

IL PRESENTE MATERIALE E' STAMPATO DALLA
CASA EDITRICE "DOTT. A. GIUFFRE"

CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E
CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI

COMMISSIONE PARITETICA PER I PRINCIPI DI REVISIONE

CAMPIONAMENTO DI REVISIONE ED ALTRE PROCEDURE DI
VERIFICA CON SELEZIONE DELLE VOCI DA ESAMINARE

Documento n° 530

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

Definizioni

Elementi probativi della revisione

Procedure di conformità

Procedure di validità

Considerazioni sul rischio connesso all'acquisizione degli elementi probativi

Procedure per ottenere elementi probativi

Selezione delle voci da sottoporre ad esame per raccogliere gli elementi probativi

Selezione di tutte le voci

Selezione di voci specifiche

Campionamento di revisione

Metodo di campionamento statistico e metodo di campionamento non statistico

Determinazione del campione

Popolazione

Stratificazione

Selezione in base alle unità monetarie cumulate

Dimensione del campione

Selezione del campione

Svolgimento delle procedure di revisione

Natura e causa degli errori

Proiezione degli errori

Valutazione dei risultati del campionamento

Appendice 1

Fattori che influenzano la dimensione del campione nelle procedure di conformità

Appendice 2

Esempi di fattori che influenzano la dimensione del campione per le procedure di validità

Appendice 3

Metodi di selezione del campione

Introduzione

1. Scopo del presente documento è di stabilire regole e fornire una guida nell' utilizzo delle procedure di campionamento nella revisione nonché di altri metodi di selezione delle voci da esaminare al fine di raccogliere elementi probativi.
2. Nel definire le procedure di revisione da svolgere, il revisore deve determinare appropriati metodi per la selezione delle voci da esaminare al fine di raccogliere elementi probativi necessari al raggiungimento degli obiettivi delle procedure di revisione.

Definizioni

3. Per "Campionamento di revisione" (campionamento) si intende l'applicazione di procedure di revisione su un numero di voci inferiore alla totalità delle voci che compongono il saldo di un conto o una classe di operazioni in modo tale che tutte le voci abbiano una probabilità di essere selezionate. Ciò consente al revisore di ottenere e valutare gli elementi probativi su determinate caratteristiche delle voci selezionate e trarre una conclusione sull'intera popolazione dalla quale il campione è estratto. Il campionamento può essere effettuato utilizzando sia un approccio statistico sia un approccio non statistico.
4. Nell'ambito del presente documento, il termine "errore" indica: sia gli scostamenti dalla corretta applicazione dei controlli che possono emergere dallo svolgimento delle procedure di conformità, sia le inesattezze che possono emergere dallo svolgimento delle procedure di validità.
Analogamente, il termine "errore complessivo" è utilizzato per indicare sia il grado dello scostamento, sia il totale delle inesattezze.
5. Il termine "Errore inusuale" indica un errore derivante da un evento isolato che non si è ripetuto al di fuori di circostanze specificamente identificabili e non è quindi rappresentativo di errori contenuti nella popolazione.
6. Il termine "popolazione" indica l'insieme delle unità da cui è selezionato un campione e sul quale il revisore intende trarre le proprie conclusioni. Ad esempio, tutte le voci che compongono il saldo di un conto o una classe di operazioni rappresentano una popolazione. Una popolazione può essere suddivisa in strati o in sotto popolazioni, ciascuno dei quali viene esaminato separatamente. Il termine "popolazione" comprende il termine "strato".
7. "Il rischio di campionamento" deriva dalla possibilità che le conclusioni raggiunte dal revisore, sulla base di un campione, possano essere diverse da quelle che si sarebbero raggiunte se l'intera popolazione fosse stata sottoposta alla stessa procedura di revisione. In termini matematici tali rischi sono denominati livelli di affidabilità.

Esistono due diversi tipi di rischio di campionamento:

- (a) il rischio che il revisore concluda, nel caso di procedure di conformità, che il rischio di controllo è inferiore rispetto a quello realmente esistente, oppure, nel caso di procedure di validità, che non esiste un errore rilevante laddove, invece, esso esiste. Questo tipo di rischio ha effetti sull'efficacia della revisione e può, verosimilmente, condurre ad un giudizio inappropriato sul bilancio;
- (b) il rischio che il revisore concluda, nel caso di procedure di conformità, che il rischio è superiore rispetto a quello realmente esistente, oppure, nel caso di procedure di validità, che esiste un errore rilevante laddove invece esso non esiste. Questo tipo di

rischio ha effetti sull'efficienza della revisione in quanto normalmente conduce allo svolgimento di lavoro aggiuntivo per stabilire se le conclusioni inizialmente raggiunte non siano corrette.

8. Il “rischio non dipendente dal campionamento” deriva da fattori che inducono il revisore a giungere a conclusioni errate per ragioni che non dipendono dalle dimensioni del campione selezionato. Ad esempio, considerato che la maggior parte degli elementi probativi ha natura più persuasiva che conclusiva, il revisore potrebbe utilizzare procedure di revisione non appropriate, o potrebbe interpretare non correttamente i risultati delle stesse e non riconoscere un errore.
9. Il termine “Unità di campionamento” indica i singoli elementi che costituiscono una popolazione, quali ad esempio: gli assegni elencati nelle distinte di versamento, le registrazioni di accredito negli estratti conto bancari, le fatture di vendita o i saldi dei clienti, ecc.
10. Il termine “Campionamento statistico” indica qualsiasi metodologia di campionamento che possieda le seguenti caratteristiche:
 - (a) selezione casuale di un campione; e
 - (b) utilizzo del calcolo delle probabilità per valutare i risultati del campione, ivi inclusa la determinazione del rischio di campionamento.

Un metodo di campionamento che non possieda le caratteristiche evidenziate ai precedenti punti (a) e (b) è considerato un metodo di campionamento non statistico.

