

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 530

CAMPIONAMENTO DI REVISIONE

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2022 o successivamente)

Indice

	Paragrafo
Introduzione	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)	1-2
Data di entrata in vigore	3
Obiettivo	4
Definizioni	5
Regole	
Definizione del campione, dimensione e selezione degli elementi da verificare	6-8
Svolgimento delle procedure di revisione	9-11
Natura e causa delle deviazioni e degli errori	12-13
Proiezione degli errori	14
Valutazione dei risultati del campionamento di revisione	15
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
Definizioni	A1-A3
Definizione del campione, dimensione e selezione degli elementi da verificare	A4-A13
Svolgimento delle procedure di revisione	A14-A16
Natura e causa delle deviazioni e degli errori	A17
Proiezione degli errori	A18-A20
Valutazione dei risultati del campionamento di revisione	A21-A23
Appendice 1: Stratificazione e selezione ponderata per il valore	
Appendice 2: Esempi di fattori che influenzano la dimensione del campione per le procedure di conformità	
Appendice 3: Esempi di fattori che influenzano la dimensione del campione nelle verifiche di dettaglio	
Appendice 4: Metodi di selezione del campione	

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 530 “Campionamento di revisione” deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)”.

I principi ISA Italia - ad eccezione dei principi di revisione (SA Italia) n. 250B, (SA Italia) n. 700B e (SA Italia) n. 720B - e l'ISQC Italia 1 rappresentano i principi ISA e l'ISQC 1 emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board, tradotti in lingua italiana, con l'autorizzazione dell'International Federation of Accountants, dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi, dell'INRL e Consob e successivamente integrati con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ordinamento italiano in conformità al documento “A Guide for National Standard Setters that Adopt IAASB's International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modifications”. La riproduzione è consentita in Italia per finalità non commerciali. I diritti, inclusi i diritti di autore, sono riservati al di fuori dell'Italia. Il testo approvato degli ISA e dell'ISQC1 è quello pubblicato in inglese dall'IFAC. L'IFAC non assume responsabilità in ordine alla traduzione ovvero in ordine a pretese derivanti dal testo tradotto. Per ulteriori informazioni o richieste di pubblicazioni per finalità commerciale, si prega di rivolgersi all'IFAC tramite il seguente indirizzo: permissions@ifac.org.

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)

1. Il presente principio di revisione si applica quando, nello svolgimento di procedure di revisione, il revisore decide di utilizzare il campionamento di revisione. Esso tratta dell'utilizzo da parte del revisore del campionamento statistico e non statistico nella definizione e nella selezione del campione di revisione, nello svolgimento di procedure di conformità e di verifiche di dettaglio, e nella valutazione dei risultati tratti dal campione.
2. Il presente principio di revisione integra il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500¹, che tratta della responsabilità del revisore nel definire e svolgere le procedure di revisione per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati che gli consentano di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500 fornisce linee guida sui metodi a disposizione del revisore per la selezione delle voci (nel seguito del presente principio "elementi") da sottoporre a verifica; il campionamento di revisione rappresenta uno di tali metodi di selezione.

Data di entrata in vigore

3. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2022 o successivamente.

Obiettivo

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.

Definizioni

5. Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:
 - a) Campionamento di revisione (campionamento) – L'applicazione delle procedure di revisione su una percentuale inferiore al 100% degli elementi che costituiscono una popolazione rilevante ai fini della revisione contabile, in modo che tutte le unità di campionamento abbiano una possibilità di essere selezionate così da fornire al revisore elementi ragionevoli in base ai quali trarre le proprie conclusioni sull'intera popolazione.
 - b) Popolazione – L'insieme completo dei dati da cui è selezionato un campione e sul quale il revisore intende trarre le proprie conclusioni.
 - c) Rischio di campionamento – Il rischio che le conclusioni del revisore, sulla base di un campione, possano essere diverse da quelle che si sarebbero raggiunte se l'intera popolazione fosse stata sottoposta alla stessa procedura di revisione. Il rischio di campionamento può portare a due tipologie di conclusioni errate:
 - i) nel caso di una procedura di conformità, che i controlli siano più efficaci di quanto sono realmente, oppure, nel caso di una verifica di dettaglio, che non esista un errore significativo laddove, invece, esso è presente. Il revisore si preoccupa principalmente di

¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, *Elementi probativi*.

questa tipologia di conclusione errata, poiché influenza l'efficacia della revisione contabile ed è più probabile che porti ad un giudizio di revisione inappropriato;

- ii) nel caso di una procedura di conformità, che i controlli siano meno efficaci di quanto sono realmente, oppure, nel caso di una verifica di dettaglio, che esista un errore significativo laddove, invece, esso non è presente. Questa tipologia di conclusione errata incide sull'efficienza della revisione contabile in quanto spesso conduce allo svolgimento di lavoro aggiuntivo al fine di stabilire che le conclusioni inizialmente raggiunte non erano corrette.
- d) Rischio non dipendente dal campionamento – Il rischio che il revisore giunga ad una conclusione errata per ragioni non connesse al rischio di campionamento. (Rif.: Par. A1)
 - e) Anomalia – Un errore o una deviazione che, in modo dimostrabile, non è rappresentativo di errori o deviazioni in una popolazione.
 - f) Unità di campionamento – I singoli elementi che costituiscono una popolazione. (Rif.: Par. A2)
 - g) Campionamento statistico – Un approccio di campionamento con le seguenti caratteristiche:
 - i) selezione casuale degli elementi del campione;
 - ii) utilizzo del calcolo delle probabilità per valutare i risultati del campione, ivi inclusa la determinazione del rischio di campionamento.

Un approccio di campionamento che non abbia le caratteristiche evidenziate ai precedenti punti i) e ii) è considerato un campionamento non statistico.

- h) Stratificazione – Il processo attraverso il quale una popolazione viene suddivisa in sotto popolazioni, ciascuna delle quali rappresenta un gruppo di unità di campionamento con caratteristiche analoghe (spesso valori monetari).
- i) Errore accettabile – Un importo monetario stabilito dal revisore rispetto al quale egli cerca di acquisire un appropriato livello di sicurezza sul fatto che tale importo stabilito dal revisore non sia superato dall'errore effettivo nella popolazione. (Rif.: Par. A3)
- j) Grado di deviazione accettabile – Un grado di deviazione dalle prescritte procedure di controllo interno stabilito dal revisore, rispetto al quale egli cerca di acquisire un appropriato livello di sicurezza sul fatto che tale grado di deviazione non sia superato dal grado di deviazione effettivo nella popolazione.

Regole

Definizione del campione, dimensione e selezione degli elementi da verificare

- 6. Nel definire un campione di revisione, il revisore deve considerare lo scopo della procedura di revisione e le caratteristiche della popolazione da cui verrà estratto il campione. (Rif.: Parr. A4-A9)
- 7. Il revisore deve determinare una dimensione del campione sufficiente a ridurre il rischio di campionamento ad un livello accettabilmente basso. (Rif.: Parr. A10-A11)
- 8. Il revisore deve selezionare gli elementi per il campione in modo che ciascuna unità di campionamento all'interno della popolazione abbia una possibilità di essere selezionata. (Rif.: Parr. A12-A13)

Svolgimento delle procedure di revisione

9. Il revisore deve svolgere, su ciascun elemento selezionato, procedure di revisione appropriate per lo scopo.
10. Qualora la procedura di revisione non sia applicabile all'elemento selezionato, il revisore deve svolgere la procedura su un elemento sostitutivo. (Rif.: Par. A14)
11. Qualora il revisore non sia in grado di applicare le procedure di revisione definite, ovvero adeguate procedure alternative, ad un elemento selezionato, egli deve considerare quell'elemento come una deviazione dal controllo prescritto, nel caso di procedure di conformità, o come un errore, nel caso di verifiche di dettaglio. (Rif.: Parr. A15-A16)

