



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

Documento

LA REVISIONE NEGLI ENTI LOCALI

Quaderno I - Approccio Metodologico

**C
N
F**

15 LUGLIO 2020



A cura del Gruppo di lavoro “Attività di revisione negli Enti locali” - Area Economia degli Enti locali.

Consiglieri Delegati:

DI RUSSO Davide

SEQUI Remigio Enrico Maria

Componenti del Gruppo di lavoro:

BALBO Federica

BOZZA Ermando

DI LASCIO Ciro

GENCHI Giuliano

MANCA Maria Carla

MUNAFO' Giuseppe

NATALE Vincenzo

ROSA Filippo

Esperto del Gruppo di lavoro:

RIZZO Santo

Consulente del CNDCEC:

MIELE Antonio

Ricercatore FNC:

DE TONI Anna

SI DECLINA OGNI RESPONSABILITÀ PER INVOLONTARI ERRORI E/O INESATTEZZE E/O REFUSI. PUR GARANTENDO LA MASSIMA AFFIDABILITÀ DEL PRESENTE DOCUMENTO E DEI SUOI ALLEGATI, IL CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI NON RISPONDE DELLE CONSEGUENZE DERIVANTI DALL'USO DEI DATI E DELLE NOTIZIE IVI CONTENUTE; L'ORGANO DI REVISIONE RESTA ESCLUSIVO RESPONSABILE DELLA DOCUMENTAZIONE PRODOTTA NELL'AMBITO DELL'ATTIVITÀ DI VIGILANZA E CONTROLLO MEDIANTE APPOSITI VERBALI, CARTE DI LAVORO E CHECK-LIST.

Indice

PRESENTAZIONE	3
1. INTRODUZIONE	4
2. LE PROCEDURE DI REVISIONE	4
2.1. L'acquisizione degli elementi probativi	5
2.2. La documentazione dell'attività	6
3. LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI REVISIONE	8
4. IL CAMPIONAMENTO	9
4.1. Il calcolo della significatività preliminare	10
4.2. Lo strumento operativo per il campionamento nei test di validità	11
4.3. Il campionamento nei test di conformità delle procedure di controllo interno	17
ALLEGATI	18

Presentazione

Il documento propone un approccio metodologico per lo svolgimento della funzione revisionale negli Enti locali, e mette a disposizione del professionista una serie di materiali operativi a supporto di ogni fase del processo di revisione.

Per una migliore fruibilità, la trattazione è suddivisa in due quaderni.

Il Quaderno I approfondisce le nozioni relative alle procedure di revisione, all'acquisizione degli elementi probativi, alla documentazione dell'attività e alla valutazione del rischio, soffermandosi in modo particolare sulla metodologia di campionamento.

Il Quaderno II, dal taglio ancor più operativo, è incentrato sulle procedure di revisione e sulla relativa documentazione a supporto.

Entrambi i quaderni sono arricchiti da una serie di allegati che consistono in una versione *standard* di strumenti di lavoro (verbali, *check list*, carte di lavoro), di cui sono fornite le indicazioni applicative.

Si tratta di suggerimenti e strumenti che – pur elaborati alla luce dei Principi di vigilanza e controllo - non hanno portata deontologica: il revisore è libero di adottarli o meno, di aderirvi integralmente o solo in parte, così come di adeguarli alle esigenze e specificità dell'Ente, secondo la sensibilità e le valutazioni consigliate dalla diligenza e dall'esperienza professionale.

L'auspicio del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili è di fornire al revisore un armamentario semplice ma puntuale nell'affrontare i molteplici controlli che la funzione impone, riducendo la probabilità di errore e contenendo il rischio di responsabilità.

1. Introduzione

Il sempre più complesso sistema di norme e il proliferare di disposizioni specifiche ha determinato l'incremento dei già numerosi adempimenti affidati all'Organo di revisione negli Enti locali, impattando sulle connesse responsabilità e imponendo, di conseguenza, un rafforzamento dei controlli.