11. La “Stratificazione” è il processo attraverso il quale una popolazione viene suddivisa in sotto popolazioni, ciascuna delle quali rappresenta un gruppo di unità di campionamento con caratteristiche analoghe (spesso valori monetari).
12. “Errore accettabile” è l'errore massimo, riferito ad una popolazione, che il revisore è disposto ad accettare.

Elementi probativi della revisione

13. Conformemente a quanto previsto nel documento “Elementi probativi della revisione”, gli elementi probativi si ottengono mediante un'appropriata combinazione di procedure di conformità e di procedure di validità. Il tipo di verifica da svolgere assume rilievo ai fini di una corretta interpretazione da parte del revisore delle procedure di revisione applicate nella raccolta degli elementi probativi.

Procedure di conformità

14. Conformemente a quanto previsto nel documento “La valutazione del rischio e il sistema di controllo interno”, le procedure di conformità sono effettuate nel caso in cui il revisore pianifica di attribuire, ad una specifica asserzione, un rischio di controllo inferiore ad alto.
15. Sulla base della propria comprensione dei sistemi contabile e di controllo interno, il revisore identifica le caratteristiche o gli elementi distintivi che indicano il funzionamento di un controllo, nonché le condizioni devianti che possono determinare scostamenti da un adeguato funzionamento dello stesso. Dopodiché, la presenza o l'assenza di tali elementi distintivi può essere verificata dal revisore.

16. Per le procedure di conformità la verifica a campione è generalmente appropriata quando rimane l'evidenza dell'applicazione del controllo (ad esempio, la sigla del responsabile degli affidamenti su una fattura di vendita che indichi l'approvazione del fido, o l'evidenza di autorizzazione all'inserimento dei dati in un archivio informatizzato).

Procedure di validità

17. Le procedure di validità sono rivolte alla verifica degli importi e sono di due tipi: le procedure di analisi comparativa e le verifiche di dettaglio su operazioni e saldi. Lo scopo delle procedure di validità è quello di individuare inesattezze rilevanti nel bilancio. Nello svolgimento delle verifiche di dettaglio, il campionamento e gli altri metodi di selezione delle voci da esaminare e su cui raccogliere elementi probativi, possono essere utilizzati per verificare una o più asserzioni relative ad una voce di bilancio (ad esempio l'esistenza di "crediti") o per formulare una stima indipendente di alcuni importi (ad esempio il valore del magazzino obsoleto).

Considerazioni sul rischio connesso all'acquisizione degli elementi probativi

18. Nell'acquisizione degli elementi probativi, il revisore deve avvalersi del proprio giudizio professionale per valutare il rischio di revisione e definire le procedure atte ad assicurare che tale rischio sia ridotto ad un livello accettabile.
19. Il rischio di revisione è il rischio che il revisore possa esprimere un giudizio non appropriato nei casi in cui il bilancio sia significativamente inesatto. Il rischio di revisione si compone di:
rischio intrinseco – la predisposizione di un saldo di un conto o di una classe di operazioni a contenere errori significativi e ciò a prescindere dai controlli interni relativi a tale conto o classe di operazioni;
rischio di controllo – il rischio che un errore rilevante possa non essere prevenuto o rilevato e corretto tempestivamente dai sistemi contabile e di controllo interno;
rischio di individuazione – il rischio che un errore rilevante non sia rilevato attraverso le procedure di validità svolte dal revisore.
Queste tre componenti del rischio di revisione sono valutate nel processo di pianificazione delle procedure di revisione, al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello basso, e quindi accettabile.
20. Il rischio di campionamento ed il rischio non dipendente dal campionamento possono avere effetti sulle componenti del rischio di revisione. Ad esempio, nello svolgimento delle procedure di conformità, il revisore può non trovare alcun errore nel campione selezionato e concludere che il rischio di controllo è basso, quando invece il tasso di errore nella popolazione è, in realtà, inaccettabilmente alto (rischio di campionamento). Oppure, possono essere presenti all'interno del campione errori che il revisore non riesce ad identificare (rischio non dipendente dal campionamento).
Per quanto attiene alle procedure di validità, il revisore può utilizzare diverse metodologie al fine di ridurre il rischio di individuazione ad un livello accettabile. A seconda della loro natura, tali metodologie sono soggette al rischio di campionamento e/o al rischio non dipendente dal campionamento. Ad esempio, il revisore può scegliere una procedura di analisi comparativa non appropriata (rischio non dipendente dal campionamento) o, nello svolgimento di un test di dettaglio, può rilevare solamente errori minori quando, in realtà,

l'errore insito nella popolazione è maggiore del valore accettabile (rischio di campionamento). Per entrambe le tipologie di verifica (procedure di conformità e procedure di validità) il rischio di campionamento può essere ridotto aumentando la dimensione del campione, mentre il rischio non dipendente dal campionamento può essere ridotto da un'adeguata pianificazione, supervisione e controllo del lavoro.

Procedure per ottenere elementi probativi

21. Le procedure per ottenere elementi probativi comprendono l'ispezione, l'osservazione, la richiesta e la conferma, la verifica dei calcoli e le procedure di analisi comparativa. La scelta delle procedure appropriate alla particolare circostanza, dipende dal giudizio professionale del revisore. L'applicazione di tali procedure spesso richiede la selezione delle voci da esaminare nell'ambito di una popolazione.

