|  |  |
| --- | --- |
|  | EURÓPSKA KOMISIA  GENERÁLNE RIADITEĽSTVO PRE POĽNOHOSPODÁRSTVO A ROZVOJ VIDIEKA    Riaditeľstvo H. Vierohodnosť a audit  **H.5. Vierohodnosť a finančný audit** |

V Bruseli 19. júla 2017

VLS/fp - agri.ddg3.h.5(2017)4219774

**PRÍLOHA 2 K USMERNENIU 2**

**o METODIKE VÝBERU VZORKY**

**Obsah:**

1. Všeobecné úvahy
2. Metodika výberu vzorky na testovanie kontrolného systému
3. Metodika výberu vzorky na testovanie vecnej správnosti operácií (štatistický výber vzorky)
4. Neštatistický výber vzorky
5. Výber vzorky v dvoch fázach
6. Dodatočný výber vzorky
7. Výber vzorky v rozličných časových obdobiach

# Všeobecné úvahy

Pri výbere vzorky by certifikačný orgán mal zohľadniť tieto požiadavky:

* určenie návrhu a veľkosti vzorky a výber položiek na testovanie:

Pri navrhovaní kontrolovanej vzorky by certifikačný orgán mal zohľadniť účel audítorského postupu a charakteristiky súboru, z ktorého sa vzorka vyberie. Audítor by okrem toho mal stanoviť veľkosť vzorky, ktorá je dostatočná na zníženie rizika spojeného s výberom vzorky na prijateľne nízku úroveň.

* vykonanie audítorských postupov,
* povaha a dôvod odchýlok a nesprávností:

Certifikačný orgán by mal preskúmať povahu a dôvod všetkých zistených odchýlok alebo nesprávností a vyhodnotiť ich možný účinok na účel audítorských testov a iné oblasti auditu.

* premietnutie nesprávností,
* hodnotenie výsledkov výberu vzorky.

# Metodika výberu vzorky na testovanie kontrolného systému

## *Všeobecná úvaha*

Testy kontrol slúžia na odhad nedostatkov kontrol a na stanovenie miery odchýlky pri vnútorných kontrolách s cieľom určiť, či postupy zabezpečujú riadne spracovanie transakcií, a teda potvrdzujú stupeň kontrolného rizika, ako ho posúdil audítor.

V tejto súvislosti sa odkazuje na zoznamy hlavných a vedľajších kontrol, ktoré sú k dispozícii na webovej lokalite CIRCABC[[1]](#footnote-2).

**Testy kontrol vrátane testovania súladu v rámci cieľa auditu týkajúceho sa zákonnosti a riadnosti sa musia vykonať na úrovni súboru, teda na úrovni EPZF/EPFRV – systému IACS a mimo systému IACS.** Výsledky je potrebné zhrnúť a audítorský výrok týkajúci sa systému vnútornej kontroly si vyžaduje celkové hodnotenie na úrovni fondu. Pri audite ročnej účtovnej závierky sa testy kontrol môžu vykonať na úrovni fondu za predpokladu, že procesy, systémy a zabudované kontroly sú tie isté.

Pri testovaní systému vnútornej kontroly certifikačný orgán zároveň:

* **vymedzí cieľ testu**, a to v závislosti od zistených rizík a tvrdení, ktoré majú byť testované. Certifikačný orgán sa napríklad rozhodne otestovať kvalitu kontrol v rámci kontrol na mieste vykonávaných platobnou agentúrou a platnosť výsledkov,
* **vymedzí súbor a jednotku vzorky** vzhľadom na testovanú kontrolu. Súbor pre uvedený cieľ sa skladá z náhodných kontrol na mieste, ktoré vykonala platobná agentúra. Jednotku vzorky predstavuje žiadosť podliehajúca kontrole na mieste,
* **vymedzí stav odchýlky.**   
  Stav odchýlky sa vymedzí pre každú jednotku vzorky. Môže sa predpokladať na dvoch úrovniach: ***a) odchýlky s možným finančným vplyvom***, ktoré sú vyvolané napríklad rozdielmi medzi plochou stanovenou certifikačným orgánom a platobnou agentúrou, a ***b) odchýlky bez možného finančného vplyvu*** spôsobené formálnymi chybami zistenými certifikačným orgánom v kontrolných zoznamoch/správach platobnej agentúry o kontrolách na mieste.

Nedostatky pri kontrole možno odhadnúť na dvoch úrovniach:

* nedostatky v návrhu a vykonaní kontroly – keď kontrola nevyhnutná na splnenie cieľa chýba alebo keď cieľ nebude splnený, aj keď kontrola funguje, ako bolo plánované,
* nedostatky vo fungovaní – keď riadne navrhnutá kontrola nefunguje, ako bolo plánované, alebo keď osoba, ktorá kontrolu vykonáva, nemá právomoc alebo schopnosti na účinné vykonávanie danej kontroly.

Nedostatky možno považovať za významné, keď buď samy osebe, alebo v spojení s inými nedostatkami v systéme vnútornej kontroly vytvárajú reálnu možnosť, že sa nezabráni výskytu významnej nesprávnosti, že nebude včas zistená a/alebo opravená.

Na plánovanie a vykonávanie testovania súladu sa odporúča neštatistický prístup (náhodný výber vzorky); vymedzenie veľkostí vzoriek sa uvádza v oddiele 1.2.

Na testovanie kvality systému vnútornej kontroly (audit systému) by audítori alternatívne mohli zvážiť použitie techniky štatistického výberu vzorky – výber podľa atribútov na základe binomického rozdelenia. Výber podľa atribútov sa používa na odhad časti súboru, ktorá sa vyznačuje presne stanovenými charakteristikami, a následne na rozhodnutie o tom, či vnútorné kontroly fungujú podľa plánu (získaním odpovedí „áno“/„nie“ alebo tvrdenia „chyba“/„bez chyby“ s merateľnou mierou spoľahlivosti).

## *Stanovenie veľkosti vzorky*

Na účely testovania súladu by sa certifikačný orgán mal sústrediť na relevantný proces a postupy a identifikovať kontroly zabudované do procesov, ktoré certifikačný orgán bude testovať. Odporúča sa vybrať hlavné kontroly, ktoré pokryjú viacero audítorských tvrdení. Počet testov by mal byť vykonaný v súlade s častosťou kontrol (pozri oddiel 3.3 usmernenia 2). Cieľom je testovať navrhnutie a vykonávanie kontrol na náhodných transakciách, aby sa získalo uistenie, že kontroly fungovali účinne počas celého obdobia auditu. Jeden súbor/transakciu je možné otestovať z hľadiska všetkých relevantných kontrol v rámci daného procesu.

Keď certifikačný orgán neočakáva, že zistí odchýlky (výnimky), minimálna odporúčaná veľkosť vzorky na úrovni celkového súboru je 25 položiek v prípade každodenných manuálnych kontrol. Ten istý prístup sa uplatňuje aj v prípade pohľadávok. V prípade malých súborov podľa oddielu 3.1 možno veľkosť vzorky na testovanie súladu upraviť podľa veľkosti vzorky na testovanie vecnej správnosti. Ak sa má napríklad podľa postupu pri malých vzorkách testovať na vecnú správnosť 20 položiek, aj testovanie súladu možno obmedziť na 20 položiek.

Zistené odchýlky by sa mali vyhodnotiť s cieľom určiť príčinu zlyhania kontroly, možné dôsledky a nápravné opatrenia, ktoré by mali byť zavedené. V tejto súvislosti by sa v pracovných dokumentoch malo zdokumentovať, či kontrola zlyhala pre nedostatky koncepcie alebo pre nedostatky vo fungovaní. ISA 330 (odsek 17) si navyše vyžaduje vyhodnotenie, či: a) sa na kontroly možno spoliehať; b) sú potrebné ďalšie testy kontrol; alebo c) je potrebné riešiť potenciálne riziká nesprávností pomocou testovania vecnej správnosti.

Certifikačný orgán by mal zvážiť aj povahu systému vnútornej kontroly vrátane toho, či zahŕňa manuálne a/alebo automatizované kontrolné postupy. V prípade automatizovaných kontrol by testy mali zahŕňať nielen manuálne kontroly, ale aj automatizované kontroly pracovných procesov a aplikácií, ako aj posúdenie primeranosti všeobecných kontrol IT. Ak tieto všeobecné kontroly fungujú spoľahlivo a týmto spôsobom je zabezpečená spoľahlivosť kontrol aplikácií, za určitých okolností stačí, ak sa fungovanie automatizovanej kontroly aplikácií otestuje iba na obmedzenom počte prípadov (v prípade kontroly aplikácií – test jednej).