Per affrontare la delicatissima funzione della revisione, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, con il presente Quaderno I, suggerisce un approccio metodologico che muove dai principi generali della revisione legale e della revisione specifica degli Enti locali, disegnando un percorso-guida indicativo e non prescrittivo, che possa agevolare il compito del professionista in ogni fase dell'incarico.

I modelli documentali proposti in applicazione di tale approccio - allegati contrassegnati dal simbolo  - vogliono costituire un ausilio a sostegno dell'attività di verifica e dello svolgimento dei controlli.

Approccio e strumenti suggeriti non sono vincolanti, né vanno recepiti in modo standardizzato e acritico: è prerogativa esclusiva del professionista adottare il metodo di revisione e predisporre la documentazione di supporto secondo quanto ritenga più opportuno; ed è quindi facoltà del revisore avvalersi o meno delle tecniche e dei modelli qui proposti, rendendoli più aderenti, se del caso, alle esigenze della fattispecie concreta e alle peculiarità dell'Ente da revisionare.

L'impiego dei metodi e degli strumenti proposti, peraltro, è potenzialmente idoneo a contenere il rischio di responsabilità del revisore in relazione a errori fisiologicamente riconducibili alle criticità procedurali rilevate. Ciò ovviamente presuppone che tale impiego avvenga in modo corretto e coerente rispetto alle specificità dell'Ente oggetto di revisione; il che – a monte - postula naturalmente la piena padronanza della materia (Principi contabili, Principi di vigilanza e controllo) e della normativa sottesa (*in primis*, il Testo unico degli Enti locali).

2. Le procedure di revisione

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha pubblicato nel mese di febbraio 2019 i Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali¹ adeguati al d.lgs. 118/2011 e aggiornati alle novità normative in materia di enti pubblici e società partecipate da amministrazioni pubbliche.

La nuova versione dei Principi costituisce un codice etico e di comportamento e con essa il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha fortemente voluto sensibilizzare

¹ I Principi sono disponibili al link <https://commercialisti.it/principi-di-vigilanza-e-controllo-organo-di-revisione-degli-enti-locali>.

coloro che svolgono attività di revisione a operare secondo la massima diligenza e professionalità².

L'attività dell'Organo di revisione deve quindi essere ispirata ai criteri delineati dai Principi di vigilanza e controllo, che rappresentano una regola deontologica alla quale uniformarsi e il cui adempimento costituisce un parametro di riferimento per valutare il corretto esercizio della funzione di revisione.

Il Principio 1, ("Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione e organizzazione dell'attività di revisione") sottolinea l'importanza della corretta implementazione delle fasi del controllo, soffermandosi sulle funzioni di vigilanza e collaborazione con l'Ente locale, sulle attività di verifica, sulle procedure di revisione e sulle tecniche di campionamento.

Dando per presupposta la conoscenza del predetto Principio, e tenendo sullo sfondo in particolare il paragrafo 1.11. dedicato alle fasi della revisione (pianificazione, programmazione, esecuzione e conclusione), verrà approfondito, con taglio operativo e pratico, il profilo delle procedure di revisione (che il Principio 1 prende in considerazione *sub* paragrafo 1.12.), finalizzate ad acquisire (attraverso l'esame delle procedure relative al sistema contabile-amministrativo e, più in generale, delle procedure interne dell'Ente locale) gli elementi necessari a fondare il giudizio di revisione.

2.1. L'acquisizione degli elementi probativi

Nello svolgimento dell'attività di revisione, e in particolare nella fase di esecuzione, l'Organo di revisione definisce metodologie e svolge adeguate procedure di revisione che consentano di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati.

Costituisce elemento probativo l'insieme delle informazioni contenute nelle rilevazioni contabili e qualsiasi altra informazione utilizzata dall'Organo di revisione per giungere alle conclusioni su cui basare il proprio giudizio.

