjektív módon a tételek értékeit, mik az eredményei a kockázatbecslési eljárásoknak, a kontroll teszteléseinek, az előző időszakokban alkalmazott könyvvizsgálati eljárásoknak és az egyéb alapvető vizsgálati eljárásoknak.</p>
<p>6. A sokaság rétegzése, amennyiben alkalmazható</p>	Csökkentő	<p>Ha a sokaságban szereplő tételek pénzbeli nagysága széles skálán mozog (változékony), hasznos lehet a sokaságot rétegezni. Ha a sokaság megfelelően rétegzhető, a rétegek mintaméreteinek összege általában alacsonyabb lesz, mint az a mintaméret, amire a mintavételezési kockázat adott szintjének eléréséhez akkor lett volna szükség, ha a teljes sokaságból egy mintát vettek volna.</p>
<p>7. A sokaságban lévő mintavételezési egységek száma</p>	Elhanyagolható hatás	<p>Nagyobb sokaságok esetében a sokaság tényleges mérete csekély mértékben befolyásolja, ha egyáltalán befolyásolja, a minta méretét. Ily módon kis sokaságok esetében a könyvvizsgálati mintavételezés nem olyan hatékony, mint az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésének alternatív módjai. (A pénzegység alapú mintavétel alkalmazása esetén azonban a sokaság pénzben kifejezett értékének</p>

KÖNYVVIZSGÁLATI MINTAVÉTELEZÉS

TÉNYEZŐ	HATÁSA A MINTA MÉRETÉRE	
		növekedése növeli a minta méretét, hacsak ezt a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegesség [és, ha alkalmazható, az adott ügyletsoportokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre vonatkozó lényegességi szint vagy szintek] arányos növekedése nem ellensúlyozza.)

4. számú függelék

(Hiv.: A13. bekezdés)

Minta kiválasztási módszerek

A minta kiválasztásának számos módszere létezik. A főbb módszerek:

- (a) Véletlenszerű kiválasztás (véletlenszám-generátoron keresztül, például véletlenszám-táblázatokkal, alkalmazva).
- (b) Rendszerezett kiválasztás, amelynek során a sokaságban lévő mintavételezési egységek számának a minta méretével történő elosztása megadja a mintavételezési intervallumot, ami például 50, és az első 50-en belül a kezdőpont meghatározását követően minden 50. mintavételezési egységet kiválasztanak. Bár a kezdőpontot meg lehet határozni ötletszerűen, a minta nagyobb valószínűséggel lesz valóban véletlen, ha azt számítógépes véletlenszám-generátor vagy véletlenszám-táblázat használatával határozzák meg. A rendszerezett kiválasztás alkalmazásakor szükséges lenne, hogy a könyvvizsgáló meghatározza azt, hogy a sokaságban szereplő mintavételezési egységek ne legyenek olyan felépítésűek, amelynél a mintavételezési intervallum megfelel a sokaság valamely konkrét részstruktúrájának.
- (c) A pénzegységalapú mintavétel egyfajta érték alapján súlyozott kiválasztás (az 1. sz. függelékben leírtak szerint), amelynek során a minta mérete, a kiválasztás és az értékelés pénzbeli összegekben kifejezett következtetést eredményez.
- (d) Ötletszerű kiválasztás, amelynek során a könyvvizsgáló a mintát strukturált technika követése nélkül választja ki. Annak ellenére, hogy nem használ strukturált technikát, a könyvvizsgáló elkerüli a tudatos torzítást vagy kiszámíthatóságot (például a nehezen lokalizálható tételek elkerülése vagy egy oldalon mindig az első vagy utolsó tételek kiválasztása vagy elkerülése) és ezáltal igyekszik biztosítani, hogy a sokaságban lévő összes tételnek esélye legyen a kiválasztásra. Az ötletszerű kiválasztás statisztikai mintavétel alkalmazásakor nem megfelelő.
- (e) A blokkok kiválasztása a sokaságon belül egymáshoz kapcsolódó tételekből álló blokk (blokkok) kiválasztását foglalja magában. A blokk kiválasztását rendszerint nem lehet használni a könyvvizsgálati mintavételezés során, mert a legtöbb sokaság úgy épül fel, hogy az egymást követő tételek várhatóan egymáshoz hasonló, de a sokaságban máshol található tételektől eltérő jellemzőkkel rendelkeznek. Bár bizonyos körülmények között helyénvaló könyvvizsgálati eljárás lehet a tételek egy blokkját vizsgálni, az ritkán lenne megfelelő technika a minta kiválasztásához, ha a könyvvizsgáló a minta alapján szándékozik érvényes következtetéseket levonni a teljes sokaságról.



International Federation of Accountants

545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York, NY 10017 USA
Tel +1 (212) 286-9344 Fax +1 (212) 286-9570 www.ifac.org