Očakávaná miera odchýlky súboru (alebo počet výnimiek) by za bežných okolností nemala prekročiť prijateľnú mieru chybovosti. Certifikačný orgán by mal zhodnotiť povahu výnimky/odchýlky a určiť, či ide o jednorázový výskyt z konkrétneho dôvodu s obmedzeným vplyvom, alebo či by odchýlky mohli byť považované za systematický problém.

Prijateľná miera chybovosti je vyjadrená ako počet prípadov zlyhania kontrol v súbore a zodpovedá maximálnej miere odchýlky od predpísanej kontroly, ktorú sú audítori ochotní akceptovať bez toho, aby sa musela zmeniť plánovaná úroveň kontrolného rizika. Podľa orientačného pravidla sa odporúča tento vzťah medzi plánovaným kontrolným rizikom a prijateľnou mierou chybovosti:

|  |  |
| --- | --- |
| **Plánované kontrolné riziko** | **Prijateľná miera chybovosti** |
| nízke | 2 % – 7 % |
| mierne | 6 % – 12 % |
| stredné < maximálne | 11 % – 20 % |
| maximálne | bez testovania |

Ďalšie usmernenie v tejto súvislosti je uvedené v oddiele 2 prílohy 5.

Ak z testovania súladu vyplynie, že kontrolné systémy nie sú alebo sú len čiastočne uspokojivé, certifikačný orgán sa môže na základe odborného úsudku rozhodnúť:

1. nespoliehať sa na kontrolu; alebo

2. zväčšiť pôvodnú veľkosť vzorky, aby získal potrebné uistenie o systéme vnútornej kontroly.

Treba poznamenať, že zväčšenie vzorky nemusí nevyhnutne poskytovať uistenie, že kontroly sú účinné, môže však pomôcť lepšie identifikovať oblasti, v ktorých je potrebné zlepšenie, aby sa postupy v budúcnosti stále v úplnej miere dodržiavali.

Prípady, keď sa platobnej agentúre zjavne nepodarilo vytvoriť vhodné kontrolné systémy, by sa mali zohľadniť pri bodovom ohodnotení v akreditačnej matici aj v stanovisku certifikačného orgánu k fungovaniu systému vnútornej kontroly platobnej agentúry.

Po posúdení systému vnútornej kontroly bude certifikačný orgán schopný odhadnúť rozsah ďalších audítorských postupov testovania vecnej správnosti vrátane opätovného posúdenia východiskových predpokladov – pozri aj bod 2.

## *Testovanie súladu v prípade prostredia IT*

Vo fáze plánovania auditu by mal certifikačný orgán analyzovať prostredie IT platobnej agentúry. Certifikačnému orgánu by malo byť jasné, ktoré režimy sú vysoko automatizované (napr. systémy v rámci IACS) a aký to má vplyv na vyhlásenia v prípade EPZF alebo EPFRV (suma, riziká, zložitosť).

V prípade tohto režimu (režimov) by mal certifikačný orgán posúdiť, do akej miery sú automatizované kontroly spoľahlivé a či boli správne pridelené úlohy a povinnosti v systéme IT. Certifikačný orgán by okrem toho mal otestovať všeobecné kontroly IT s cieľom určiť, či tieto kontroly fungovali účinne počas celého obdobia auditu, čím sa zvýši spoľahnutie sa na kontroly aplikácií, manuálne kontroly závislé na IT a elektronické audítorské dôkazy. Certifikačný orgán by mal dospieť k záveru o tom, či všeobecné kontroly IT v prípade daného systému IT sú účinné alebo neúčinné.

V prípade, že platobná agentúra je certifikovaná podľa normy ISO 27001, certifikačný orgán sa môže spoľahnúť na certifikát ISO za predpokladu, že sa vzťahuje na celý účtovný rok, ktorý je predmetom auditu.

***Príklad 1***

Hlavné kroky pri spracovaní žiadosti v rámci režimu základných platieb/režimu jednotnej platby na plochu[[2]](#footnote-3) (v systéme IACS) sú vo všeobecnosti tieto:

* poľnohospodár predloží svoju žiadosť prostredníctvom webovej aplikácie (geopriestorová žiadosť o poskytnutie pomoci, ktorá je priesečníkom so systémom LPIS),
* platobná agentúra skontroluje oprávnenosť žiadosti a vykoná požadované automatizované krížové kontroly s využitím systému IACS (kontroly nadmerného nahlásenia, dvojitých nahlásení atď.),
* po vložení výsledkov administratívnych kontrol a kontrol na mieste systém vypočíta sumu, ktorá sa má vyplatiť, a pripraví rozhodnutie o platbe a platobný príkaz.

Hlavné kontroly zahŕňajú (zoznam nie je vyčerpávajúci):

* žiadosť v rámci režimu základných platieb/režimu jednotnej platby na plochu: autentifikácia poľnohospodára, status poľnohospodára, dátum podania žiadosti, úplnosť žiadosti atď.,
* existenciu počítačovej databázy (IACS) so systémom na zaznamenávanie totožnosti každého poľnohospodára, systémom identifikácie poľnohospodárskych pozemkov (LPIS) a systémom identifikácie a evidencie platobných nárokov,
* geopriestorovú žiadosť o poskytnutie pomoci, ktorá poľnohospodárom umožňuje priestorovú lokalizáciu a elektronické nahlasovanie pozemkov,
* automatizovanú kontrolu na overenie určitých kritérií oprávnenosti (napr. oprávnenosť pozemku, krížové kontroly dvojitého vykazovania a nadhodnocovania atď.),
* existenciu systémov na zabezpečenie správneho výpočtu výšky pomoci so zohľadnením znížení, vylúčení a pokút.

Certifikačný orgán určí, či hlavné kontroly v systéme IT správne fungujú (či sú povinnosti a úlohy do systému IT správne začlenené v súlade s organizačnou štruktúrou, či sa údaje vkladajú načas, či sa stanovujú a vykonávajú kontroly aplikácií podľa plánu, či je zabezpečené nepretržité spoľahlivé fungovanie prostredníctvom primeraných a spoľahlivých všeobecných kontrol IT, či sú transakcie presné, úplné a platné, či existujú chybové hlásenia na zabezpečenie včasného zistenia a opravy chýb atď.).

***Príklad 2***

Audit potvrdí, že oprávnenia boli v systéme správne pridelené (v súlade s organizačnou štruktúrou) a že kontroly aplikácií zabezpečujú správne schvaľovanie a rozdelenie úloh počas procesu. Všeobecné kontroly IT riadne fungujú. Za týchto podmienok nemusí byť potrebné (okrem prípadov zmien) kontrolovať každý rok všetky procesy IT.

# Metodika výberu vzorky na testovanie vecnej správnosti operácií (štatistický výber vzorky)

## *Stupne uistenia*

Testovanie vecnej správnosti operácií by sa malo vykonávať na výbere vzorky, ktorej veľkosť závisí od stupňa spoľahlivosti určeného na základe stupňa uistenia získaného pri testovaní systému vnútornej kontroly, predovšetkým:

* najmenej 60 %, ak je uistenie vysoké,
* priemerné uistenie – medzi 70 % a 90 %,
* najmenej 90 %, ak je uistenie nízke.

Spoľahlivosť systému vnútornej kontroly sa určuje na základe preskúmania tohto systému a testovania kontrol vykonaného na účely konkrétneho cieľa. Pre dva rozdielne ciele auditu sa vykonajú dve rozdielne posúdenia pri zohľadnení len relevantných procesov (pozri oddiel 5 a oddiel 11 usmernenia 2).

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Posúdenie kombinovaného rizika | Stupeň uistenia zo systémových auditov | Uistenie zo systému | Stupeň spoľahlivosti | Detekčné riziko |
| Minimálne | funguje dobre, potrebné sú len menšie zlepšenia | vysoké/stredne vysoké | najmenej 60 % | 40 % alebo nižšie |
| Nízke | funguje, ale sú potrebné určité zlepšenia | priemerné | 70 % | 30 % |
| Mierne | funguje čiastočne, sú potrebné  podstatné zlepšenia | stredne nízke | 80 % | 20 % |
| Vysoké | v podstate nefunguje | nízke | najmenej 90 % | najviac 10 % |

Skutočný stupeň spoľahlivosti stanovený certifikačným orgánom, ktorý sa získa z testovania vecnej správnosti, sa môže líšiť od príkladov uvedených v tabuľkách; tieto by sa však mali považovať za minimálne požiadavky na danej úrovni posudzovania kombinovaného rizika.

