ODCEC m@ster

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

La revisione legale

IL CAMPIONAMENTO DI REVISIONE (ISA ITALIA 530)

ANTONELLA PUZZO – MARCO VAVASSORI

19 ottobre 2022

Agenda

Obiettivi e definizioni

Quadro d'insieme

Definizione del campione, dimensione e selezione degli elementi da verificare

Valutazione dei risultati del campionamento di revisione

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

Esempi di fattori che influenzano la dimensione del campione nelle verifiche di dettaglio

Obiettivi e definizioni

Si applica quando, nello svolgimento di procedure di revisione, il revisore decide di utilizzare il campionamento di revisione.
Tratta dell'utilizzo da parte del revisore del campionamento statistico e non statistico nella definizione e nella selezione del campione di revisione, nello svolgimento di procedure di conformità e di verifiche di dettaglio, e nella valutazione dei risultati tratti dal campione

OBIETTIVO

Conseguire elementi ragionevoli in base ai quali trarre conclusioni sulla popolazione dalla quale il campione è selezionato.

Obiettivi e definizioni

Campionamento di revisione (campionamento) – L'applicazione delle procedure di revisione su una percentuale inferiore al 100% degli elementi che costituiscono una popolazione rilevante ai fini della revisione contabile, in modo che tutte le unità di campionamento abbiano una possibilità di essere selezionate così da fornire al revisore elementi ragionevoli in base ai quali trarre le proprie conclusioni sull'intera popolazione.

Popolazione – L'insieme completo dei dati da cui è selezionato un campione e sul quale il revisore intende trarre le proprie conclusioni.

Rischio di campionamento – Il rischio che le conclusioni del 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. Il rischio di campionamento può portare a due tipologie di conclusioni errate:

- nel caso di una procedura di conformità, che i controlli siano più/meno efficaci di quanto sono realmente, oppure,
- nel caso di una verifica di dettaglio, che esista/non esista un errore significativo laddove, invece, esso non è / è presente.

Campionamento statistico – Un approccio di campionamento con le seguenti caratteristiche:
i) selezione casuale degli elementi del campione;
ii) utilizzo del calcolo delle probabilità per valutare i risultati del campione, ivi inclusa la determinazione del rischio di campionamento

Obiettivi e definizioni

Stratificazione – 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).

Errore accettabile – Un importo monetario stabilito dal revisore rispetto al quale egli cerca di acquisire un appropriato livello di sicurezza sul fatto che tale importo stabilito dal revisore non sia superato dall'errore effettivo nella popolazione. → **il revisore determina l'errore accettabile per fronteggiare il rischio che l'insieme di errori singolarmente non significativi possa rendere il bilancio significativamente errato e per fornire un margine per eventuali errori non individuati. L'errore accettabile costituisce l'applicazione ad una determinata procedura di campionamento della significatività operativa per la revisione, definita nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320**

Grado di deviazione accettabile – Un grado di deviazione dalle prescritte procedure di controllo interno stabilito dal revisore, rispetto al quale egli cerca di acquisire un appropriato livello di sicurezza sul fatto che tale grado di deviazione non sia superato dal grado di deviazione effettivo nella popolazione.

Quadro d'insieme

Definizione del campione, dimensione e selezione degli elementi da verificare → Svolgimento delle procedure di revisione → Natura e causa delle deviazioni e degli errori → Proiezione degli errori → Valutazione dei risultati del campionamento di revisione

- Nel definire un campione di revisione, il revisore deve considerare lo scopo della procedura di revisione e le caratteristiche della popolazione da cui verrà estratto il campione.
- Il revisore deve determinare una dimensione del campione sufficiente a ridurre il rischio di campionamento ad un livello accettabilmente basso.
- Il revisore deve selezionare gli elementi per il campione in modo che ciascuna unità di campionamento all'interno della popolazione abbia una possibilità di essere selezionata.