Gli elementi probativi sono di natura cumulativa e si acquisiscono principalmente mediante le procedure di revisione svolte durante l'attività di verifica effettuata nel corso dell'esercizio, ma possono anche consistere in informazioni acquisite da altre fonti (quali ad esempio le revisioni eseguite nei precedenti esercizi o gli accertamenti condotti ai fini dell'accettazione dell'incarico).

Gli elementi probativi includono sia le informazioni che supportano e confermano quanto riportato negli atti e/o nella documentazione predisposta dall'amministrazione dell'Ente sia eventuali elementi contraddittori di tali informazioni: in alcuni casi, infatti, può costituire elemento probativo l'assenza di informazioni (per esempio, il rifiuto di fornire la documentazione richiesta potrebbe essere spia di qualche problematica).

Poiché l'Organo di revisione deve acquisire elementi probativi attendibili, è necessario che le informazioni prodotte dall'Ente locale e utilizzate per lo svolgimento delle procedure di revisione siano complete, accurate, precise e dettagliate per le finalità della revisione.

² Si rimanda al paragrafo 1.8 del Principio 1.

Attività prodromiche sono la pianificazione e la programmazione dell'attività: tali fasi consentono all'organo di controllo di implementare un *modus operandi* adeguato e di ridurre il rischio di revisione a un livello "accettabile", tale essendo quello in cui eventuali irregolarità suscettibili di sfuggire ai controlli e alle verifiche siano comunque di marginalità tale da non compromettere veridicità e correttezza del bilancio e del rendiconto; aspetto, questo, che incide non solo sull'esecuzione dell'incarico e sulla formulazione del giudizio ma anche sul piano delle responsabilità dell'Organo di revisione.

In tale prospettiva, in fase di pianificazione l'Organo di revisione esamina l'Ente locale e la sua struttura organizzativa (compreso il controllo interno) e il contesto territoriale in cui l'Ente opera, al fine di individuare eventuali criticità e valutare i rischi significativi.

Definito il perimetro di azione e gli obiettivi da perseguire, nella fase di esecuzione il revisore (oltre a verificare il rispetto della legge, dei regolamenti e dei principi contabili) definisce le procedure di revisione.

Tutte le fasi della revisione - pianificazione, programmazione, esecuzione e conclusione - devono essere impostate e implementate in modo progressivo proprio perché il rischio di revisione, considerati anche i limiti intrinseci del controllo stesso, non può essere (mai) completamente eliminato neppure in presenza di una revisione pianificata e svolta in maniera ineccepibile e capillare (comunque oggettivamente impossibile).

6

2.2. La documentazione dell'attività

L'esecuzione diligente dell'incarico postula che il revisore provveda alla corretta e precisa tenuta di tutta la documentazione idonea a comprovare l'attività svolta e a esprimere una motivata valutazione di congruità (in termini di esistenza/inesistenza e affidabilità/inaffidabilità) del controllo interno.

Tale documentazione, che alimenta il fascicolo della revisione, è di proprietà dell'Organo di revisione³ il quale, nell'ambito della propria autonomia organizzativa, ne stabilisce modalità di tenuta, fruizione e conservazione, garantendone riservatezza, integrità e accessibilità⁴.

Il revisore dovrà documentare ogni operazione eseguita, attraverso verbali (riportanti gli esiti dell'attività di vigilanza, ispezione e accertamento) e/o carte di lavoro (riportanti gli esiti dell'attività di controllo); e dovrà specificare le tecniche utilizzate, fornendo adeguata motivazione circa la loro idoneità.

In fase di insediamento l'Organo di revisione (sempre che non vi abbia già provveduto in sede di valutazione dell'accettazione dell'incarico) acquisisce la documentazione che consente di ricostruire il

³ Come evidenziato al paragrafo 1.9.3 del Principio 1.

