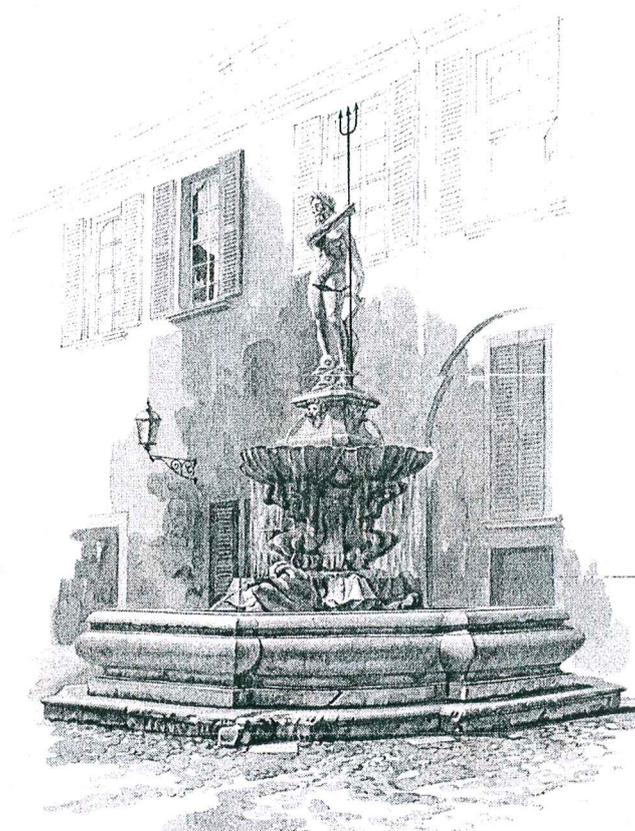


**L'APPLICAZIONE DEI PRINCIPI DI REVISIONE  
ISA ITALIA ALLE PMI :**

**CAMPIONAMENTO NELLA REVISIONE – ISA 530 ( A.2.23 )**



**Dott. Dario BRAMBILLA**

Dottore Commercialista e Revisore legale in Brescia

Brescia , 15 marzo 2018

Menu Note

- ▶ 1. A.2.23 Principio di Revisione Int...
- ▶ 2. INDICE DEI CONTENUTI
- ▶ 3. OBIETTIVI DEL CORSO
- ▶ 4. OGGETTO DEL PRINCIPIO
- ▶ 5. OBIETTIVI
- ▶ 6. DEFINIZIONI DI RIFERIMENTO
- ▶ 7. LA RACCOLTA DEGLI ELEMEN...
- ▶ 8. PROCEDURE PER OTTENERE E...
- ▶ 9. SELEZIONE DELLE VOCI

A.2.23 Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 530

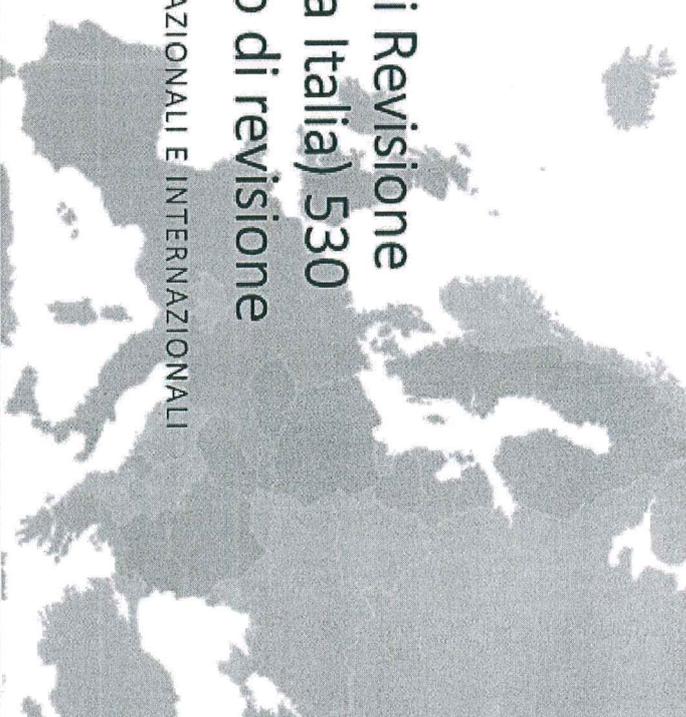
Esci



# A.2.23 Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 530

## Il campionato di revisione

A.2 PRINCIPI DI REVISIONE NAZIONALI E INTERNAZIONALI



Principi di revisione nazionali e internazionale

IL PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE ISA 530

1



SUCC

## INDICE DEI CONTENUTI

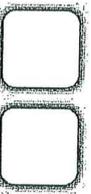
- Oggetto del principio
- Obiettivi
- Definizioni di riferimento
- La raccolta degli elementi probativi: il campione
- Procedure per ottenere elementi probativi
- Selezione delle voci



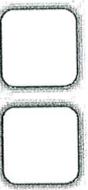
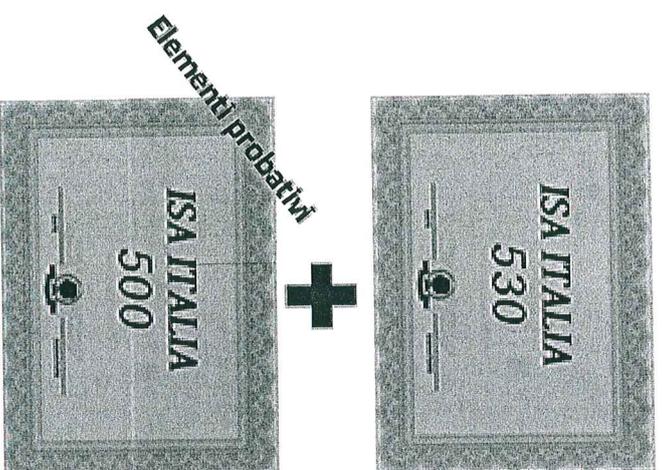
## OBIETTIVI DEL CORSO

Al termine del corso sarai in grado di:

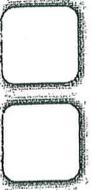
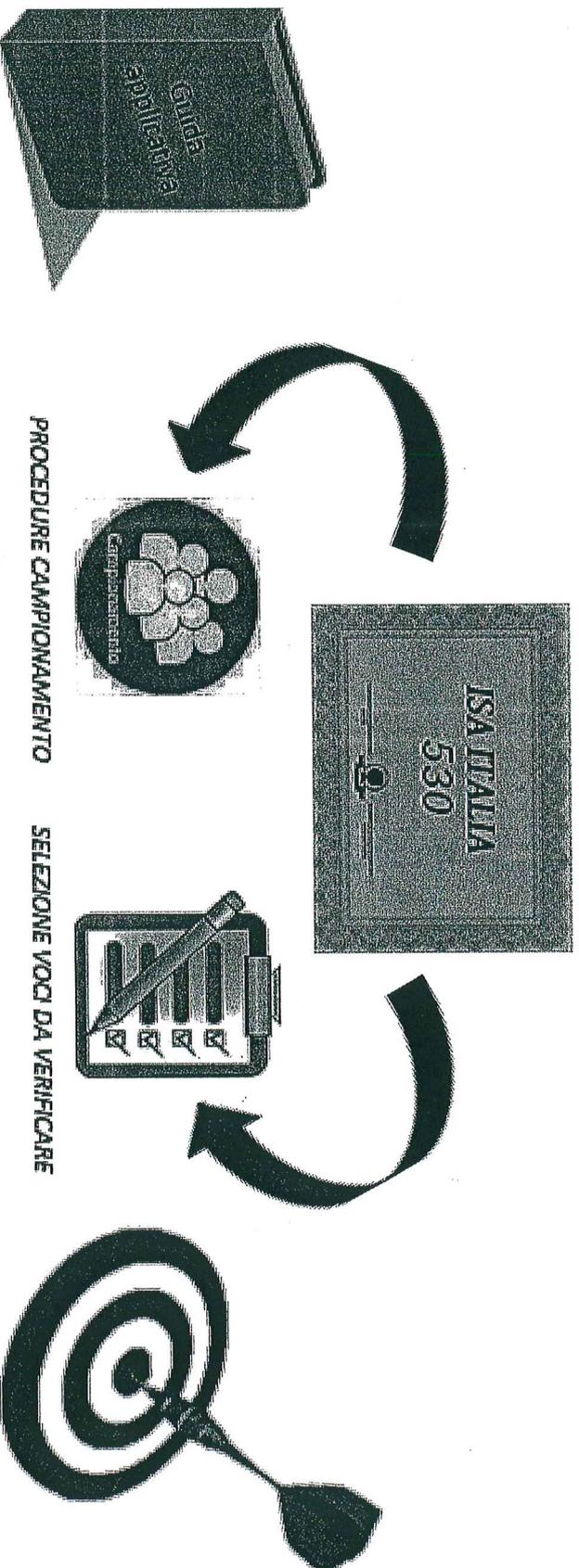
- cogliere il significato di campionamento
- conoscere i metodi utilizzati dal revisore per determinare quali voci sottoporre a revisione
- analizzare i rischi connessi all'acquisizione degli elementi probativi e le procedure necessarie per ottenere tali elementi