Selezione delle voci da sottoporre ad esame per raccogliere elementi probativi

22. Nella definizione delle procedure di revisione, il revisore deve individuare metodi appropriati per selezionare le voci da sottoporre ad esame. I metodi a disposizione del revisore sono:
 - (a) la selezione di tutte le voci (esame al 100%);
 - (b) la selezione di voci specifiche;
 - (c) il campionamento.
23. La decisione su quale approccio utilizzare dipende dalle circostanze: in determinati casi può essere appropriata l'applicazione di un metodo ovvero di una combinazione dei metodi sopra elencati. La decisione sull'utilizzo di un metodo ovvero di una combinazione di metodi può essere adottata considerando il rischio di revisione e l'efficienza della revisione. Il revisore deve, in ogni caso, accertarsi che le metodologie utilizzate siano efficaci nel fornire elementi probativi sufficienti e appropriati per soddisfare gli obiettivi delle verifiche da svolgere.

Selezione di tutte le voci

24. Il revisore può decidere che sia più appropriato esaminare l'intera popolazione delle voci che compongono un saldo di un conto o una classe di operazioni (o uno strato all'interno di quella popolazione). L'esame di tutte le voci è improbabile nel caso di procedure di conformità, mentre è più comune per le procedure di validità. Ad esempio, l'esame di tutte le voci può essere appropriato nel caso in cui la popolazione è costituita da un numero limitato di voci di valore elevato, quando sia il rischio intrinseco sia il rischio di controllo sono alti e le altre modalità di verifica non forniscono sufficienti ed appropriati elementi probativi, oppure quando la natura ripetitiva di un calcolo o altre attività svolte dai sistemi informativi elettronici rendono conveniente l'esame della totalità delle voci.

Selezione di voci specifiche

25. Il revisore può decidere di selezionare voci specifiche da una popolazione sulla base di fattori quali la conoscenza dell'attività del cliente, la valutazione preliminare del rischio intrinseco e del rischio di controllo, nonché le caratteristiche della popolazione presa in esame.

La selezione di voci specifiche, effettuata sulla base del giudizio del revisore, è soggetta al rischio non dipendente dal campionamento.

Le voci specifiche selezionate possono includere:

- *Voci di valore elevato o voci chiave.* Il revisore può decidere di selezionare voci specifiche nell'ambito di una popolazione in quanto esse sono di valore elevato o presentano altre caratteristiche, quali, ad esempio, voci sospette, inusuali, particolarmente soggette al rischio oppure, voci nelle quali in passato sono stati riscontrati errori.
- *Tutte le voci superiori ad un certo importo.* Il revisore può decidere di esaminare voci i cui valori eccedono un certo importo, al fine di verificare, in tal modo, una gran parte dell'importo totale di un saldo di un conto o di una classe di operazioni.
- *Voci per ottenere informazioni.* Il revisore può esaminare voci al fine di ottenere informazioni su argomenti quali l'attività del cliente, la natura delle operazioni, i sistemi contabile e di controllo interno.
- *Voci per esaminare le procedure.* Il revisore può utilizzare il proprio giudizio professionale per selezionare ed esaminare specifiche voci al fine di determinare l'effettivo funzionamento di una particolare procedura.

26. Sebbene l'esame selettivo di specifiche voci che compongono il saldo di un conto o una classe di operazioni spesso rappresenti un metodo efficiente per raccogliere elementi probativi, esso non costituisce, tuttavia, un campionamento di revisione. I risultati delle procedure applicate alle voci selezionate in tal modo, non possono essere estesi all'intera popolazione. Il revisore valuta la necessità di ottenere appropriati elementi probativi sulla parte rimanente della popolazione, quando tale parte è significativa.

Campionamento di revisione

27. Il revisore può decidere di applicare il campionamento ad un saldo di un conto o ad una classe di operazioni, utilizzando sia il metodo statistico sia il metodo non statistico. Il campionamento di revisione è trattato in dettaglio nei successivi paragrafi dal 31 al 56.

Metodo di campionamento statistico e metodo di campionamento non statistico

28. La decisione sull'utilizzo del metodo del campionamento statistico o del metodo del campionamento non statistico dipende dal giudizio professionale del revisore e attiene al miglior modo per ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi, nelle specifiche circostanze. Ad esempio, nel caso di procedure di conformità, l'analisi del revisore sulla natura e sulla causa degli errori sarà spesso più importante rispetto all'analisi statistica della mera presenza o assenza di errori (e cioè il mero conteggio di quest'ultimi). Nello svolgimento di procedure di conformità quindi, può essere più appropriato il campionamento non statistico.
29. Nell'applicazione del metodo di campionamento statistico, la dimensione del campione può essere determinata utilizzando sia il calcolo delle probabilità sia il giudizio professionale. Inoltre, la dimensione del campione non è un criterio valido di distinzione tra metodo statistico e non statistico. La dimensione del campione è una funzione di fattori quali quelli identificati nelle Appendici 1 e 2. A parità di condizioni, anche l'effetto sulla dimensione del campione di fattori quali quelli identificati nelle Appendici 1 e 2 sarà equivalente, indipendentemente dalla metodologia prescelta (metodo statistico o metodo non statistico).

30. Spesso, anche quando il metodo adottato non ha i requisiti per essere considerato un campionamento statistico, sono utilizzati alcuni degli elementi afferenti al metodo statistico quali, ad esempio, la selezione casuale attraverso numeri generati casualmente dal computer. Ad ogni modo, solo quando il metodo adottato possiede tutte le caratteristiche di un campionamento statistico, è possibile estrapolare valide conclusioni per l'intera popolazione sulla base degli esiti delle verifiche effettuate sul campione.