Natura e causa delle deviazioni e degli errori

12. Il revisore deve indagare sulla natura e sulla causa delle deviazioni o degli errori identificati, e valutarne il possibile effetto sullo scopo della procedura di revisione e su altre aree della revisione contabile. (Rif.: Par. A17)
13. Nelle circostanze estremamente rare in cui il revisore considera un errore o una deviazione riscontrati in un campione come un'anomalia, egli deve acquisire un elevato grado di certezza che tale errore o deviazione non sia rappresentativo della popolazione. Il revisore deve acquisire tale grado di certezza svolgendo ulteriori procedure di revisione al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati che l'errore o la deviazione non influenzino la parte rimanente della popolazione.

Proiezione degli errori

14. Per le verifiche di dettaglio, il revisore deve effettuare una proiezione degli errori riscontrati nel campione sulla popolazione. (Rif.: Parr. A18-A20)

Valutazione dei risultati del campionamento di revisione

15. Il revisore deve valutare:
 - a) i risultati del campione; (Rif.: Parr. A21-A22)
 - b) se l'utilizzo del campionamento di revisione abbia fornito elementi ragionevoli su cui basare le conclusioni sulla popolazione sottoposta a verifica. (Rif.: Par. A23)

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Definizioni

Rischio non dipendente dal campionamento (Rif.: Par. 5 d)

- A1. Rischi non dipendenti dal campionamento includono, ad esempio, l'utilizzo di procedure di revisione non appropriate, una non corretta interpretazione degli elementi probativi ed il mancato riconoscimento di un errore o di una deviazione.

Unità di campionamento (Rif.: Par. 5 f)

- A2. Le unità di campionamento possono essere unità fisiche (per esempio, gli assegni elencati nelle distinte di versamento, le registrazioni di accredito negli estratti conto bancari, le fatture di vendita o i saldi dei debitori) o unità monetarie.

Errore accettabile (Rif.: Par. 5 i)

A3. 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. 320.²L'errore accettabile può essere lo stesso importo o un importo inferiore alla significatività operativa per la revisione.

Definizione del campione, dimensione e selezione degli elementi da verificare

Definizione del campione (Rif.: Par. 6)

- A4. Il campionamento di revisione consente al revisore di acquisire e valutare elementi probativi relativi ad alcune caratteristiche degli elementi selezionati al fine di permettere al revisore di formarsi una conclusione sulla popolazione dalla quale il campione è estratto, o di aiutarlo nel formarsi tale conclusione. Il campionamento di revisione può essere applicato utilizzando sia un approccio statistico che un approccio non statistico di campionamento.
- A5. Nel definire un campione di revisione, il revisore considera anche lo scopo specifico da raggiungere e la combinazione di procedure di revisione che è probabile realizzino nel modo migliore tale scopo. La considerazione della natura degli elementi probativi ricercati e delle condizioni di possibili deviazioni o errori, o di altre caratteristiche relative a tali elementi probativi, aiuterà il revisore a stabilire ciò che costituisce una deviazione o un errore e la popolazione da utilizzare per il campionamento. Al fine di adempiere alla regola di cui al paragrafo 10 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, il revisore, nell'effettuare il campionamento di revisione, svolge procedure di revisione per acquisire elementi probativi sulla completezza della popolazione da cui il campione di revisione è estratto.
- A6. La considerazione da parte del revisore dello scopo della procedura di revisione, come richiesto al paragrafo 6, implica una comprensione chiara di ciò che costituisce una deviazione o un errore in modo che tutte, e unicamente, quelle condizioni rilevanti per lo scopo della procedura di revisione siano incluse nella valutazione delle deviazioni o nella proiezione degli errori. Ad esempio, in una verifica di dettaglio sull'esistenza di crediti, quale ad esempio la richiesta di conferma, i pagamenti effettuati dal cliente prima della data di conferma, ma ricevuti subito dopo quella data, non sono considerati un errore. Inoltre, errate imputazioni fra i saldi dei clienti non inficiano il saldo totale della voce crediti. Pertanto, può non essere appropriato considerare tale circostanza un errore nella valutazione dei risultati del campione di tale particolare procedura di revisione, anche se può avere un effetto importante su altre aree della revisione contabile, quali ad esempio la valutazione del rischio di frode o l'adeguatezza dell'accantonamento al fondo svalutazione crediti.
- A7. Nel considerare le caratteristiche di una popolazione, per le procedure di conformità, il revisore effettua una valutazione del grado di deviazione atteso sulla base della sua comprensione dei controlli o dell'esame di un numero limitato di elementi estratti dalla popolazione. Tale valutazione viene effettuata per definire un campione di revisione e per determinarne la dimensione.
- A8. Nel considerare le caratteristiche della popolazione dalla quale si estrarrà il campione, il revisore può stabilire che è appropriata una stratificazione ovvero una selezione ponderata per il valore. L'Appendice 1 approfondisce ulteriormente la stratificazione e la selezione ponderata per il valore.

² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, *Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile*, paragrafo 9.

A9. La decisione se utilizzare un approccio di campionamento statistico ovvero non statistico dipende dal giudizio professionale del revisore; tuttavia, la dimensione del campione non è un valido criterio di distinzione tra approccio statistico e non statistico.

Dimensione del campione (Rif.: Par. 7)

A10. Il livello di rischio di campionamento che il revisore è disposto ad accettare influisce sulla dimensione del campione richiesta. Quanto minore è il rischio che il revisore è disposto ad accettare, tanto maggiore dovrà essere la dimensione del campione.

A11. La dimensione del campione può essere determinata mediante l'applicazione di una formula statistica o mediante l'esercizio del giudizio professionale. Le Appendici 2 e 3 indicano le influenze che diversi fattori hanno tipicamente nella determinazione della dimensione del campione. Qualora le circostanze siano analoghe, l'effetto sulla dimensione del campione di fattori quali quelli identificati nelle Appendici 2 e 3 saranno analoghi indipendentemente dal fatto che sia scelto un approccio di tipo statistico o non statistico.

Selezione degli elementi da verificare (Rif.: Par. 8)

A12. Con il campionamento statistico, gli elementi del campione sono selezionati in modo che ciascuna unità di campionamento abbia una probabilità definita di essere selezionata. Con il campionamento non statistico, per selezionare gli elementi del campione è utilizzato il giudizio professionale. Poiché lo scopo del campionamento è di fornire elementi ragionevoli al revisore in base ai quali trarre conclusioni sulla popolazione dalla quale il campione viene selezionato, è importante che il revisore selezioni un campione rappresentativo, in modo da evitare distorsioni, scegliendo elementi del campione che abbiano caratteristiche tipiche della popolazione.

A13. I metodi principali per la selezione dei campioni sono l'utilizzo della selezione casuale, della selezione sistematica e della selezione accidentale. Ciascuno di questi metodi è trattato nell'Appendice 4.

Svolgimento delle procedure di revisione (Rif.: Parr. 10-11)

A14. Un esempio di quando si renda necessario svolgere la procedura di revisione su un elemento sostitutivo è rappresentato dal caso in cui, nel verificare l'evidenza dell'autorizzazione al pagamento, venga selezionato un assegno annullato. Se il revisore si assicura che l'assegno sia stato correttamente annullato e, quindi, non costituisca una deviazione, viene esaminato un elemento sostitutivo selezionato in modo appropriato.

A15. Il revisore non è in grado di applicare le procedure di revisione definite ad un elemento selezionato ad esempio nel caso in cui la documentazione relativa a quell'elemento sia andata persa.