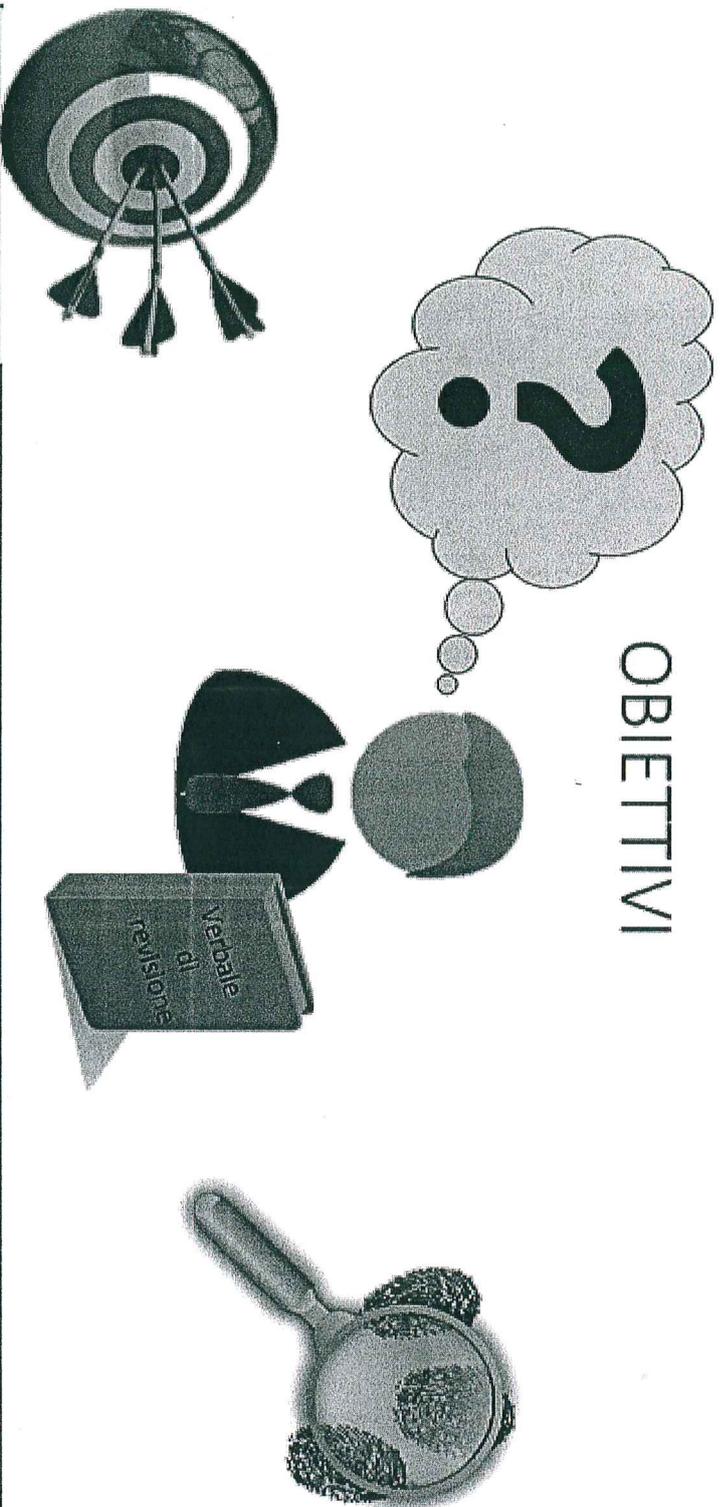
# OGGETTO DEL PRINCIPIO



# OBIETTIVI



# OBIETTIVI



PREC

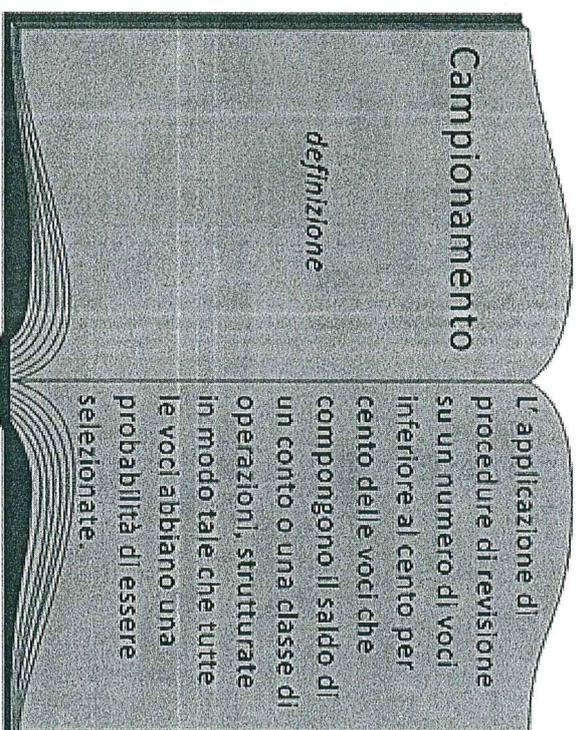
SUCC

## Campionamento di revisione



ottenere e valutare degli elementi probativi su determinate caratteristiche delle voci selezionate

trarre valide conclusioni sulla intera popolazione dalla quale il campione è estratto



