



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti

---

## **PRINCIPI DI VIGILANZA E CONTROLLO DELL'ORGANO DI REVISIONE DEGLI ENTI LOCALI**

### ***LE ATTIVITÀ DI VIGILANZA E L'UTILIZZO DEL CAMPIONAMENTO***

***ERMANDO BOZZA***

---



# PROLEGOMENI

*Perché un principio sul campionamento nella  
revisione degli enti locali?*

**Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione  
e organizzazione dell'attività di revisione**

## FUNZIONE DI VIGILANZA

### ART. 239

Lett. c) *vigilanza **sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione** relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità; **l'organo di revisione svolge tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento.***

**Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione e organizzazione dell'attività di revisione**

## AREE VIGILANZA

acquisizione delle entrate

effettuazione delle spese

attività contrattuale

amministrazione dei beni

adempimenti fiscali

tenuta della contabilità.

## FUNZIONE DI VIGILANZA

### Corte Costituzionale - sentenza n. 29/1995

*“i parametri, i criteri di valutazione ed i modelli operativi del controllo, il cui carattere è essenzialmente empirico, non possono essere tutti individuati e definiti a livello normativo, ma devono essere elaborati dallo stesso organo di controllo sulla base **non più della sola contabilità pubblica, e quindi in chiave giuridica, ma anche delle conoscenze tecnico scientifiche delle discipline economiche aziendalistiche e statistiche.**”*

## FUNZIONE DI VIGILANZA

### Corte suprema di Cassazione - sentenza 33843/2018:

- penalmente rilevante (***reato di falso ideologico***) la condotta del revisore che in qualità di pubblico ufficiale non ha adeguatamente vigilato sui bilanci consuntivi e preventivi fornendo pareri positivi nelle proprie relazioni e nonostante **gravi e reiterati artifici ed errori contabili che alteravano e dissimulavano la reale consistenza della crisi finanziaria dell'ente.**
- è attribuita all'organo di controllo che non esegue in maniera adeguata e professionale l'attività di vigilanza una condotta complessa sia attiva ovvero consistente nella dichiarazione di congruità delle previsioni di bilancio e nell'attestazione della corrispondenza dei rendiconti alle risultanze della gestione sia omissiva ovvero omettendo consapevolmente di segnalare le gravi alterazioni contabili e le irregolarità delle procedure.

## FUNZIONE DI VIGILANZA

### Agenzia delle Entrate, con risoluzione n. 90/E del 2010

*«.....l'Organo di revisione degli enti locali svolge la stessa **funzione di garanzia** – in merito alla regolarità contabile e finanziaria – che il D. Lgs. n. 39 del 27 gennaio 2010 **attribuisce al revisore legale** relativamente alla situazione contabile e finanziaria delle società di capitali, presso le quali esercita la funzione ..... tra le competenze dell'Organo di revisione rientra quella di asseverare i conti pubblici, nel senso proprio di **garantire che gli elementi contabili comunicati all'amministrazione finanziaria corrispondano a quelli indicati dalle scritture contabili.**»*

*«..... la sottoscrizione dell'Organo di revisione ha la stessa valenza giuridica del visto di conformità di cui all'art. 35 del d.lgs. n. 241/97.»*



IDENTIFICAZIONE E  
VALUTAZIONE DEI RISCHI DI  
REVISIONE + STRATEGIA DI  
REVISIONE



RELAZIONE/PARERE

RISPOSTA AI RISCHI DI  
REVISIONE

**Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione  
e organizzazione dell'attività di revisione**

## FASI DELLA REVISIONE

- L'attività dell'Organo di revisione deve essere ispirata ai criteri dettati dai presenti principi di vigilanza e controllo che rappresentano una regola etico-professionale cui uniformarsi nella formulazione del giudizio e il cui adempimento costituisce un parametro di riferimento per valutare il corretto esercizio della funzione di revisione;
- Adeguata programmazione e pianificazione delle attività e delle fasi di revisione al fine di limitare e/o ridurre il "rischio" di revisione;

### ➤ 4 FASI

- **PIANIFICAZIONE**
- **PROGRAMMAZIONE**
- **ESECUZIONE**
- **CONCLUSIONE**

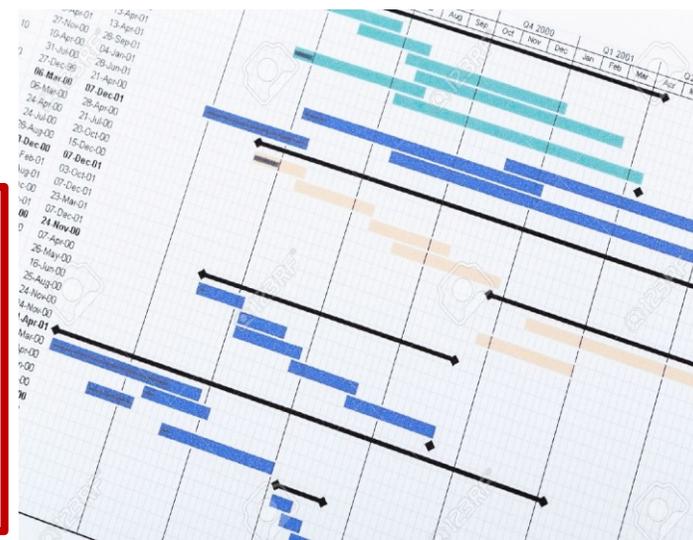
**Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione e organizzazione dell'attività di revisione**



## FASI DELLA REVISIONE

### PIANIFICAZIONE

**Esaminare** l'ente e la sua struttura organizzativa, compreso il controllo interno, e il contesto in cui l'ente opera, al fine di individuare eventuali criticità e valutare i rischi significativi.