Determinazione del campione

31. Nel definire un campione, il revisore deve considerare gli obiettivi della verifica e le caratteristiche della popolazione da cui è estratto il campione selezionato.
32. Il revisore considera in primo luogo gli obiettivi specifici da raggiungere e la combinazione di procedure di revisione più adatta al conseguimento di tali obiettivi. L'analisi della natura degli elementi probativi ricercati, e delle condizioni che potrebbero originare errori, o di altre caratteristiche di tali elementi probativi, aiuteranno il revisore a stabilire la possibile natura dell'errore e la popolazione da utilizzare per il campionamento.
33. Il revisore valuta quali condizioni possono rappresentare, in relazione agli obiettivi della verifica, un errore. Una chiara comprensione di ciò che costituisce un errore è importante per assicurare che tutte e solo quelle condizioni che risultano significative per gli obiettivi della verifica siano incluse nella proiezione degli errori. Ad esempio, in una procedura di validità volta alla verifica dell'esistenza di crediti, quale ad esempio la richiesta di conferma, i pagamenti effettuati dal cliente prima della data di conferma ma ricevuti subito dopo quella data, non sono considerati un errore. E ancora: errate imputazioni fra i partitari clienti non inficiano il saldo totale della voce crediti a livello di saldo di bilancio. Non è quindi corretto, nella valutazione dei risultati del campione, considerare quanto sopra rilevato come degli errori per questa particolare procedura di verifica, anche se quanto riscontrato può avere un impatto rilevante su altre aree oggetto di revisione, quali ad esempio la valutazione delle probabilità di frode o l'adeguatezza del fondo svalutazione crediti.
34. Nello svolgimento delle procedure di conformità, il revisore effettua generalmente una valutazione preliminare del tasso di errore che prevede di rilevare nella popolazione da esaminare e del livello del rischio di controllo. Tale valutazione è basata sulla conoscenza già acquisita in precedenza o sull'esame di un limitato numero di voci estratte dalla popolazione. Analogamente, per le procedure di validità, il revisore in genere effettua una valutazione preliminare dell'ammontare degli errori previsti nella popolazione. Tali valutazioni preliminari sono utili per la definizione del campione e per la determinazione della relativa dimensione. Ad esempio, se il tasso di errore stimato è inaccettabilmente alto, le procedure di conformità normalmente non saranno effettuate. Inoltre, nello svolgimento delle procedure di validità, comunque, se il valore stimato degli errori è alto, sarebbe più corretto effettuare un esame dell'intera popolazione oppure utilizzare un campione di dimensioni elevate.

Popolazione

35. E' importante per il revisore accertare che la popolazione sia:

- (a) *Appropriata* in relazione agli obiettivi della procedura di campionamento, ivi incluse considerazioni sull'orientamento della verifica da svolgere. Ad esempio, se l'obiettivo del revisore è la verifica per accertare l'eventuale "sovrastima" dei debiti, la popolazione potrebbe essere costituita dall'elenco di tutti i debiti. Se invece la verifica è per accertare l'eventuale "sottostima", la popolazione non dovrebbe essere rappresentata dall'elenco dei debiti, ma piuttosto dai pagamenti successivi, dalle fatture insolute, dagli estratti conto fornitori, dalle bolle di entrata non abbinate o da altre popolazioni che forniscono elementi probativi circa la "sottostima" dei debiti.
- (b) *Completa*. Ad esempio, se il revisore intende selezionare i giustificativi di pagamento da un archivio, non possono essere tratte conclusioni su tutti i giustificativi del periodo, se il revisore non si accerta che tutti i giustificativi siano stati effettivamente inclusi in tale archivio.

Analogamente, se il revisore intende utilizzare il campione per trarre conclusioni circa l'operatività nel corso del periodo in esame dei sistemi contabile e di controllo interno, la popolazione deve necessariamente includere tutte le voci significative dell'intero periodo. Un approccio diverso può essere quello di stratificare la popolazione e utilizzare il campionamento soltanto per trarre conclusioni sull'applicazione della procedura di controllo nell'ambito, ad esempio, dei primi dieci mesi dell'anno, e utilizzare procedure alternative o un campionamento distinto per i due mesi residui.

Stratificazione

36. L'efficacia del lavoro di revisione può essere migliorata se il revisore stratifica la popolazione suddividendola in sotto popolazioni aventi specifiche caratteristiche . L'obiettivo della stratificazione è di ridurre la variabilità delle voci all'interno di ciascuno strato e quindi di consentire che la dimensione del campione sia ridotta senza un incremento proporzionale del rischio di campionamento. Le sotto popolazioni devono essere attentamente definite, in modo che ciascuna unità di campionamento possa appartenere ad un solo strato.
37. Nello svolgimento delle procedure di validità, un saldo di un conto o una classe di operazioni sono spesso stratificati in base al loro valore monetario. Ciò consente di indirizzare la maggior parte del lavoro di revisione sulle voci di valore più rilevante che possono contenere l'errore monetario potenzialmente maggiore in termini di "sovrastima". Analogamente, una popolazione può essere stratificata in base a una caratteristica particolare che indica un rischio di errore più elevato; ad esempio, quando viene verificata la valutazione dei crediti, i saldi possono essere stratificati per anzianità.
38. I risultati delle procedure applicate ad un campione di voci all'interno di uno strato possono essere estesi solo alle voci che compongono quello stesso strato. Al fine di trarre conclusioni sull'intera popolazione, il revisore deve considerare il rischio e la rilevanza in relazione agli altri strati che formano l'intera popolazione. Ad esempio, il 20% delle voci di una popolazione può rappresentare il 90% del valore del saldo di un conto . Il revisore può decidere di esaminare un campione di queste voci. Egli valuta i risultati di tale campione e raggiunge una conclusione sul 90% del valore. Sul residuo 10% della popolazione, il revisore può utilizzare un ulteriore campione o un altro modo per ottenere elementi probativi, oppure considerare tale parte non rilevante.

