

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 530 (*)

ב ד ר

דגימה בביקורת

חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות
ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן (לאחר ארגון מחדש)

תוכן עניינים

סעיפים

3 - 1	מבוא
13 - 4	הגדרות
18 - 14	ראיות ביקורת
17 - 15	בדיקות בקרה
18	בדיקות מבססות
21 - 19	השגת ראיות בהתחשב בסיכון הביקורת
22	נהלים להשגת ראיות
	בחירה של פריטים לצורכי בדיקות לשם איסוף
28 - 23	ראיות ביקורת
25	בחירה של כל הפריטים
27 - 26	בחירה של פריטים ספציפיים
28	דגימה בביקורת
	גישות דגימה סטטיסטיות לעומת גישות דגימה שאינן
31 - 29	סטטיסטיות

(*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 16.7.2018 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 2.8.2018.

תוכן עניינים - המשך

סעיפים

40 - 32	תכנון המדגם
36	אוכלוסייה
39 - 37	ריבוד
40	בחירת ערך משוקלל
42 - 41	היקף המדגם
44 - 43	בחירת המדגם
47 - 45	ביצוע נוהלי הביקורת
51 - 48	אופיין של טעויות והגורם להן
	השלכה של טעויות שנתגלו בתוצאות המדגם על כלל
54 - 52	האוכלוסייה
57 - 55	הערכת תוצאות המדגם
58 - 58א	כניסה לתוקף
	- - -
	נספחים :
	נספח 1 : דוגמאות של גורמים המשפיעים על היקף
	המדגם בגין בדיקות בקרה
	נספח 2 : דוגמאות של גורמים המשפיעים על היקף
	המדגם בגין בדיקות מבססות
	נספח 3 : שיטות של בחירת מדגם

מבוא

1. תקן ביקורת זה מהווה נוסח משולב ומאורגן מחדש של ההוראות המתאייחסות לנושא בו דן תקן ביקורת זה, אשר נכללו בעבר בפרסומים המקצועיים שלהלן:

- **תקן ביקורת 85** בדבר דגימה בביקורת.
- **תקן ביקורת 110** בדבר מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.
- **תקן ביקורת 114** בדבר מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת.

במסגרת הארגון מחדש של תקן ביקורת זה ו/או תקני ביקורת אחרים נערכו התאמות טכניות בנוסח סעיף 1א להלן, במספרי התקנים, במספרי סעיפים מסוימים בתקנים, בהפניות לתקנים אחרים ובהערות שוליים מסוימות.

א1. תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 530 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC)^(*), תוך התאמה לישראל:

AUDIT SAMPLING AND OTHER SELECTIVE TESTING PROCEDURES

2. מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע כללים ולספק הנחיות לגבי השימוש בנזהלי דגימה בביקורת ואמצעים אחרים לבחירת פריטים לצורכי בדיקות לשם איסוף ראיות ביקורת.
3. **כאשר המבקר מתכנן נזהלי ביקורת, עליו להחליט מהם האמצעים המתאימים לבחירת פריטים לצורכי בדיקות לשם איסוף ראיות ביקורת וזאת בכדי לעמוד במטרות של בדיקות ביקורת.**

הגדרות

4. "דגימה בביקורת" (להלן - דגימה) כרוכה ביישום נזהלי ביקורת לגבי פחות מ-100% של הפריטים במסגרת יתרת חשבון או קבוצה

(*) כפי שהתקן הבינלאומי היה לפני אישורו במקור של תקן ביקורת 85 בחודש ינואר 2004.

של עסקאות כך שלכל יחידות הדגימה יש סיכוי לבחירה. דבר זה מאפשר למבקר להשיג ולהעריך ראיות ביקורת אודות מאפיינים מסוימים של הפריטים שנבחרו לצורך גיבוש או סיוע בגיבוש מסקנה בנוגע לאוכלוסייה שממנה התקבל המדגם. ביישום דגימה בביקורת ניתן להשתמש בגישה סטטיסטית או בגישה שאינה סטטיסטית.

5. למטרות תקן ביקורת זה, "טעות" משמעותה סטיות בקרה (control deviations), כאשר מבצעים בדיקות בקרה, או הצגות מוטעות, כאשר מבצעים בדיקות מבססות. בדומה לכך, במושג "טעות כוללת" משתמשים במובן של שיעור סטייה או במובן של הצגות מוטעות כוללות.

6. "טעות חריגה" משמעותה טעות הנובעת מאירוע בודד שלא חוזר ונשנה אלא במקרים מזוהים במיוחד ומשום כך אין לראות בו כמייצג של טעויות באוכלוסייה.

7. "אוכלוסייה" משמעותה המערכת המלאה של נתונים שמהם נבחר מדגם ואשר לגביה מעוניין המבקר להגיע למסקנות. לדוגמה - כל הפריטים ביתרת חשבון או בקבוצה של עסקאות מהווים אוכלוסייה. אוכלוסייה עשויה להיות מחולקת לרבדים, או לאוכלוסיות משנה, כאשר כל רובד נבדק באופן נפרד. במונח אוכלוסייה משתמשים כדי לכלול את המונח רובד.

8. "סיכון דגימה" נובע מהאפשרות שמסקנת המבקר, המבוססת על מדגם, עשויה להיות שונה מהמסקנה שאליה היה מגיע המבקר אילו כלל האוכלוסייה נבדקה לפי אותו נוהל ביקורת. קיימים שני סוגים של סיכון דגימה:

(א) הסיכון שהמבקר יגיע למסקנה, במקרה של בדיקות בקרה, שסיכון הבקרה הינו נמוך יותר מזה שקיים בפועל, או במקרה של בדיקות מבססות, שלא קיימת טעות מהותית כאשר בפועל היא קיימת. סוג זה של סיכון משפיע על יעילות הביקורת וסביר יותר שהוא יביא לידי חוות דעת בלתי נאותה; וכן

(ב) הסיכון שהמבקר יגיע למסקנה, במקרה של בדיקות בקרה, שסיכון הבקרה הינו גבוה יותר מזה שקיים בפועל, או במקרה של בדיקות מבססות, שקיימת טעות מהותית כאשר בפועל היא לא קיימת. סוג זה של סיכון משפיע על יעילות הביקורת מכיוון שבדרך כלל הוא יביא לידי השקעת עבודה

נוספת וזאת כדי לקבוע שהמסקנות הראשוניות היו בלתי מדוייקות.

ההשלמות (complements) המתמטיות של סיכונים אלה מכונים "רמות אמון".