A16. Una procedura alternativa adeguata, nel caso in cui non sia stata ricevuta alcuna risposta ad una richiesta di conferma positiva, potrebbe essere ad esempio l'esame degli incassi successivi insieme all'evidenza della loro fonte e degli elementi che tali incassi vanno a regolare.

Natura e causa delle deviazioni e degli errori (Rif.: Par. 12)

A17. Nell'analisi delle deviazioni e degli errori identificati, il revisore può osservare che molti di essi hanno caratteristiche comuni, ad esempio, il tipo di operazione, la linea di prodotto, il luogo o il periodo in cui si sono manifestati. In tali circostanze, il revisore può decidere di identificare tutti gli elementi nella popolazione che hanno quella caratteristica comune ed estendere le procedure di revisione a tali elementi. Tali deviazioni o errori, inoltre, possono essere intenzionali e indicare la possibilità di frode.

Proiezione degli errori (Rif.: Par. 14)

A18. 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.

- A19. Qualora un errore sia stato riconosciuto come un'anomalia, esso può essere escluso dalla proiezione degli errori sulla popolazione. Tuttavia, l'effetto di un simile errore, se non corretto, necessita comunque di essere considerato in aggiunta alla proiezione degli altri errori non anomali.
- A20. 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. 330³ fornisce linee guida nei casi in cui siano individuate deviazioni dai controlli sui quali il revisore intende fare affidamento.

Valutazione dei risultati del campionamento di revisione (Rif.: Par. 15)

- A21. Nel caso delle procedure di conformità, un grado di deviazione del campione inaspettatamente elevato può portare ad un aumento del rischio identificato e valutato di errori significativi, a meno che non si acquisiscano ulteriori elementi probativi a supporto della valutazione iniziale. Nel caso delle verifiche di dettaglio, un errore di importo inaspettatamente elevato nel campione, in assenza di ulteriori elementi probativi da cui risulti che non sussistono errori significativi, può indurre il revisore a ritenere che una classe di operazioni o un saldo contabile siano significativamente errati.
- A22. Nel caso delle verifiche di dettaglio, la somma dell'errore proiettato e dell'errore anomalo, ove presente, è la migliore stima da parte del revisore dell'errore nella popolazione. Qualora la somma dell'errore proiettato e dell'eventuale errore anomalo superi l'errore accettabile, il campione non fornisce elementi ragionevoli in base ai quali trarre conclusioni sulla popolazione sottoposta a verifica. Quanto più la somma dell'errore proiettato e dell'errore anomalo si avvicina all'errore accettabile, tanto più è probabile che l'errore effettivo nella popolazione possa superare l'errore accettabile. Anche se l'errore proiettato è maggiore rispetto all'errore atteso dal revisore utilizzato per determinare la dimensione del campione, il revisore può concludere che sussiste un rischio di campionamento inaccettabile che l'errore effettivo nella popolazione superi l'errore accettabile. La considerazione dei risultati di altre procedure di revisione aiuta il revisore a valutare il rischio che l'errore effettivo nella popolazione superi l'errore accettabile, e il rischio può essere ridotto laddove siano acquisiti elementi probativi aggiuntivi.
- A23. Qualora il revisore concluda che il campionamento di revisione non ha fornito elementi ragionevoli in base ai quali trarre conclusioni sulla popolazione sottoposta a verifica, egli può:
- richiedere alla direzione di indagare sugli errori che sono stati identificati e sulla potenziale esistenza di ulteriori errori e di apportare, se del caso, le necessarie rettifiche; ovvero
 - adattare la natura, la tempistica e l'estensione di quelle procedure di revisione conseguenti atte ad acquisire nel modo migliore il livello di sicurezza richiesto. Ad esempio, nel caso di procedure di conformità, il revisore potrebbe estendere la dimensione del campione, verificare un controllo alternativo ovvero modificare le relative procedure di validità.

³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, *Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati*, paragrafo 17.

