

Il campionamento

Gli elementi probativi della revisione sono le informazioni che il revisore ottiene per giungere a conclusioni che gli permettano di formulare il proprio giudizio sul bilancio. Il loro ruolo è fondamentale al punto tale che la relazione finale sul bilancio recita: “... *Il procedimento di revisione comprende l'esame, sulla base di **verifiche a campione**, degli elementi probativi a supporto dei saldi e delle informazioni contenuti nel bilancio ...*”.

DALLO SCHEMA DI RELAZIONE SUL BILANCIO

“Il procedimento di revisione comprende l'esame, sulla base di verifiche a campione, degli elementi probativi a supporto dei saldi e delle informazioni contenuti nel bilancio....(omissis)”.

Già dalla formulazione sopra evidenziata emerge che i controlli effettuati dal revisore sono **quasi sempre** di tipo campionario, anche se in alcune aree può essere più efficiente svolgere verifiche sostanziali su molti o tutti gli elementi che costituiscono una voce del bilancio.

Nelle piccole medie imprese se sono pochi gli elementi da verificare, si svolgono controlli sul 100% dei valori. Ad esempio, se l'impresa avesse un solo mutuo passivo in bilancio e lo si controllasse, avremmo un caso di verifica al 100 % dell'area relativa.

Un tipico elemento che generalmente viene verificato integralmente è costituito dalle voci di patrimonio netto e dai loro movimenti.

In generale però, proprio perché il revisore lavora per “materialità”, la revisione avviene applicando procedure di campionamento sulle voci sottoposte a verifica.

Ma cosa si intende per campionamento?

CAMPIONARE VUOL DIRE ...

Applicare procedure di verifica su un numero di voci inferiore alla totalità delle voci di un saldo di un conto o una classe di operazioni in modo che tutte le voci abbiano una stessa probabilità di essere selezionate

L'obiettivo è di:

• *consentire al revisore di ottenere e valutare gli elementi probativi su determinate caratteristiche delle voci selezionate trarre una conclusione sull'intera popolazione dalla quale il campione è estratto*

Un campionamento per essere un elemento probativo **valido** deve avere alcune caratteristiche di base:

- deve essere ripetibile da chiunque in base alle condizioni effettuate per la selezione del campione;
- deve essere rappresentativo dell'intera popolazione sottoposta a verifica;
- le sue considerazioni valgono solo per il periodo sottoposto a campionamento.

**CARATTERISTICHE
DI OGNI CAMPIONAMENTO**

- Deve essere RIPETIBILE da chiunque in base alle condizioni di selezione dichiarate del campione
- Deve essere RAPPRESENTATIVO dell'intera popolazione sottoposta a verifica
- È valido limitatamente al PERIODO REALMENTE VERIFICATO

I sondaggi effettuati possono essere basati su campionamenti di tipo statistico o non statistico.

La scelta del tipo di campionamento dipende dalle valutazioni che il revisore ha fatto del sistema di controlli interni e dei rischi connessi.

Nel **campionamento statistico**, il revisore utilizza particolari formule matematiche per ottenere le dimensioni di un insieme di unità statistiche (campione) rappresentative dell'intera popolazione in base a parametri da lui stabiliti.

Nel **campionamento non statistico**, il revisore basa la determinazione del campione sul suo giudizio professionale, valutando, alla luce della propria esperienza professionale, le caratteristiche della popolazione, l'affidabilità dei controlli interni e i rischi.

Di seguito vengono fornite alcune definizioni utili ai fini della trattazione:

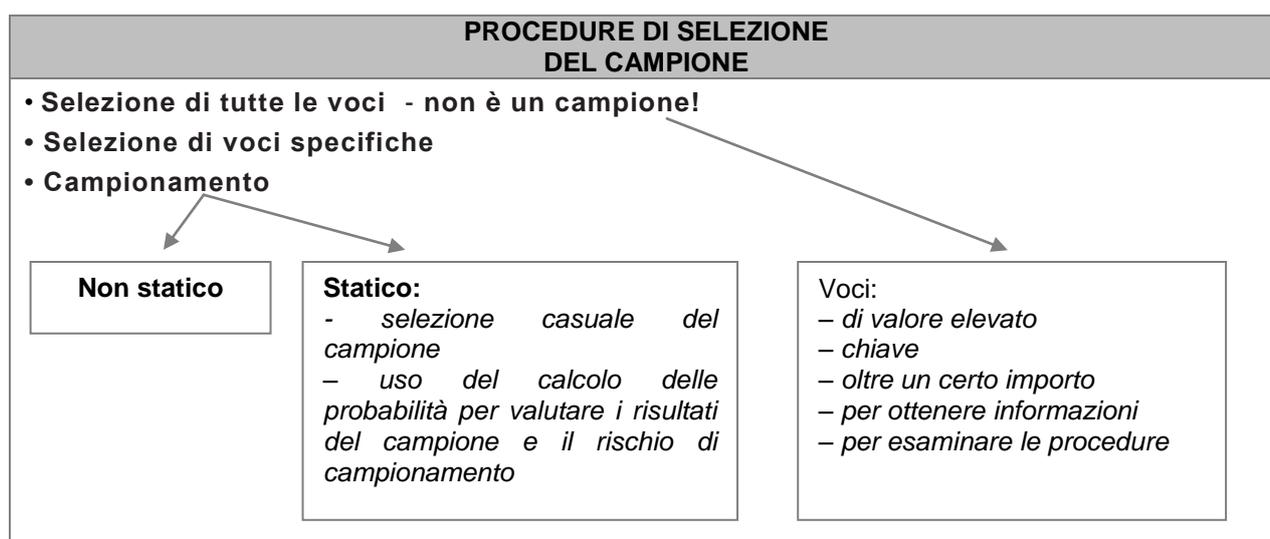
- per "**campionamento**" si intende l'applicazione di procedure di revisione su un numero di voci inferiore alla totalità delle voci che compongono il saldo di un conto o una classe di operazioni in modo tale che tutte le voci abbiano una probabilità di essere selezionate. Ciò consente al revisore di 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;
- per "**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;
- per "**rischio di campionamento**" si intende la 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. In termini matematici tali rischi sono denominati livelli di affidabilità. Esistono due diversi tipi di rischio nel campionamento:
 - 1) il primo rischio è che il revisore concluda, nel caso di procedure di conformità, che il rischio di controllo sia inferiore rispetto a quello realmente esistente, ovvero, in caso di procedure di validità, che non esista un errore rilevante laddove, invece, esso esiste. Questo tipo di rischio ha effetti sull'efficacia della revisione e può, verosimilmente, condurre ad un giudizio errato sul bilancio;
 - 2) il secondo rischio è che il revisore concluda, nel caso di procedure di conformità, che il rischio sia superiore rispetto a quello realmente esistente, ovvero, nel caso di

procedure di validità, che esista 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 corrette¹;

- per **“rischio non dipendente dal campionamento”** si intende il rischio che deriva da fattori che inducono il revisore a giungere a conclusioni errate per motivi indipendenti dalle dimensioni del campione selezionato. Ad esempio, considerato che la maggior parte degli elementi probativi ha natura più persuasiva che conclusiva, il professionista potrebbe utilizzare procedure di revisione non appropriate, o potrebbe interpretare non correttamente i risultati delle stesse e non riconoscere un errore.

I TERMINI PIÙ COMUNI DA DEFINIRE	
<ul style="list-style-type: none"> • Campionamento di revisione • Errore nel campione • Errore accettabile • Errore inusuale • Popolazione 	<ul style="list-style-type: none"> • Rischio di campionamento • Rischio non dipendente dal campionamento • Unità di campionamento • Campionamento statistico • Stratificazione

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 potrebbe non trovare alcun errore nel campione selezionato e concludere che il rischio di controllo sia basso, mentre invece il tasso di errore nella popolazione è, in realtà, assai elevato (rischio di campionamento), d'altro lato possono anche essere presenti all'interno del campione errori che il professionista non riesce per nulla ad identificare (rischio non dipendente dal campionamento).



¹ Si veda il Principio di revisione n. 530 – *Campionamento di revisione*.

Nella definizione delle procedure di revisione, si devono individuare metodi appropriati per selezionare le voci da sottoporre ad esame. I metodi utilizzabili sono:

- la selezione di tutte le voci (esame al 100%);
- la selezione di voci specifiche;
- il campionamento.