9. "סיכון שאינו קשור בדגימה" נובע מגורמים המביאים את המבקר להגיע למסקנה מוטעית מסיבה כלשהי שאינה קשורה להיקף המדגם. לדוגמה - מרבית ראיות הביקורת הן בעלות אופי משכנע ולא החלטתי, המבקר עשוי לנקוט בנהלים בלתי מתאימים, או שהמבקר עשוי לפרש באופן מוטעה ראיות ולא להבחין בטעות.

10. "יחידת דגימה" משמעותה הפריטים הבודדים המרכיבים את האוכלוסייה, לדוגמה - המחאות המפורטות על גבי פתקי הפקדות, זיכויים המופיעים בדיווחי בנקים, חשבוניות מכירה או יתרות חייבים, או יחידה כספית.

11. "דגימה סטטיסטית" משמעותה גישה כלשהי לדגימה שיש לה את המאפיינים הבאים:

- (א) בחירה אקראית של מדגם; וכן
- (ב) שימוש בתיאוריית ההסתברות כדי להעריך תוצאות מדגם, כולל מדידה של סיכון דגימה.

גישת דגימה שאינה כוללת את המאפיינים דלעיל נחשבת לדגימה שאינה סטטיסטית.

12. "ריבוד" הוא התהליך של חלוקת האוכלוסייה לאוכלוסיות משנה, כאשר כל אחת מהן מהווה קבוצה של יחידות דגימה שיש להן מאפיינים דומים (לעיתים קרובות בעלות ערך כספי).

13. "טעות נסבלת" משמעותה הטעות המרבית באוכלוסייה שהמבקר מוכן לקבל.

ראיות ביקורת

14. בהתאם להוראות תקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת", ראיות ביקורת מושגות מתוך תמהיל מתאים של בדיקות בקרה ובדיקות מבססות. סוג הבדיקה שתבוצע חשובה להבנת יישומם של נוהלי הביקורת המיועד לשם איסוף ראיות ביקורת.

בדיקות בקרה

15. בהתאם להוראות תקן הביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית", בדיקות בקרה מבוצעות אם המבקר מתכנן להעריך סיכון בקרה שהוא פחות מגבוה לגבי קביעה מסוימת.
16. בהתבסס על הבנת המבקר את המערכת החשבונאית ומערכת הבקרה הפנימית, מזהה המבקר את המאפיינים או התכונות המצביעים על ביצועיה של הבקרה, וכן על קיומם של תנאים המצביעים על סטיות אפשריות מביצוע מתאים. קיומן או אי-קיומן של תכונות אלה יכול אז להיבדק על ידי המבקר.
17. דגימה בביקורת בגין בדיקות בקרה מתאימה בדרך כלל כאשר יישום הבקרה משאיר בעקבותיו עדות אודות הביצוע (לדוגמה - ראשי תיבות של האחראי על מתן אשראי על גבי חשבונית מכירה המצביעים על אישור האשראי, או ראיות בדבר הרשאה של נתוני קלט למערכת לעיבוד נתוני בסיס באמצעות מיקרו-מחשב).

בדיקות מבססות

18. בדיקות מבססות מתייחסות למצגים שבדוחות הכספיים ומתחלקות לשני סוגים: בדיקות פרטי עסקאות ויתרות ונהלים אנליטיים. מטרת בדיקות מבססות הינה להשיג ראיות ביקורת לגילוי הצגות מוטעות מהותיות בדוחות הכספיים. כאשר מבצעים בדיקות מבססות של פרטים, ניתן לנקוט בדגימה בביקורת ואמצעים אחרים של בחירת פריטים לצורך בדיקות ואיסוף ראיות ביקורת וזאת כדי לאמת אחד או יותר מהמצגים שבדוחות הכספיים (לדוגמה - קיומם של יתרות חייבים), או כדי לערוך אומדן בלתי תלוי שלהם (לדוגמה - ערכו של מלאי מיושן).

השגת ראיות בהתחשב בסיכון הביקורת

19. בהקשר להשגת ראיות, על המבקר לנקוט בשיקול דעת מקצועי לצורך הערכת סיכון הביקורת ותכנון נוהלי ביקורת וזאת כדי להבטיח שסיכון זה יופחת לרמה נמוכה מקובלת.
20. "סיכון ביקורת" מוגדר כסיכון שרואה החשבון המבקר ייתן חוות דעת בלתי ראויה אשר אינה נותנת ביטוי לכך שיש בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. סיכון ביקורת הוא פונקציה של הסיכונים

להצגה מוטעית מהותית ולא-זיהוי. הסיכון להצגה מוטעית מהותית מורכב מסיכון בקרה וסיכון מובנה.

מרכיבים אלה של סיכון ביקורת נבחנים במהלך התכנון לצורכי עיצוב נוהלי הביקורת וזאת כדי להפחית את סיכון הביקורת לרמה נמוכה קבילה.

21. סיכון הדגימה והסיכון שאינו כרוך בדגימה יכולים להשפיע על המרכיבים של סיכון הביקורת. לדוגמה - כאשר המבקר מבצע בדיקות בקרה, הוא עשוי לגלות שלא חלו טעויות במדגם ובהתאם להגיע למסקנה שסיכון הבקרה הוא נמוך, בעוד ששיעור הטעות באוכלוסייה הוא למעשה, גבוה במידה בלתי מקובלת (סיכון דגימה); או שעשויות להיות טעויות במדגם שהמבקר אינו מכיר בהן (סיכון שאינו כרוך בדגימה). באשר לבדיקות מבססות, המבקר עשוי להשתמש במגוון של שיטות כדי להפחית את סיכון אי-הזיהוי לרמה מקובלת. שיטות אלה, תלוי באופיין, תהיינה כפופות לסיכון דגימה ו/או לסיכון שאינו כרוך בדגימה. לדוגמה - המבקר עשוי לבחור בנוהל אנליטי בלתי מתאים (סיכון שאינו כרוך בדגימה) או עשוי לאתר רק הצגות מוטעות במידה קטנה בבדיקה של פרטים, בעוד שלמעשה ההצגה המוטעית באוכלוסייה היא גדולה יותר מאשר הסכום הנסבל (סיכון דגימה). הן לגבי בדיקות בקרה והן לגבי בדיקות מבססות, ניתן להפחית את סיכון הדגימה על ידי הגדלה של היקף המדגם, בעוד שאת הסיכון שאינו כרוך בדגימה ניתן להפחית על ידי תכנון הולם של המשימה, הפיקוח עליה וסקירתה.

נהלים להשגת ראיות

22. נהלים להשגת ראיות ביקורת כוללים בדיקה, בחינה בעין, בירור ואישור, חישוב ונהלים אנליטיים. הבחירה של הנהלים המתאימים היא נושא לשיקול דעת מקצועי בנסיבות העניין. יישומם של נהלים אלו יהיה כרוך לעתים קרובות בבחירה של פריטים לצורכי בדיקה מתוך אוכלוסייה.