## *Zásady výberu vzorky*

Metóda výberu vzorky zahŕňa: návrh výberu vzorky (napr. rovnaká pravdepodobnosť, pravdepodobnosť úmerná veľkosti) a postup premietnutia (odhadovania). Tieto dva prvky spolu predstavujú rámec na výpočet veľkosti vzorky.

Pri výbere vzorky operácií by sa mal použiť štatistický výber vzorky. Pri navrhovaných technikách výberu vzorky ide o jednoduchý náhodný výber vzorky, konzervatívny prístup MUS a štandardný prístup MUS.

Všetky štatistické metódy výberu vzorky sa vyznačujú týmito charakteristikami:

* každá položka v rámci celkového súboru má známu a kladnú výberovú pravdepodobnosť,
* náhodnosť by mala byť zaručená použitím náležitého, špecializovaného alebo nešpecializovaného softvéru na generovanie náhodných čísel,
* veľkosť vzorky sa počíta takým spôsobom, ktorý umožňuje dosiahnuť určitú úroveň potrebnej presnosti.

Štatistické metódy výberu vzorky umožňujú výber vzorky, ktorá je reprezentatívnou vzorkou príslušného celkového súboru. Konečným cieľom je predpokladať (extrapolovať alebo odhadnúť) pre celkový súbor hodnotu parametra („premennej“) pozorovaného vo vzorke, na základe čoho možno dospieť k záveru, či celkový súbor obsahuje významné nesprávnosti alebo nie, a ak áno, v akej miere (množstvo chýb).

Pri výbere vzorky operácií by certifikačný orgán mal zabezpečiť, aby celkový súbor, ktorý bude tvoriť základ pre štatistický výber vzorky, bol **úplný** a obsahoval len pozitívne transakcie (t. j. výdavky).

## *Podmienky uplatniteľnosti metód výberu vzorky*

Aby certifikačný orgán mohol znižovať riziko prijatia nesprávnych údajov spojené s výberom vzorky, je potrebné pri výbere primeranej metódy výberu vzorky zohľadniť predpoklady a očakávania. Výber metódy výberu vzorky sa zakladá hlavne na očakávaniach týkajúcich sa variability chýb a ich korelácie s výdavkami. Ďalšie body, ktoré môžu byť zohľadnené, sú rozdelenie celkového súboru a rozdelenie chýb.

V tabuľke uvedenej v usmernení GR REGIO o výbere vzorky sa stanovujú niektoré ukazovatele najvhodnejších metód v závislosti od kritérií.

|  |  |
| --- | --- |
| **Metóda výberu vzorky** | **Priaznivé podmienky** |
| Štandardný MUS | chyby sú vysoko variabilné[[3]](#footnote-4) a sú približne v pomere k úrovni výdavkov (t. j. miera chybovosti má nízku variabilitu)  hodnoty výdavkov na operáciu vykazujú vysokú variabilitu |
| Konzervatívny MUS | chyby sú vysoko variabilné a sú približne v pomere k úrovni výdavkov  hodnoty výdavkov na operáciu vykazujú vysokú variabilitu  predpokladá sa, že podiel chýb bude nízky[[4]](#footnote-5)  predpokladaná miera chybovosti musí byť nižšia ako 2 % |
| Jednoduchý náhodný výber vzorky | všeobecná navrhovaná metóda, ktorá sa môže použiť, ak neplatia predošlé podmienky  môže sa uplatňovať použijúc odhad priemeru na jednotku alebo odhad pomeru |
| Neštatistické metódy | ak nie je možné uplatniť štatistickú metódu |
| Stratifikácia | môže sa použiť v kombinácii s ktoroukoľvek z vyššie uvedených metód  je obzvlášť užitočná v prípade, ak sa očakáva, že úroveň chýb sa bude výrazne líšiť medzi skupinami celkového súboru (vrstvami) |

Stratifikácia sa môže použiť v kombinácii s ktoroukoľvek metódou výberu vzorky. Odôvodnením pre stratifikáciu je rozdelenie celkového súboru na skupiny (vrstvy), ktoré sú homogénnejšie (s nižšou variabilitou) než celkový súbor. Namiesto celkového súboru s vysokou variabilitou je tak možné mať dva alebo viacero podsúborov s nižšou variabilitou. Stratifikácia by sa mala používať na **minimalizáciu variability alebo oddelenie takých podsúborov celkového súboru, ktoré spôsobujú chyby**. V oboch prípadoch stratifikácia znižuje potrebnú veľkosť vzorky.

## *Jednoduchý náhodný výber vzorky*

Jednoduchý náhodný výber vzorky je štatistická metóda výberu vzorky. Ide o najznámejšiu metódu medzi metódami výberu na základe rovnakej pravdepodobnosti. Cieľom je predpokladať úroveň chybovosti pozorovanú na vzorke pre celkový súbor.

Štatistickou jednotkou, ktorá je predmetom výberu do vzorky, je transakcia (alebo žiadosť o poskytnutie pomoci/žiadosť o úhradu). Jednotky vo vzorke sú vyberané náhodne s rovnakými pravdepodobnosťami. Jednoduchý náhodný výber vzorky je všeobecná metóda, ktorá je vhodná pre rôzne typy celkových súborov, no keďže nevyužíva pomocné informácie, obvykle si vyžaduje väčšie veľkosti vzoriek než MUS (vždy, keď sa úroveň výdavkov medzi operáciami podstatne líši a ak existuje reálna súvislosť medzi výdavkami a chybami). Premietnutie chýb sa môže zakladať na dvoch čiastkových metódach: odhad priemeru na jednotku alebo odhad pomeru.

Ako pri všetkých ostatných metódach, aj túto metódu je možné kombinovať so stratifikáciou (pozri oddiel 2.7 nižšie).

Jednoduchý náhodný výber vzorky je založený na teórii normálneho rozdelenia a slúži na hodnotenie vybraných charakteristík celkového súboru na základe vzorky položiek tvoriacich celkový súbor. Vychádza teda z koncepcie, že stredné hodnoty vzorky (priemery) z veľkého počtu položiek zaradených do vzorky z jediného celkového súboru sa obvykle koncentrujú okolo skutočnej strednej hodnoty (priemeru) celkového súboru. Čím väčšia je vybraná vzorka, tým pravdepodobnejšie bude priemer vzorky blízko skutočnej strednej hodnoty súboru.

Audítor môže použiť niekoľko techník jednoduchého náhodného výberu vzorky; každá z nich má špecifické faktory, ktoré musí audítor pred jej použitím zvážiť.

Ďalej sú uvedené **výhody a nevýhody** jednoduchého náhodného výberu vzorky[[5]](#footnote-6):

|  |  |
| --- | --- |
| **Výhody** | **Nevýhody** |
| V prípade vysokého počtu rozdielov medzi vykázanými a auditovanými sumami by jednoduchý náhodný výber vzorky mohol splniť ciele auditu pri použití menšej vzorky. | Táto metóda je zložitejšia než MUS a môže si vyžadovať pomoc počítačových programov. |
| Vzhľadom na to, že výber prebieha na základe položiek, a nie na základe úmernosti k veľkosti (pravdepodobnosť úmerná veľkosti), ide o metódu, ktorá je často vhodnejšia, keď sa predpokladajú prípady podhodnotenia. | Spoľahlivý odhad štandardnej odchýlky by niekedy mohol byť zložitý; použiť by sa mali buď predchádzajúce výsledky alebo pilotné vzorky. |
| Vzorku možno (v prípade potreby) jednoduchšie rozšíriť bez nového usporiadania celkového súboru a vytvorenia druhého výberu na základe pravdepodobnosti úmernej veľkosti. | Ak sa vyskytujú a) buď veľmi veľké položky, alebo veľmi veľké rozdiely medzi vykázanými a auditovanými sumami v súbore a b) veľkosť vzorky je malá, teória normálneho rozdelenia nemusí byť vhodná. Okrem toho v prípade zriedkavého výskytu nesprávností nemožno použiť metódy odhadu rozdielu a odhadu pomeru. |
| Zahrnutie transakcií s nulovou hodnotou (t. j. zamietnuté žiadosti) do celkového súboru si nevyžaduje osobitné úvahy o koncepcii vzorky. | Ak sa nepredpokladajú nesprávnosti alebo sa očakáva, že budú zriedkavé, jednoduchý náhodný výber založený na nájdení primeraného zastúpenia rozdielov nemusí byť praktický. V takých prípadoch sa uplatňuje MUS. |

Keďže pri tejto technike výberu vzorky sa predpokladá, že vzorky sú vybrané na základe položiek, a nie na základe úmernosti (napr. pravdepodobnosť úmerná veľkosti), považuje sa za vhodnejšiu pri výbere vzorky v kontexte vzoriek zákonnosti a riadnosti. Jednoduchý náhodný výber vzorky by okrem toho mohol byť vhodný pre celkové súbory systému IACS, ktoré obvykle majú veľký počet malých transakcií a malých chýb.