La decisione dell'approccio da utilizzare dipende dalle circostanze specifiche. In certi casi può essere appropriato applicare un metodo, in altri una combinazione dei diversi metodi sopra elencati. La decisione è adottata considerando il rischio di revisione e l'efficienza della revisione. Ci si deve, in ogni caso, accertare che le metodologie utilizzate siano quelle più efficaci per ottenere elementi probativi sufficienti e appropriati per soddisfare gli obiettivi delle verifiche che devono svolgere.

• **La selezione di tutte le voci**

Il revisore può decidere che sia 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 avvenga in 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.

Ad esempio, se il sistema di controllo interno dell'area interessi passivi bancari fosse molto carente, sarebbe opportuno controllarli tutti partendo dagli estratti conto inviati dalle banche stesse.

• **La selezione di voci specifiche**

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 proprio giudizio, è soggetta al rischio non dipendente dal campionamento.

Ad esempio, si concentra l'attenzione nelle verifiche dei ricavi sulle fatture emesse a favore di San Marino perché ritenute ad elevato rischio fiscale.

• Le voci specifiche selezionate.

Esse possono includere:

- **voci di valore elevato o voci chiave.** Si può decidere di selezionare voci specifiche nell'ambito di una popolazione in quanto esse sono di valore elevato 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.** Si può decidere di esaminare voci i cui valori eccedono un certo importo, per 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.** Si possono esaminare voci per 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 per determinare l'effettivo funzionamento di una particolare procedura.

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 infatti essere estesi all'intera popolazione per cui è necessario valutare la necessità di ottenere appropriati elementi probativi sulla parte rimanente della popolazione, quando fosse significativa.

La decisione sull'utilizzo del metodo del campionamento statistico o del metodo del campionamento non statistico dipende dal giudizio professionale del revisore e riguarda il modo migliore che si ritiene di adottare nel caso specifico per ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi.

Nell'applicare il metodo di campionamento statistico, la dimensione del campione può essere determinata utilizzando sia il calcolo delle probabilità sia il proprio giudizio professionale. La dimensione del campione non è mai un criterio valido di distinzione tra metodo statistico e non statistico.

Spesso, anche se il metodo adottato non ha i requisiti per essere considerato un campionamento statistico, sono utilizzati alcuni dei suoi elementi quali, ad esempio, la selezione casuale attraverso numeri generati casualmente dal computer.

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.

• **La determinazione del campione**

Vediamo ora come procedere nel selezionare un campione di elementi probativi ai fini della verifica. Per determinare un campione affidabile, si devono considerare gli obiettivi della verifica e le caratteristiche della popolazione da cui è estratto il campione selezionato.

Gli obiettivi della verifica e la combinazione delle procedure di revisione più adatte per conseguirli devono essere ben chiari. Ad esempio, si desidera verificare che tutti i movimenti bancari siano correttamente registrati nel corretto periodo di competenza. Se gli obiettivi sono ben chiari allora si passa agli altri aspetti.

PER DETERMINARE UN CAMPIONE È NECESSARIO ...
<ul style="list-style-type: none"> • conoscere esattamente gli obiettivi da raggiungere • identificare a priori cosa rappresenta un "errore" rispetto a quell'obiettivo • identificare l'errore accettabile • stimare preliminarmente l'errore previsto • accertare che la popolazione del campione sia appropriata e completa • decidere se sia opportuno stratificare il campione

Il prossimo aspetto riguarda la valutazione di quali condizioni possano essere considerate come un "errore" *in relazione agli obiettivi della verifica*.

Nel caso precedente, un errore sarebbe costituito dalla registrazione di un versamento bancario effettuato in un mese diverso da quello in cui fu registrato, perché non è osservato il criterio della competenza temporale.

Una chiara comprensione di ciò che è "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, consideriamo che in una procedura di validità finalizzata alla verifica dell'esistenza di crediti, ad esempio la richiesta di conferma, i pagamenti effettuati dal cliente prima della data di conferma ma ricevuti dopo tale data, non sono considerati un "errore" in quanto lo scopo **non** è la verifica della registrazione nel corretto periodo di competenza, ma in questo caso l'esistenza del credito stesso. Non è corretto, quindi, nella valutazione dei risultati del campione, considerare quanto sopra illustrato come un "errore", 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.