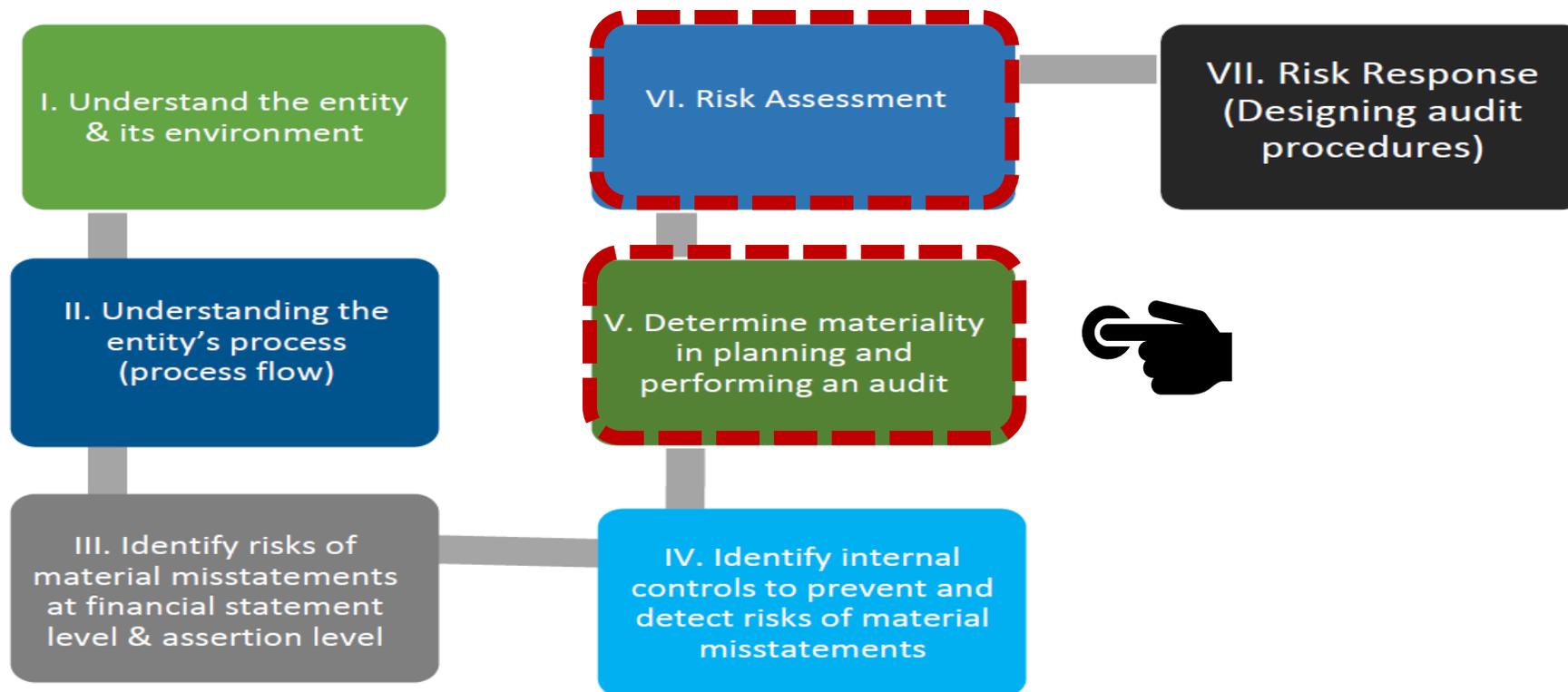
### PROGRAMMAZIONE

- **Identificare** le aree e i fattori di rischio;
- **Impostare le attività** sulla base della mappatura dei rischi, programmando le verifiche da attuare, l'ampiezza delle attività da svolgere, le tempistiche per realizzarle e, nel caso di organo collegiale, la suddivisione dei compiti;
- **Adeguare e strutturare i controlli** in ragione degli obiettivi di vigilanza e controllo prefissati nella fase di programmazione e utili a rendere efficiente la sua attività di vigilanza.



## LA REVISIONE È BASATA SUL RISK APPROACH

Figure 5(a): Detailed audit planning process

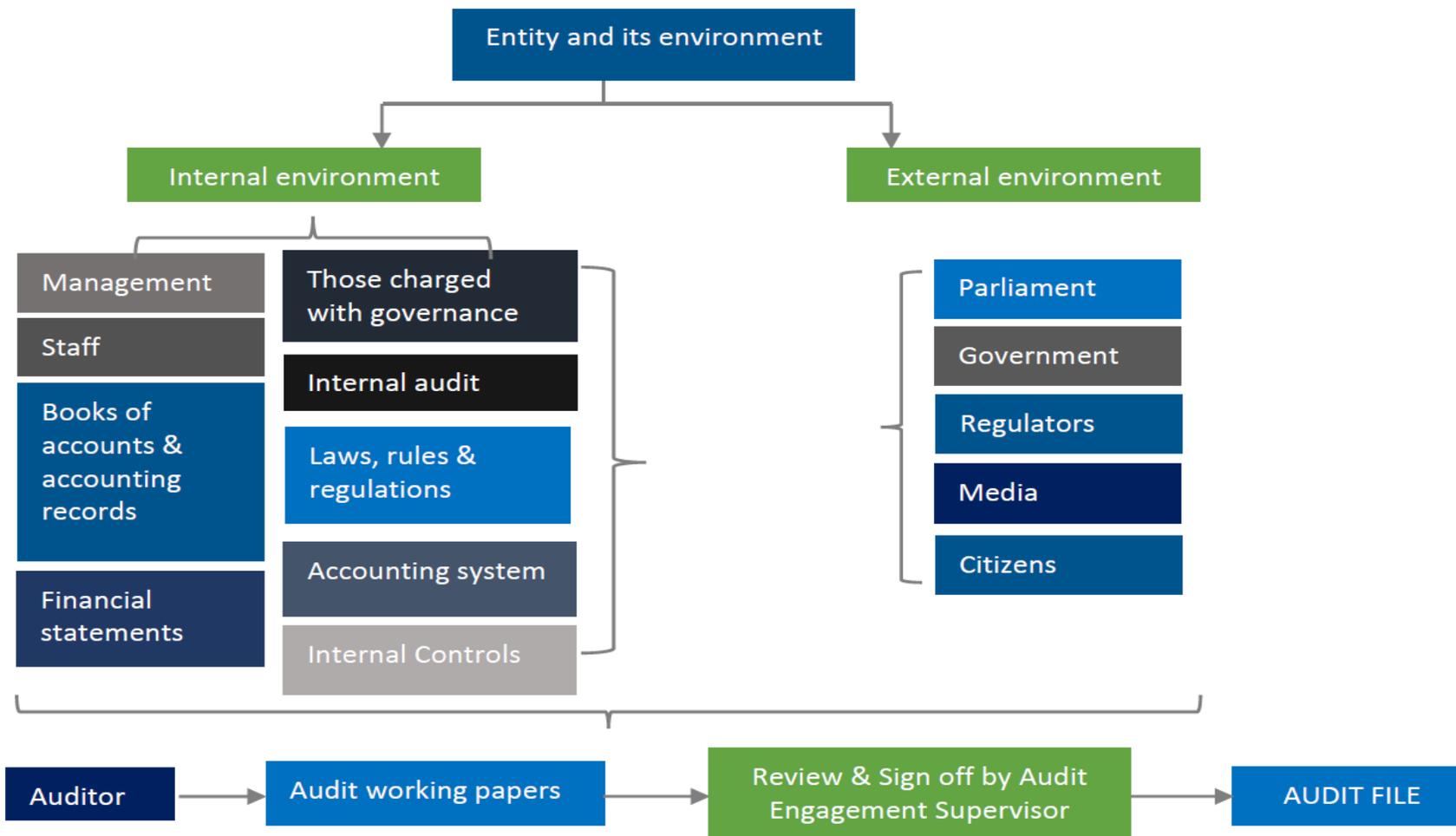


Tratta da «FINANCIAL AUDIT ISSAI IMPLEMENTATION HANDBOOK»



Figure 5(b): Snapshot of understanding the entity and its environment

LA  
COMPRESIONE  
DELL'ENTE  
E  
DEL CONTESTO  
IN CUI OPERA



Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione e organizzazione dell'attività di revisione



LA  
COMPRESIONE  
DELL'ENTE  
E  
DEL CONTESTO  
IN CUI OPERA

La conoscenza di un ente è importante per condurre l'audit in modo efficiente ed efficace. Mentre ci si aspetta che i revisori abbiano una conoscenza preliminare degli enti controllati per alcuni anni, una revisione di un nuovo ente richiede più tempo per acquisire una comprensione appropriata.

Comprendere l'ente nel suo insieme aiuta il revisore a identificare i rischi di compliance e i rischi possono avere un impatto sul bilancio di previsione e consuntivo.

Un revisore può stabilire una comprensione dell'ente documentando il flusso del processo o fornendo una descrizione narrativa, che può quindi essere convalidata dalla direzione dell'ente per garantire l'accuratezza della comprensione da parte del revisore dei processi dell'ente e di altri settori operativi.