בחירה של פריטים לצורכי בדיקות לשם איסוף ראיות ביקורת

23. כאשר המבקר מתכנן נוהלי ביקורת, עליו להחליט מהם האמצעים המתאימים לבחירת פריטים לצורכי בדיקות. האמצעים שעומדים לרשות המבקר הם:

- (א) בחירה של כל הפריטים;
- (ב) בחירה של פריטים ספציפיים;
- (ג) דגימה בביקורת.

24. ההחלטה לגבי איזו גישה לנקוט תלויה בנסיבות העניין, ויישומם של כל אחד מהאמצעים לעיל או תמהיל שלהם עשוי להיות מתאים בנסיבות מסוימות. בעוד שההחלטה לגבי איזה אמצעים, או תמהיל שלהם, לנקוט נעשית בהתחשב בסיכון הביקורת ויעילות הביקורת, הרי שהמבקר צריך להניח את דעתו שהשיטות שנקטו הן אפקטיביות כדי לספק ראיות ביקורת נאותות לצורך עמידה ביעדי הבדיקה.

בחירה של כל הפריטים

25. המבקר עשוי להחליט שיהיה זה מתאים ביותר לבדוק את מלוא האוכלוסייה של פריטים המרכיבים יתרת חשבון או קבוצה של עסקאות (או רובד בתוך אותה אוכלוסייה). אין זה סביר לנקוט בבדיקה מלאה במקרה של בדיקות בקרה; עם זאת, הדבר יותר מקובל לגבי בדיקות מבססות. לדוגמה - בדיקה מלאה עשויה להיות מתאימה כאשר האוכלוסייה מהווה מספר קטן של פריטים בעלי ערך גבוה, כאשר הן הסיכון המובנה והן סיכון הבקרה הם גבוהים ואמצעים אחרים אינם מספקים ראיות ביקורת נאותות ומספיקות, או כאשר האופי החוזר ונשנה של חישוב או תהליך אחר המבוצע על-ידי מערכת מידע באמצעות מחשב הופך את הבדיקה לבדיקה מלאה ויעילה מבחינת המבחן של עלות/תועלת.

בחירה של פריטים ספציפיים

26. המבקר עשוי להחליט לבחור פריטים ספציפיים מתוך אוכלוסייה בהתבסס על גורמים כמו הכרת העסק של לקוח, הערכות ראשוניות של סיכון מובנה וסיכון בקרה, והמאפיינים של האוכלוסייה הנבדקת. הבחירה השיפוטית של פריטים ספציפיים כפופה לסיכון שאינו כרוך בדגימה. פריטים ספציפיים שנבחרו עשויים לכלול:

- ערך גבוה או פריטי מפתח. המבקר עשוי להחליט לבחור פריטים ספציפיים בתוך אוכלוסייה מאחר שהם בעלי ערך גבוה, או שהם משקפים מאפיין מסוים אחר, לדוגמה - פריטים המעוררים חשד, בלתי רגילים, במיוחד כאלה שהם מועדים לסיכון או שגם בעבר גרמו לטעות.
- כל הפריטים שהם מעל סכום מסוים. המבקר עשוי להחליט לבדוק פריטים שערכם עולה על סכום מסוים וזאת כדי לאמת חלק ניכר מתוך הסך הכולל של יתרת חשבון או קבוצת עסקאות.

- פריטים כדי להשיג מידע. המבקר עשוי לבדוק פריטים כדי להשיג מידע אודות עניינים כמו העסק של הלקוח, אופי העסקאות, המערכת החשבונאית ומערכת הבקרה הפנימית.
- פריטים כדי לבחון נהלים. על המבקר להפעיל שיקול דעת כדי לבחור ולבדוק פריטים ספציפיים על מנת להחליט האם נוהל מסוים מבוצע או שהוא אינו מבוצע.

27. בעוד שבחירה סלקטיבית של פריטים ספציפיים מתוך יתרת חשבון או קבוצה של עסקאות תשמש לעתים קרובות אמצעי יעיל לאיסוף ראיות ביקורת, הרי שהיא אינה מהווה דגימה בביקורת. את התוצאות הנובעות מנהלים שיושמו לגבי פריטים שנבחרו בדרך זאת לא ניתן להשליך על האוכלוסייה בכללותה. המבקר יבחן את הצורך להשיג ראיות נאותות לגבי האוכלוסייה הנוותרת כאשר החלק הנוותר הינו מהותי.

דגימה בביקורת

28. המבקר עשוי להחליט ליישם דגימה בביקורת ליתרת חשבון או קבוצת עסקאות. ניתן ליישם דגימה בביקורת תוך שימוש בשיטות דגימה סטטיסטיות או שאינן סטטיסטיות. דיון מפורט בדגימה בביקורת מובא בסעיפים 32 עד 57.

גישות דגימה סטטיסטיות לעומת גישות דגימה שאינן סטטיסטיות

29. ההחלטה אם לנקוט בגישות דגימה סטטיסטיות או כאלה שאינן סטטיסטיות היא נושא לשיקול דעתו של המבקר באשר לדרך היעילה ביותר להשיג ראיות ביקורת נאותות ומספיקות בנסיבות המיוחדות של העניין. לדוגמה - במקרה של בדיקות בקרה ניתוח האופי של הטעויות והגורם להן יהיה לעתים קרובות חשוב יותר מאשר הניתוח הסטטיסטי המתייחס רק לקיום או אי-הקיום (דהיינו - הספירה) של טעויות. במצב כזה, דגימה שאינה סטטיסטית עשויה להיות מתאימה יותר.

30. כאשר מיישמים דגימה סטטיסטית, ניתן לקבוע את היקף המדגם תוך שימוש בתיאוריית ההסתברות או בשיקול דעת מקצועי. יתר על כן, היקף מדגם אינו קנה-מידה תקף כדי להבחין בין גישות סטטיסטיות לבין כאלה שאינן סטטיסטיות. היקף מדגם הוא פונקציה של גורמים כמו אלה שצוינו בנספחים 1 ו-2 לתקן ביקורת זה. כאשר הנסיבות הן דומות, ההשפעה על היקף המדגם של גורמים

כמו אלה שצויינו בנספחים 1 ו-2 לתקן ביקורת זה תהיה דומה מבלי להתחשב בכך אם נבחרה גישה סטטיסטית או כזו שאינה סטטיסטית.