Quadro d'insieme

Definizione del campione, dimensione e selezione degli elementi da verificare → **Svolgimento delle procedure di revisione** → Natura e causa delle deviazioni e degli errori → Proiezione degli errori → Valutazione dei risultati del campionamento di revisione

- Il revisore deve svolgere, su ciascun elemento selezionato, procedure di revisione appropriate per lo scopo.
- Qualora la procedura di revisione non sia applicabile all'elemento selezionato, il revisore deve svolgere la procedura su un elemento sostitutivo.
- Qualora il revisore non sia in grado di applicare le procedure di revisione definite, ovvero adeguate procedure alternative, ad un elemento selezionato, egli deve considerare quell'elemento come una deviazione dal controllo prescritto, nel caso di procedure di conformità, o come un errore, nel caso di verifiche di dettaglio.

Un esempio di quando si renda necessario svolgere la procedura di revisione su un elemento sostitutivo è rappresentato dal caso in cui, nel verificare l'evidenza dell'autorizzazione al pagamento, venga selezionato un assegno annullato. Se il revisore si assicura che l'assegno sia stato correttamente annullato e, quindi, non costituisca una deviazione, viene esaminato un elemento sostitutivo selezionato in modo appropriato.

Quadro d'insieme

Definizione del campione, dimensione e selezione degli elementi da verificare → Svolgimento delle procedure di revisione → **Natura e causa delle deviazioni e degli errori** → Proiezione degli errori → Valutazione dei risultati del campionamento di revisione

- Il revisore deve indagare sulla natura e sulla causa delle deviazioni o degli errori identificati, e valutarne il possibile effetto sullo scopo della procedura di revisione e su altre aree della revisione contabile.
- Nelle circostanze estremamente rare in cui il revisore considera un errore o una deviazione riscontrati in un campione come un'anomalia, egli deve acquisire un elevato grado di certezza che tale errore o deviazione non sia rappresentativo della popolazione. Il revisore deve acquisire tale grado di certezza svolgendo ulteriori procedure di revisione al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati che l'errore o la deviazione non influenzino la parte rimanente della popolazione

Nell'analisi delle deviazioni e degli errori identificati, il revisore può osservare che molti di essi hanno caratteristiche comuni, ad esempio, il tipo di operazione, la linea di prodotto, il luogo o il periodo in cui si sono manifestati. In tali circostanze, il revisore può decidere di identificare tutti gli elementi nella popolazione che hanno quella caratteristica comune ed estendere le procedure di revisione a tali elementi. Tali deviazioni o errori, inoltre, possono essere intenzionali e indicare la possibilità di frode.

Quadro d'insieme

Definizione del campione, dimensione e selezione degli elementi da verificare → Svolgimento delle procedure di revisione → Natura e causa delle deviazioni e degli errori → **Proiezione degli errori** → Valutazione dei risultati del campionamento di revisione

- Per le verifiche di dettaglio, il revisore deve effettuare una proiezione degli errori riscontrati nel campione sulla popolazione

Quadro d'insieme

Definizione del campione, dimensione e selezione degli elementi da verificare → Svolgimento delle procedure di revisione → Natura e causa delle deviazioni e degli errori → Proiezione degli errori → **Valutazione dei risultati del campionamento di revisione**

Il revisore deve valutare:
a) i risultati del campione;
b) se l'utilizzo del campionamento di revisione abbia fornito elementi ragionevoli su cui basare le conclusioni sulla popolazione sottoposta a verifica.

Definizione del campione, dimensione e selezione degli elementi da verificare

Definizione

Il campionamento di revisione consente al revisore di acquisire e valutare elementi probativi relativi ad alcune caratteristiche degli elementi selezionati al fine di permettere al revisore di formarsi una conclusione sulla popolazione dalla quale il campione è estratto, o di aiutarlo nel formarsi tale conclusione.

La considerazione della natura degli elementi probativi ricercati e delle condizioni di possibili deviazioni o errori, o di altre caratteristiche relative a tali elementi probativi, aiuterà il revisore a stabilire ciò che costituisce una deviazione o un errore e la popolazione da utilizzare per il campionamento.

Al fine di adempiere alla regola di cui al paragrafo 10 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, il revisore, nell'effettuare il campionamento di revisione, svolge procedure di revisione per acquisire elementi probativi sulla completezza della popolazione da cui il campione di revisione è estratto.