⁴ Si veda anche, *mutatis mutandis*, il documento "[APPROCCIO METODOLOGICO ALLA REVISIONE LEGALE AFFIDATA AL COLLEGIO SINDACALE NELLE IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI](#)" pubblicato sul sito del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nella sezione "I documenti, gli studi e le ricerche" – Norme tecniche per l'esercizio della professione.

quadro dell'Ente (statuto e regolamento di contabilità dell'Ente locale, che può derogare agli artt. 235, co. 2 e 3, 237 e 238 del Tuel; regolamento sul sistema dei controlli interni; ultimo questionario inviato alla Corte dei conti sul bilancio e sul rendiconto; bilancio di previsione e sue variazioni; ultimi due rendiconti; eventuali istruttorie della Corte dei conti; ultimi tre bilanci degli organismi partecipati con i relativi allegati obbligatori; stato del contenzioso in essere; verbali del precedente Organo di revisione); e conserva tale documentazione nel fascicolo della revisione.

Con l'insediamento l'Organo di revisione entra concretamente in carica, determina le regole interne per il suo funzionamento e dà avvio all'attività di revisione, procedendo alla disamina della documentazione ed effettuando ogni adempimento funzionale alla formulazione di pareri e all'elaborazione di relazioni⁵.

L'Organo di revisione, quindi, determina la cadenza delle adunanze e pianifica le proprie attività, portandole a conoscenza dell'Ente; se necessario, avanza qualsiasi ulteriore richiesta utile al suo funzionamento.

L'attività svolta in sede di insediamento deve essere verbalizzata (al pari ogni riunione, ispezione, verifica e accesso).

A tal fine, il revisore potrà utilizzare il facsimile  *Verbale di insediamento*, ovviamente adattandolo, ove ritenga, alle specificità dell'Ente revisionato.

I verbali dell'Organo di revisione non sono riconducibili al *genus* dei libri contabili e quindi non occorre che siano vidimati e bollati. I verbali svolgono comunque la funzione di documentare l'attività del revisore: sono atti compiuti nell'esercizio di pubbliche funzioni e fanno fede fino a querela di falso delle dichiarazioni e degli altri fatti che l'organo di revisione attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti.

Le carte di lavoro costituiscono mezzi della prova in ordine all'attività di acquisizione di elementi probativi a supporto del giudizio professionale, e documentano le valutazioni effettuate.

In presenza di evidenze negative, l'Organo di revisione indica le criticità rilevate e le misure da adottare per superare o ridurre tali aspetti; inoltre, predispone ulteriori controlli di dettaglio sull'output della contabilità generato da tali procedure e amplia le verifiche, applicando il metodo motivato del campionamento. Così operando, il revisore, oltre a rendere il miglior servizio in funzione dell'efficienza dell'amministrazione pubblica, non dovrebbe rispondere di eventuali errori non rilevati o non riscontrati nella misura in cui abbia dato evidenza, nell'apposita relazione, delle criticità procedurali che fisiologicamente potrebbero generare, nella contabilità e nella gestione dell'Ente locale, errori del tipo non rilevato.

La documentazione dell'attività è centrale anche nella fase conclusiva della revisione. Tale fase, infatti, rappresenta l'output dell'attività di verifica e coincide con la formulazione - in ragione degli elementi acquisiti e dei risultati raggiunti ed enucleati nella documentazione del lavoro svolto (*check-list*, carte

⁵ Cfr. paragrafo 1.7 del Principio 1.

di lavoro, verbali, pareri, etc.) - di un giudizio in merito alla regolarità contabile, finanziaria ed economica; giudizio che potrà essere scandito da rilievi ed eccezioni, considerazioni e proposte, che confluiranno nelle relazioni e/o nei pareri o in referti nel caso di gravi irregolarità riscontrate nella gestione.