Selezione in base alle unità monetarie cumulate

39. Nelle procedure di validità, in particolare quando viene effettuata una verifica per accertare l'eventuale "sovrastima", risulta spesso efficace scegliere come unità di campionamento la singola unità monetaria (ad es. 1 Euro) che compone un saldo di un conto o una classe di operazioni. Una volta selezionate le singole unità monetarie cumulate nell'ambito della popolazione (ad esempio, il saldo crediti), il revisore esamina quindi le voci specifiche (ad esempio, i saldi individuali) che contengono tali unità monetarie cumulate⁽¹⁾. Tale

approccio per definire l'unità di campionamento assicura che l'attività di revisione sia indirizzata alle voci di maggior valore in quanto esse hanno maggiori probabilità di essere selezionate, e può dar luogo a campioni di dimensioni ridotte. Questo approccio è comunemente utilizzato congiuntamente al metodo sistematico della selezione del campione (esposta nell'Appendice 3) e raggiunge la massima efficacia quando la selezione viene effettuata da un archivio dati computerizzato.

Dimensione del campione

40. Nella determinazione della dimensione del campione, il revisore deve valutare se il rischio di campionamento è ridotto ad un livello basso e quindi accettabile. La dimensione del campione è influenzata dal livello di rischio di campionamento che il revisore intende accettare. Più basso è il rischio che il revisore intende accettare, maggiore sarà la dimensione del campione.
41. La dimensione del campione può essere determinata mediante l'applicazione di una formula statistica o mediante il giudizio professionale del revisore applicato obiettivamente alla circostanza. Le Appendici 1 e 2 indicano le influenze che in genere hanno vari fattori sulla determinazione della dimensione del campione e, quindi, sul livello di rischio di campionamento.

Selezione del campione

42. Il revisore deve selezionare le voci del campione in modo tale che tutte le unità all'interno della popolazione abbiano una probabilità di selezione. Il campionamento statistico richiede che le voci del campione siano selezionate in modo casuale cosicché ciascuna di esse abbia una probabilità di essere selezionata. Le unità di campionamento potrebbero essere unità fisiche (per esempio fatture) o unità monetarie. Con il campionamento non statistico, il revisore utilizza il proprio giudizio professionale per la selezione delle voci. Poiché lo scopo del campionamento è quello di trarre conclusioni sull'intera popolazione, il revisore cerca di selezionare un campione rappresentativo, scegliendo voci che abbiano caratteristiche tipiche della popolazione, e il campione deve essere selezionato senza pregiudizi.

⁽¹⁾ In altri termini: se un saldo di bilancio della voce "Clienti" è di Euro 3.000.000, la popolazione risulta formata da 3.000.000 di unità; se il campione selezionato è la 12.135^a unità (unità monetaria cumulata), si effettuerà la verifica sul saldo del cliente che contiene detta unità selezionata. Naturalmente, per poter utilizzare questo metodo, è necessario che l'elenco dei clienti calcoli il saldo progressivo dopo ogni saldo individuale.

43. I principali metodi di selezione dei campioni sono l'utilizzo delle tavole di numeri casuali o di software specifici, la selezione sistematica e la selezione accidentale. Ciascuno di questi metodi è trattato nell'Appendice 3.

Svolgimento della procedura di revisione

44. Il revisore, per ciascuna voce selezionata, deve svolgere procedure di revisione adeguate ai particolari obiettivi della verifica.
45. Qualora una voce selezionata non sia adatta all'applicazione della procedura, la procedura è normalmente svolta su una voce sostitutiva. Ad esempio, un assegno annullato può essere selezionato per verificare l'evidenza dell'autorizzazione al pagamento. Se il revisore si assicura che l'assegno è stato correttamente annullato e, quindi, non costituisce un errore, è scelta ed esaminata una voce sostitutiva.
46. Talvolta, il revisore non è in grado di applicare le procedure di revisione pianificate per una voce selezionata in quanto, ad esempio, la documentazione relativa a quella voce è andata persa. Nel caso in cui non possano essere svolte adeguate procedure alternative per tale voce, il revisore in genere considera che tale voce rappresenta un errore. Un esempio di procedura alternativa adeguata potrebbe essere l'esame degli incassi successivi in caso di mancata risposta ad una richiesta di conferma.

Natura e causa degli errori

47. Il revisore deve valutare i risultati del campione, la natura e la causa degli errori identificati e il loro possibile effetto sul particolare obiettivo della verifica e su altre aree della revisione.
48. Nello svolgimento delle procedure di conformità, il revisore è principalmente interessato alla verifica della struttura e dell'operatività dei controlli e della valutazione del rischio di controllo. Ad ogni modo, nel caso in cui siano identificati degli errori, il revisore deve altresì considerare altri fattori, quali:
- (a) l'effetto diretto degli errori identificati sul bilancio; e
 - (b) l'efficacia dei sistemi contabile e di controllo interno ed il loro effetto sull'approccio della revisione qualora, ad esempio, gli errori derivino dalla omissione di un controllo interno da parte della direzione aziendale.
49. Nell'analisi degli errori riscontrati, il revisore può osservare che molti di essi hanno caratteristiche comuni, quali, ad esempio, il tipo di operazione, la collocazione, la linea di prodotto o il periodo di riferimento. In tali circostanze, il revisore può decidere di identificare tutte le voci della popolazione che hanno le stesse caratteristiche ed estendere le procedure di revisione in tale strato. Tali errori, inoltre, possono essere intenzionali e indicare la possibilità di frode.
50. A volte il revisore può essere in grado di stabilire che un errore deriva da un evento isolato che non si è ripetuto al di fuori di circostanze specifiche ed identificabili e non deve quindi essere considerato rappresentativo di analoghi errori nella popolazione (errore inusuale). Per considerare inusuale un errore, il revisore deve avere un alto grado di certezza che tale errore non sia rappresentativo della popolazione. Egli acquisisce tale certezza svolgendo un lavoro aggiuntivo. Tale lavoro, la cui entità dipende dalle circostanze specifiche, deve essere comunque adeguato a fornire al revisore sufficienti ed appropriati elementi probativi

che l'errore non interessi la restante parte della popolazione. Un esempio è rappresentato da un errore causato dal guasto ad un computer, che è noto essersi verificato una sola volta nell'arco del periodo in esame. In questo caso, il revisore valuta le conseguenze del guasto, esaminando ad esempio le operazioni svolte in quella data, e considera come l'effetto di tale guasto incida sulle procedure di revisione e sulle proprie conclusioni. Un altro esempio può essere rappresentato da un errore causato dall'utilizzo di un'errata formula nel calcolo dei valori inventariali in un particolare settore. Per stabilire se si tratta di un errore inusuale, il revisore deve accertare che, per le altre aree, sia stata utilizzata la formula corretta.