Dodatok 2.1 k tejto prílohe obsahuje príklady veľkosti vzoriek, ktoré sa môžu použiť v prípade štandardného MUS aj jednoduchého náhodného výberu vzorky.

**Stanovenie veľkosti vzorky**

Stanovenie veľkosti vzorky v rámci jednoduchého náhodného výberu vzorky vychádza z týchto informácií:

* stupeň spoľahlivosti stanovený na základe systémového auditu a súvisiaceho koeficientu *z* normálneho rozdelenia (pozri prílohu 2.1),
* maximálna prijateľná miera chybovosti (obvykle 2 % z celkových výdavkov),
* predpokladaná miera chybovosti zvolená audítorom na základe odborného úsudku a predošlých informácií,
* štandardná odchýlka chýb,
* stanoví sa vhodná veľkosť vzorky – **„n“** s použitím tohto vzorca:

keď je štandardná odchýlka chýb v rámci celkového súboru. Podotýkame, že sa predpokladá, že v uvedenom výpočte je známa štandardná odchýlka chýb za celý celkový súbor. V praxi to tak takmer nikdy nebude a certifikačný orgán bude musieť vychádzať buď z historických údajov (štandardná odchýlka chýb pri celkovom súbore v minulom období), alebo z predbežnej/pilotnej vzorky s malou veľkosťou (odporúčaná veľkosť vzorky je minimálne 30 položiek).

Ak sú parametre výberu vzorky a predpoklady auditu potvrdené vyhodnotením chýb pilotnej vzorky, môže sa pilotná vzorka stať skutočnou testovanou vzorkou (minimálne 30 položiek). Ak sa však pri pilotnej vzorke zistili systémové nedostatky, je potrebné zväčšiť skutočnú veľkosť celkovej vzorky.

V prípade, že sa certifikačný orgán rozhodne použiť túto metódu a štandardná odchýlka chýb je veľmi nízka alebo dokonca rovná nule, je aj napriek tomu potrebné otestovať minimálnu vzorku 30 položiek.

Existujú dva možné spôsoby, ako premietnuť výberovú chybu na celkový súbor. Prvý je založený na odhade priemeru na jednotku (absolútne chyby) a druhý na odhade pomeru (miery chybovosti).

**Odhad priemeru na jednotku (absolútne chyby)**

Priemerná miera chybovosti na operáciu zistená vo vzorke sa vynásobí počtom operácií v celkovom súbore, pričom výsledkom je predpokladaná chybovosť:

**Odhad pomeru (miery chybovosti)**

Priemerná miera chybovosti zistená vo vzorke sa vynásobí účtovnou hodnotou na úrovni celkového súboru:

Miera chybovosti vzorky v uvedenom vzorci je len podielom celkového množstva chýb vo vzorke a celkovej sumy výdavkov jednotiek vo vzorke (kontrolovaných výdavkov).

Nie je možné vopred vedieť, ktorá metóda extrapolácie bude vhodnejšia, keďže ich relatívne výhody závisia od úrovne súvislosti medzi chybami a výdavkami. Ako základné orientačné pravidlo platí, že druhá metóda by sa mala použiť len v prípade, že sa očakáva vysoká miera súvislosti medzi chybami a výdavkami (položky s vyššou hodnotu zvyknú vykazovať vyššie chyby), a prvá metóda (priemer na jednotku) by sa mala použiť v prípade, že sa očakáva, že chyby sú relatívne nezávislé od úrovne výdavkov (vyššie chyby je možné nájsť v jednotkách s vysokou alebo nízkou úrovňou výdavkov).

Pre výpočet predpokladanej chyby, presností a hornej hranice chybovosti konzultujte prílohu 2.1, ktorá obsahuje hárky v Exceli s príslušnými vzorcom. V prípade, že certifikačný orgán potrebuje ďalšie štatistické vzorce, je možné ich poskytnúť na vyžiadanie.

## *Štandardný prístup MUS*

Výber podľa hodnoty peňažnej jednotky je štatistická metóda výberu vzorky, ktorá využíva peňažnú jednotku ako pomocnú premennú pri výbere vzorky. Tento prístup obvykle vychádza zo systematického výberu vzorky s pravdepodobnosťou úmernou veľkosti, t. j. úmernou peňažnej hodnote jednotky vzorky (položky s vyššou hodnotou majú vyššiu pravdepodobnosť výberu).

Táto metóda je mimoriadne užitočná, ak účtovné hodnoty sú vysoko variabilné a existuje pozitívny vzťah medzi chybami a účtovnými hodnotami. Inými slovami, vždy, keď sa predpokladá, že položky s vyššími hodnotami zvyknú vykazovať vyššie chyby, čo je situácia, ktorá sa v rámci auditu často vyskytuje.

Vždy, keď platia uvedené podmienky, t. j. účtovné hodnoty sú vysoko variabilné a chyby sa reálne zhodujú (súvisia) s účtovnými hodnotami, zvykne MUS pri tej istej úrovni presnosti produkovať menšie veľkosti vzoriek než metódy založené na rovnakej pravdepodobnosti.

Je tiež potrebné poznamenať, že vzorky vytvorené touto metódou typicky obsahujú nadmerný počet položiek s vysokou hodnotou a nedostatočné zastúpenie položiek s nižšou hodnotou. Nie je to problém sám osebe, keďže metóda zohľadňuje túto skutočnosť v procese extrapolácie, výsledkom sú však výsledky vzoriek (napr. miera chybovosti vzorky), ktoré nie je možné interpretovať (len extrapolované výsledky je možné interpretovať).

Ako pri metódach založených na rovnakej pravdepodobnosti možno túto metódu kombinovať so stratifikáciou (oddiel 2.7).

Výber podľa hodnoty peňažnej jednotky – štandardný prístup je hybridná metóda, ktorá spája výhody oboch metodík – výberu podľa atribútov a výberu podľa premenných.

**Stanovenie veľkosti vzorky**

Stanovenie veľkosti vzorky v rámci jednoduchého náhodného výberu vzorky vychádza z týchto informácií:

* stupeň spoľahlivosti stanovený na základe systémového auditu a súvisiaceho koeficientu *z* normálneho rozdelenia (pozri prílohu 2.1),
* maximálna prijateľná miera chybovosti (obvykle 2 % z celkových výdavkov),
* predpokladaná miera chybovosti zvolená audítorom na základe odborného úsudku a predošlých informácií,
* štandardná odchýlka chybovosti (vytvorená na základe vzorky MUS),
* stanoví sa vhodná veľkosť vzorky – **„n“** s použitím tohto vzorca:

keď je štandardná odchýlka chybovosti vytvorená na základe vzorky MUS. Na získanie aproximácie tejto štandardnej odchýlky pred vykonaním auditu budú členské štáty musieť vychádzať buď z historických údajov (rozptyl chybovosti vo vzorke z minulého obdobia), alebo z predbežnej/pilotnej vzorky s malou veľkosťou (odporúčaná veľkosť predbežnej vzorky je minimálne 30 položiek).

To, že ak sú parametre výberu vzorky a predpoklady auditu potvrdené vyhodnotením chýb pilotnej vzorky, môže sa pilotná vzorka stať skutočnou testovanou vzorkou (minimálne 30 položiek). Ak sa však pri pilotnej vzorke zistili systémové nedostatky, je potrebné zväčšiť skutočnú veľkosť celkovej vzorky.