LA  
COMPRENSIONE  
DELL'ENTE  
E  
DEL CONTESTO  
IN CUI OPERA

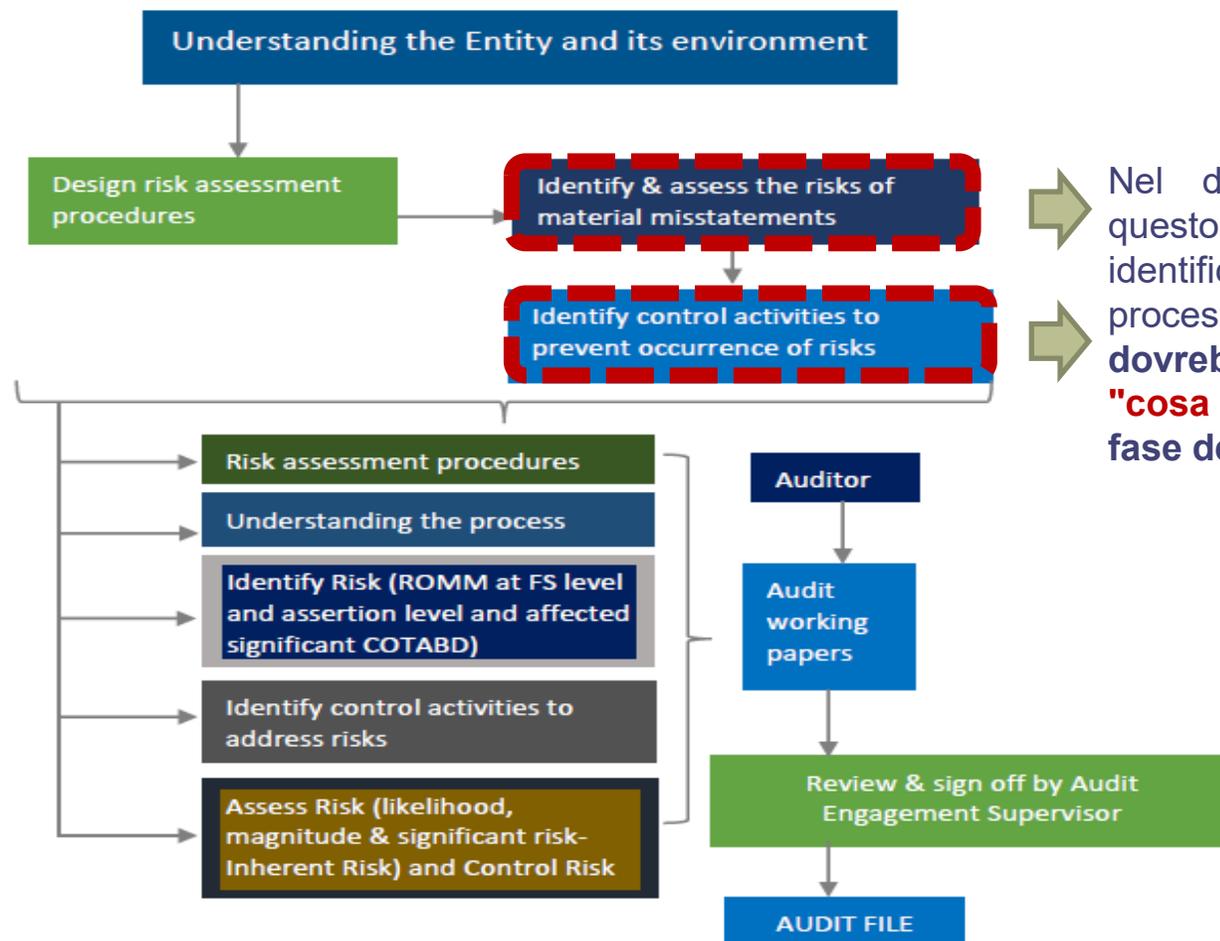
**L'ambiente di controllo** stabilisce l'integrità e l'etica di un'organizzazione, influenzando la coscienza di controllo del suo personale e della sua gestione. In quanto tale, determina l'efficacia di altre componenti dei controlli interni: le attività di controllo interno potrebbero non funzionare se non esiste una cultura di onestà, integrità e comportamento etico in un'organizzazione. Le carenze nell'ambiente di controllo minano l'efficacia dei controlli messi in atto, in particolare in relazione alle frodi. Pertanto, nel valutare i rischi di errori significativi dovuti a errori o frodi, è molto importante valutare l'ambiente di controllo.

Per comprendere l'ente e il contesto in cui opera il revisore deve comprendere il processo di valutazione del rischio da parte dell'ente. Tale processo è una componente del controllo interno volta a gestire i rischi che l'ente deve affrontare nelle sue operazioni e che assiste il revisore nell'identificazione dei rischi di errori significativi



LA  
COMPRESIONE  
DELL'ENTE  
E  
DEL CONTESTO  
IN CUI OPERA

Figure 5(c): Snapshot of risk assessment process



➔ Nel documentare la comprensione di questo processo, il revisore deve identificare i rischi in ogni fase del processo. In altre parole, **il revisore dovrebbe essere in grado di identificare "cosa potrebbe andare storto" in ogni fase del processo**

Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione e organizzazione dell'attività di revisione



## ISSAI 1320

**Il revisore si occupa degli errori significativi**, ossia di quegli errori (derivanti da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali) per i quali ci si possa ragionevolmente attendere che, singolarmente o nel loro aggregato, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio.

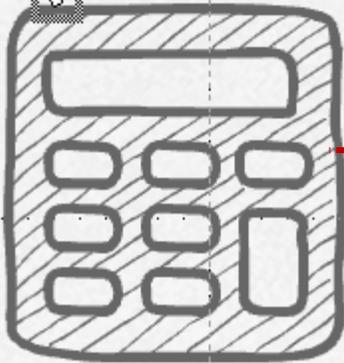
La significatività di un errore va sempre considerata sia sotto l'aspetto quantitativo che qualitativo.

La determinazione della significatività da parte del revisore è una questione oggetto del giudizio professionale, ed è influenzata dalla percezione del revisore delle esigenze di informativa finanziaria degli utilizzatori del bilancio.



# ISSAI 1320

100%

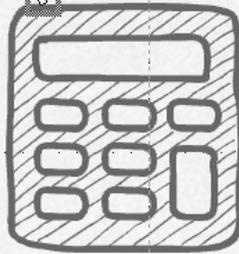


## Significatività complessiva

Valutare se il bilancio contenga errori significativi tali da far modificare il giudizio di revisione  
Non cambia in quanto legata strettamente alle aspettative degli stakeholders

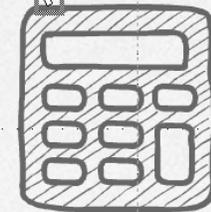
# Margine di sicurezza

60%-85%



## Significatività specifica

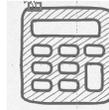
Valutare se una specifica voce o transazione contenga errori significativi



## Significatività operativa

Valutare i rischi di errori significativi con riferimento alle voci di bilancio, alle transazioni e alle singole asserzioni  
È allocata in modo inversamente proporzionale al rischio di revisione valutato

5%-15%



## Errore chiaramente trascurabile

Evitare di occuparsi di errori che anche a livello cumulato non avranno effetti significativi



# LA REGOLA DEL POLLICE PER LA DETERMINAZIONE DELLA SIGNIFICATIVITÀ COMPLESSIVA

Parametro	Minimo	Massimo
Ricavi o costi	1%	3%
Risultato operativo	3%	7%
Attività	1%	3%
Patrimonio netto	3%	5%

**Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione e organizzazione dell'attività di revisione**

## FASI DELLA REVISIONE

- **ESECUZIONE** → **RISPOSTA AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI**



- **definire il perimetro di azione e gli obiettivi da perseguire;**
- **definire le procedure di revisione** appropriate in risposta ai rischi identificati e adeguate in base alla programmazione;
- **acquisire gli elementi necessari a fondare il giudizio di revisione;**
- **verificare** non solo il rispetto della legge, dei regolamenti e dei principi contabili ma anche esaminare le procedure relative al sistema contabile- amministrativo e le tecniche previste dalle procedure interne dell'Ente;
- **testare l'efficacia del sistema di controllo interno** mediante sondaggi a campione, che presuppongono l'acquisizione di informazioni attraverso interviste ai responsabili di settore o unità operative, o con conferme esterne e/o conte fisiche.

## FASI DELLA REVISIONE

### ESECUZIONE

- **documentare ogni operazione eseguita e redigere verbali e/o da carte di lavoro** = la diligente esecuzione dell'incarico richiede la verbalizzazione dell'attività e la corretta e precisa tenuta di documentazione atta a provare l'attività svolta;
- **le tecniche utilizzate per eseguire le verifiche** devono essere adeguatamente motivate sia per quanto concerne la loro idoneità a garantire che il campione selezionato e verificato sia rappresentativo e significativo sotto il profilo qualitativo e quantitativo (del bilancio, del rendiconto, etc.), sia a verificare l'effettiva applicazione delle tecniche e il corretto funzionamento delle procedure amministrative;
- **tecniche e metodologie di campionamento.**



## FASI DELLA REVISIONE

- **CONCLUSIONE**

- **emettere un giudizio** in merito alla regolarità contabile, finanziaria ed economica, formulando rilievi, rilevando eccezioni, esprimendo considerazioni, avanzando proposte che confluiranno nella relazione o parere.
- **esprimere una motivata valutazione di congruità** e quindi emettere un giudizio sull'esistenza/inesistenza e affidabilità/inaffidabilità del controllo interno;

L'organo esplicita l'esito della sua attività procedendo all'elaborazione dei verbali di verifica, dei pareri, delle relazioni, o in caso di gravi irregolarità riscontrate nella gestione, di referti.