31. לעתים קרובות, אף שהגישה שאומצה אינה עונה על ההגדרה של דגימה סטטיסטית, הרי שנוקטים במרכיבים של גישה סטטיסטית, לדוגמה - השימוש בבחירה מקרית תוך שימוש במספרים אקראיים אשר הופקו באמצעות מחשב. עם זאת, רק כאשר לגישה שאומצה יש את המאפיינים של דגימה סטטיסטית אזי יהיה תוקף למדידה הסטטיסטית של סיכון דגימה.

תכנון המדגם

32. כאשר המבקר מתכנן דגימה בביקורת, עליו לבחון את מטרות הבדיקה ואת תכונות האוכלוסייה שמתוכה יקבע המדגם.

33. בשלב ראשון יבחן המבקר את המטרות היחודיות שיש להשיגן ואת תמהיל נוהלי הביקורת שבאמצעותם קרוב לוודאי יושגו מטרות אלה בדרך הטובה ביותר. הבחינה של האופי של ראיות הביקורת המבוקשות ומצבי טעויות אפשריות או מאפיינים אחרים הקשורים לאותן ראיות ביקורת יסייעו למבקר להגדיר מה גורם לטעות ובאיזה אוכלוסייה יש להשתמש לצורכי דגימה.

34. המבקר יבחן אלו נסיבות מהוות טעות בהתייחס למטרות הבדיקה. הבנה ברורה לגבי מה מהווה טעות היא חשובה כדי להבטיח שכל אותן נסיבות, ורק הן בלבד, שהן רלבנטיות למטרות הבדיקה יכללו בהשלכה של טעויות שנתגלו בתוצאות המדגם על כלל האוכלוסייה. לדוגמה - בבדיקות מבססות בנוגע לקיומם של חייבים, כמו אישור, תשלומים הנעשים על ידי הלקוח לפני מועד האישור אך נתקבלו על ידי הלקוח זמן קצר לאחריו, אינם נחשבים כטעות. כמו כן, העברה בטעות בין חשבונות לקוחות אינה משפיעה על סך כל יתרות החייבים. אי-לכך, אין זה מתאים לראות בכך טעות בהערכת תוצאות המדגם לגבי נוהל מסוים זה, אפילו אם עשויה להיות לכך השפעה ניכרת על תחומים אחרים של הביקורת, כמו ההערכה של הסבירות להונאה או המידה המספקת של ההפרשה לחובות מסופקים.

35. כאשר המבקר מבצע בדיקות בקרה, הוא יערוך בדרך כלל הערכה ראשונית של שיעור הטעות שהמבקר מצפה לגלות באוכלוסייה שיש לבדוק, והרמה של סיכון הבקרה. הערכה זו יכולה להיות מבוססת או על הידע המוקדם של המבקר או על בדיקה של מספר

מועט של פריטים מתוך האוכלוסייה. בדומה לכך, לגבי בדיקות מבססות, המבקר יערוך בדרך כלל הערכה ראשונית של סכום הטעות באוכלוסייה. הערכות ראשוניות אלה הן תועלתיות לצורכי תכנון הדגימה בביקורת ולצורכי קביעת היקף המדגם. לדוגמה - אם השיעור הצפוי של טעות הוא גבוה במידה שאינה מקובלת, אזי לא יבוצעו בדרך כלל בדיקות בקרה. עם זאת, כאשר נוקטים בבדיקות מבססות, אם הסכום הצפוי של הטעות הוא גבוה, אזי בדיקה מלאה או הגדלת היקף המדגם עשויים להיות מתאימים.

אוכלוסייה

36. על המבקר להבטיח שהאוכלוסייה הינה :

(א) **מתאימה** למטרת נוהל הדגימה, אשר תכלול בחינה של כיוון הבדיקה. לדוגמה - אם מטרת המבקר היא לבחון אם קיימת הצגה ביתר של יתרות זכאים, אזי ניתן להגדיר את האוכלוסייה כרשימה של זכאים. מאידך, כאשר בוחנים הצגה בחסר של יתרות זכאים, אזי האוכלוסייה אינה בגדר של רשימה של זכאים אלא ייתכן שיהיו אלה תשלומים שנעשים לאחר תאריך המאזן, חשבוניות שטרם שולמו, דוחות של ספקים, או אוכלוסיות אחרות העשויים לספק ראיות ביקורת לגבי הצגה בחסר של יתרות זכאים ; וכן

(ב) **מושלמת**. לדוגמה - אם המבקר מתכוון לבחור שוברי תשלום מתוך תיק, לא ניתן להגיע למסקנות אודות כלל השוברים לתקופה אלא אם כן מניח המבקר את דעתו שכל השוברים תויקו בפועל. בדומה לכך, אם המבקר מתכוון להשתמש במדגם כדי להגיע למסקנות אודות נאותות ההפעלה של המערכת החשבונאית ומערכת הבקרה הפנימית במשך תקופת הדיווח הכספי, אזי האוכלוסייה חייבת לכלול את כל הפריטים הרלבנטיים במשך התקופה במלואה. גישה שונה שניתן לנקוט בה מתייחסת לריבוד האוכלוסייה ושימוש בדגימה רק כדי להגיע למסקנות אודות נאותות הבקרה במשך תקופה שהיא פחות משנה, ושימוש בנהלים חלופיים או במדגם נפרד לגבי יתרת התקופה עד תום השנה.

ריבוד

37. ניתן לשפר את יעילות הביקורת אם המבקר ינקוט בריבוד האוכלוסייה על-ידי כך שהוא מחלק אותה לקבוצות משנה נפרדות בנות מאפיינים דומים. מטרת הריבוד היא להפחית את טווח השינויים של פריטים בתוך כל רובד ובעקבות זאת לאפשר להקטין

את היקף המדגם מבלי שיחול גידול יחסי בסיכון הדגימה. את קבוצות המשנה נדרש להגדיר בהקפדה כך שניתן יהיה לשייך כל יחידת דגימה לרובד אחד.

38. כאשר מבצעים בדיקות מבססות, נוקטים לעתים קרובות בריבוד לגבי יתרת חשבון או קבוצה של עסקאות לפי ערך כספי. דבר זה מאפשר להפנות מאמץ ביקורת גדול יותר לפריטים בעלי הערך הגבוה יותר אשר עשויים להכיל את הטעות הכספית הפוטנציאלית הגדולה ביותר במונחים של הערכה ביתר. בדומה לכך, ניתן לנקוט בריבוד של אוכלוסייה בהתאם למאפיין מיוחד המצביע על סיכון גבוה יותר של טעות, לדוגמה - כאשר בודקים את ההערכה של חייבים, ניתן לנקוט בריבוד לפי גיל.