Proiezione degli errori

51. Per quanto riguarda le procedure di validità, il revisore deve proiettare gli errori monetari riscontrati nel campione sull'intera popolazione e considerare l'effetto dell'errore proiettato sia sul particolare obiettivo della verifica sia sulle altre aree della revisione. Il revisore proietta l'errore complessivo sulla popolazione, al fine di ottenere una visione globale della dimensione degli errori e confrontarla con l'errore accettabile. Per le procedure di validità, l'errore accettabile è rappresentato da un importo minore o uguale alla stima preliminare di significatività, utilizzata dal revisore per i singoli saldi di bilancio oggetto di revisione.
52. Quando un errore è stato riconosciuto come un "errore inusuale", esso può essere escluso dalla proiezione degli errori del campione sulla popolazione. L'effetto di un simile errore, se non corretto, deve comunque essere considerato in aggiunta alla proiezione degli errori non inusuali. Se un saldo di bilancio o una classe di operazioni sono stati suddivisi in strati, l'errore viene proiettato separatamente su ciascuno strato. Gli errori proiettati, sommati agli errori inusuali per ciascuno strato sono poi considerati congiuntamente, al fine di valutare il possibile effetto di tali errori sul saldo totale di bilancio o sulla classe di operazioni.
53. Per le procedure di conformità, non è necessaria alcuna proiezione esplicita degli errori poiché il tasso di errore del campione rappresenta anche il tasso di errore dell'intera popolazione.

Valutazione dei risultati del campionamento

54. Il revisore deve valutare i risultati del campione al fine di determinare se la valutazione preliminare delle caratteristiche rilevanti della popolazione sia confermata o debba essere rivista. Nel caso delle procedure di conformità, un tasso inaspettatamente alto di errore nel campione può condurre ad un aumento del livello stimato di rischio di controllo, a meno che non si ottengano ulteriori elementi probativi a supporto della valutazione iniziale. Nel caso delle procedure di validità, un errore di entità inaspettatamente elevata nel campione può far ritenere al revisore che una posta di bilancio o una classe di operazioni siano significativamente inesatte, in assenza di ulteriori elementi probativi da cui risulti che non vi è alcun errore significativo.
55. Se il valore ottenuto sommando all'errore proiettato l'errore inusuale è inferiore ma si approssima ad un valore massimo ritenuto accettabile, il revisore valuta la capacità persuasiva dei risultati del campione, anche alla luce di altre procedure di revisione, e può ritenere appropriato acquisire ulteriori elementi probativi. La somma dell'errore proiettato con l'errore inusuale rappresenta la migliore stima, da parte del revisore, dell'errore nella popolazione. Ad ogni modo, i risultati del campionamento sono influenzati dal rischio di campionamento; così, quando la migliore stima dell'errore si avvicina all'errore massimo accettabile, il revisore riconosce che esiste il rischio che la scelta di un campione diverso potrebbe condurre ad una diversa migliore stima dell'errore, e quest'ultima potrebbe eccedere la soglia dell'errore accettabile. Prendere in considerazione i risultati delle altre

procedure di revisione aiuta il revisore a valutare questo rischio, mentre l'acquisizione di ulteriori elementi probativi può ridurlo.

56. Se la valutazione dei risultati del campionamento indica che la valutazione preliminare delle caratteristiche rilevanti della popolazione deve essere rivista, il revisore può:
- (a) chiedere alla direzione aziendale di indagare sugli errori individuati e sulla possibilità di esistenza di ulteriori errori ed apportare le dovute rettifiche; e/o
 - (b) modificare le procedure di revisione pianificate. Ad esempio, nel caso di una procedura di conformità, il revisore potrebbe estendere la dimensione del campione, verificare un controllo alternativo o modificare le relative procedure di validità; e/o
 - (c) considerare l'effetto sul proprio giudizio di revisione.

APPENDICE 1

FATTORI CHE INFLUENZANO LA DIMENSIONE DEL CAMPIONE NELLE PROCEDURE DI CONFORMITA'

Si riportano di seguito i fattori che il revisore deve considerare nella determinazione della dimensione del campione per le procedure di conformità. Tali fattori devono essere considerati congiuntamente.

Fattore	Effetto sulla dimensione del campione
Un aumento dell'affidabilità dei sistemi contabile e di controllo interno attesa dal revisore	Aumento (Paragrafo 1)
Un aumento del tasso di scostamento dalla prescritta procedura di controllo che il revisore è disposto ad accettare	Diminuzione (Paragrafo 2)
Un aumento del tasso di scostamento dalla prescritta procedura di controllo che il revisore si aspetta di riscontrare nella popolazione	Aumento (Paragrafo 3)
Un aumento del livello di affidabilità richiesto dal revisore (o, di converso, una diminuzione del rischio, che il revisore intende accettare, di trarre conclusioni erranee sul rischio di controllo valutandolo più basso rispetto a quello effettivo.	Aumento (Paragrafo 4)
Un aumento del numero delle unità di campionamento nella popolazione	Effetto trascurabile (paragrafo 5)

1. *L'affidabilità dei sistemi contabile e di controllo interno attesa dal revisore.*
Una valutazione preliminare del rischio di controllo come "basso" indica che il revisore intende fare un considerevole affidamento sull'effettiva operatività di particolari controlli interni. Egli deve quindi acquisire maggiori elementi probativi a supporto della propria valutazione (aumentando la dimensione del campione), rispetto a quelli che sarebbero necessari nel caso in cui il rischio di controllo fosse valutato ad un livello superiore (cioè, se su di esso fosse fatto minor affidamento).