## FASI DELLA REVISIONE

- **CONCLUSIONE**

- **In presenza di evidenze negative** l'Organo di revisione deve relazionare all'organo consiliare le debolezze riscontrate nelle procedure amministrative, indicare le criticità rilevate fornendo anche le misure da adottare per sanare o ridurre tali aspetti negativi.
- **Nel caso in cui le procedure di controllo interno sono inesistenti o inaffidabili**, predisporre ulteriori controlli di dettaglio sull'output della contabilità generate da tali procedure e ampliare le verifiche, applicando il metodo motivato del campionamento. ***In tal caso, l'Organo di revisione non risponderà di eventuali errori non rilevati o non riscontrati nella misura in cui abbia dato evidenza nell'apposita relazione le criticità procedurali che fisiologicamente possano generare errori nella contabilità e nella gestione.***



## PROCEDURE DI REVISIONE

- ✓ **definire e svolgere procedure di revisione** che consentano di **acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati** per poter trarre **conclusioni ragionevoli** su cui basare il proprio giudizio;
  
- ✓ gli elementi probativi sono di natura cumulativa e si acquisiscono principalmente mediante:
  - le procedure di revisione svolte nel corso dell'attività di verifica nel corso dell'esercizio;
  - altre fonti quali le revisioni eseguite nei precedenti esercizi o le procedure relative all'accettazione ed al mantenimento dell'incarico.
  
- ❑ Gli elementi probativi includono sia le informazioni che supportano e confermano quanto riportato dall'Amministrazione dell'Ente, sia eventuali elementi contraddittori di tali informazioni.

## PROCEDURE DI REVISIONE

- ✓ in alcuni casi l'assenza di informazioni (per esempio, il rifiuto a fornire documentazione richiesta) può essere utilizzata dall'Organo di revisione come elemento probativo!!!!
- ✓ è necessario, al fine di acquisire elementi probativi attendibili che le informazioni che vengono prodotte dall'Ente locale e utilizzate per lo svolgimento delle procedure di revisione siano sufficientemente complete, accurate, precise e dettagliate per le finalità della revisione;
- ✓ svolgimento di appropriate procedure e di adeguate metodologie di revisione contabile per sviluppare opportune risposte al rischio di errori significativi

## RISCHIO DI REVISIONE

- **Audit Risk Model** = modello per la determinazione del rischio di revisione ovvero «*del rischio che il revisore esprima un giudizio non corretto in presenza di errori o irregolarità significative*»

$$AR \text{ (Audit Risk)} = IR \text{ (Inherent Risk)} \times CR \text{ (Control Risk)} \times DR \text{ (Detection Risk)}$$

**Rischio di errori significativi** = (IR) rischio intrinseco x (CR) rischio di controllo

$$\text{Rischio di individuazione} = \frac{AR}{IR \times CR} = \frac{\text{rischio di revisione}}{\text{rischio di errori significativi}}$$

## ERRORE

- **errore significativo** = quando ci si può attendere che, considerato singolarmente o aggregato con altri errori, sia in grado di influenzare le decisioni prese dagli utilizzatori del bilancio

### ➤ **Significatività dell'errore:**

- a) **Significatività complessiva**, intesa come livello massimo di errore tollerabile sul rendiconto dell'ente nel suo complesso;

Parametro per la determinazione della significatività complessiva = range che va da un minimo dell'1% delle entrate correnti ad un massimo del 3% delle stesse.

Le entrate correnti possono, infatti, essere assimilate ai ricavi delle società commerciali e rappresentano una voce significativa per gli equilibri dell'ente e per le aspettative che i principali utilizzatori nutrono sull'informativa finanziaria.



## ERRORE

### ➤ Significatività dell'errore:

**b) Significatività operativa**, intesa come importo o importi stabiliti dall'Organo di revisione in misura inferiore alla significatività complessiva, al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati superi la significatività complessiva.

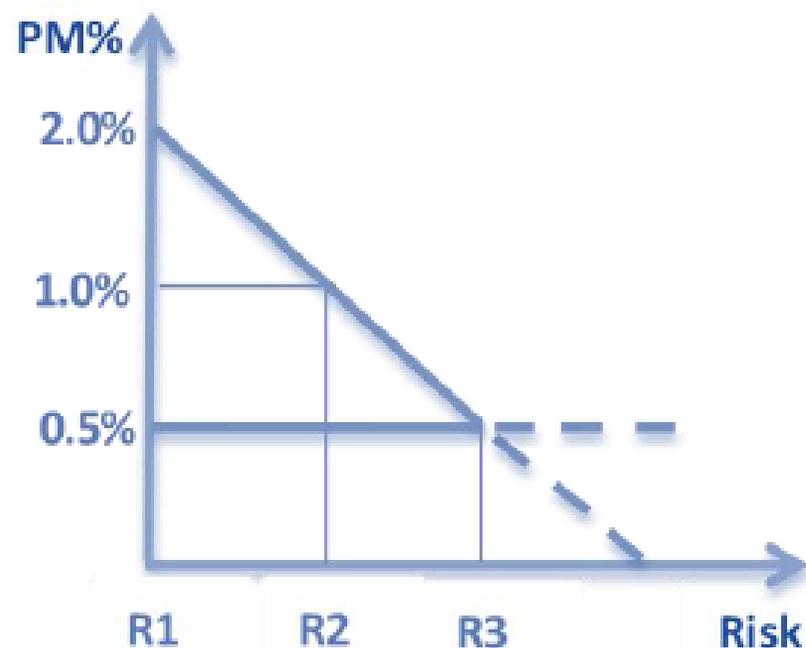
La significatività operativa viene determinata assumendo un valore compreso tra il 60% e l'85% della significatività complessiva.

L'**errore tollerabile** nelle procedure di campionamento è definito come l'importo monetario stabilito dal revisore rispetto al quale egli cerca di acquisire un appropriato livello di sicurezza sul fatto che l'importo determinato non sia superato dagli effettivi errori presenti nella popolazione indagata.

L'errore tollerabile può essere lo stesso importo o un importo inferiore alla significatività operativa e determina la natura e l'estensione delle procedure di campionamento.



## RELAZIONE TRA RISCHIO DI REVISIONE E SIGNIFICATIVITÀ OPERATIVA



*Note: If the detection risk is the lowest (R1), the highest possible performance materiality percentage can be applied. If the detection risk is the highest (R3), then the lowest possible percentage can be applied by an auditor. If the detection risk is somewhere in the middle (R2) then a percentage can be selected from between the lowest and the highest possible percentage terms. Which corresponding percentage can be selected is based on the auditor's judgement.*

## ERRORE

### ➤ Significatività dell'errore:

- c) **Errore chiaramente trascurabile**, inteso come importo al di sotto del quale gli errori sono considerati chiaramente trascurabili e, di conseguenza, non necessitano di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l'insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul rendiconto.

L'errore chiaramente trascurabile viene determinato in un intervallo che va dal 5% al 15% della significatività operativa.

- d) **Significatività specifica**, livello di significatività specifica, inferiore alla significatività complessiva, in relazione a verifiche su particolari classi di operazioni, periodi temporali di indagine, saldi contabili.

## RISCHIO DI REVISIONE

➤ Il rischio di errori o irregolarità significative (AR) **non può mai essere azzerato** ma deve essere portato ad un livello accettabilmente basso che nella prassi internazionale di revisione è pari al 5%;

➤ L'utilizzo del Modello del rischio di revisione/di affidabilità consente di cogliere due obiettivi:

✓ *assicurare un elevato livello di affidabilità.*

L'affidabilità è garantita ad un determinato livello (ad esempio del 95% laddove il rischio di revisione è pari al 5%);

✓ *svolgere procedure di revisione in modo efficiente:* se il livello di affidabilità è pari, ad esempio, al 95% il revisore deve elaborare procedure di revisione che tengano conto del rischio intrinseco (IR) e del rischio di controllo (CR).

## RISCHIO DI REVISIONE



IR

### ▪ IR (*Inherent Risk*)

Rischio che la gestione contabile, finanziaria ed economica presenti errori o irregolarità significativi indipendentemente dall'esistenza di procedure di controllo interno. Dipende dalla natura delle attività svolte dall'ente nonché da fattori esterni (politici, culturali, economici, attività di tipo commerciale, creditori e debitori, ecc.) e da fattori interni (tipo di organizzazione, procedure, competenze dell'organico, modifiche recenti nella struttura, ecc.).

- Deve essere individuato sulla base della conoscenza dell'ente e del contesto in cui opera. Procedure utili: colloqui con i dirigenti o i responsabili di funzione chiave, esame di informazioni emergenti dall'organigramma, dai regolamenti, dai bilanci e dai rendiconti, dagli errori e dalle non conformità riscontrate nel passato, dagli esiti di eventuali ispezioni di autorità di vigilanza o di altri soggetti a ciò deputati, ecc.).
- Deve essere valutato prima di avviare procedure di revisione dettagliate. L'Organo di revisione valuta il rischio intrinseco con riferimento alla popolazione oggetto di controllo secondo la scala quantitativa ALTO o BASSO.
- Occorre tenere conto della probabilità di accadimento e dell'eventuale impatto dell'errore o dell'irregolarità significativa.