FACCIAMO UN ESEMPIO	
OBIETTIVO	<ul style="list-style-type: none"> • Gli stipendi dei dipendenti sono inclusi in bilancio GEOX rispettando il principio della competenza?
ERRORE	<ul style="list-style-type: none"> • Un errore sarebbe, ad esempio, trovare in gennaio stipendi di dicembre dell'esercizio precedente
ERRORE ACCETTABILE	<ul style="list-style-type: none"> • Minimo, basandosi su un sistema di controllo che

	deve funzionare per ogni valore
--	---------------------------------

FACCIAMO UN ESEMPIO (segue)	
ERRORE ACCETTABILE	• 1% del totale, valore minimo, basandosi su un sistema di controllo che deve funzionare per ogni valore
POPOLAZIONE	• Tutti i dipendenti dal 1/1 al 31/12/2009 (è completo il file da cui facciamo la selezione?)
UNITÀ DI CAMPIONAMENTO	• Un foglio paga di un mese dell'esercizio di un dipendente
STRATIFICA. DEL CAMPIONE	• Da valutare se suddividerlo per: operai, impiegati, dirigenti

Nelle procedure di conformità, si effettua generalmente una valutazione preliminare della probabilità (espressa in percentuale) degli errori che si prevede di rilevare nella popolazione da esaminare e del livello del rischio di controllo (tasso di errore). Questa valutazione è basata sulla conoscenza già acquisita in precedenza o sull'esame di un limitato numero di voci estratte dalla popolazione. Vedi sopra un esempio relativo alla verifica con il metodo del campionamento del costo del lavoro dell'Impresa XYZ incluso nel bilancio chiuso al 31 dicembre 20X0.

Analogamente, per le procedure di validità, si effettua una valutazione preliminare dell'ammontare dei possibili errori previsti nella popolazione. Tali valutazioni preliminari sono utili per la definizione del campione e per la determinazione della relativa dimensione. Ad esempio, se si ritiene il tasso di errore stimato sia molto alto, non sarà il caso di svolgere le procedure di conformità in quanto inutili perché il sistema non garantisce l'affidabilità dei dati espressi. Nello svolgimento delle procedure di validità, comunque, se il valore stimato degli errori è alto, sarebbe più corretto effettuare un esame al 100% dell'intera popolazione o utilizzare un campione di dimensioni elevate ad esempio l'80% delle voci.

• **Le caratteristiche del campione**

Una volta determinata la dimensione del campione, è importante accertarsi che la popolazione sia:

- **appropriata:** in relazione agli obiettivi della procedura di campionamento, incluse le considerazioni sull'orientamento della verifica da svolgere. Ad esempio, se l'obiettivo di verifica fosse di accertare l'eventuale "sovra-valutazione" dei debiti, la popolazione potrebbe essere costituita dall'elenco di tutti i debiti. Se invece la verifica è per accertare l'eventuale "sotto-valutazione", 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 “sotto-valutazione” dei debiti;

- **completa**: ad esempio, se si intendono selezionare i giustificativi di pagamento da un archivio, non possono essere tratte conclusioni sui giustificativi del periodo, a meno che non si accerti prima che tutti i giustificativi siano stati effettivamente inclusi in tale archivio. Se si intende utilizzare il campione per trarre conclusioni circa l’operatività nel corso del periodo in esame dei sistemi contabili e di controllo interno, la popolazione deve necessariamente includere tutte le voci significative dell’intero periodo. Un diverso approccio potrebbe essere quello di stratificare la popolazione e utilizzare il campionamento solo 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.

• **La stratificazione della popolazione**

Stratificare la popolazione può migliorare l’efficacia del lavoro di revisione, con la suddivisione in sotto popolazioni aventi caratteristiche simili o specifiche.

L’obiettivo della stratificazione è di ridurre la variabilità delle voci all’interno di ciascuno strato e 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. Nello svolgere 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 a cui viene associato un rischio di errore più elevato; ad esempio, quando nella verifica della valutazione dei crediti, i saldi possono essere stratificati per anzianità. 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.