2. *Il tasso di scostamento dalla prescritta procedura di controllo che il revisore è disposto ad accettare (errore accettabile).*
Più è basso il tasso di scostamento che il revisore intende accettare, maggiore deve essere la dimensione del campione.
3. *Il tasso di scostamento dalla prescritta procedura di controllo che il revisore si aspetta riscontrare nella popolazione (errore previsto).*
Più alto è il tasso di scostamento che il revisore si aspetta, maggiore deve essere la dimensione del campione, in modo da consentire una stima ragionevole del tasso di scostamento effettivo. Alcuni dei fattori rilevanti che contribuiscono alla determinazione del tasso di scostamento sono, tra l'altro, la comprensione, da parte del revisore, dell'attività del cliente (in particolare, le procedure poste in essere al fine di comprendere i sistemi contabile e di controllo interno), i cambiamenti nel personale o nei sistemi contabile e di controllo interno, i risultati delle procedure di revisione applicate in periodi antecedenti ed i risultati di altre procedure di revisione.
Alti tassi di errore attesi, anche nel caso di utilizzo di campioni di dimensioni molto elevate, in genere, garantiscono una scarsa riduzione (o nessuna riduzione) del rischio di controllo. Di conseguenza, in simili circostanze le procedure di conformità sono generalmente omesse in quanto è più efficace svolgere procedure di validità.
4. *Il livello di affidabilità richiesto dal revisore.*
Maggiore è il grado di affidabilità richiesto dal revisore che i risultati del campione siano di fatto indicativi dell'incidenza effettiva di errore nella popolazione, maggiore deve essere la dimensione del campione.
5. *Il numero di unità di campionamento nella popolazione.*
Nei casi di popolazioni numericamente rilevanti, la relativa dimensione ha un effetto trascurabile (o nessun effetto) sulla dimensione del campione.
Nei casi di popolazioni numericamente limitate, comunque, il campionamento spesso non è efficiente come altri metodi alternativi per ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi.

APPENDICE 2

ESEMPI DI FATTORI CHE INFLUENZANO LA DIMENSIONE DEL CAMPIONE PER LE PROCEDURE DI VALIDITA'

Si riportano di seguito i fattori che il revisore deve considerare nella determinazione della dimensione del campione per le procedure di validità. Tali fattori devono essere considerati congiuntamente.

Fattore	Effetto sulla dimensione del campione
Un aumento della valutazione, da parte del revisore, del rischio intrinseco	Aumento (paragrafo 1)
Un aumento della valutazione, da parte del revisore, del rischio di controllo	Aumento (paragrafo 2)
Un aumento nell'utilizzo di altre procedure di validità rivolte alla verifica della stessa asserzione di bilancio	Diminuzione (paragrafo 3)
Un aumento del livello di affidabilità richiesto dal revisore (o, di converso, una diminuzione del rischio, che il revisore intende accettare, di trarre conclusioni erranee circa l'assenza di errori significativi, quando in realtà tali errori esistono)	Aumento (paragrafo 4)
Un aumento dell'errore complessivo che il revisore è disposto ad accettare (errore accettabile)	Diminuzione (paragrafo 5)
Un aumento dell'entità dell'errore che complessivamente il revisore si aspetta di riscontrare nella popolazione	Aumento (paragrafo 6)
Stratificazione della popolazione, nei casi in cui risulti appropriata	Diminuzione (paragrafo 7)
Numero di unità di campionamento nella popolazione	Effetto trascurabile

1. *La valutazione, da parte del revisore, del rischio intrinseco.*
Più alta è la valutazione, da parte del revisore, del rischio intrinseco e maggiore deve essere la dimensione del campione. Un rischio intrinseco più alto implica la necessità di un rischio di individuazione più basso al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello basso e quindi accettabile. Un rischio di individuazione più basso, può essere ottenuto aumentando la dimensione del campione.
2. *La valutazione, da parte del revisore, del rischio di controllo.*
Più alta è la valutazione, da parte del revisore, del rischio di controllo e maggiore deve essere la dimensione del campione. Ad esempio, una valutazione del rischio di controllo come “alto” indica che il revisore non può fare elevato affidamento sull’effettiva operatività dei controlli interni rispetto alla particolare asserzione di bilancio. Perciò, al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello basso e quindi accettabile, il revisore ha bisogno di un rischio di individuazione basso e deve fare maggiore affidamento sulle procedure di validità. Maggiore è l’affidamento che il revisore pone sulle procedure di validità (cioè, più basso è il rischio di individuazione), e maggiore deve essere la dimensione del campione.
3. *L’utilizzo di altre procedure di validità rivolte alla verifica della stessa asserzione di bilancio.*
Più il revisore si affida ad altre procedure di validità (verifiche di dettaglio o procedure di analisi comparativa) per ridurre il rischio di individuazione ad un livello accettabile, relativamente al saldo di un particolare conto o ad una classe di operazioni, minore sarà la necessità di fare affidamento sulle verifiche su base campionaria e, di conseguenza, minore può essere la dimensione del campione.
4. *Il livello di affidabilità richiesto dal revisore.*
Maggiore è il grado di affidabilità, richiesto dal revisore, che i risultati del campione siano rappresentativi del valore effettivo dell’errore nella popolazione, maggiore deve essere la dimensione del campione.
5. *L’errore complessivo che il revisore intende accettare (errore accettabile).*
Più basso è l’errore complessivo che il revisore è disposto ad accettare, maggiore deve essere la dimensione del campione.
6. *L’entità dell’errore che complessivamente il revisore si aspetta di riscontrare nella popolazione (errore previsto).*
Maggiore è l’entità dell’errore che il revisore si aspetta di riscontrare nella popolazione e maggiore deve essere la dimensione del campione, al fine di formulare una stima ragionevole dell’entità dell’errore effettivo nella popolazione. Tra i fattori rilevanti ai fini della valutazione da parte del revisore dell’errore atteso rientrano il grado di soggettività nella determinazione dei valori delle voci, i risultati delle procedure di conformità, i risultati delle procedure di revisione applicate in periodi precedenti e i risultati di altre procedure di validità.
7. *Stratificazione.*
Quando esiste un’ampio campo (variabilità) nella dimensione monetaria delle voci che costituiscono la popolazione, può risultare utile raggruppare voci di dimensione analoga in sotto popolazioni distinte o strati. Questo processo viene definito stratificazione. Quando una popolazione può essere adeguatamente stratificata, la dimensione complessiva del campione estratto dagli strati, generalmente sarà inferiore alla dimensione del campione richiesto per raggiungere lo stesso livello di rischio di campionamento nel caso in cui tale campione fosse stato estratto dall’intera popolazione.