## RISCHIO DI REVISIONE



CR

### ▪ **CR** (*Control Risk*)

Rischio che un errore o una irregolarità significativa che potrebbe verificarsi nella gestione contabile, finanziaria ed economica non sia prevenuta o tempestivamente individuata dalle procedure di controllo interno dell'ente. E' correlato all'efficacia della gestione dei rischi intrinseci da parte dell'ente e dipendono dal sistema dei controlli interni di cui l'ente si è dotato e dalla efficacia dello stesso.

- valutato secondo una scala qualitativa:
  - ALTO (affidabilità del sistema dei controlli interni)
  - BASSO (non affidabilità del sistema dei controlli interni)
- valutato sulla base della conoscenza ed eventuale verifica (test di conformità) delle procedure di controllo interno.

## RISCHIO DI REVISIONE



DR

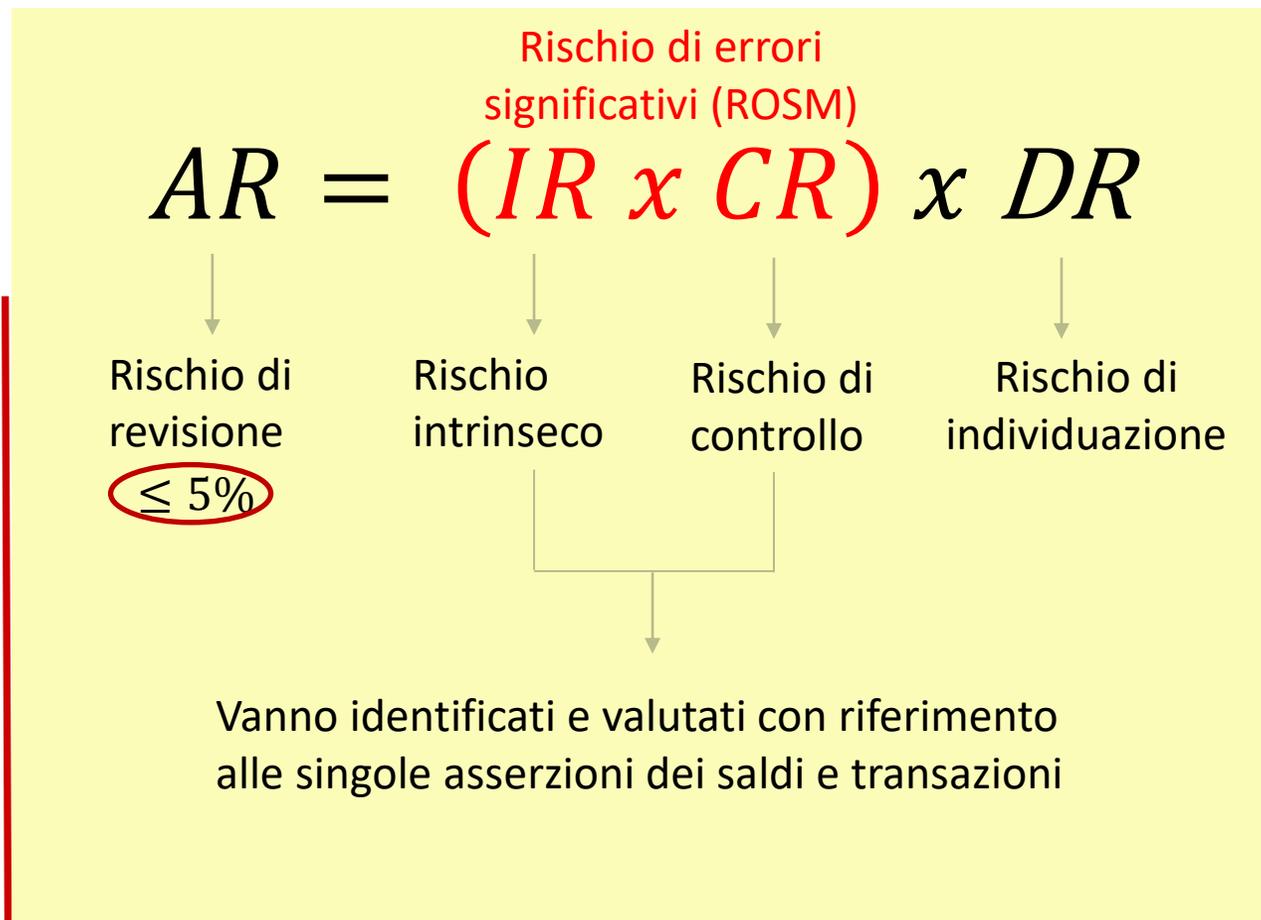
### ▪ DR (*Detection Risk*)

Rischio che l'Organo di revisione non individui errori o irregolarità significative ed è in funzione della valutazione delle altre due componenti di rischio (IR e CR).

- ✓ dipende dall'appropriatezza e dalla sufficienza dei controlli svolti, tra cui la metodologia di campionamento;
- ✓ dipende dalla valutazione del revisore del rischio intrinseco e del rischio di controllo