Principi di revisione nazionali e internazionale

IL PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE ISA 530

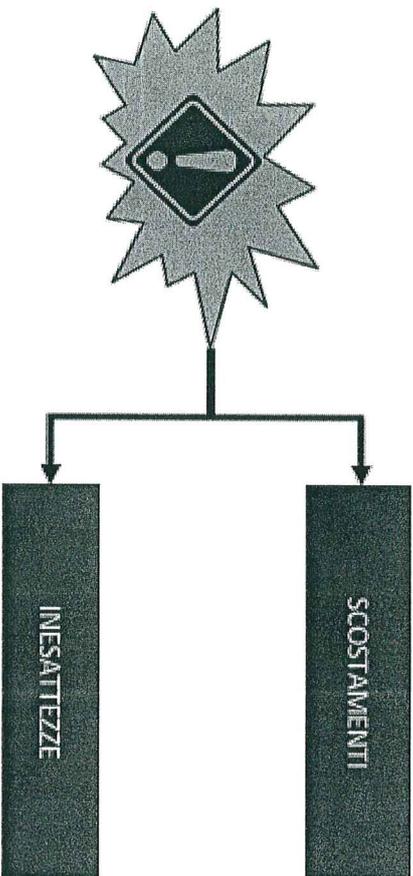
10



PREC

SUCC

# Errore



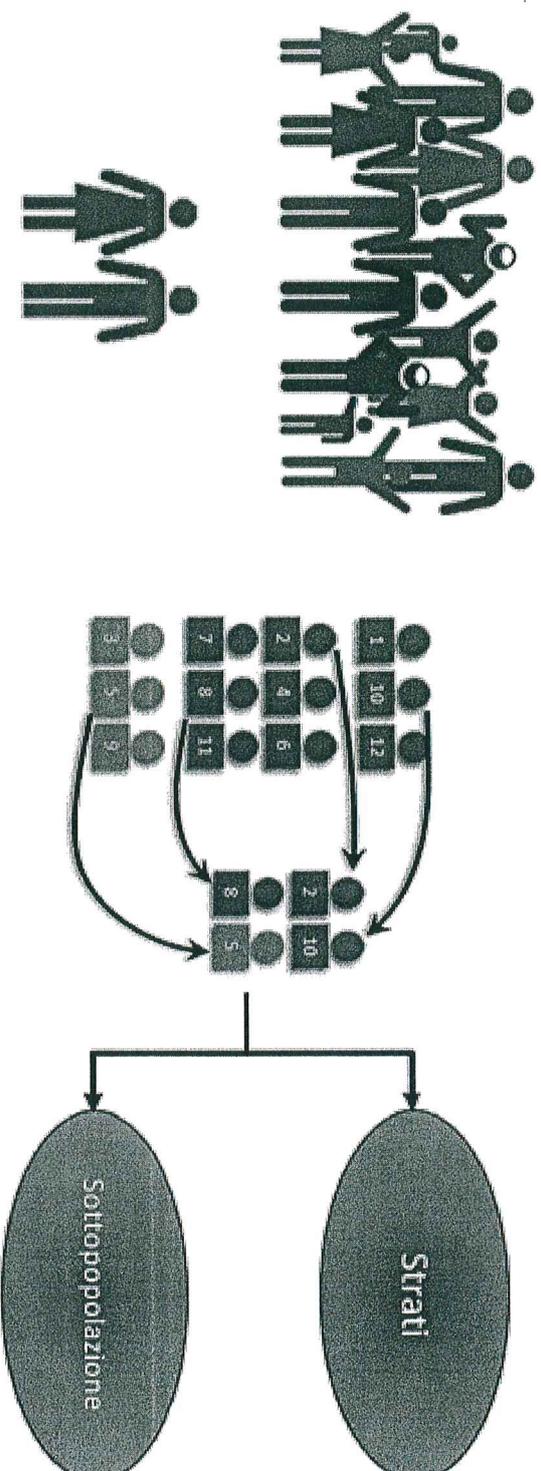
**Errore inusuale:  
evento isolato**



PREC

SUCC

# Popolazione



PREC

SUCC

## Rischio di campionamento



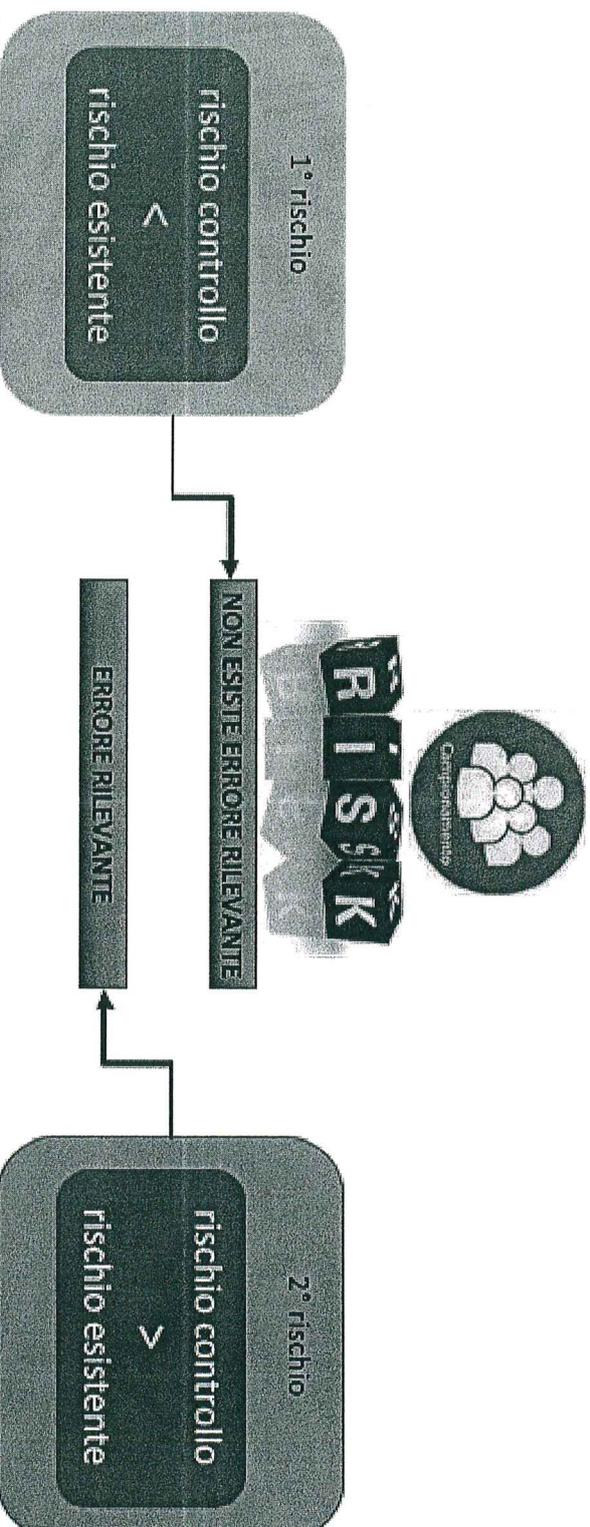
possibilità che le conclusioni raggiunte in base a un campione, possano essere diverse da quelle che si sarebbero raggiunte se l'intera popolazione fosse stata sottoposta alla stessa procedura di revisione.



PREC

SUCC

# Rischio di campionamento



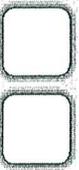
PREC

SUCC

## Rischio non dipendente da campionamento



rischio che deriva da fattori che inducono il revisore a giungere a conclusioni errate per motivi indipendenti dalle dimensioni del campione selezionato.



PREC

SUCC

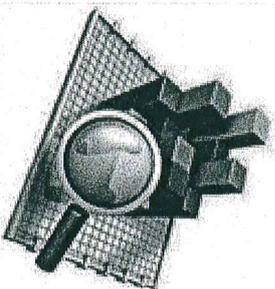
## Altre definizioni

UNITA' DI CAMPIONAMENTO



singolo elemento che costituisce una popolazione

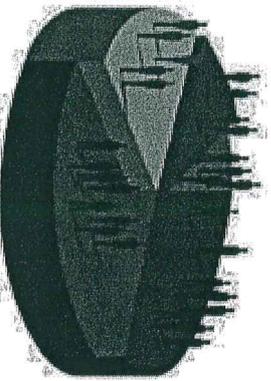
CAMPIONAMENTO STATISTICO



qualsiasi metodologia di campionamento che possiede le caratteristiche di una selezione casuale di un campione; di utilizzo del calcolo delle probabilità inclusa la determinazione del rischio di campionamento

## Altre definizioni

STRATIFICAZIONE DEL CAMPIONE



processo attraverso il quale una popolazione viene suddivisa in sotto popolazioni, ciascuna delle quali rappresenta un gruppo di unità di campionamento con caratteristiche analoghe

ERRORE ACCETTABILE



l'errore massimo, riferito ad una popolazione, che il revisore è disposto ad accettare

## La raccolta degli elementi probativi: il campione

voci specifiche

campione

tutte le voci



Approfondimento



PREC

SUCC

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 casuale, 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.

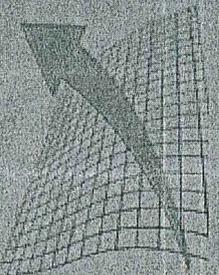
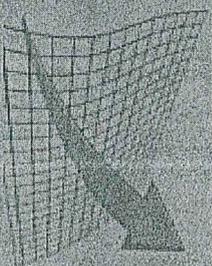
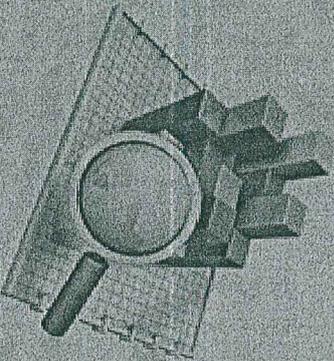
## Dimensione del campione