Po stanovení veľkosti vzorky sa odporúča identifikovať jednotky celkového súboru s vysokou hodnotou (prípadné kľúčové položky), ktoré budú patriť do vrstvy s vysokou hodnotou, v ktorej sa vykoná audit v rozsahu 100 %. Medzná hodnota na stanovenie tejto vrstvy sa rovná pomeru medzi účtovnou hodnotou (*BV*) a plánovanou veľkosťou vzorky (*n*). Všetky položky, ktorých účtovná hodnota je vyššia ako táto medzná hodnota (ak ), budú „oddelené“ od zvyšného celkového súboru a vykoná sa ich audit v rozsahu 100 %. Nepremietnu sa chyby vznikajúce v tejto vrstve, ale pridajú sa k predpokladanej chybovosti druhej vrstvy.

Pre výpočet predpokladanej chybovosti, presností a hornej hranice chybovosti konzultujte prílohu 2.1, ktorá obsahuje hárky v Exceli s príslušnými vzorcami. V prípade, že certifikačný orgán potrebuje ďalšie štatistické vzorce, je možné ich poskytnúť na vyžiadanie.

## *Metodika výberu vzorky pre konzervatívny prístup MUS*

**Poznámka: Ďalej opísaná metodika sa v usmerneniach GR REGIO označuje ako „MUS – konzervatívny prístup“.**

MUS – konzervatívny prístup spočíva vo výbere vzorky podľa atribútov a vedie k záveru vyjadrenom v peňažných sumách na základe jednotiek vzorky vybraných úmerne k ich veľkosti. Záver sa nevyjadruje vo forme miery odchýlky.

Pri výbere tejto metódy by sa mali zohľadniť tieto predpoklady:

* Očakávaná miera nesprávností v súbore je malá.
* Výška nesprávnosti vo fyzickej jednotke by nemala prekročiť vykázanú účtovnú hodnotu položky.
* Tento prístup sa zameriava na prípady nadhodnotenia.

Ďalej sú uvedené **výhody a nevýhody** tejto techniky výberu vzorky[[6]](#footnote-7):

|  |  |
| --- | --- |
| **Výhody** | **Nevýhody** |
| Táto technika je všeobecne ľahšie použiteľná ako jednoduchý náhodný výber; veľkosť vzorky možno ľahko vypočítať a hodnotenie výsledkov je jednoduché. | Nie je určená na testovanie podhodnotení v rámci celkového súboru; navyše, keďže vzorka je vybraná „úmerne k veľkosti“, je dosť nepravdepodobné, že budú vybrané malé vykázané sumy a že tieto sumy môžu byť výrazne podhodnotené. |
| Nevyžaduje si zohľadnenie vlastností celkového súboru (napr. štandardnej odchýlky) na stanovenie veľkosti vzorky. | Výber nulových alebo záporných zostatkov si vyžaduje osobitné úvahy. Ak sa očakávajú podhodnotenia, môžu byť potrebné osobitné úvahy o návrhu. |
| Automaticky vyberie vzorku úmerne k sumám peňažnej jednotky; stratifikácia na zníženie variability, pokiaľ ide o sumy, nemusí byť nutná. | Pri zistení nesprávností môže nadhodnotiť opravnú položku pre riziko spojené s výberom vzorky na danej úrovni rizika. |
| Automaticky zistí akúkoľvek transakciu, ktorá je individuálne významná, ak jej suma presahuje výberový interval. | Pri výbere podľa hodnoty peňažnej jednotky (MUS) musí audítor zvyčajne kumulovať celkový súbor. V záujme zabezpečenia úplnosti musí audítor zosúhlasiť celkovú hodnotu súboru s ročnou účtovnou závierkou. |
| Ak audítor neočakáva (a nezistí) žiadne nesprávnosti, táto metóda zvyčajne poskytne vysokoefektívnu veľkosť vzorky. | Veľkosť vzorky rastie s rastúcou sumou očakávaných nesprávností. V takýchto prípadoch by mohol byť efektívnejší jednoduchý náhodný výber. |
| Výber vzorky sa môže začať skôr, než je úplne dostupný konečný a úplný celkový súbor. | Pomocou tejto metódy sa spravidla vypočítajú iba jednostranné horné hranice. |

**Stanovenie veľkosti vzorky**

Pri použití MUS sa veľkosť vzorky stanovuje na základe predpokladu 2 % nadhodnotenia:

* stanoví sa prijateľná miera chybovosti alebo prípustná nesprávnosť – **„TE“** (označovaná aj ako úroveň významnosti),
* vykoná sa odhad predpokladanej miery chybovosti alebo nesprávnosti – **„AE“** a koeficientu rozšírenia – **„EF“**[[7]](#footnote-8),
* určí sa úroveň prípustnosti rizika prijatia nesprávnych údajov/faktor spoľahlivosti – **„RF“**[[8]](#footnote-9). Pozri ***prílohu 2.1***,
* účtovná hodnota celkového súboru (celkové deklarované výdavky) *BV,*
* stanoví sa vhodná veľkosť vzorky – **„n“** s použitím tohto vzorca:

Po zohľadnení spoľahlivosti systému vnútornej kontroly (zahŕňa riziko významnej nesprávnosti) a očakávanej miery chybovosti (predpokladaná nesprávnosť – AM) sa stanovená veľkosť vzorky pohybuje medzi:

* **dolnou hranicou veľkosti vzorky [46]**
* v prípade, že sa pri testovaní vecnej správnosti získa stupeň uistenia minimálne 60 %, a
* v prípade nulových očakávaných chýb.
* **hornou hranicou veľkosti vzorky [299]**
* v prípade, že sa pri testovaní vecnej správnosti získa stupeň uistenia maximálne 95 %, a
* v prípade očakávaných chýb 30 % úrovne významnosti.

V tabuľke so stupňami uistenia uvedenej v oddiele 2.1 sa uvádzajú tieto veľkosti vzoriek, ktoré sa majú použiť v prípade konzervatívneho prístupu MUS (výpočet veľkosti vzoriek pomocou ACL a nulových očakávaných chýb), veľkosti vzoriek sa však budú líšiť aj na základe predpokladanej chyby:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Uistenie o fungovaní**  **systému** | Vysoké/ mierne | Priemerné | Stredne nízke | Nízke |
| **AR** | 5 % | 5 % | 5 % | 5 % |
| **Stupeň spoľahlivosti testovania vecnej správnosti** | **najmenej 60 %** | **70 %**  **(priemerná)** | **80 %**  **stredne vysoká** | **najmenej 90 %** |
| **Minimálne veľkosti vzoriek** | **46** | **60 – 78** | **80 – 110** | **115** |

## *Stratifikácia v rámci štatistického výberu vzorky*

Pri používaní stratifikovaného výberu vzorky sa celkový súbor rozdelí na podsúbory nazývané vrstvy a z každej vrstvy sa získajú nezávislé vzorky, pričom sa použije štandardný prístup jednoduchého náhodného výberu vzorky.

Cieľom stratifikácie je zoskupiť transakcie (do homogénnych vrstiev) s nižšou variabilitou, ako má celkový súbor. Pri jednoduchom náhodnom výbere je stratifikácia na základe úrovne výdavkov na operáciu obvykle dobrým prístupom vždy, keď sa očakáva, že chybovosť súvisí s úrovňou výdavkov. Medzi možné možnosti výberu patria regióny, opatrenia, transakcie so špecifickým rizikom atď.

Ak sa uplatňuje stratifikácia na základe úrovne výdavkov, mala by sa zvážiť identifikácia vrstvy s vysokou hodnotou[[9]](#footnote-10) a táto by mala byť predmetom auditu v rozsahu 100 %. Štatistická vzorka (podľa zvolenej štatistickej metódy) by sa mala získať z druhej vrstvy. Je to užitočné v prípade, že celkový súbor obsahuje niekoľko položiek s vysokou hodnotou. V takom prípade by sa položky, ktoré patria do vrstvy auditovanej v rozsahu 100 %, mali vyňať z celkového súboru a všetky kroky, o ktorých sa uvažuje v ostatných častiach, sa budú vzťahovať len na súbor položiek s nízkou hodnotou.

Stratifikáciu je možné uplatniť pri všetkých troch štatistických metódach výberu vzorky, ktoré sa tu spomínali.