# IL RISCHIO DI REVISIONE NELLE SUE COMPONENTI



**Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione e organizzazione dell'attività di revisione**

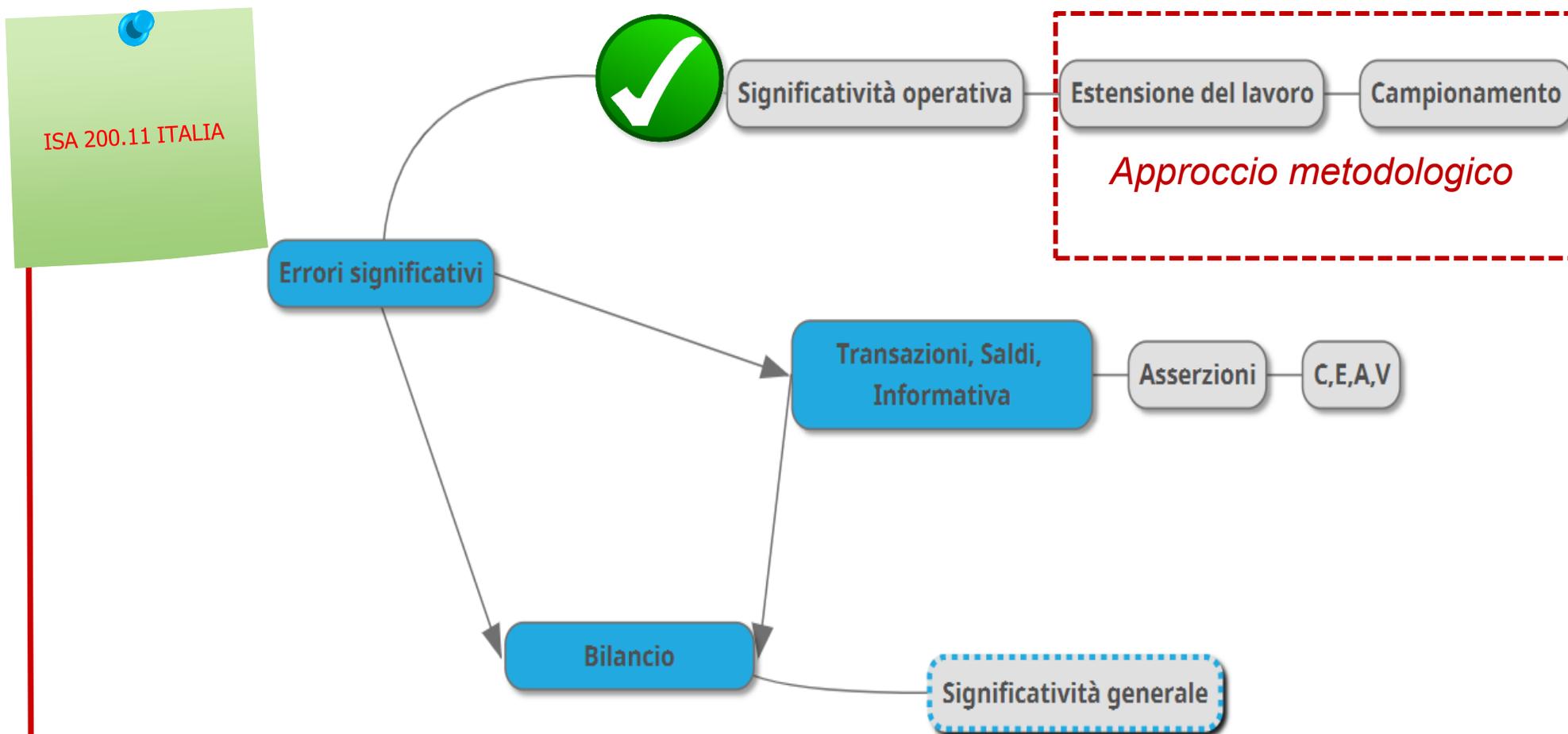


## MATRICE DEL RISCHIO DI REVISIONE

		RISCHIO DI CONTROLLO	
		BASSO	ALTO
RISCHIO INTRINSECO	BASSO	BASSO	MEDIO
	ALTO	MEDIO	ALTO

**Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione e organizzazione dell'attività di revisione**

# LE VARIABILI DEL MODELLO



**Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione e organizzazione dell'attività di revisione**



## RISCHIO DI REVISIONE

RISCHIO INTRINSECO	RISCHIO DI CONTROLLO	IR	CR	IR x CR	AR	DR	LIVELLO DI CONFIDENZA	FATTORE DI CONFIDENZA
ALTO	ALTO	100%	100%	100%	5%	5%	95%	3,0
ALTO	BASSO	100%	36%	36%	5%	14%	86%	2,0
BASSO	ALTO	36%	100%	36%	5%	14%	86%	2,0
BASSO	BASSO	36%	36%	13%	5%	39%	61%	1,0

**Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione e organizzazione dell'attività di revisione**

Ricordiamo che la distribuzione di **probabilità di Poisson** è data da:

$$p(x) = \frac{\lambda^x}{x!} e^{-\lambda}$$

e che tale distribuzione indica la probabilità che un evento (numero di errori o irregolarità) si verifichi  $X$  volte. Indicando con  $X$  il numero di operazioni irregolari rilevanti che ci si aspetta di trovare nel campione, ed in particolare avendo supposto di non trovarne, avremo, ponendo  $X=0$  e  $pr(X=0)=1-LC$ , dove  $LC$  rappresenta il livello di confidenza:

$$pr(X = 0) = \frac{\lambda^0}{0!} e^{-\lambda} = e^{-\lambda} = 1 - LC$$

da cui:

$$\lambda = -\ln(1 - LC)$$

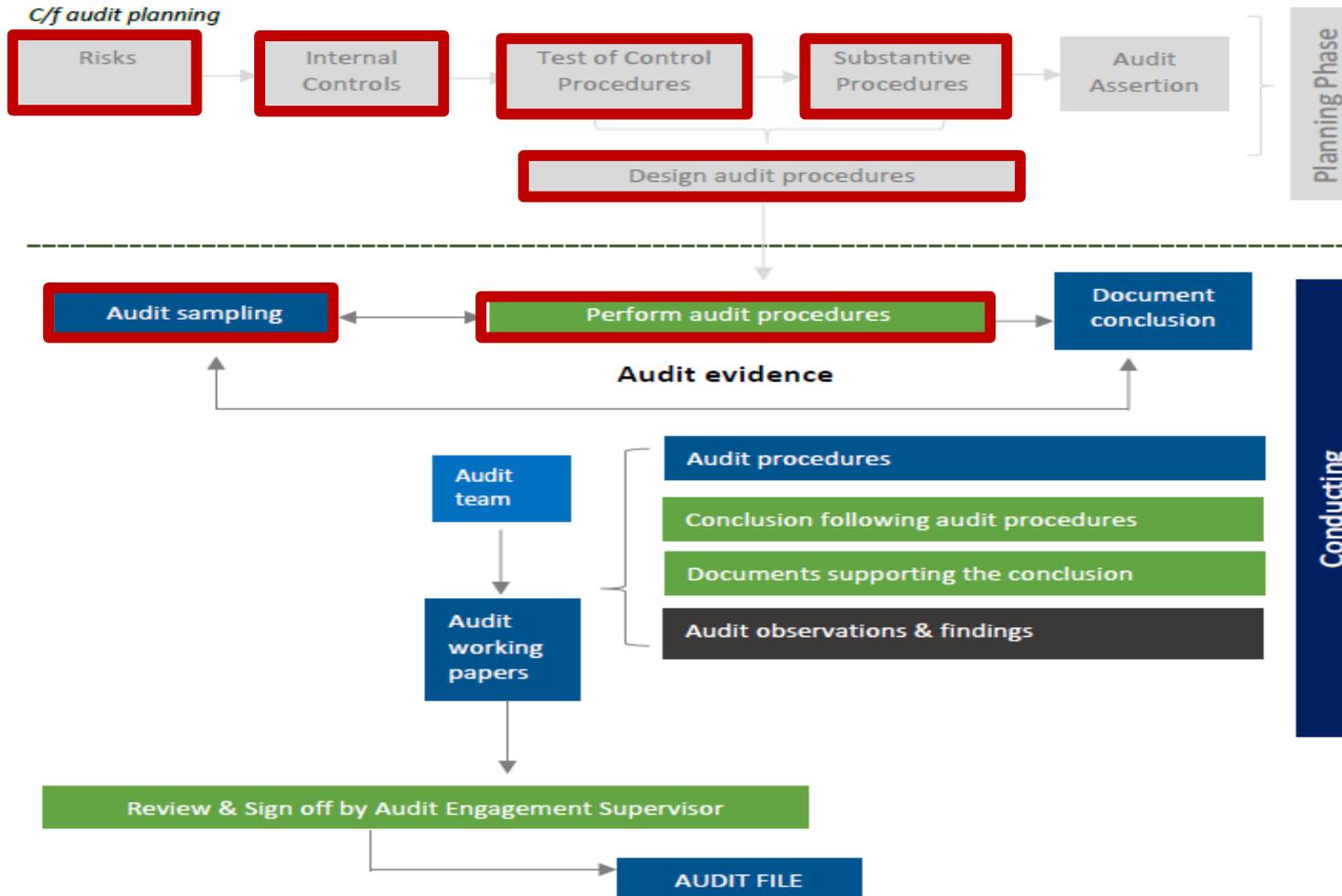
Se ad esempio fissiamo  $LC=90\%$  avremo  $\lambda = -\ln(1-0.90) = 2.31$

**Tabella Determinazione di RF**

Livello di confidenza	99%	95%	90%	85%	80%	75%	70%	65%	60%
Rischio di rilevamento	1%	5%	10%	15%	20%	25%	30%	35%	40%
RF	4.61	3	2.31	1.9	1.61	1.39	1.21	1.05	0.92



Figure 6(a): Snapshot of conducting phase of an audit (performing audit procedures and gathering audit evidence)



Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione e organizzazione dell'attività di revisione



# IL CAMPIONAMENTO NELLA REVISIONE

**Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione  
e organizzazione dell'attività di revisione**



## TECNICHE DI CAMPIONAMENTO

«**campionamento di revisione**» = «*applicazione delle procedure di revisione su una percentuale inferiore al 100% degli elementi che costituiscono la popolazione rilevante ai fini della revisione contabile in modo che tutte le unità di campionamento abbiano una possibilità di essere selezionate e fornire al revisore elementi ragionevoli in base ai quali trarre le proprie conclusioni sull'intera popolazione.*»

## METODOLOGIE DI CAMPIONAMENTO

### ▪ Selezione integrale

L'applicazione del metodo integrale può essere appropriata, per esempio, quando la popolazione è costituita da un numero limitato di voci di valore elevato e, quindi, sia per la significatività intrinseca delle voci da verificare, sia per il limitato lavoro da svolgere, risulta appropriato ed efficiente l'azzeramento del rischio di campionamento (e di conseguenza del rischio di individuazione e di revisione).

La selezione integrale può essere appropriata anche nel caso in cui esista un rischio significativo e vi è la necessità di azzerare il rischio di campionamento e, pertanto, in assenza di metodi alternativi, è maggiormente efficiente selezionare e analizzare tutte le voci.