Ampiezza campione

$$C = f(R, S)$$

R = Rischio

S = Significatività



> Rischio revisione > dimensione campione

> Livello significatività < dimensione campione

PREC

SUCC

## Elementi probativi

Procedure di conformità

Procedure di validità

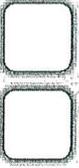
rischio di controllo inferiore ad alto

Analisi comparativa

Verifiche di dettaglio su operazioni

← *controllo interno*

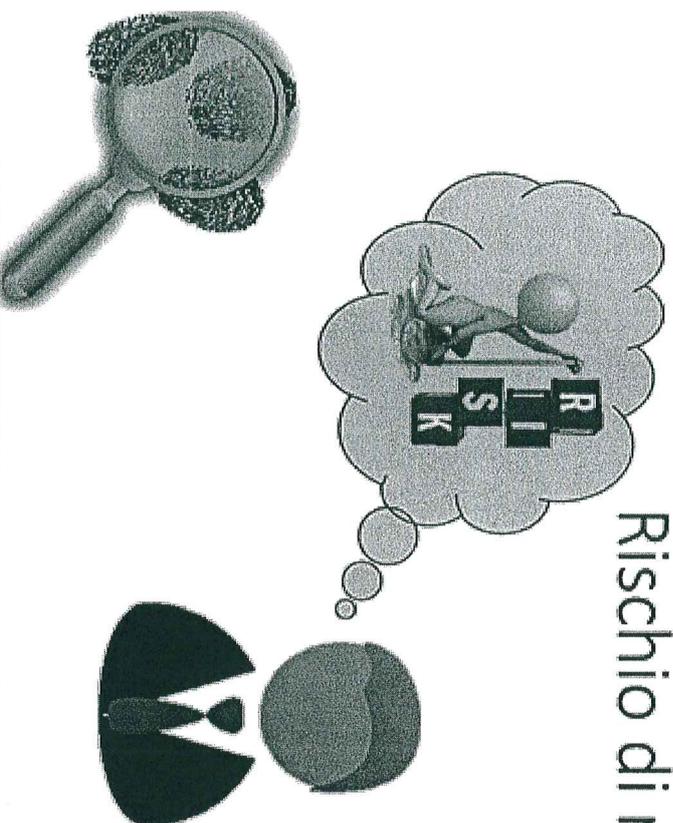
← *dati e prove*



PREC

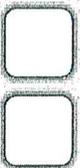
SUCC

## Rischio di revisione



**R I S K**

- Rischio intrinseco
- Rischio di controllo
- Rischio di individuazione



PREC

SUCC

## PROCEDURE PER OTTENERE ELEMENTI PROBATIVI

ispezioni



osservazioni



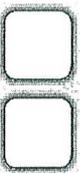
Richiesta e la conferma



Verifica dei calcoli



Procedure di analisi comparativa



PREC

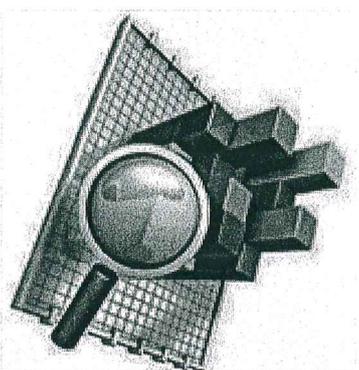
SUCC

# Selezione delle voci

selezione di tutte le voci

selezione di voci specifiche

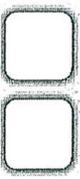
campionamento



Principi di revisione nazionali e internazionale

IL PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE ISA 530

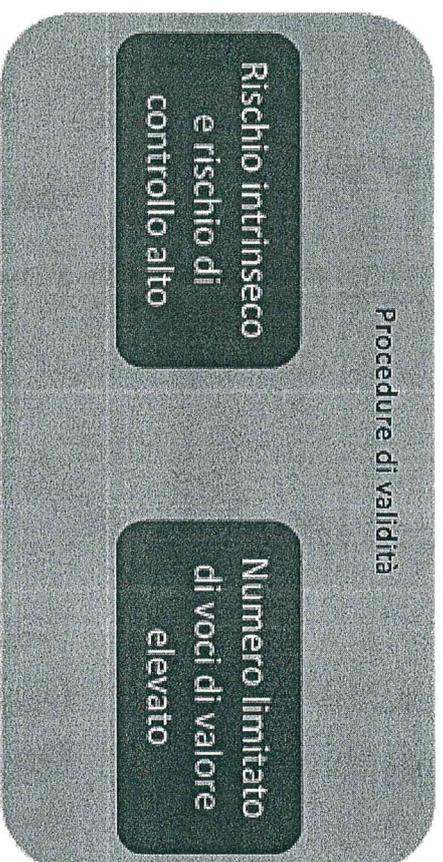
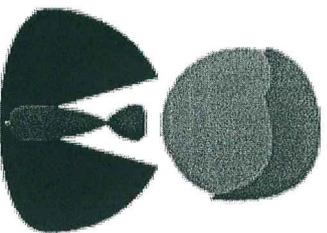
26