39. את תוצאתם של נהלים המיושמים למדגם של פריטים בתוך רובד ניתן לייחס רק לפריטים שמרכיבים את הרובד. כדי להגיע למסקנה לגבי כלל האוכלוסייה, יצטרך המבקר לבחון סיכון ומהותיות ביחס לרובדים אחרים כלשהם המרכיבים את כלל האוכלוסייה. לדוגמה - 20% מהפריטים באוכלוסייה מרכיבים 90% מהערך של יתרת חשבון. המבקר עשוי להחליט לבדוק מדגם של פריטים אלו. המבקר יעריך את תוצאות מדגם זה ויגיע למסקנה לגבי 90% של הערך הכספי בנפרד מה-10% הנותרים (שלגביהם יעשה שימוש במדגם נוסף או באמצעים אחרים של איסוף ראיות, או שעשויים להיחשב כבלתי מהותיים).

בחירת ערך משוקלל

40. בבדיקות מבססות יהיה זה יעיל, במיוחד כאשר בודקים דיווחים ביתר, לזהות את יחידת הדגימה בתור יחידות כספיות בודדות המרכיבות יתרת חשבון או קבוצת עסקאות. לאחר שהמבקר בחר יחידות כספיות מסוימות מתוך האוכלוסייה, לדוגמה - יתרות החייבים, הוא יבדוק אז את היחידות המסוימות, לדוגמה - יתרות בודדות, המכילות את אותן יחידות כספיות. גישה זו בנוגע לזיהוי יחידת הדגימה מבטיחה שמאמץ הביקורת מופנה כלפי הפריטים בעלי הערך הגבוה יותר וזאת מאחר שיש להם סיכוי גדול לבחירה, והם יכולים להביא לידי היקפי מדגם קטנים יותר. בשיטה זו משתמשים בדרך כלל בהקשר עם השיטה העקבית של בחירת מדגם (כמתואר בנספח 3 לתקן הביקורת זה) והיא יעילה ביותר כאשר הבחירה נעשית מתוך מאגר נתונים ממוחשב.

היקף המדגם

41. **בקביעת היקף המדגם, על המבקר לבחון האם סיכון הדגימה מופחת לרמה נמוכה מקובלת.** היקף המדגם מושפע מרמת סיכון הדגימה שהמבקר מוכן לקבל. ככל שהסיכון שהמבקר מוכן לקבל הוא נמוך יותר, כך נדרש היקף מדגם גדול יותר.
42. את היקף המדגם ניתן לקבוע באמצעות יישום נוסחה סטטיסטית או בדרך של הפעלת שיקול דעת מקצועי המיושם באופן אובייקטיבי בהתאם לנסיבות העניין. בנספחים 1 ו-2 לתקן ביקורת זה מצויינים דוגמאות לגורמים המשפיעים על הקביעה של היקף מדגם, ומכאן על הרמה של סיכון הדגימה.

בחירת המדגם

43. **על המבקר לבחור פריטים לצורכי המדגם תוך ציפייה שלכל יחידות הדגימה באוכלוסייה יש סיכוי לבחירה.** דגימה סטטיסטית מחייבת שפריטי מדגם יבחרו באופן אקראי כך שלכל יחידת דגימה יש סיכוי מקובל להיבחר. יתכן שיחידות הדגימה תהיינה יחידות פיזיות (כמו חשבונות) או יחידות כספיות. באשר לדגימה שאינה סטטיסטית, המבקר יפעיל שיקול דעת מקצועי כדי לבחור את הפריטים עבור המדגם. היות שמטרת הדגימה היא להגיע למסקנות אודות כלל האוכלוסייה, ישתדל המבקר לבחור מדגם מייצג על ידי בחירת יחידות מדגם שיש להן מאפיינים טיפוסיים לגבי האוכלוסייה, ונדרש לבחור את המדגם כך שתימנע הטיה לצד כלשהו.
44. השיטות העיקריות לבחירת מדגמים כוללות את השימוש בטבלאות או תוכניות מחשב לבחירה אקראית של מספרים, בחירה שיטתית ובחירה מזדמנת. בדבר דיון בכל אחת משיטות אלה ראה נספח 3 לתקן ביקורת זה.

ביצוע נוהלי הביקורת

45. **על המבקר לבצע נוהלי ביקורת שהם מתאימים למטרת הבדיקה המסוימת לגבי כל פריט שנבחר.**
46. אם הפריט שנבחר אינו מתאים מבחינת יישום הנוהל, אזי בדרך כלל יבוצע הנוהל לגבי פריט חלופי. לדוגמה - המחאה מבוטלת עשויה להיבחר כאשר בודקים ראיות באשר להרשאה לתשלום. אם

המבקר מניח את דעתו שההמחאה בוטלה כיאות כך שהיא אינה מהווה טעות, אזי תיבדק חלופה מתאימה שנבחרה.

47. עם זאת, יש ואשר המבקר אינו מסוגל ליישם את נוהלי הביקורת המתוכננים לגבי פריט שנבחר היות, לדוגמה, שהתיעוד המתייחס לאותו פריט אבד. אם לא ניתן לנקוט בנהלים חלופיים מתאימים בגין אותו פריט, המבקר יראה בדרך כלל באותו פריט כטעות. דוגמא לנוהל חלופי מתאים יכולה להיות בדיקת התפתחות כאשר לא נתקבלה תשובה בתגובה לבקשה לאישור יתרה בשיטה החיובית.

אופיין של טעויות והגורם להן

48. **המבקר חייב לבחון את תוצאות המדגם, את האופי והגורם של טעויות כלשהן שזוהו, ואת השפעתו האפשרית על מטרת הבדיקה המסוימת ועל תחומים אחרים של הביקורת.**

49. כאשר עורך המבקר בדיקות בקרה, הוא מתייחס בעיקר לתכנון ולהפעלה של הבקורות עצמן ולהערכה של סיכון הבקרה. עם זאת, כאשר המבקר מזהה טעויות, הוא יצטרך גם לבחון עניינים כגון:

- (א) ההשפעה הישירה של טעויות שזוהו על הדוחות הכספיים; וכן
- (ב) היעילות של המערכת החשבונאית ומערכת הבקרה הפנימית והשפעתן על גישת הביקורת כאשר, לדוגמה, הטעויות נובעות מסירוב ההנהלה לאמץ בקרה פנימית.

50. בניתוח הטעויות שנתגלו, עשוי המבקר לשים לב לכך שלטעויות רבות ישנו מכנה משותף, לדוגמה - סוג של עסקה, מיקום, קו ייצור או תקופה. בנסיבות כאלה, עשוי המבקר להחליט לזהות את כל הפריטים באוכלוסייה שהם בעלי תכונה משותפת, ואזי להרחיב את נוהלי הביקורת באותו רובד. בנוסף לכך, יתכן שטעויות כאלה תיעשינה במכוון, והן עשויות להצביע על אפשרות של הונאה.