## Obiettivo

ISA (Italia) 530, § 4

Nell'utilizzare il campionamento di revisione l'obiettivo del revisore è quello di conseguire elementi ragionevoli in base ai quali trarre conclusioni sulla popolazione dalla quale il campione è selezionato.



ISA (Italia) 530, §14

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



ISA (Italia) 530, § A.18

Il revisore è tenuto a effettuare una proiezione degli errori sulla popolazione al fine di acquisire una percezione di massima della misura dell'errore, ma tale proiezione può non essere sufficiente a determinare un importo da registrare.



# CAMPIONAMENTO VS PROCEDURE

## TEST DI CONFORMITÀ

Dovendo verificare l'efficacia dei controlli chiave nel prevenire, individuare e correggere errori significativi, il campionamento non terrà conto dei valori monetari



**ISA (Italia) 530, § A.20**

## TEST DI VALIDITÀ

Dovendo verificare che l'eventuale errore presente nella popolazione non sia maggiore della significatività operativa, il campionamento terrà conto dei valori monetari

Per le procedure di conformità, non è necessaria alcuna proiezione esplicita delle deviazioni poiché il grado di deviazione del campione rappresenta anche il grado di deviazione proiettato per la popolazione nel suo complesso. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 fornisce linee guida nei casi in cui siano individuate deviazioni dai controlli sui quali il revisore intende fare affidamento



# TIPOLOGIE DI CAMPIONAMENTO

## Statistico

- Selezione casuale del campione
- Utilizzo del calcolo delle probabilità per valutare i risultati del campione.
- Il campionamento implica la verifica di alcuni elementi (unità) tratti da un insieme di operazioni (popolazione), allo scopo di poter “inferire” le caratteristiche di attendibilità dell’insieme di operazioni nel suo complesso.

## A giudizio del revisore

- Pur senza fornire tutte le garanzie di attendibilità e oggettività di quello statistico è utilizzabile in tutte le aree in cui il numero totale di elementi della popolazione è basso o quando le caratteristiche della popolazione consentono al revisore di estrarre un campione utilizzabile per il raggiungimento degli obiettivi prefissati (es. operazioni anomale; tutte le voci superiori a un certo importo)

## PROCESSI DI CAMPIONAMENTO

I processi di campionamento possono essere classificati come segue:

❑ **campionamenti statistici**, le cui principali modalità sono rappresentate da:

- i. campionamento statistico casuale stratificato o non stratificato;
- ii. campionamento sistematico;
- iii. campionamento a blocchi;
- iv. campionamento per unità monetarie.

❑ **campionamenti non statistici**, che possono essere:

- i. a scelta ragionata (*targeted testing*);
- ii. campionamento casuale.



# LE FASI DEL CAMPIONAMENTO

SCELTA DEL TIPO DI CAMPIONAMENTO

SCELTA DELLA DIMENSIONE DEL CAMPIONE

SCELTA DELLE UNITÀ DA INCLUDERE  
NEL CAMPIONE

ESTENSIONE DEI RISULTATI CAMPIONARI



# SCELTA DELLA DIMENSIONE DEL CAMPIONE PER I TEST DI CONFORMITA'

- ✓ Per le procedure di conformità è probabile **che il grado di deviazione accettabile sia nullo** o al limite una sola deviazione.
- ✓ I test di conformità hanno **l'obiettivo di fornire elementi probativi dell'effettivo funzionamento** delle procedure di controllo interno.
- ✓ **I test vanno utilizzati solo nel caso in cui ci si aspetta che l'operatività di un controllo sia affidabile** in modo che si possa mitigare il rischio di revisione inizialmente valutato.
- ✓ Si usano **generatori di numeri casuali** per la scelta degli elementi da includere nel campione.

## Definizione delle procedure di conformità (fonte IFAC Guide Vo. II 2011)

Fattori da considerare



E' possibile che le procedure prestabilite siano eluse dalla direzione?

Il controllo include un elemento manuale significativo che potrebbe essere soggetto ad errore?

L'ambiente di controllo è carente?

I controlli generali IT sono carenti?

Il monitoraggio continuo del controllo interno è carente?

Durante l'esercizio si sono verificati cambiamenti nel personale che influiscono significativamente sull'applicazione del controllo?

Il numero esiguo di personale coinvolto nell'operatività dei controlli rende impraticabile una significativa separazione delle funzioni?

Le circostanze mutevoli hanno reso necessarie modifiche all'operatività dei controlli?



# DETERMINAZIONE DELLA DIMENSIONE DEL CAMPIONE PER I TEST DI CONFORMITA'

Frequenza del controllo manuale	Estensione minima del campione	
	<i>Rischio atteso di fallimento</i>	
	Minimo	Massimo
Annuale	1	1
Trimestrale (incluso periodo di reporting)	1 + 1	1 + 1
Mensile	2	3
Settimanale	5	8
Giornaliero	15	25
Controllo manuale ricorrente	25	40

***DIMENSIONE DEL CAMPIONE  
= FATTORE DI CONFIDENZA: GRADO DI DEVIAZIONE ACCETTABILE***

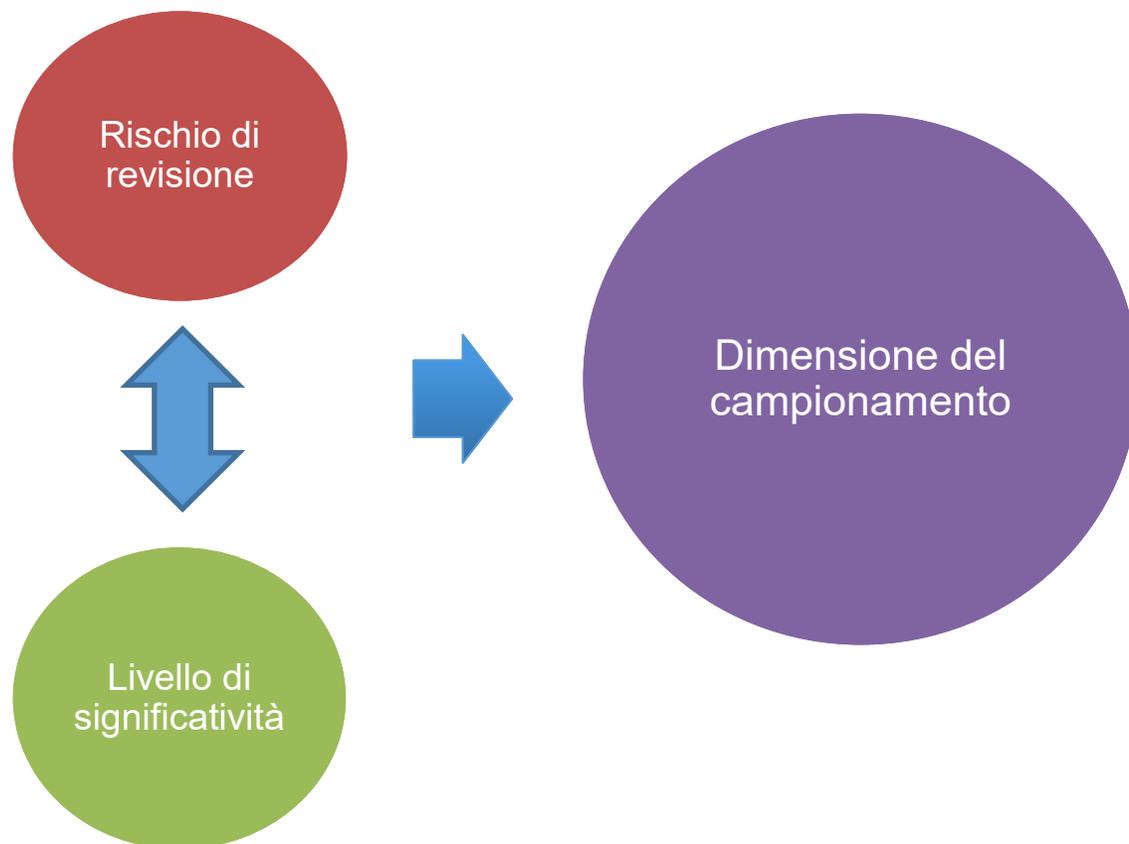
*Per verificare l'efficacia operativa dei controlli con un affidamento minimo su altro lavoro svolto, **viene spesso utilizzato un livello di confidenza di circa il 90%** (a cui corrisponde un fattore di confidenza = 2,5). Il massimo grado di deviazione accettabile sarebbe pari a circa il 10%, per la dimensione minima del campione è così determinata:*

$$2,5 : 0,10 = 25.$$

**Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione e organizzazione dell'attività di revisione**



## SCELTA DELLA DIMENSIONE DEL CAMPIONE NEI TEST MONETARI



Maggiore è il rischio di revisione → minore è la significatività operativa da utilizzare → maggiore è il dimensionamento del campione