PREC

SUCC

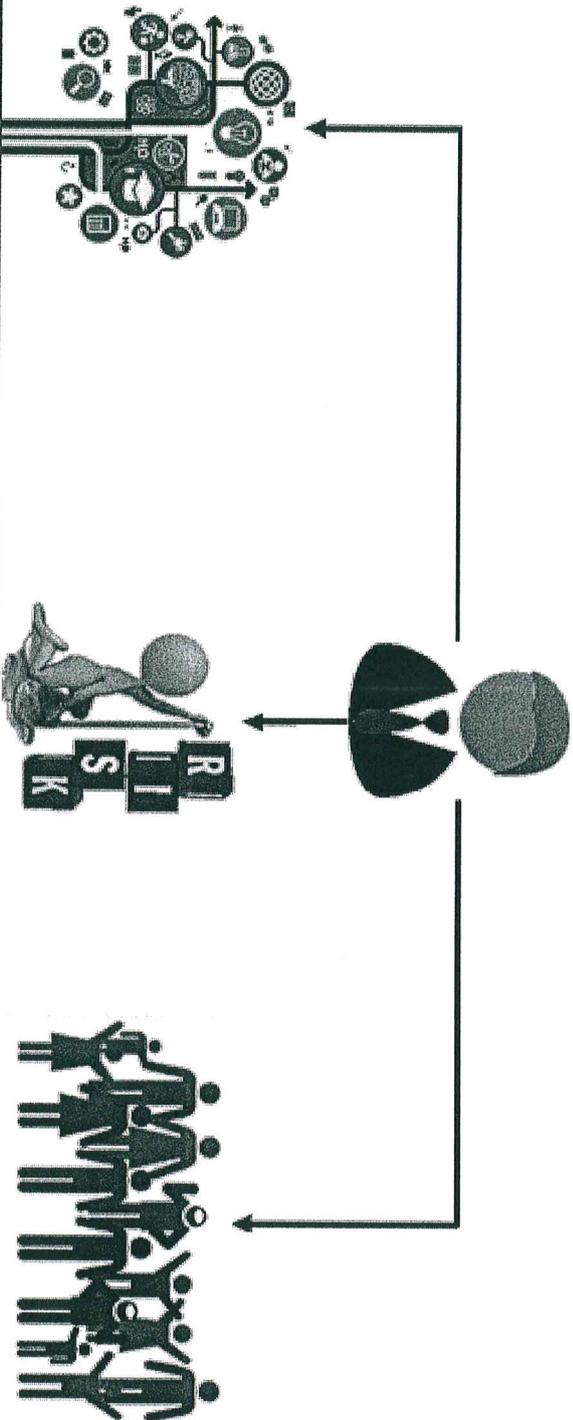
# Selezione di tutte le voci



PREC

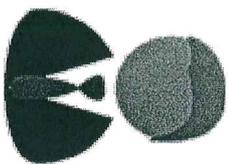
SUCC

# Selezione singole voci



PREC SUCC

## Selezione singole voci



Voci di valore elevato o voci chiave

Tutte le voci superiori ad un certo importo

Voci per ottenere informazioni

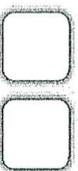
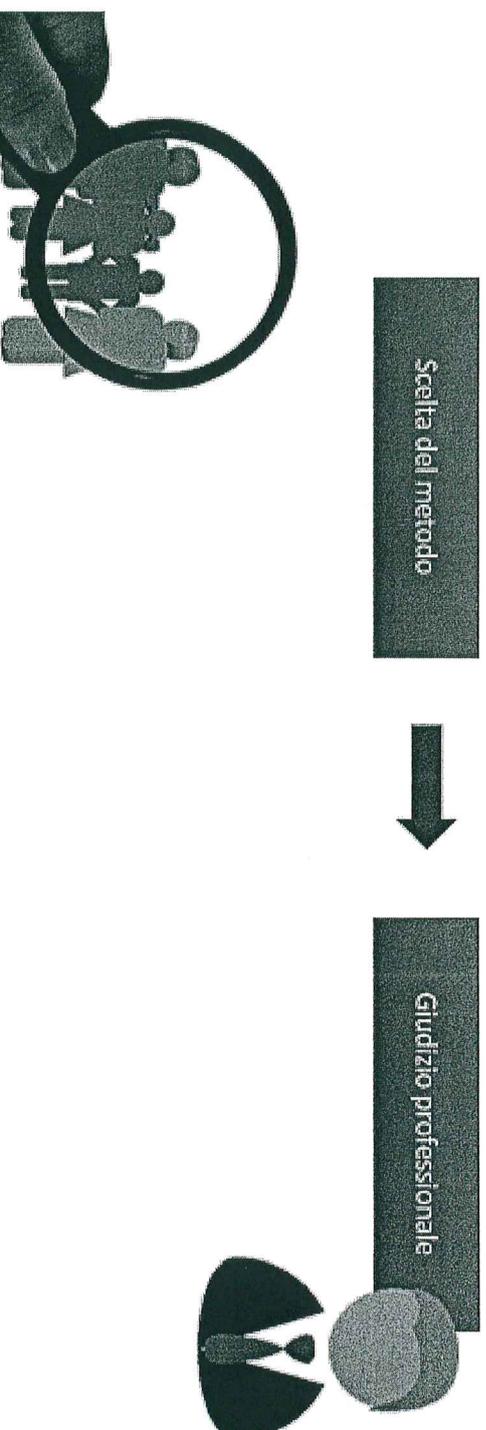
Voci per esaminare le procedure



PREC

SUCC

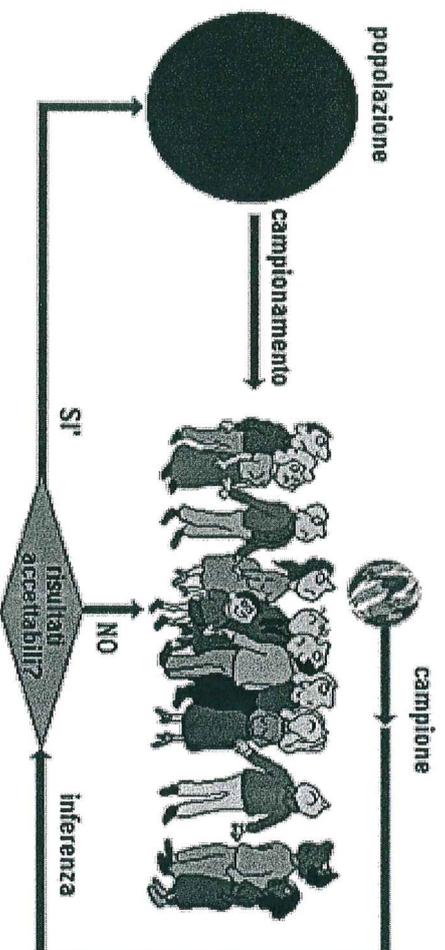
## Selezione singole voci



PREC

SUCC

# Campionamento



Solo se 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.

# Il campionamento di revisione e il principio Isa Italia 530

DI GIOVANBATTISTA CARRIERO 24 NOVEMBRE 2017 COMMENTA  
IN ARTICOLI E APPROFONDIMENTI, PRINCIPI ISA, OIC, PIV, IAS E IFRS NEWS

## L'oggetto del principio ISA ITALIA 530 sul Campionamento di Revisione

Il presente lavoro è volto a definire dettagliatamente i seguenti punti:

- Gli obiettivi del campionamento;
- La raccolta del campione;
- Le procedure per ottenere elementi probativi;
- La selezione delle voci.

L'obiettivo è quello di fornire una guida per dare modo al revisore di essere in grado :

- Cogliere il significato di campionamento;
- Conoscere quali sono i metodi che il revisore deve utilizzare per determinare quali voci sottoporre a revisione;
- Analizzare i rischi connessi all'acquisizione degli elementi probativi e le procedure necessarie per ottenere tali elementi.

Il Principio di Revisione ISA ITALIA 530 si applica quando il revisore legale decide di procedere per l'attività di revisione con la tecnica del campionamento. Tale principio va integrato con l'altro principio di revisione ISA ITALIA 500 relativo agli ELEMENTI PROBATIVI.

La funzione del principio di Revisione ISA ITALIA 530 è quella di fornire al revisore legale una valida guida operativa seguire per porre in essere valide procedure di campionamento al fine di selezionare, in maniera efficace rispetto agli obiettivi di revisione da perseguire, le voci contabili da verificare.

**Il principale obiettivo di un processo di revisione contabile è quello di riuscire ad acquisire ogni informazione valida al fine di poter esprimere un valido giudizio sul bilancio di esercizio.**

**Il revisore deve acquisire elementi probativi a supporto del giudizio che rilascia sul bilancio di esercizio.**

I principi di revisione non chiariscono quali sia l'ampiezza, elemento quantitativo e/o quali sia la tipologia, aspetto qualitativo, degli elementi probativi da raccogliere, lasciando tale scelta, sotto entrambi gli aspetti, alla professionalità del revisore.