La documentazione del lavoro di revisione, insomma, consente la formalizzazione delle procedure di revisione svolte, degli elementi probativi acquisiti e delle conclusioni raggiunte e, pertanto, è il supporto operativo dell'attività del revisore; documenta i processi sistematici attuati e consente, anche *ex post*, di comprendere i *driver* e le motivazioni a sostegno di ogni scelta, valutazione e parere.

3. LA valutazione del rischio di revisione

Il revisore, nella fase preliminare all'accettazione dell'incarico e, successivamente, all'atto di insediamento, acquisisce una serie di documenti e di informazioni sull'Ente che sono utili per l'attività di individuazione e valutazione del rischio di controllo.

Propedeutica a tale valutazione è la comprensione del sistema di controllo interno, che rimane circoscritta alle sole attività di controllo rilevanti ai fini della revisione contabile.

Si tratta di una parte integrante dell'attività di conoscenza e comprensione dell'Ente che, come ampiamente trattato nei Principi di vigilanza e controllo, rientra nella fase di identificazione dei rischi intrinseci.

Nel procedere all'analisi del sistema del controllo interno dell'Ente, il revisore può avvalersi di un questionario mediante il quale evidenziare eventuali punti di debolezza e valutare i principali fattori di rischio connessi alle attività di controllo.

L'analisi consente di stabilire il grado di affidabilità del sistema di controllo interno ed è quindi utile, ai fini della formulazione del giudizio, per la scelta dalle procedure di revisione più efficienti ed efficaci. L'individuazione di profili di debolezza o di carenze può indebolire il convincimento del revisore di poter fare affidamento sul sistema di controllo interno.

In tal senso rilevano, ad esempio, il riscontro di errori significativi non individuati dal sistema di controllo interno, per carenza o inadeguatezza o inefficacia dei controlli, così come l'assenza di un'adeguata implementazione di controlli configurati correttamente; criticità che il revisore deve tempestivamente comunicare, in modo che i responsabili provvedano a rimuoverle o a porvi rimedio.

Mutuando l'approccio della revisione legale nelle imprese, è possibile, mediante l'analisi dei punti di debolezza individuati, utilizzare una metrica qualitativa e un approccio dicotomico per determinare il livello di affidabilità del sistema di controllo interno e il livello di rischio, secondo una logica inversamente proporzionale: se è basso o assente l'affidamento sul sistema di controllo interno, elevato è il rischio di controllo; se è alto l'affidamento sul sistema di controllo interno, basso è il rischio di controllo.

Una maggiore o minore affidabilità del sistema di controllo interno comporta, rispettivamente, una

minore o maggiore probabilità che i rischi significativi possano determinare errori significativi in bilancio (secondo un approccio dicotomico che è ripreso nella metodologia del campionamento proposta nel successivo paragrafo).

Al fine di effettuare la già menzionata analisi, il revisore potrà avvalersi del facsimile ⁶ *Questionario di valutazione del rischio di revisione*, che prevede una serie di quesiti sui rapporti con il precedente revisore, sul bilancio e consuntivi precedenti e sul sistema di controllo interno, in modo da raccogliere informazioni utili alla valutazione e comprensione del rischio di revisione.

Il descritto processo di comprensione e valutazione permette di identificare i rischi significativi, procedere con la pianificazione delle procedure di revisione in coerenza al livello di affidamento sul sistema di controllo interno e definire la strategia generale di revisione.

4. IL CAMPIONAMENTO

L'art. 239, co. 1, lett. c) del Tuel puntualizza che l'Organo di revisione svolge funzioni di 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 anche "**con tecniche motivate di campionamento**".

Le tecniche di campionamento, quindi, devono rientrare nel bagaglio professionale del revisore, tanto più considerato che esse si rivelano particolarmente efficaci, soprattutto nella fase di esecuzione, per l'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati.

Il dettato del Tuel è implementato, sul punto, dai Principi di vigilanza e controllo, attraverso un'approfondita analisi del rischio di campionamento secondo l'approccio dell'audit risk e delle regole e dei metodi di campionamento⁶.