### ISA ITALIA 530 § A.3

**Nel definire un campione, 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.

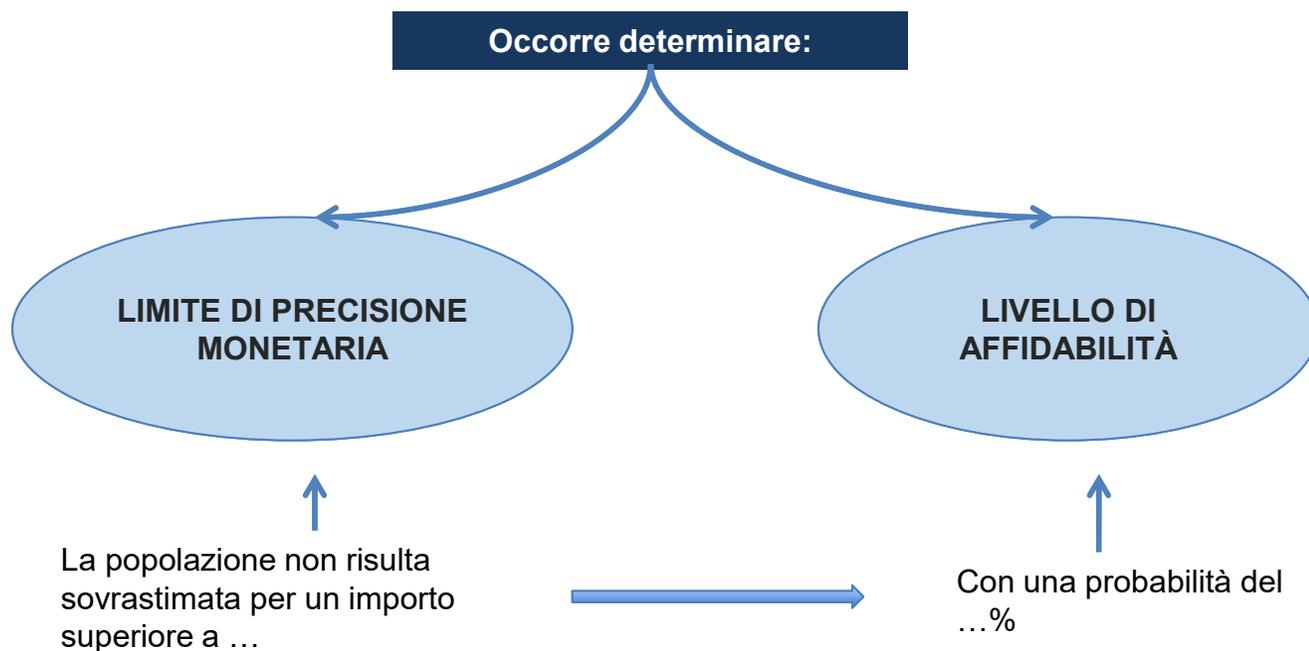
L'errore accettabile costituisce l'applicazione ad una determinata procedura di campionamento della significatività operativa per la revisione, definita nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320.2

**L'errore accettabile può essere lo stesso importo o un importo inferiore alla significatività operativa per la revisione.**



# SCELTA DELLE UNITÀ DA INCLUDERE

## INTERVALLO DI CAMPIONAMENTO (*J di selezione*)





Per determinare l'intervallo di selezione (c.d. **J di selezione**) per campionare la popolazione attraverso alcuni criteri quali:

- ✓ La **MP (MONETARY PRECISION)** cioè la rilevanza della soglia di campionamento;
- ✓ Il c.d. **RELIABILITY FACTOR (R)** che corrisponde al livello scelto del rischio di non individuazione (o rischio di accettazione).

Per cui avremo

$$J = \frac{MP}{R}$$

Il  $R$  si desume attraverso l'impiego della distribuzione di Poisson che ben si adatta a rappresentare la distribuzione di eventi rari quali possono essere gli errori o le irregolarità in alcuni casi della revisione contabile.

Nel caso non ci si attenda alcun errore  $R$  viene determinato utilizzando la distribuzione di **Poisson per  $P(x)=0$**  ovvero la probabilità che l'errore atteso sia pari a 0 associato ad un determinato livello di confidenza

# CAMPIONAMENTO STATISTICO MUS

## Intervallo di campionamento e dimensione del campione

per determinare la dimensione del campione è necessario calcolare dapprima l'“intervallo di campionamento” e poi la “dimensione del campione”:

$$\text{Intervallo di campionamento} = \frac{\text{significatività operativa}}{\text{fattore di confidenza}}$$

l'intervallo di campionamento, oltre a essere utilizzato nel calcolo della dimensione del campione, serve anche per selezionare il primo numero casuale necessario per individuare gli elementi del campione successivi al primo

$$\text{Dimensione del campione} = \frac{\text{dimensione monetaria dell'universo da cui estrarre il campione}}{\text{intervallo di campionamento}}$$

ISA ITALIA 530 § A.3

**Nel definire un campione, 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. 320.2

**L'errore accettabile può essere lo stesso importo o un importo inferiore alla significatività operativa per la revisione.**



# IL CAMPIONAMENTO MONETARIO

<b>RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI (RMM)</b>	<b>Livello di sicurezza</b>	<b>Fattori di confidenza (R-Factor)</b>
Basso	63%	1
Medio	86%	2
Alto	95%	3

## METODOLOGIE DI CAMPIONAMENTO

### ▪ Campionamento soggettivo o ragionato

Il campionamento soggettivo o ragionato presuppone la decisione dell'Organo di revisione di selezionare alcune voci specifiche (di una popolazione più ampia) e implica pertanto l'esercizio del giudizio professionale del revisore nello stabilire:

- *la dimensione del campione* (ad esempio si verificano tutte le voci che presentano un saldo contabile superiore a d un determinato importo);
- *gli elementi da selezionare* (ad esempio, voci specifiche soggette a rischio o inusuali o per le quali in passato si sono riscontrati errori);
- *l'affidabilità* della popolazione in base ai risultati del campione esaminato.

**Affidabilità = rappresentatività del campione**



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

L'ORGANIZZAZIONE DELLA REVISIONE NELLE PMI

**Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti**

# CAMPIONAMENTO STATISTICO MUS



ESEMPIO  
CAMPIONAMENTO  
RESIDUI ATTIVI

**Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione  
e organizzazione dell'attività di revisione**



# PROIEZIONE DELL'ERRORE (MLE)

## Fasi della proiezione degli errori

1. Calcolare la % di errore in ciascun elemento. Se l'importo rilevato è 50€ ma avrebbe dovuto essere 60€, l'errore è 10€ ovvero il 20% (incidenza calcolata sull'import rilevato).
2. Sommare le percentuali di errore, compensando sopravvalutazioni e sottovalutazioni.
3. Calcolare l'errore percentuale medio per elemento del campione dividendo la percentuale totale di errore per il numero degli elementi del campione (con e senza errore).
4. Moltiplicare l'errore percentuale medio per il valore monetario totale della popolazione (escludendo gli elementi di valore elevato e gli elementi chiave). Si ottiene così l'errore proiettato nella popolazione. Ovviamente, ciò esclude eventuali errori riscontrati negli elementi di valore elevato e negli elementi chiave preventivamente estratti dalla popolazione.



# PROIEZIONE DELL'ERRORE

L'errore proiettato è a volte chiamato "errore più probabile" (MLE, most likely error).  
Per esempio, un campione di 50 elementi selezionati da una popolazione di 250.000€  
conteneva i tre errori seguenti.

Valore corretto	Valore sottoposto a revisione	Errore	Errore %
500 €	400 €	100 €	20,00%
350 €	200 €	150 €	42,86%
600 €	750 €	-150 €	-25,00%
Errore percentuale totale (somma delle % di errori)			37,86%
Errore percentuale medio = (37,86% / 50 dimensione del campione)			0,7572%
Errore proiettato = € 250.000 x 0,7572%			1.893,00

**Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione e organizzazione dell'attività di revisione**