Il primo problema del revisore è dunque questo: quanti e quali elementi probativi raccogliere per poter affermare con ragionevole certezza che il bilancio nel suo complesso non contiene errori significativi.

Per **CAMPIONAMENTO DI REVISIONE** si intende: l'applicazione di procedure di revisione su un numero di voci inferiori al cento per cento delle voci che compongono il saldo di conto o di una classe di operazioni, strutturate in modo tale che tutte le voci abbiano una probabilità di essere selezionate.

Tale procedura permette di ottenere e valutare degli elementi probativi su determinate caratteristiche delle voci selezionate e trarre valide conclusioni sull'intera popolazione dalla quale il campione è estratto.

Il campionamento di revisione può essere fatto sia con metodi statistici che con metodi non statistici.

Per **ERRORE** si intendono sia gli **SCOSTAMENTI** dalla corretta applicazione dei controlli che possono emergere dalle procedure di conformità sia le **INESATTEZZE** che possono emergere dalle procedure di validità.

Per **ERRORE COMPLESSIVO** si intende sia il grado di scostamento che il totale delle inesattezze .

Per **ERRORE INUSUALE**: si intende un errore isolato che non si è ripetuto al di fuori di circostanze specificamente identificabili e non è quindi rappresentativo di errori contenuti nella popolazione .

Per **POPOLAZIONE** si intende un insieme di unità dai cui viene estratto il campione su cui il revisore intende trarre le conclusioni. Ad esempio sono popolazioni: l'insieme degli importi che compongono il saldo di un conto, oppure un insieme di classi di operazioni.

La popolazione può essere suddivisa in STRATI o in SOTTOPOPOLAZIONI, ciascuno dei quali viene esaminato separatamente. Il termine popolazione contiene il termine strato.

Per RISCHIO DI CAMPIONAMENTO si intende la possibilità che le conclusioni raggiunte in base ad 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 AFFIDABILITA'.

Esistono due tipi di rischi di campionamento:

1. il primo è che il revisore concluda, nelle procedure di conformità, che il rischio di controllo è inferiore al rischio realmente esistente o nelle procedure di validità che non esiste errore rilevante quando invece lo stesso è presente; **questo tipo di rischio ha effetto sulla efficacia della revisione e può verosimilmente condurre ad un giudizio errato sul bilancio.**
2. il secondo è che il revisore concluda, nelle procedure di conformità, che il rischio di controllo è maggiore al rischio realmente esistente o nelle procedure di validità che esiste errore rilevante quando invece lo stesso non è presente; **questo tipo di rischio ha effetto sulla efficienza della revisione** in quanto conduce allo svolgimento lavoro aggiuntivo per stabilire se le conclusioni inizialmente raggiunte non siano corrette.

Per rischio **non dipendente da campionamento** si intende il rischio che deriva da fattori che inducono il revisore a giungere a conclusioni errate per motivi indipendenti dalla dimensione del campione selezionato.

Per UNITA' DI CAMPIONAMENTO si intende il singolo elemento che costituisce una popolazione, ad esempio i singoli assegni di una distinta di versamento, le registrazioni di accredito negli estratti conti bancari, le fatture di vendita o i saldi dai clienti.

Per CAMPIONAMENTO STATISTICO si intende qualsiasi metodologia di campionamento che possieda le caratteristiche di una selezione casuale di un campione; di utilizzo del calcolo delle probabilità inclusa la determinazione del rischio di campionamento. Un metodo di campionamento che non possiede le caratteristiche suddette è considerato un metodo di campionamento non statistico.

Per STRATIFICAZIONE DEL CAMPIONE si intende 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.

Per ERRORE ACCETTABILE si intende l'errore massimo, riferito ad una popolazione, che il revisore è disposto ad accettare.

Il processo di revisione, quindi la raccolta degli elementi probativi a sostegno del giudizio dato sul bilancio, può essere condotto sottoponendo a revisione tutte le voci, oppure sottoponendo a revisione solo voci specifiche oppure estrapolando un campione da sottoporre a revisione. Tali procedure possono essere alternative tra loro oppure svolte congiuntamente.

### I principali metodi di selezione di un campione sono:

- utilizzo di un generatore automatico di numeri casuali o tavole di numeri casuali;
- selezione sistematica: 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. 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.
- La selezione casuale, in cui il revisore seleziona il campione senza seguire alcuna tecnica particolare. In questo caso occorre fare attenzione a non selezionare in blocco.

La decisione circa quale ampiezza del campione è da adottare è funzione, data una determinata popolazione monetaria, del RISCHIO e della SIGNIFICATIVITA'

$$C=f(R,S)$$

C'è proporzionalità diretta fra il rischio di revisione e la dimensione del campione, più alto è il rischio di revisione più ampio deve essere il campione da esaminare.

C'è proporzionalità inversa tra il livello di significatività e la dimensione del campione, maggiore è il livello di significatività e meno estese devono essere le procedure di revisione e conseguentemente il campione.

Gli elementi probativi si ottengono con una adeguata combinazione delle procedure di conformità e delle procedure di validità.

Le procedure di conformità sono attuate quando ad una determinata asserzione si ritiene di dare un rischio di contro inferiore ad alto

Le procedure di validità sono rivolte alle verifiche degli importi e sono di due tipi:

1. Analisi comparativa
2. verifiche di dettaglio su operazioni e saldi

Lo scopo delle procedure di validità è quello di individuare inesattezze nel bilancio

Nel definire le procedure di revisione il revisore deve usare il suo giudizio professionale per individuare il rischio di revisione e per individuare le procedure che gli consentono di tenere questo rischio di revisione ad un livello accettabile

Il rischio di revisione è il rischio che il revisore dia un giudizio non appropriato nel caso in cui il bilancio sia significativamente inesatto.

Il rischio di revisione si compone di

1. Rischio intrinseco: la predisposizione di un saldo di un conto o di una classe di operazione ad essere sbagliata e a prescindere dai controlli interni relativi a tale conto o a tale classe di operazioni.
2. 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.
3. Rischio di individuazione: il rischio che un errore rilevante non sia rilevato attraverso le procedure di validità svolte dal revisore.

Le procedure per ottenere elementi probativi comprendono

- Le ispezioni;
- Le osservazioni;
- La richiesta e la conferma;
- La verifica dei calcoli;
- Procedure di analisi comparativa;

La scelta di quale utilizzare dipende dal giudizio professionale del revisore.