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.

Appendice 2
(Rif.: Par. A11)

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

Si riportano di seguito i fattori che il revisore può considerare nella determinazione della dimensione del campione per le procedure di conformità. Tali fattori, che è necessario considerare congiuntamente, presuppongono che il revisore non modifichi la natura o la tempistica delle procedure di conformità, né modifichi altrimenti l'approccio alle procedure di validità in risposta ai rischi identificati e valutati.

FATTORE	EFFETTO SULLA DIMENSIONE DEL CAMPIONE	
1. Un aumento della misura in cui la valutazione del rischio da parte del revisore tiene in considerazione la pianificazione della verifica dell'efficacia operativa dei controlli-	Aumento	Quanto maggiore è il livello di sicurezza che il revisore intende ottenere dall'efficacia operativa dei controlli, tanto minore sarà la valutazione da parte del revisore del rischio di errori significativi, e maggiore dovrà essere la dimensione del campione. Quando la valutazione da parte del revisore del rischio di errori significativi a livello di asserzione include un'aspettativa sulla efficacia operativa dei controlli, al revisore è richiesto di effettuare le procedure di conformità. A parità di altre condizioni, nella valutazione dei rischi, maggiore è l'affidamento da parte del revisore sull'efficacia operativa dei controlli, maggiore è l'estensione delle procedure di conformità del revisore (e pertanto, la dimensione del campione è aumentata).
2. Un aumento del grado di deviazione accettabile	Diminuzione	Quanto minore è il grado di deviazione accettabile, tanto maggiore deve essere la dimensione del campione.
3. Un aumento del grado di deviazione atteso della popolazione sottoposta a	Aumento	Quanto più elevato è il grado di deviazione atteso, tanto maggiore deve essere la dimensione del campione, in modo da consentire

<p>verifica</p>		<p>al revisore di effettuare una stima ragionevole del grado di deviazione effettivo. Fattori rilevanti per la considerazione del revisore del grado di deviazione atteso includono la comprensione, da parte del revisore, dell'attività dell'impresa (in particolare le procedure di valutazione del rischio poste in essere al fine di comprendere il controllo interno), cambiamenti nel personale o nel controllo interno, i risultati delle procedure di revisione svolte in periodi amministrativi precedenti ed i risultati di altre procedure di revisione. Elevati gradi attesi di deviazione dal controllo garantiscono di norma una modesta riduzione, se non nessuna riduzione, del rischio identificato e valutato di errore significativo.</p>
<p>4. Un aumento nel livello desiderato di sicurezza da parte del revisore affinché il grado di deviazione accettabile non sia superato dal grado di deviazione effettivo nella popolazione</p>	<p>Aumento</p>	<p>Quanto maggiore è il livello desiderato di sicurezza da parte del revisore che i risultati del campione siano indicativi dell'effettiva incidenza della deviazione nella popolazione, tanto più estesa è la dimensione del campione.</p>
<p>5. Un aumento nel numero delle unità di campionamento nella popolazione</p>	<p>Effetto trascurabile</p>	<p>Nei casi di popolazioni numericamente rilevanti, l'effettiva dimensione della popolazione ha un modesto effetto, se non nessuno effetto, sulla dimensione del campione. Nei casi di popolazioni numericamente limitate, tuttavia, il campionamento di revisione può non essere così efficiente come altri metodi alternativi per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.</p>

Appendice 3
(Rif.: Par. A11)

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

Si riportano di seguito i fattori che il revisore può considerare nella determinazione della dimensione del campione per le verifiche di dettaglio. Tali fattori, che è necessario considerare congiuntamente, presuppongono che il revisore non modifichi l'approccio alle procedure di conformità, né modifichi altrimenti la natura o la tempistica delle procedure di validità in risposta ai rischi identificati e valutati.