# Neštatistický výber vzorky

Pri neštatistickom výbere vzorky nie je možné vypočítať presnosť, preto nie je možné riadiť audítorské riziko a je nemožné zabezpečiť, aby vzorka reprezentovala celkový súbor. Chyba sa preto musí hodnotiť empiricky. Ako sa vysvetľuje vyššie, štatistický výber vzorky by sa vo všeobecnosti mal používať pri audite operačných transakcií. Konkrétne situácie, v ktorých môže byť oprávnené použitie neštatistického výberu vzorky, sa týkajú veľkosti celkového súboru. V skutočnosti môže fungovať s veľmi malým súborom, ktorý nemá dostatočnú veľkosť umožňujúcu použitie štatistických metód (celkový súbor je menší alebo takmer rovnaký ako odporúčaná veľkosť vzorky).

## *Výber vzorky z malých súborov operačných transakcií*

V prípade malého súboru operačných transakcií (menej než 200 transakcií) je odporúčaná veľkosť vzorky takáto:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Posúdenie kombinovaného rizika** | **Posúdenie systému vnútornej kontroly** | **Veľkosť vzorky (% súboru)** |
| Minimálne | funguje dobre | 5 % |
| Nízke | funguje | medzi 5 % a 10 % (určí sa na základe odborného úsudku certifikačného orgánu) |
| Mierne | funguje čiastočne | medzi 10 % a 15 % (určí sa na základe odborného úsudku certifikačného orgánu) |
| Vysoké | nefunguje | medzi 15 % a 20 % (určí sa na základe odborného úsudku certifikačného orgánu) |

Vzorka operácií by sa mala vybrať na základe náhodnej metódy. Výber sa konkrétne môže vykonať použitím:

* výberu na základe rovnakej pravdepodobnosti (keď každá jednotka vzorky má rovnakú šancu byť vybratá bez ohľadu na sumu výdavkov deklarovaných v jednotke vzorky) ako pri jednoduchom náhodnom výbere, alebo
* pravdepodobnosti úmernej veľkosti (výdavky), keď sa vykoná náhodný výber prvého prvku vzorky a následné prvky sa potom vyberú na základe intervalu, až kým sa nedosiahne požadovaná veľkosť vzorky.

Táto tabuľka sa môže uplatniť aj v prípade, že základný súbor pre vzorku zákonnosti a riadnosti je malý súbor. V tomto prípade sa príslušná miera nesúladu musí vypočítať použitím neštatistického prístupu (pozri oddiel 3.2 prílohy 5 k usmerneniu 2).

## *Výber vzorky pre iné ako operačné transakcie*

Iné ako operačné transakcie, ako sú **pohyby na účtoch pohľadávok** a **zálohy** – **zábezpeky**, nie sú vhodné pre štatistický výber vzoriek. Metodika neštatistického výberu vzorky sa musí uplatniť aj na niektoré operačné transakcie, napr. v prípade **verejného intervenčného skladovania**. Odporúčané veľkosti vzoriek sú uvedené nižšie na základe posúdenia systému vnútornej kontroly. Pri testovaní vecnej správnosti iných ako operačných transakcií by posúdenie systému vnútornej kontroly malo byť založené len na postupoch relevantných pre ročnú účtovnú závierku, ako sa uvádza v oddiele 5.3 (časť A) usmernenia 2:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Stupeň uistenia z testovania vecnej správnosti** | | | |
| **Veľkosť súboru** | **Najmenej 60 %** | **70 % (priemerné)** | **80 % (stredne vysoké)** | **Najmenej 90 %** |
|
| **Veľkosť vzorky** | | | |
| < 50 | 5 | 6 – 7 | 8 – 9 | 10 – 11 |
| [51 – 500] | 13 | 14 – 15 | 16 – 17 | 18 – 20 |
| [501 – 1000] | 16 | 18 – 19 | 20 – 21 | 23 – 25 |
| [1 001 – 2 000] | 20 | 21 – 23 | 24 – 26 | 27 – 30 |
| > 2 000 | 26 | 28 – 30 | 32 – 34 | 36 – 40 |

Neštatistický výber vzorky neumožňuje stanoviť dosiahnutú presnosť. Znamená to, že výsledky získané pomocou tejto metódy majú v porovnaní s výsledkami získanými s použitím štatistických prístupov nižší stupeň spoľahlivosti.

Pokiaľ ide o dlžníkov, certifikačný orgán musí stanoviť jedinú vzorku za každý súbor (príloha II EPZF, príloha II EPFRV a príloha III EPZF, príloha III EPFRV); napr. do vzorky za súbor v prílohe II EPZF sa vyberie 40 položiek. Testovanie by malo zahŕňať overenie správnosti súm uvedených v príslušnom stĺpci tabuliek v prílohe II/prílohe III. Ak je však možné preukázať, že pohyby na účtoch pohľadávok pre EPZF a EPFRV sú spravované pomocou spoločného systému vnútornej kontroly na základe rovnakých zásad, overovanie súladu aj testovanie vecnej správnosti možno vykonať na základe jediného súboru zahŕňajúceho EPZF aj EPFRV.

Ak sa certifikačný orgán rozhodne použiť jediný súbor, mala by sa v rámci vzorky zabezpečiť reprezentatívnosť oboch fondov. Príslušné súbory pre prílohu II a prílohu III sa môžu stanoviť na základe jediného súboru zahŕňajúceho fond EPZF aj EPFRV.

Veľkosť vzorky na testovanie vecnej správnosti by sa mala určiť na základe výsledkov posúdenia systému vnútornej kontroly a testovania kontrol. Ak je napríklad uistenie o fungovaní systému v prípade dlžníkov priemerné (t. j. kombinované riziko je posúdené ako nízke a systém vnútornej kontroly je posúdený ako dobrý – „funguje“) a celkový súbor prekračuje 2 000 položiek, vzorka môže mať 28 až 30 položiek na súbor.

# Výber vzorky v dvoch fázach

Vo všeobecnosti platí, že certifikačný orgán by mal certifikovať všetky výdavky vykázané Komisii. Napriek tomu, ak vybrané transakcie obsahujú veľké množstvo pozemkov alebo faktúr, certifikačný orgán môže uplatniť výber vzorky v dvoch fázach a vybrať pozemky/faktúry použitím tých istých zásad, ako sa používajú na výber transakcie[[10]](#footnote-11). To ponúka možnosť významne znížiť pracovné zaťaženie v rámci auditu pri zachovaní spoľahlivosti záverov. Certifikačný orgán by mal prístup jednoznačne zdokumentovať. V tomto prípade treba veľkosti vzorky vypočítať v rámci každej operácie. Pri stanovení veľkostí podvzoriek sa uplatní prístup použitia tých istých vzorcov na stanovenie veľkosti vzoriek, ktoré sú navrhnuté pre hlavnú vzorku podľa viacerých návrhov výberu vzorky a vychádzajú z parametrov kompatibilných s očakávanými charakteristikami operácií. Referenčným celkovým súborom je teraz preto operácia, v rámci ktorej sa vybrala podvzorka, a parametre celkového súboru použité na stanovenie podvzorky by mali vždy, keď je to možné, odrážať charakteristiky zodpovedajúcej transakcie.

Pri transakciách v rámci IACS sa odporúča, aby certifikačný orgán opakovane overil činnosť platobnej agentúry, t. j. aby skontroloval tie isté pozemky ako platobná agentúra[[11]](#footnote-12). V prípade, že počet pozemkov, ktoré skontrolovala platobná agentúra, je veľmi vysoký, certifikačný orgán môže vybrať náhodnú vzorku pozemkov, ktoré skontrolovala platobná agentúra v prípade konkrétneho príjemcu/transakcie.

Pri transakciách mimo IACS by certifikačný orgán mohol opätovne overiť, čo uskutočnila platobná agentúra, alebo vybrať vzorku faktúr na kontrolu tou istou metódou ako pri hlavnej vzorke.

Navrhovaný prístup môže byť vykonaný na základe výpočtu veľkosti vzorky nezávisle v dvoch fázach:

* prvá fáza: vypočítanie veľkosti vzorky súboru na úrovni transakcie pri použití bežných príslušných vzorcov a parametrov (mala by byť väčšia alebo rovná 30),
* druhá fáza: pre každú transakciu, ktorá je predmetom výberu podvzorky, by certifikačný orgán mohol uplatniť jeden z týchto prístupov:

– opätovne preveriť všetko, čo platobná agentúra uskutočnila, po tom, ako skontroloval, či je činnosť platobnej agentúry v súlade s príslušnými právnymi predpismi, pravidlami a usmerneniami,

– z pozemkov kontrolovaných platobnou agentúrou náhodne vybrať minimálne 10 pozemkov v prípade podniku so súrodými pozemkami. Uvedený prístup náhodného výberu by sa mohol uplatniť na opatrenia na zvieratá v rámci IACS a v prípade faktúr a iných mimo IACS,

– vypočítať veľkosť vzorky na úrovni transakcie pri opätovnom použití bežných vzorcov (primeraných druhu výberu, ktorý bol použitý v druhej fáze).