La tecnica di selezione di tutte le voci per procedere al loro esame di revisione è più utilizzata per le procedure di validità che per le procedure di conformità. Tale modo di operare, selezione di tutte le voci di un conto per esempio, si utilizza quando il rischio intrinseco e il rischio di controllo sono alti e si hanno un numero limitato di voci ad alto valore singolo.

La tecnica della selezione delle singole voci di una popolazione viene effettuata sulla base del giudizio professionale del revisore ed è soggetta al rischio non dipendente dal campionamento. La si fa quando il revisore conosce bene l'azienda, quando ha valutato bene il rischio intrinseco e di controllo.

Le voci specifiche selezionate possono includere:

- Voci di valore elevato o voci chiave, cioè sospette, inusuali o particolarmente soggette a rischio;
- Tutte le voci superiori ad un certo importo
- Voci per ottenere informazioni;
- Voci per esaminare le procedure

Riguardo alla possibilità di procedere con il campionamento è bene precisare che solo se 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.

### **Stratificazione e selezione ponderata per il valore**

Nel considerare le caratteristiche della popolazione da cui verrà estratto il campione, il revisore può stabilire che sia appropriata la stratificazione ovvero la selezione ponderata per il valore. La presente Appendice fornisce linee guida al revisore sull'utilizzo di tecniche di campionamento basate sulla stratificazione e sulla ponderazione per il valore.

#### **Stratificazione**

1. L'efficienza della revisione contabile può essere migliorata se il revisore stratifica la popolazione suddividendola in sotto popolazioni distinte aventi una specifica caratteristica. L'obiettivo della stratificazione è di ridurre la variabilità degli elementi all'interno di ciascuno strato e quindi di consentire una riduzione della dimensione del campione senza aumentare il rischio di campionamento.

2. Nello svolgimento delle verifiche di dettaglio, la popolazione è spesso stratificata in base al valore monetario. Ciò consente di indirizzare la maggior parte dell'attività di revisione sugli elementi di maggior valore che possono contenere l'errore potenziale più elevato in termini di sovrastima. Analogamente, una popolazione può essere stratificata in base ad una caratteristica particolare che indica un rischio di errore più elevato, ad esempio, quando nella valutazione dei crediti viene verificato l'accantonamento al fondo svalutazione crediti, i saldi possono essere stratificati per anzianità.

3. I risultati delle procedure di revisione applicate ad un campione di elementi all'interno di uno strato possono essere proiettati solo sugli elementi che costituiscono quello stesso strato. Al fine di trarre conclusioni sull'intera popolazione, sarà necessario che il revisore consideri il rischio di errori significativi in relazione agli altri strati che costituiscono l'intera popolazione. Ad esempio, il 20% degli elementi di una popolazione può costituire il 90% del valore del saldo di un conto. Il revisore può decidere di esaminare un campione di tali elementi. Il revisore valuta i risultati di tale campione e raggiunge una conclusione sul 90% del valore in modo distinto dal restante 10% (per il quale sarà utilizzato un ulteriore campione o altri metodi di acquisizione di elementi probativi, ovvero che può essere considerato non significativo).

4. Se una classe di operazioni o un saldo contabile sono stati suddivisi in strati, l'errore viene proiettato separatamente su ciascuno strato. Al fine di considerare il possibile effetto di tali errori sulla classe di operazioni o sul saldo contabile, gli errori proiettati su ciascuno strato vengono poi considerati congiuntamente.

#### **Selezione ponderata per il valore**

5. Nello svolgere le verifiche di dettaglio, può risultare efficiente identificare l'unità di campionamento come le singole unità monetarie che costituiscono la popolazione. Una volta selezionate le singole unità monetarie nell'ambito della popolazione, ad esempio il saldo crediti, il revisore può quindi esaminare gli elementi specifici, come ad esempio i saldi individuali, che contengono tali unità monetarie. Uno dei vantaggi di tale approccio nel definire l'unità di campionamento è che l'attività di revisione è indirizzata agli elementi di maggior valore in quanto hanno maggiori possibilità di essere selezionati, e può dar luogo a campioni di dimensioni più ridotte. Questo approccio può essere utilizzato congiuntamente al metodo sistematico di selezione del campione (illustrato nell'Appendice 4) e raggiunge la massima efficienza quando la selezione degli elementi viene effettuata utilizzando la selezione casuale.

### Metodi di selezione del campione

Esistono molti metodi di selezione dei campioni. I principali metodi di selezione sono:

- a) Selezione casuale (applicata mediante generatori di numeri casuali, per esempio, tavole di numeri casuali).
- b) Selezione sistematica, in cui il numero delle unità di campionamento comprese nella popolazione è diviso per la 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, è maggiormente probabile che il campione sia davvero casuale laddove tale punto sia determinato mediante un generatore computerizzato di numeri casuali o tavole di numeri casuali. Nella selezione sistematica, il revisore dovrebbe stabilire 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 nella popolazione.
- c) Il campionamento in base alle unità monetarie è un tipo di selezione ponderata per il valore (come illustrato nell'Appendice 1) in cui la dimensione, la selezione e la valutazione del campione conducono a una conclusione in termini di valori monetari.
- d) Selezione accidentale, in cui il revisore seleziona il campione senza seguire una tecnica strutturata. Benché non venga utilizzata alcuna tecnica strutturata, il revisore dovrebbe tuttavia evitare qualsiasi distorsione consapevole o fattore prevedibile (ad esempio, evitando gli elementi di difficile individuazione, o scegliendo o evitando sempre le prime o le ultime registrazioni della pagina), così da assicurare che tutti gli elementi della popolazione abbiano una possibilità di selezione. La selezione accidentale non è appropriata quando si utilizza il campionamento statistico.
- e) La selezione per blocchi comporta la selezione di un gruppo, o gruppi, di elementi consecutivi nell'ambito della popolazione. La selezione per blocchi non può generalmente essere utilizzata ai fini del campionamento di revisione, in quanto la maggior parte delle popolazioni sono strutturate in modo tale che gli elementi in una sequenza possono avere, presumibilmente, caratteristiche analoghe tra di loro, ma diverse da quelle degli elementi situati altrove nell'ambito della popolazione. Sebbene, in talune circostanze, la selezione per blocchi può essere una procedura di revisione appropriata per esaminare un blocco di elementi, essa raramente potrebbe rappresentare una tecnica appropriata di selezione del campione laddove il revisore intenda trarre valide conclusioni sull'intera popolazione, basandosi sul campione.