51. לעתים, יכול המבקר להיות מסוגל לקבוע שטעות נובעת מאירוע בודד שלא חזר על עצמו אלא בהזדמנויות שניתן לזהותן במיוחד ולכן היא אינה מייצגת לגבי טעויות דומות באוכלוסייה (טעות חריגה). כדי שטעות תיחשב לחריגה, צריכה להיות למבקר דרגה גבוהה של ודאות שטעות כזו אינה מייצגת מבחינת האוכלוסייה. המבקר מגיע לוודאות זו על ידי ביצוע עבודה נוספת. העבודה הנוספת מותנית במצב העניינים, אולם היא מספיקה כדי לספק למבקר ראיות נאותות ומספיקות לכך שהטעות אינה משפיעה על

החלק הנותר של האוכלוסייה. דוגמא אחת לכך הינה טעות שנגרמה על ידי הפסקה בפעולת מחשב שידוע שחלה רק ביום אחד במשך התקופה. במקרה שכזה, המבקר יעריך את ההשפעה של ההפסקה כאמור, לדוגמה - על ידי בדיקה של עסקאות מיוחדות שעובדו באותו יום, ויבחן את ההשפעה של הגורם להפסקה על נוהלי בקרה ועל המסקנות. דוגמה אחרת היא טעות שנגרמה על-ידי שימוש בנוסחה בלתי נכונה בחישוב כל ערכי המלאי בסניף אחד מסוים. כדי לקבוע שטעות זו היא חריגה, על המבקר להבטיח שבסניפים אחרים נעשה שימוש בנוסחה הנכונה.

השלכה של טעויות שנתגלו בתוצאות המדגם על כלל האוכלוסייה

52. **לגבי בדיקות מבססות, על המבקר להשליך מטעויות כספיות שנתגלו במדגם לאוכלוסייה, ועליו לבחון את ההשפעה של הטעות שהושלכה על מטרת הבדיקה המסוימת ועל תחומים אחרים של הביקורת.** המבקר ישליך את סך הטעויות לאוכלוסייה כדי להגיע לנקודת מבט רחבה לגבי היקף הטעויות, וכדי להשוות עניין זה לטעות הנסבלת. לצורכי בדיקות מבססות, טעות נסבלת תייצג סכום שהוא פחות מהאומדן הראשוני של המבקר (או סכום השווה לאומדן זה) לגבי מהותיות לצרכי ביצוע הביקורת (כהגדרתה בסעיף 9 לתקן ביקורת (ישראל) 320 בדבר "מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת") שנעשה בה שימוש בגין יתרות החשבון הבודדות שהן בביקורת.
53. כאשר טעות נקבעה כחריגה, יתכן שהיא לא תובא בחשבון לצורכי השלכה של טעויות מדגם לאוכלוסייה. את ההשפעה של טעות כלשהי כזאת, אם לא תוקנה, צריך עדיין לבחון בנוסף להשלכה של הטעויות הבלתי חריגות. אם יתרת חשבון או קבוצה של עסקאות חולקו לרבדים, הרי שההשלכה של הטעות נעשית לכל רובד בנפרד. טעויות שהושלכו בצירוף טעויות חריגות לכל רובד משולבות לאחר מכן, וזאת לצורכי הבחינה של ההשפעה האפשרית של טעויות על הסך הכולל של יתרת חשבון או קבוצה של עסקאות.
54. **לגבי בדיקות בקרה, לא נדרשת השלכה מפורשת של טעויות היות ששיעור טעות המדגם הינו גם שיעור ההשלכה של הטעות לאוכלוסייה בכללותה.**

הערכת תוצאות המדגם

55. **המבקר חייב להעריך את תוצאות המדגם כדי לקבוע האם ההערכה הראשונית של המאפיין הרלבנטי של האוכלוסייה התאמתה או שנדרש לערוך בה שינויים.** במקרה של בדיקות בקרה, שיעור טעות במדגם שהוא גבוה באופן בלתי צפוי עשוי להוביל לגידול ברמה המוערכת של סיכון הבקרה, אלא אם מושגות ראיות נוספות המבססות את ההערכה הראשונית. במקרה של בדיקות מבססות, סכום גבוה של טעות במדגם שהוא בלתי צפוי עשוי להביא את המבקר לכך שהוא יאמין שקיימת הצגה מוטעית מהותית ביתרת חשבון או קבוצה של עסקאות, וזאת בהעדר ראיות נוספות שלא קיימת הטעיה מהותית.
56. אם הסך הכולל של טעות שהושלכה בתוספת טעות חריגה הינו נמוך מזה שנחשב על ידי המבקר כנסבל אך קרוב אליו, יבחן המבקר אם תוצאות המדגם הן משכנעות לאור נוהלי ביקורת אחרים, ועשוי הוא לשקול השגת ראיות ביקורת נוספות. הסך הכולל של הטעות שהושלכה בתוספת הטעות החריגה מהווה את האומדן הטוב ביותר של המבקר אודות טעות באוכלוסייה. עם זאת, תוצאות הדגימה מושפעות מסיכון הדגימה. אי-לכך, כאשר האומדן הטוב ביותר של טעות הינו קרוב לטעות נסבלת, יכיר המבקר באפשרות של סיכון שמדגם שונה יביא לידי אומדן טוב ביותר אחר שיוכל לעלות על טעות נסבלת. בחינה של התוצאות של נוהלי ביקורת אחרים תסייע למבקר להעריך סיכון זה, בעוד הסיכון יופחת אם יושגו ראיות ביקורת נוספות.
57. אם ההערכה של תוצאות מדגם מצביעות על כך שיש צורך לערוך שינויים בהערכה הראשונית של המאפיינים הרלבנטיים של האוכלוסייה, עשוי המבקר:
- (א) לבקש מההנהלה לערוך בירורים לגבי טעויות שזוהו ולגבי האפשרות לטעויות נוספות, ולבצע התאמות דרושות כלשהן; וכך/או
 - (ב) לשנות נוהלי ביקורת מתוכננים. לדוגמה - במקרה של בדיקות בקרה, עשוי המבקר להרחיב את היקף המדגם, לבדוק בקרה חלופית או לשנות בדיקות מבססות קשורות; וכך/או
 - (ג) לבחון את ההשפעה על דוח רואה החשבון המבקר.

כניסה לתוקף

58. תקן ביקורת זה חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן.