Certifikačný orgán by mal konzistentne uplatňovať jeden z uvedených prístupov pre všetky transakcie, ktoré sa majú v príslušnom súbore testovať. Rozsah opätovného overenia by mal zahŕňať všetky kontroly oprávnenosti, ktoré platobná agentúra vykonala, alebo tie, ktoré mala vykonať. Opätovné overenia v prípade režimov/opatrení týkajúcich sa podpory na plochu by sa nemali obmedzovať len na premeranie.

* Výsledky z testovania podvzorky by sa mali najskôr premietnuť (extrapolovať) na úrovni transakcie a potom na úrovni celkového súboru. Ak sa certifikačný orgán rozhodne náhodne vybrať 10 súrodých pozemkov a ak sa nájdu odchýlky, certifikačný orgán by mohol opätovne preveriť všetky pozemky konkrétneho príjemcu.

V prípade, že certifikačný orgán potrebuje ďalšie usmernenie, je možné ho poskytnúť na vyžiadanie.

# Dodatočný výber vzorky

Dodatočný výber vzorky môže byť potrebný v týchto prípadoch:

1. ***Predpoklady použité pre výber vzorky sa nepotvrdili***

V nasledujúcich prípadoch spravidla neexistuje rozumný základ pre vyvodenie záveru o testovanom súbore:

* celková predpokladaná chybovosť (TPE) je vyššia ako predpokladaná miera chybovosti alebo nesprávnosti (AE) a
* horná hranica chybovosti (UEL) presahuje úroveň významnosti, aj keď TPE zostáva pod úrovňou významnosti.

**Poznámka:** Čím je predpokladaná nesprávnosť bližšie k prípustnej nesprávnosti, tým je pravdepodobnejšie, že skutočná nesprávnosť v celkovom súbore môže prevýšiť prípustnú nesprávnosť.

Podľa odseku 23 ISA 530 môže audítor, ak dospeje k záveru, že výber vzorky auditu neposkytol primeraný základ pre závery o testovanom súbore, podniknúť tieto kroky:

* požiadať vedenie, aby preskúmalo zistené nesprávnosti, ako aj možnosť výskytu ďalších nesprávností a aby spravilo všetky potrebné úpravy, alebo
* upraviť charakter, časový plán a rozsah ďalších audítorských postupov tak, aby sa optimálnym spôsobom dosiahlo požadované uistenie. Napríklad v prípade testov kontrol môže audítor zväčšiť veľkosť vzorky, otestovať alternatívnu kontrolu alebo môže upraviť súvisiace postupy testovania vecnej správnosti.

Môže byť prijaté rozhodnutie o týchto ďalších prácach:

* opätovne preskúmať chyby, ktoré boli extrapolované, s cieľom zistiť, či možno stanoviť známu chybu,
* zvýšiť predpokladané nesprávnosti (na vykonanie dodatočného výberu vzoriek),
* zvýšiť predpokladané nesprávnosti a stupeň spoľahlivosti pre testovanie vecnej správnosti (na vykonanie dodatočného výberu vzoriek).

Certifikačný orgán by mal pri plánovaní ďalších prác zvážiť pôvodné parametre a výsledky pôvodného testovania. Certifikačný orgán by mal vždy rozhodnúť o rozsahu ďalších potrebných prác na základe svojho odborného úsudku. Ak však certifikačný orgán nevykoná ďalšie práce v prípadoch, keď pôvodný predpoklad certifikačného orgánu nebol potvrdený skutočnosťou, mal by to náležite vysvetliť. Ak sú ďalšie práce ukončené pred predložením certifikačných dokumentov, mali by byť dostatočne podrobne opísané a vysvetlené v certifikačnej správe.

* Úroveň dosiahnutej presnosti v porovnaní s prijateľnou mierou chybovosti alebo nesprávnosti (TE)

Keď dosiahnutá presnosť (v prípade MUS súčet základnej presnosti – Bp a kumulatívnej opravnej položky – Ia) prevyšuje prípustnú nesprávnosť, môže byť potrebný dodatočný výber vzorky. Za týchto okolností môže certifikačný orgán konštatovať, že s výberom vzorky je spojené neprijateľné riziko, že skutočná nesprávnosť v celkovom súbore je vyššia než prípustná nesprávnosť. Je možné, že certifikačný orgán dospeje k podobnému záveru, keď je celková predpokladaná nesprávnosť (TPM) väčšia než prípustná nesprávnosť (TM).

Pri posudzovaní rizika, že skutočná nesprávnosť v súbore prekročí prípustnú nesprávnosť, pomáhajú audítorovi výsledky iných audítorských postupov. Toto riziko možno znížiť, ak sa získajú doplňujúce audítorské dôkazy (pozri odsek A22 ISA 530).

Pokiaľ ide o dodatočný výber vzorky, musia byť dodržané niektoré spoločné zásady:

* dodatočná vzorka sa vyberie zo zvyšného súboru po vyňatí už testovaných transakcií,
* odporúča sa technika a spôsob výberu vzorky, ktoré boli použité na získanie pôvodnej vzorky,
* dodatočná vzorka sa potom pridá k pôvodnej. Chyby zistené v doplnkovej vzorke sa berú do úvahy pri výpočte miery chybovosti vyplývajúcej z auditu náhodnej štatistickej vzorky. Celková predpokladaná chyba a presnosť sa určia tak, že sa obe vzorky vezmú do úvahy ako jedna celková vzorka.

Príklady k dodatočnému výberu vzorky v súvislosti s výberom vzorky sú uvedené v oddiele 5 tejto prílohy a v súvislosti s hodnotením chýb v prílohe 4.

1. ***Iné okolnosti***

Treba takisto uviesť, že dodatočný výber vzoriek môže byť potrebný v prípadoch, keď náhodná štatistická vzorka nedostatočne pokrýva vysokorizikové oblasti a doplnková vzorka môže byť považovaná za nevyhnutnú na ďalšie skúmanie týchto rizík. To sa môže vyriešiť tým, že sa v rámci už vymedzených súborov vopred vymedzia osobitné vrstvy: v rámci IACS a mimo systému IACS.

Za týchto okolností sa chyby zistené v doplnkovej vzorke neberú do úvahy pri výpočte miery chybovosti vyplývajúcej z auditu náhodnej štatistickej vzorky.

# Výber vzorky v rozličných časových obdobiach

Všeobecne platí, že vzorka by sa mala vyberať z celého obdobia, na ktoré sa vzťahuje audit, a z celkových vyplatených súm. Za dobrú audítorskú prax sa však považuje rozložiť audítorskú činnosť na celé obdobie, na ktoré sa audit vzťahuje. Certifikačný orgán sa preto môže rozhodnúť urobiť výber vzorky v rozličných časových obdobiach, a tak zabezpečiť lepšie rozloženie pracovného zaťaženia.

Vo všetkých prípadoch, keď sa certifikačný orgán rozhodne rozložiť pracovné zaťaženie na rozličné časové obdobia, by sa mala vykonať táto analýza:

1. Aké boli výsledky vzorky a mohlo by sa odôvodnene očakávať, že platia aj pre obdobie, z ktorého zatiaľ nebol urobený výber vzorky?
2. Aká je povaha zostávajúceho obdobia; má podobné vlastnosti ako testované obdobie?
3. Aké dlhé je zostávajúce obdobie? V ideálnom prípade by obdobie, z ktorého sa vyberie vzorka, malo byť čo najdlhšie. Čím viac sa vzorka rozloží na celé obdobie auditu, tým spoľahlivejšie budú výsledky.
4. Aká je povaha a suma príslušných transakcií? Čím homogénnejší a väčší je celkový súbor, tým vyššia je pravdepodobnosť, že vzorka vybraná len z časti obdobia, ktoré je predmetom auditu, bude reprezentatívna.
5. Aké testy možno vykonať na zostávajúcom období s cieľom ďalej doložiť výsledky vzorky?
6. Aké ďalšie záležitosti sú dôležité pre výsledky vzorky? Zmenili sa v zostávajúcom období podmienky, ktoré môžu ovplyvniť výsledky?