8. *Il numero di unità di campionamento nella popolazione.*
Nei casi di popolazioni numericamente rilevanti, l'effettiva dimensione della popolazione ha uno scarso, se non nessun effetto, sulla dimensione del campione. Invece, nei casi di popolazioni numericamente non rilevanti, il campionamento spesso non è così efficiente come altri metodi alternativi per acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi. Tuttavia, quando è utilizzato un campionamento in base alle unità monetarie cumulate, un aumento del valore monetario della popolazione fa aumentare la dimensione del campione, a meno che tale aumento non sia compensato da un aumento proporzionale della rilevanza delle voci in essa contenute.

APPENDICE 3

METODI DI SELEZIONE DEL CAMPIONE

I principali metodi di selezione del campione sono:

- (a) Utilizzo di un generatore computerizzato di numeri casuali o di tavole di numeri casuali.
- (b) Selezione sistematica, in cui il numero delle unità di campionamento comprese nella popolazione è diviso sulla base della dimensione del campione al fine di ottenere un intervallo di campionamento, ad esempio 50, e, determinato un punto di partenza nell'ambito dei primi 50, viene selezionata ogni 50esima unità successiva di campionamento. Benché il punto di partenza possa essere determinato casualmente, il campione può essere considerato davvero casuale nel caso in cui esso è determinato attraverso un generatore computerizzato di numeri casuali o una tavola di numeri casuali. Nella selezione sistematica, il revisore deve accertarsi che le unità di campionamento all'interno della popolazione non siano strutturate in maniera tale che l'intervallo di campionamento corrisponda ad un particolare andamento della popolazione, e quindi il campione non sia rappresentativo.
- (c) La selezione accidentale, in cui il revisore seleziona il campione senza seguire alcuna tecnica particolare. Benché non sia seguita una particolare tecnica, il revisore deve evitare qualsiasi pregiudizio consapevole o elemento prevedibile (ad esempio, evitando voci di difficile localizzazione, o scegliendo o evitando sempre la prima o l'ultima registrazione della pagina) e così al fine di assicurare che tutte le voci della popolazione abbiano una probabilità di essere selezionate. La selezione accidentale non è adatta quando si utilizza il campionamento statistico. La selezione "in blocco" comporta la selezione di un gruppo, o gruppi, di voci consecutive nell'ambito della popolazione.

Nella revisione solitamente la selezione "in blocco" e cioè di voci consecutive nell'ambito della popolazione non può essere utilizzata ai fini del campionamento, in quanto la maggior parte delle popolazioni sono strutturate in maniera tale che le voci in sequenza possono avere, presumibilmente, caratteristiche analoghe tra di loro, ma diverse da quelle delle voci situate altrove nell'ambito della popolazione. Sebbene, in talune circostanze, l'esame di un gruppo di voci consecutive possa rappresentare una procedura di revisione appropriata, raramente esso può rappresentare una tecnica appropriata di selezione del campione, soprattutto nel caso in cui il revisore, intenda estrapolare valide conclusioni sull'intera popolazione basate sul campione.

COMMISSIONE PARITETICA PER LA STATUIZIONE DEI PRINCIPI DI REVISIONE CHE
HA FORMULATO IL DOCUMENTO

- | | | | |
|----|-------------------------------------|----|--------------------|
| ** | Rondelli Michelangelo - Presidente | | |
| * | Loli Giorgio - Vice Presidente | | |
| ** | Portaluppi Pietro - Vice Presidente | | |
| | | | |
| * | Adami Gianna | * | Ferrarese Giuseppe |
| * | Badalotti Claudio | * | Gallassi Fabio |
| ** | Baudo Sebastiano | * | Insaudo Gaspare |
| * | Bauer Riccardo | * | Officio Gianluca |
| * | Caratozzolo Matteo | ** | Palma Emilio |
| ** | Cassandrelli Sergio | ** | Pulcini Massimo |
| ** | Ciarcià Ulderico | ** | Serafini Maurizio |
| * | Colombo Dario | * | Tedde Vittorino |
| ** | Cossu Giovanni | * | Zanzi Ambrogina |

Delegato del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti:

De Vecchi Lino

Delegato del Consiglio Nazionale dei Ragionieri:

Bond Giuliano

- * Iscritti agli Albi dei Dottori Commercialisti
- ** Iscritti agli Albi dei Ragionieri

Questo documento è stato approvato all'unanimità dai componenti la Commissione per la Statuizione dei Principi di Revisione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri.

Il Documento è stato ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri rispettivamente il 18 ottobre 2002 e 23 ottobre 2002.