הפרסומים המקצועיים שחלו בעבר והמצוינים בסעיף 1 לעיל בטלים עם כניסתו לתוקף של תקן ביקורת זה.

58א. ניתן ליישם תקן ביקורת זה גם על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.

נספחים - אינם מהווים חלק מתקן הביקורת

נספח 1 - דוגמאות של גורמים המשפיעים על היקף המדגם בגין בדיקות בקרה

להלן מובאים גורמים שעל המבקר לבחון בבואו לקבוע את היקף המדגם בגין בדיקות בקרה. גורמים אלה יש לבחון כמקשה אחת.

ההשפעה על היקף המדגם	ה ג ו ר ם
גידול	גידול בכוונת המבקר לסמוך על המערכת החשבונאית ומערכת הבקרה הפנימית
קיטון	שיעור הסטייה מנוהל הבקרה שנקבע ואשר המבקר מוכן לקבל (טעות נסבלת)
גידול	גידול בשיעור הסטייה מנוהל הבקרה שנקבע ואשר המבקר מצפה לאתר באוכלוסייה (טעות צפויה)
גידול	גידול ברמת המהימנות הנדרשת על-ידי המבקר (או להיפך, קיטון בסיכון שהמבקר יגיע למסקנה שסיכון הבקרה הינו נמוך יותר מסיכון הבקרה הממשי באוכלוסייה)
השפעה זניחה	גידול במספר יחידות הדגימה באוכלוסייה

1. **כוונת המבקר לסמוך על המערכת החשבונאית ומערכת הבקרה הפנימית:** ככל שהמבקר מתכוון להשיג יותר ביטחון מהמערכת החשבונאית ומערכת הבקרה הפנימית, כך נמוכה יותר תהיה הערכת המבקר את סיכון בקרה, ולכן, היקף המדגם חייב להיות גבוה יותר. לדוגמה - הערכה ראשונית של סיכון בקרה כנמוך מצביעה על כך שהמבקר מתכנן לתת דגש מיוחד להסתמכות על הפעלה יעילה של בקורות פנימיות מסוימות. בהתאם לכך, יצטרך המבקר לאסוף יותר ראיות ביקורת כדי לתמוך בהערכה זו וזאת בשונה מהמקרה אילו סיכון הבקרה היה מוערך ברמה גבוהה יותר (דהיינו - אילו תוכננה הסתמכות קטנה).
2. **שיעור הסטייה מנוהל הבקרה שנקבע ואשר המבקר מוכן לקבל (טעות נסבלת).** ככל ששיעור הסטייה שהמבקר מוכן לקבל נמוך יותר, כך היקף המדגם חייב להיות גדול יותר.
3. **שיעור הסטייה מנוהל הבקרה שנקבע ואשר המבקר מצפה לאתר באוכלוסייה (טעות צפויה).** ככל ששיעור הסטייה שהמבקר מצפה גבוה יותר, כך היקף המדגם חייב להיות גדול יותר וזאת כדי שהמבקר יהיה במצב שיאפשר לו לערוך אומדן סביר של השיעור הממשי של סטייה. גורמים שהם רלבנטיים לגבי הבחינה של המבקר את שיעור הטעות הצפויה כוללים את הכרת העסק על-ידי המבקר (במיוחד נהלים שהמבקר נוקט כדי לרכוש הבנה של המערכת החשבונאית ומערכת הבקרה הפנימית), שינויים בצוות העובדים או במערכת החשבונאית ומערכת הבקרה הפנימית, התוצאות של נוהלי ביקורת שיושמו בתקופות קודמות והתוצאות של נוהלי ביקורת אחרים. שיעורי טעות צפויה גבוהים מצדיקים באופן רגיל הפחתה קטנה, אם בכלל, של סיכון בקרה, ולכן בנסיבות כאלה יבוטלו, בדרך כלל, בדיקות הבקרה.
4. **רמת המהימנות הנדרשת על-ידי המבקר.** ככל שגדולה יותר דרגת המהימנות שהמבקר זקוק כדי שתוצאות המדגם תהיינה באופן עובדתי כאלה המצביעות על שכיחות ממשית של טעות באוכלוסייה, כך יידרש היקף מדגם גדול יותר.
5. **מספר יחידות הדגימה באוכלוסייה.** לגבי אוכלוסיות גדולות, להיקף בפועל של האוכלוסייה יש השפעה קטנה, אם בכלל, על היקף המדגם. עם זאת, לגבי אוכלוסיות קטנות, דגימה בביקורת אינה יעילה לעתים קרובות כמו אמצעים חלופיים להשגת ראיות ביקורת נאותות ומספיקות.

נספח 2 - דוגמאות של גורמים המשפיעים על היקף המדגם בגין בדיקות מבססות

להלן מובאים גורמים שהמבקר יבחן בבואו לקבוע את היקף המדגם בגין בדיקות מבססות. את הגורמים האלה יש לבחון כמקשה אחת.

ההשפעה על היקף המדגם	ה ג ו ר ם
גידול	גידול בהערכת המבקר את הסיכון המובנה
גידול	גידול בהערכת המבקר את סיכון הבקרה
קיטון	גידול בשימוש של בדיקות מבססות אחרות המכוונות כלפי אותן קביעות בדוחות הכספיים
גידול	גידול ברמת המהימנות הנדרשת על-ידי המבקר (או להיפך, קיטון בסיכון שהמבקר יגיע למסקנה שטעות מהותית אינה קיימת, כאשר באופן עובדתי היא קיימת)
קיטון	גידול בסך כל הטעות שהמבקר מוכן לקבל (טעות נסבלת)
גידול	גידול בסכום הטעות שהמבקר מצפה לאתר באוכלוסייה (טעות צפויה)
קיטון	ריבוד של האוכלוסייה, כאשר הדבר מתאים
השפעה זניחה	מספר יחידות הדגימה באוכלוסייה