Nel considerare le caratteristiche della popolazione dalla quale si estrarrà il campione, il revisore può stabilire che è appropriata una stratificazione ovvero una selezione ponderata per il valore.

La decisione se utilizzare un approccio di campionamento statistico ovvero non statistico dipende dal giudizio professionale del revisore; tuttavia, la dimensione del campione non è un valido criterio di distinzione tra approccio statistico e non statistico

Definizione del campione, dimensione e selezione degli elementi da verificare

Dimensione

Il livello di rischio di campionamento che il revisore è disposto ad accettare influisce sulla dimensione del campione richiesta. Quanto minore è il rischio che il revisore è disposto ad accettare, tanto maggiore dovrà essere la dimensione del campione.

La dimensione del campione può essere determinata mediante l'applicazione di una formula statistica o mediante l'esercizio del giudizio professionale

Selezione

Con il campionamento statistico, gli elementi del campione sono selezionati in modo che ciascuna unità di campionamento abbia una probabilità definita di essere selezionata. Con il campionamento non statistico, per selezionare gli elementi del campione è utilizzato il giudizio professionale. Poiché lo scopo del campionamento è di fornire elementi ragionevoli al revisore in base ai quali trarre conclusioni sulla popolazione dalla quale il campione viene selezionato, è importante che il revisore selezioni un campione rappresentativo, in modo da evitare distorsioni, scegliendo elementi del campione che abbiano caratteristiche tipiche della popolazione.

I metodi principali per la selezione dei campioni sono l'utilizzo della selezione casuale, della selezione sistematica e della selezione accidentale.

Valutazione dei risultati del campionamento di revisione

Nel caso delle **procedure di conformità**, un grado di deviazione del campione inaspettatamente elevato può portare ad un aumento del rischio identificato e valutato di errori significativi, a meno che non si acquisiscano ulteriori elementi probativi a supporto della valutazione iniziale.

Nel caso delle **verifiche di dettaglio**, un errore di importo inaspettatamente elevato nel campione, in assenza di ulteriori elementi probativi da cui risulti che non sussistono errori significativi, può indurre il revisore a ritenere che una classe di operazioni o un saldo contabile siano significativamente errati.

Qualora il revisore concluda che il campionamento di revisione non ha fornito elementi ragionevoli in base ai quali trarre conclusioni sulla popolazione sottoposta a verifica, egli può:

- richiedere alla direzione di indagare sugli errori che sono stati identificati e sulla potenziale esistenza di ulteriori errori e di apportare, se del caso, le necessarie rettifiche; ovvero
- adattare la natura, la tempistica e l'estensione di quelle procedure di revisione conseguenti atte ad acquisire nel modo migliore il livello di sicurezza richiesto. Ad esempio, nel caso di procedure di conformità, il revisore potrebbe estendere la dimensione del campione, verificare un controllo alternativo ovvero modificare le relative procedure di validità.

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

Aumento dimensione campione

- Un aumento della misura in cui la valutazione del rischio da parte del revisore tiene in considerazione la pianificazione della verifica dell'efficacia operativa dei controlli.
- Un aumento del grado di deviazione atteso della popolazione sottoposta a verifica
- Un aumento nel livello desiderato di sicurezza da parte del revisore affinché il grado di deviazione accettabile non sia superato dal grado di deviazione effettivo nella popolazione

Diminuzione dimensione campione

- Un aumento del grado di deviazione accettabile

Esempi di fattori che influenzano la dimensione del campione nelle verifiche di dettaglio

Aumento dimensione campione

- Un aumento della valutazione, da parte del revisore, del rischio di errori significative
- Un aumento nel livello desiderato di sicurezza da parte del revisore affinché l'errore accettabile non sia superato dall'errore effettivo nella popolazione
- Un aumento dell'importo dell'errore che il revisore si aspetta di riscontrare nella popolazione

Diminuzione dimensione campione

- Un aumento nell'utilizzo di altre procedure di validità rivolte alla medesima asserzione
- Un aumento dell'errore accettabile
- Stratificazione della popolazione, nei casi in cui risulti appropriata