Per trarre conclusioni sull’intera popolazione, si 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. Si può decidere di esaminare un campione di queste voci. In tal caso si valutano i risultati di tale campione e si raggiunge una conclusione sul 90% del valore. Sul residuo 10% della popolazione, si può utilizzare un ulteriore campione o altri modi per ottenere elementi probativi, o considerare tale parte non rilevante.

• La dimensione del campione

Per determinare la dimensione del campione, si deve valutare se il rischio di campionamento è ridotto ad un livello sufficientemente basso e accettabile.

La dimensione del campione è influenzata dal livello di rischio di campionamento che si intende accettare. Più basso è il rischio che si intende accettare, maggiore sarà la dimensione del campione. In altre parole, se ad esempio si vuole essere sicuri al 99% che tutte le fatture di vendita siano registrate nel corretto periodo di competenza (obiettivo della verifica), significa che si è disposti ad accettare un rischio di errore solo dell'1%; in questo caso la dimensione del campione sarà più elevata (bisognerà verificare almeno 150 fatture, ad esempio) che con una percentuale di rischio accettato maggiore (5% di errore).

La dimensione del campione può essere determinata applicando una formula statistica o con il giudizio professionale applicato obiettivamente alla circostanza.

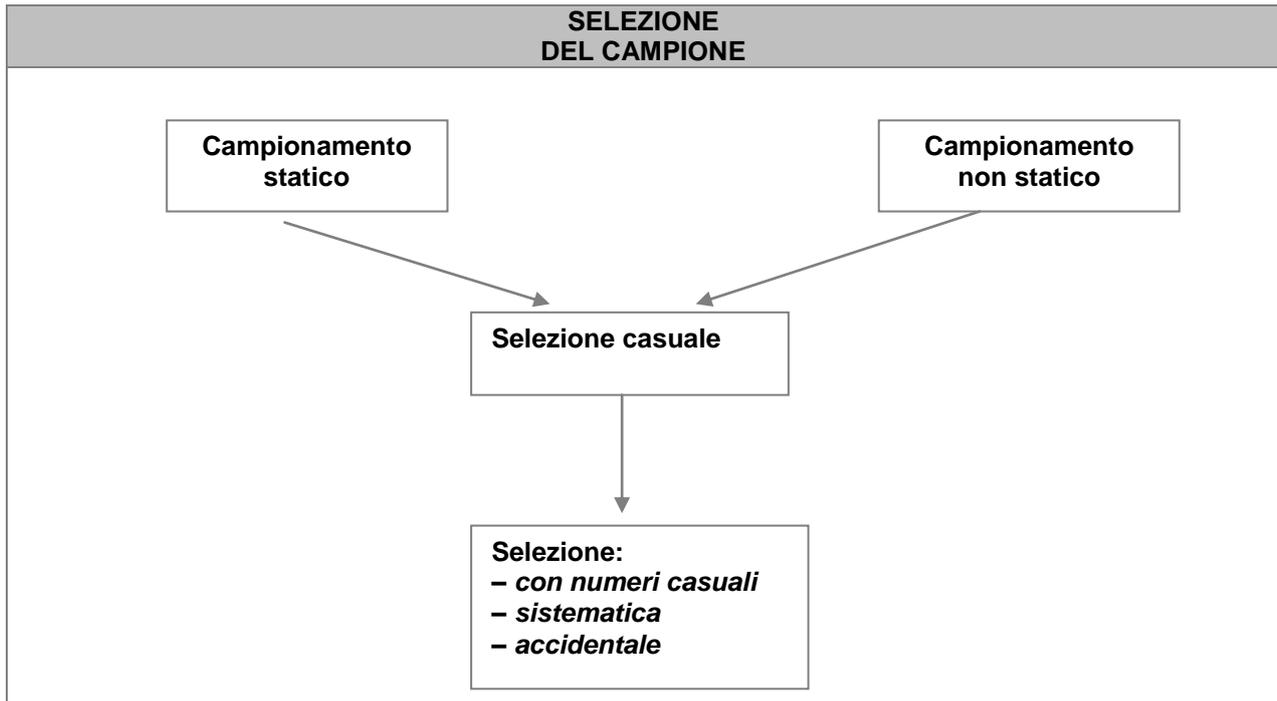
Nelle procedure di validità, in particolare se si effettua una verifica per accertare l'eventuale "sovrastima" di una voce, è spesso efficace scegliere come unità di campionamento la singola unità monetaria (ad es. 1 euro) che compone un saldo di un conto o una classe di operazioni. Una volta selezionate le singole unità monetarie nell'ambito della popolazione (ad esempio, il saldo crediti), si esaminano le voci specifiche (ad esempio, i saldi individuali) che contengono tali unità monetarie cumulate.