FATTORE	EFFETTO SULLA DIMENSIONE DEL CAMPIONE	
1. Un aumento della valutazione, da parte del revisore, del rischio di errori significativi	Aumento	Quanto più elevata è la valutazione del rischio di errori significativi da parte del revisore, tanto più estesa è la dimensione del campione. La valutazione del rischio di errori significativi da parte del revisore è influenzata dal rischio intrinseco e dal rischio di controllo. Per esempio, se il revisore non svolge procedure di conformità, la sua valutazione del rischio non può essere ridotta per l'efficacia operativa dei controlli interni rispetto ad una particolare asserzione. Perciò, al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso, il revisore ha bisogno di un rischio di individuazione basso e farà più affidamento sulle procedure di validità. Quanti più elementi probativi sono acquisiti con le verifiche di dettaglio (ossia minore è il rischio di individuazione), tanto maggiore deve essere la dimensione del campione.
2. Un aumento nell'utilizzo di altre procedure di validità rivolte alla medesima asserzione	Diminuzione	Quanto più il revisore fa affidamento su altre procedure di validità (verifiche di dettaglio o procedure di analisi comparativa) al fine di ridurre il rischio di

		individuazione ad un livello accettabile, relativamente ad una particolare popolazione, tanto minore sarà il livello di sicurezza richiesto dal revisore al campionamento e, di conseguenza, minore può essere la dimensione del campione.
3. Un aumento nel livello desiderato di sicurezza da parte del revisore affinché l'errore accettabile non sia superato dall'errore effettivo nella popolazione	Aumento	Quanto maggiore è il livello di sicurezza richiesto dal revisore che i risultati del campione siano indicativi dell'importo effettivo dell'errore nella popolazione, tanto maggiore deve essere la dimensione del campione.
4. Un aumento dell'errore accettabile	Diminuzione	Quanto minore è l'errore accettabile, tanto maggiore deve essere la dimensione del campione.
5. Un aumento dell'importo dell'errore che il revisore si aspetta di riscontrare nella popolazione	Aumento	Quanto maggiore è l'importo dell'errore che il revisore si aspetta di riscontrare nella popolazione, tanto maggiore deve essere la dimensione del campione, al fine di formulare una stima ragionevole dell'importo effettivo dell'errore nella popolazione. Fattori rilevanti per la considerazione da parte del revisore dell'importo atteso dell'errore includono la misura in cui i valori degli elementi sono determinati soggettivamente, i risultati delle procedure di valutazione del rischio, i risultati delle procedure di conformità, i risultati delle procedure di revisione svolte nei periodi amministrativi precedenti e i risultati di altre procedure di validità.
6. Stratificazione della popolazione, nei casi in cui risulti appropriata	Diminuzione	Quando esiste un ampio intervallo (elevata variabilità) nella dimensione del valore monetario degli elementi che costituiscono la popolazione, può risultare utile

		<p>stratificare la popolazione. Quando una popolazione può essere stratificata in modo appropriato, la somma delle dimensioni dei campioni estratti dai vari strati sarà generalmente inferiore alla dimensione del campione che sarebbe stato richiesto per raggiungere un determinato livello di rischio di campionamento, nel caso in cui tale campione fosse stato estratto dall'intera popolazione.</p>
<p>7. Numero di unità di campionamento nella popolazione</p>	<p>Effetto trascurabile</p>	<p>Nei casi di popolazioni numericamente rilevanti, l'effettiva dimensione della popolazione ha un modesto effetto, se non nessun effetto, sulla dimensione del campione. Conseguentemente, nei casi di popolazioni numericamente non rilevanti, spesso il campionamento di revisione non è così efficiente come altri metodi alternativi per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. (Tuttavia, laddove si utilizzino unità di campionamento monetarie, un aumento nel valore monetario della popolazione fa aumentare la dimensione del campione, a meno che tale aumento non sia compensato da un aumento proporzionale nella significatività per il bilancio nel suo complesso [e, ove applicabile, nel livello o nei livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa]).</p>

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.