נספח 2 - דוגמאות של גורמים המשפיעים על היקף המדגם בגין בדיקות מבססות - המשך

1. **הערכת המבקר את סיכון המובנה.** ככל שהערכת המבקר את הסיכון המובנה היא גבוהה יותר, כך ידרש היקף מדגם גדול יותר. סיכון מובנה גבוה יותר מרמז על כך שדרוש סיכון אי-זיהוי נמוך יותר כדי להפחית את סיכון הביקורת לרמה נמוכה מקובלת, וכי ניתן להגיע לסיכון אי-זיהוי נמוך יותר על-ידי הגדלה של היקף המדגם.
2. **הערכת המבקר את סיכון הבקרה.** ככל שהערכת המבקר את סיכון הבקרה היא גבוהה יותר, כך ידרש היקף מדגם גדול יותר. לדוגמה - הערכה של סיכון בקרה כגבוהה מצביעה על כך שהמבקר אינו יכול לייחס אמון רב להפעלה היעילה של בקורות פנימיות באשר לקביעה המסוימת בדוחות הכספיים. אי-לכך, כדי להפחית את סיכון הביקורת לרמה נמוכה מקובלת, ידרש למבקר סיכון אי-זיהוי נמוך והוא יסמוך יותר על בדיקות מבססות. ככל שמיוחסת יותר הסתמכות על בדיקות מבססות (דהיינו - ככל שסיכון אי-הזיהוי נמוך יותר), כך ידרש היקף מדגם גדול יותר.
3. **השימוש בבדיקות מבססות אחרות המכוונות כלפי אותן קביעות בדוחות הכספיים.** ככל שהמבקר מסתמך יותר על בדיקות מבססות אחרות (בדיקות של פרטים - TESTS OF DETAIL - ונהלים אנליטיים) כדי להפחית לרמה מקובלת את סיכון אי-הזיהוי המתייחס ליתרת חשבון או קבוצה של עסקאות מסוימות, כך יקטן הביטחון שידרש למבקר מהדגימה, ובהתאם לכך, ניתן יהיה לנקוט בהיקף מדגם נמוך יותר.
4. **רמת המהימנות הנדרשת על-ידי המבקר.** ככל שתגדל דרגת המהימנות שנדרשת למבקר לצורך כך שתוצאות המדגם תצבענה באופן עובדתי על סכום הטעות בפועל באוכלוסייה, כך ידרש היקף מדגם גדול יותר.
5. **סך כל הטעות שהמבקר מוכן לקבל (טעות נסבלת).** ככל שסך כל הטעות שהמבקר מוכן לקבל הוא נמוך יותר, כך ידרש היקף מדגם גדול יותר.
6. **סכום הטעות שהמבקר מצפה לאתר באוכלוסייה (טעות צפויה).** ככל שסכום הטעות שהמבקר מצפה לאתר באוכלוסייה הוא גדול יותר, כך ידרש היקף מדגם גבוה יותר כדי לערוך אומדן סביר של סכום הטעות הממשי באוכלוסייה. גורמים שהם רלבנטיים לבחינת

המבקר את סכום הטעות הצפויה כוללים את המידה שבה נקבעים ערכי הפריטים באופן סובייקטיבי, התוצאות של בדיקות בקרה התוצאות של נוהלי ביקורת שיושמו בתקופות קודמות והתוצאות של בדיקות מבססות אחרות.

7. **דיווח**. כאשר קיים מגוון רחב (טווח השינויים) בהיקף הכספי של פריטים באוכלוסייה, יתכן שיהיה זה תועלת לקבץ פריטים בהיקף דומה לתתי-אוכלוסייה או רבדים נפרדים. לדבר זה מתייחסים כריבוד. כאשר אוכלוסייה ניתנת לריבוד בצורה נאותה, סך הכל של היקפי המדגם מתוך הרבדים יהיה בדרך כלל פחות מאשר היקף המדגם שהיה נדרש כדי להשיג רמה נתונה של סיכון דגימה, אילו מדגם אחד היה נלקח מתוך האוכלוסייה הכוללת.

8. **מספר יחידות הדגימה באוכלוסייה**. לגבי אוכלוסיות גדולות, להיקף בפועל של האוכלוסייה יש השפעה מועטה, אם בכלל, על היקף המדגם. בהתאם לכך, לגבי אוכלוסיות קטנות, דגימה בביקורת אינה יעילה לעתים קרובות כמו אמצעים חלופיים להשגת ראיות ביקורת נאותות ומספיקות. (עם זאת, כאשר נוקטים בדגימה של יחידה כספית, גידול בערך הכספי של האוכלוסייה מביא לגידול בהיקף המדגם, אלא אם גידול זה מקוזז על ידי גידול יחסי במהותיות).

נספח 3 - שיטות של בחירת מדגם

השיטות העיקריות לבחירת מדגמים הן :

- (א) שימוש במחולל יישומים ממוחשב תוך יישום של מספרים שבאקראי או בטבלאות של מספרים שבאקראי.
- (ב) בחירה שיטתית, שבה המספר של יחידות הדגימה באוכלוסייה מחולק בהיקף המדגם כדי להגיע למרווח דגימה, לדוגמה 50, ולאחר שנקבעה נקודת התחלה בתוך ה-50 הראשונים, נבחרת כל יחידת דגימה 50 שלאחר מכן. על אף שניתן לקבוע את נקודת ההתחלה באופן מקרי, סביר יותר שהמדגם יהיה אמנם אקראי אם הוא נקבע על-ידי שימוש במחולל יישומים ממוחשב תוך יישום של מספרים שבאקראי או בטבלאות של מספרים שבאקראי. כאשר משתמשים בבחירה שיטתית, המבקר יצטרך לקבוע שיחידות דגימה בתוך האוכלוסייה אינן בנויות בדרך כזאת שמרווח הדגימה תואם את התבנית המסוימת באוכלוסייה.
- (ג) בחירה מזדמנת, שבה המבקר בוחר את המדגם מבלי שהוא נוקט בטכניקה מבנית. על אף שהמבקר אינו נוקט בטכניקה מבנית, הוא ימנע למרות זאת מכל הטיה חד-צדדית שבמודע או מחיזוי (לדוגמה - הימנעות מקושי באיתור פריטים, או בחירה או הימנעות מבחירה באופן תמידי מהרישומים הראשונים או האחרונים בדף) ועל-ידי כך לנסות להבטיח שלכל הפריטים באוכלוסייה יש סיכוי להיבחר. בחירה מזדמנת אינה מתאימה כאשר משתמשים בדגימה שיטתית.
- (ד) בחירה לפי גושים כרוכה בבחירה של גושים (הסמוכים זה לזה מתוך האוכלוסייה. בבחירה לפי גושים לא ניתן בדרך כלל להשתמש בדגימה בביקורת היות שאוכלוסיות ברובן בנויות כך שפריטים שברצף ניתן לצפות שיהיו להם מאפיינים הדומים אחד למשנהו, אך מאפיינים השונים מפריטים במקום אחר באוכלוסייה. על אף שבנסיבות מסוימות יתכן שיהיה זה נוהל ביקורת מתאים לבדוק גוש של פריטים, הרי שרק לעתים נדירות תהיה זו טכניקה מתאימה של בחירת מדגם לבדוק גוש של פריטים כאשר המבקר מתכוון להגיע למסקנות בעלות תוקף אודות האוכלוסייה במלואה על בסיס המדגם.