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 più ridotte.

Questa modalità è comunemente utilizzata con il metodo sistematico della selezione del campione per raggiungere la massima efficacia quando la selezione viene effettuata da un archivio dati computerizzato.

• La selezione del campione

Bisogna selezionare le voci del campione in modo tale che tutte le unità all'interno della popolazione abbiano la stessa probabilità di essere selezionate. Il campionamento statistico richiede che le voci del campione siano selezionate in modo casuale partendo da un numero casuale (statisticamente determinato) in modo che 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, abbiamo già detto che il revisore utilizza il proprio giudizio professionale per la selezione delle voci. Poiché lo scopo del campionamento è di trarre conclusioni sull'intera popolazione, si cerca di selezionare un campione rappresentativo, scegliendo voci che abbiano caratteristiche tipiche della popolazione, senza selezione in base ai propri pregiudizi.

I principali metodi di selezione dei campioni sono:

- utilizzo di un *generatore computerizzato di numeri casuali* o di tavole di numeri casuali;
- *selezione sistematica*, in cui il numero delle unità di campionamento comprese nella popolazione è diviso sulla base della dimensione del campione per 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 realmente casuale nel caso in cui esso sia determinato con 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;
- *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 per assicurare che tutte le voci della popolazione abbiano una probabilità di essere selezionate. La selezione accidentale non si applica in caso di 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 può essere una procedura di revisione appropriata, raramente rappresenta una tecnica appropriata di selezione del campione, soprattutto nel caso in cui si intenda estrapolare valide conclusioni sull’intera popolazione basate sul campione.

Per ciascuna voce selezionata, bisogna svolgere procedure di revisione adeguate ai particolari obiettivi della verifica. Qualora una voce selezionata non sia adatta all’applicazione della procedura, la procedura è normalmente svolta su una voce sostitutiva. Ad esempio, può essere selezionato un assegno annullato per verificare l’evidenza dell’autorizzazione al pagamento. Se si assicura che l’assegno è stato correttamente annullato e, quindi, non costituisce un errore, è scelta ed esaminata una altra voce sostitutiva. Talvolta, non si è in grado di applicare le procedure di revisione previste 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, in genere si considera che tale voce rappresenta un “errore”.

Vediamo un esempio.

ESEMPIO

- OBIETTIVO: Verificare che i ricavi del supermercato ABC siano correttamente registrati nel periodo di competenza
- ERRORE: Trovare ricavi non di competenza
- ERRORE ACCETTABILE: 0,5% dell’importo totale dei ricavi dell’esercizio
- POPOLAZIONE: n. 1.250.000 fatture/scontrini in un anno di importo non superiore ad e 1.000 c.u.
- FATTURATO ANNUO: e 8.450.000
- AFFIDABILITÀ RICHIESTA: 98% dei ricavi
- ERRORE ATTESO: 1 %
- AMPIEZZA DEL CAMPIONE: *(in base ai parametri richiesti)*: 50 casi
- UNITÀ CAMPIONAMENTO: una fattura /scontrino
- STRATIFICAZ. CAMPIONE: NO, perché siamo in un unico supermercato
- METODO DI SELEZIONE: Campionamento statistico
- RISULTATO: Errore riscontrato nel campione selezionato: **0,6%**

• Cause e natura di possibili errori

Al termine delle verifiche svolte, si devono 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. Nello svolgimento delle procedure di conformità, si è principalmente interessati 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, si devono altresì considerare altri fattori, quali:

- l'effetto diretto degli errori identificati sul bilancio;
- l'efficacia dei sistemi contabili e di controllo interno ed il loro effetto sull'approccio della revisione se, ad esempio, gli errori derivino dalla omissione di un controllo interno da parte della direzione aziendale.