Napriek tomu by certifikačný orgán mal pri výbere vzoriek zohľadniť viacero otázok. Predovšetkým, pokiaľ ide o vzorku pre audit zákonnosti a riadnosti, prioritu by malo mať testovanie časovo obmedzených opatrení, čo znamená, že certifikačný orgán by mal opätovné overenie vykonať v krátkom čase po platobnej agentúre. Pri testovaní zákonnosti a riadnosti pri celkových súboroch mimo IACS by certifikačný orgán mal zvážiť výber vzorky z mesačných/štvrťročných vyhlásení s cieľom rozložiť pracovné zaťaženie na celý rok. Napriek uvedenému by certifikačný orgán mal zabezpečiť, aby sa výber vzorky vykonal na úplnom relevantnom celkovom súbore a aby všetky položky mali šancu byť vybraté. Napríklad pri vzorke pre audit zákonnosti a riadnosti pre systém IACS EPZF by mal certifikačný orgán zaručiť, že vybral vzorku zo **všetkých** náhodných kontrol na mieste v rámci systému IACS EPZF za príslušný rok predkladania žiadostí, čiže by sa mali pred uskutočnením výberu vzorky vykonávať kontroly úplnosti zoznamu transakcií.

Certifikačný orgán musí zohľadniť výber vzorky v rôznych časových obdobiach napríklad pri testovaní zákonnosti a riadnosti vzorky mimo systému IACS EPZF. Možno teda identifikovať **tieto kroky**:

1. 1. krok: Definovať všeobecnú veľkosť vzorky na úrovni celkového súboru (napr. mimo systému IACS EPZF) na základe odhadu platieb zo všetkých prípustných žiadostí.
2. 2. krok: Definovať počet období výberu vzorky (napríklad 2 obdobia).
3. 3. krok: Vykonať výber vzorky na základe žiadostí alebo mesačných vyhlásení. Určiť počet transakcií, pri ktorých sa vykonala kontrola na mieste, a určiť časovo obmedzené opatrenia (v prípade EPZF mimo IACS).
4. 4. krok: Konsolidácia a hodnotenie výsledkov za súbor.

Príloha: Príloha 2.1 – techniky výberu vzorky

1. [Knižnica](https://circabc.europa.eu/faces/jsp/extension/wai/navigation/container.jsp?FormPrincipal:_idcl=navigationLibrary&FormPrincipal_SUBMIT=1&org.apache.myfaces.trinidad.faces.STATE=DUMMY&id=a392af30-1e6d-4e08-ac96-ab18399f2eaf&javax.faces.ViewState=rO0ABXVyABNbTGphdmEubGFuZy5PYmplY3Q7kM5YnxBzKWwCAAB4cAAAAAN0AAIxNHB0ACsvanNwL2V4dGVuc2lvbi93YWkvbmF2aWdhdGlvbi9jb250YWluZXIuanNw) > [Audit poľnohospodárskych výdavkov](https://circabc.europa.eu/faces/jsp/extension/wai/navigation/container.jsp?FormPrincipal:_idcl=navigationLibrary&FormPrincipal_SUBMIT=1&org.apache.myfaces.trinidad.faces.STATE=DUMMY&id=e4e041ab-f8a1-48c7-bad2-2cae7de16e73&javax.faces.ViewState=rO0ABXVyABNbTGphdmEubGFuZy5PYmplY3Q7kM5YnxBzKWwCAAB4cAAAAAN0AAIxNHB0ACsvanNwL2V4dGVuc2lvbi93YWkvbmF2aWdhdGlvbi9jb250YWluZXIuanNw) > [Nové usmernenia pre výpočet finančných opráv C(2015) 3675](https://circabc.europa.eu/faces/jsp/extension/wai/navigation/container.jsp?FormPrincipal:_idcl=navigationLibrary&FormPrincipal_SUBMIT=1&org.apache.myfaces.trinidad.faces.STATE=DUMMY&id=87d4a972-49f2-4be9-95e7-75b43498696a&javax.faces.ViewState=rO0ABXVyABNbTGphdmEubGFuZy5PYmplY3Q7kM5YnxBzKWwCAAB4cAAAAAN0AAIxNHB0ACsvanNwL2V4dGVuc2lvbi93YWkvbmF2aWdhdGlvbi9jb250YWluZXIuanNw) > [Konečný zoznam hlavných a vedľajších kontrol](https://circabc.europa.eu/faces/jsp/extension/wai/navigation/container.jsp?FormPrincipal:_idcl=navigationLibrary&FormPrincipal_SUBMIT=1&org.apache.myfaces.trinidad.faces.STATE=DUMMY&id=7db4c53d-bc29-4084-9d9a-e8897a4bfabe&javax.faces.ViewState=rO0ABXVyABNbTGphdmEubGFuZy5PYmplY3Q7kM5YnxBzKWwCAAB4cAAAAAN0AAIxNHB0ACsvanNwL2V4dGVuc2lvbi93YWkvbmF2aWdhdGlvbi9jb250YWluZXIuanNw). [↑](#footnote-ref-2)
2. Ako súčasť jednotnej žiadosti o poskytnutie pomoci. [↑](#footnote-ref-3)
3. Vysoká variabilita znamená, že chyby v rámci operácií nie sú podobné, čiže sa vyskytujú malé a veľké chyby na rozdiel od prípadu, keď všetky chyby majú viac-menej rovnaké hodnoty (pozri oddiel 4.11). [↑](#footnote-ref-4)
4. Keďže konzervatívny prístup MUS je založený na rozdelení vzťahujúcom sa na zriedkavé udalosti, je obzvlášť vhodný, ak sa očakáva, že pomer počtu chýb k celkovému počtu operácií v celkovom súbore (podiel chýb) bude nízky. [↑](#footnote-ref-5)
5. AICPA, Audit Sampling: Applying the New Audit Sampling Guide Requirements (AICPA, Výber vzoriek: Uplatňovanie požiadaviek nového usmernenia o výbere vzoriek, 2012, v ktorom sa odkazuje na klasický výber vzoriek podľa premennej. [↑](#footnote-ref-6)
6. AICPA, Audit Sampling: Applying the New Audit Sampling Guide Requirements (AICPA, Výber vzoriek: Uplatňovanie požiadaviek nového usmernenia o výbere vzoriek), 2012. [↑](#footnote-ref-7)
7. Koeficient rozšírenia sa mení v závislosti od stupňa spoľahlivosti: 99 % – 1,9; 95 % – 1,6; 90 % – 1,5; 85 % – 1,4; 80 % – 1,3; 75 % – 1,3; 70 % – 1,2; 50 % – 1. [↑](#footnote-ref-8)
8. RF sa mení v závislosti od stupňa spoľahlivosti: 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. [↑](#footnote-ref-9)
9. Neexistuje všeobecné pravidlo určovania medznej hodnoty pre vrstvu s vysokou hodnotou. Základným orientačným pravidlom by bolo zahrnutie všetkých operácií, pri ktorých sú výdavky väčšie ako významnosť (2 %) vynásobená celkovými výdavkami za súbor. Pri konzervatívnejších prístupoch sa používa nižšia medzná hranica, pričom sa významnosť obvykle vydelí 2 alebo 3, ale medzná hodnota závisí od charakteristík celkového súboru a mala by sa zakladať na odbornom úsudku. [↑](#footnote-ref-10)
10. Operácia môže byť teoreticky predmetom výberu podvzorky bez ohľadu na počet pozemkov/faktúr. Samozrejme, vždy, keď je pri stanovení veľkosti podvzorky výsledkom číslo blízke veľkosti celkového súboru (operácie), stratégia výberu podvzorky nebude viesť k žiadnemu významnému zníženiu audítorskej práce. Preto je prahová hodnota, ktorá indikuje používanie výberu podvzorky na úrovni operácií, len výsledkom subjektívneho hodnotenia certifikačného orgánu týkajúceho sa zisku (zníženia audítorskej práce), ktorý je možné touto stratégiou dosiahnuť. [↑](#footnote-ref-11)
11. Platobná agentúra by mala skontrolovať oprávnenosť nahlásených pozemkov a môže obmedziť meranie pozemkov na 50 % náhodne vybratých pozemkov. [↑](#footnote-ref-12)