Nell'analisi degli errori riscontrati, si 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, si 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 potrebbe essere il sintomo di una possibile frode.

A volte si può considerare un errore come derivante da un evento isolato non ripetibile al di fuori di circostanze specifiche ed identificabili e che quindi non deve essere considerato come rappresentativo di altri errori nella popolazione (errore inusuale). Per considerare inusuale un errore, si deve avere un alto livello di certezza che tale errore non sia rappresentativo della popolazione, cosa che si acquisisce svolgendo verifiche aggiuntive.

Tale lavoro, la cui entità dipende dalle circostanze specifiche, deve essere comunque adeguato a fornire 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 si è verificato una sola volta nell'arco del periodo in esame. In questo caso, si valutano le conseguenze del guasto, esaminando ad esempio le operazioni svolte in quella data, e considerando 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, si deve accertare se, per le altre aree, sia stata utilizzata la formula corretta.

In caso di procedure di validità, si devono 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. Lo scopo di proiettare l'errore complessivo sulla popolazione è di ottenere un effetto 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.

Quando un errore è stato riconosciuto come un "errore inusuale", 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, per valutare il possibile effetto di tali errori sul saldo totale di bilancio o sulla classe di operazioni.

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 e lo scopo delle procedure di conformità è diverso.

Nel caso di procedure di conformità, un tasso inaspettatamente alto di errori nel campione può condurre ad un aumento del livello stimato di rischio di controllo, a meno che non si ottengano ulteriori elementi probativi a sostegno della valutazione inizialmente fatta.

Nel caso delle procedure di validità, un errore di entità inaspettatamente elevata nel campione può far ritenere che una posta di bilancio o una classe di operazioni siano significativamente inesatte.

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, si riconosce che esiste il rischio che la scelta di un campione diverso potrebbe condurre ad una migliore stima dell'errore, e quest'ultima potrebbe eccedere la soglia dell'errore accettabile. Prendere in considerazione i risultati di altre procedure di revisione aiuta a valutare questo rischio, mentre l'acquisizione di ulteriori elementi probativi può ridurlo.

Se la valutazione dei risultati del campionamento indica che la valutazione preliminare delle caratteristiche rilevanti della popolazione debba essere rivista, si può:

- chiedere alla Direzione aziendale di indagare sugli errori individuati e sulla possibilità di esistenza di ulteriori errori ed apportare le dovute rettifiche;
- modificare le procedure di revisione pianificate. Ad esempio, nel caso di una procedura di conformità, si potrebbe estendere la dimensione del campione, effettuare un controllo alternativo o modificare le relative procedure di validità; e/o considerare l'effetto sul proprio giudizio di revisione.

Di norma, nelle piccole e medie imprese le popolazioni sono di dimensioni ridotte e questo potrebbe rendere fattibile il controllo del:

- 100% della popolazione o
- 100% di qualche area della popolazione, per esempio, tutti gli elementi che superano un determinato importo, applicando le procedure di analisi comparativa al saldo della popolazione, qualora sia significativo.

Di seguito, si riportano due tabelle ove sono indicati i fattori che influenzano la dimensione del campione nelle procedure di conformità e nelle procedure di validità.

FATTORI CHE INFLUENZANO LA DIMENSIONE DEL CAMPIONE PER LE PROCEDURE DI CONFORMITÀ

Fattore	Effetto sulla dimensione
Un aumento dell'affidabilità dei sistemi contabile e di controllo interno attesa dal revisore porta ad un	Aumento del campione

Un aumento del tasso di scostamento dalla prescritta procedura di controllo che il revisore è disposto ad accettare porta ad una	Diminuzione del campione
Un aumento del tasso di scostamento dalla prescritta procedura di controllo che il revisore si aspetta di riscontrare nella popolazione porta ad un	Aumento del campione

Fattore	Effetto sulla dimensione del campione
Un aumento del livello di affidabilità richiesto dal revisore (o, di converso, una diminuzione del rischio, che il revisore intende accettare, di trarre conclusioni erronee sul rischio di controllo valutandolo più basso rispetto a quello effettivo porta ad un	Aumento del campione
Un aumento del numero delle unità di campionamento nella popolazione porta ad un	Effetto trascurabile

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

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