Nell'adozione di adeguate procedure e metodologie di revisione contabile, l'Organo di revisione può quindi utilizzare il campionamento al fine di sviluppare opportune risposte ai rischi di errori significativi e acquisire sufficienti elementi probativi in base ai quali, con ragionevole certezza, trarre conclusioni sulla popolazione dalla quale il campione è selezionato e formulare il proprio giudizio professionale.

I Principi di vigilanza e controllo rimettono al revisore la selezione della regola da adottare e del tipo di campionamento più appropriato in ragione della specificità dell'Ente locale; valutazioni che implicano l'esercizio del giudizio professionale (documentato nelle carte di lavoro) attraverso la definizione della dimensione del campione, l'individuazione degli elementi da selezionare e sottoporre a verifica e il giudizio circa l'affidabilità degli elementi probativi in base ai risultati del campione esaminato.

Il ricorso a tecniche di campionamento implica che il revisore, nella documentazione che recepisce e comprova l'attività svolta, indichi le ragioni della scelta e della sua declinazione in concreto

⁶ Si rimanda ai paragrafi 1.12.1, 1.12.2, 1.12.3, 1.12.4 del Principio 1.

(campionamento soggettivo, selezione integrale, campionamento soggettivo o ragionato, etc.).

4.1. *Il calcolo della significatività preliminare*

In termini di revisione, al fine di un'efficiente implementazione dei controlli, occorre definire l'elemento rispetto al quale si sta effettuando il controllo e quindi occorre determinare quello che si ritiene essere un importo significativo⁷.

La significatività dell'errore è un concetto fondamentale nella revisione, essendo in grado di influenzare le decisioni prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio⁸. La significatività non è un valore puntuale, connotandosi sul piano qualitativo: anche un errore quantitativamente limitato può essere rilevante in termini di valore e impatto (ad esempio per il rispetto delle norme di finanza pubblica) secondo una valutazione che quindi dipende sempre dal giudizio del revisore.

Assume pertanto importanza fondamentale la determinazione dei livelli della significatività preliminare.

Mutuando quanto indicato nel principio di revisione internazionale ISA (Italia) n. 530 e basando l'approccio al campionamento sul modello internazionale dell'Audit Risk Model nei Principi di vigilanza e controllo (approccio adottato anche dalla Corte dei conti Europea⁹), ai soli fini della determinazione degli elementi da selezionare nell'ambito di una popolazione monetaria da assoggettare a controllo, l'Organo di revisione stabilisce, quindi, i seguenti livelli di significatività:

- a) significatività complessiva, intesa come livello massimo di errore tollerabile sul rendiconto dell'Ente nel suo complesso;
- b) significatività operativa, intesa come importo o importi stabiliti dall'Organo di revisione in misura inferiore alla significatività complessiva, al fine di ridurre a un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati superi la significatività complessiva. Ove applicabile, la significatività operativa per la revisione si riferisce anche all'importo o agli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore al livello o ai livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa e rappresenta l'elemento monetario rispetto al quale il revisore esegue i test;
- 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

⁷ Quindi nel campionamento monetario (ad esempio nell'analisi degli impegni, dei residui, etc.) è rilevante definire l'importo significativo, perché oltre al concetto di campionamento, la definizione di tale elemento ha risvolti pratici anche in termini di responsabilità.

⁸ Cfr. paragrafo 1.12.4. del Principio 1.

⁹ ECA- European Court of Auditors, la quale opera in conformità con i principi di audit internazionali e ha elaborato orientamenti metodologici pratici che forniscono agli auditor della Corte consigli sulle buone pratiche da adottare. Per approfondimenti cfr. "[Financial and Compliance audit Manual](https://www.eca.europa.eu/it/Pages/AuditMethodology.aspx)", disponibile a questo link <https://www.eca.europa.eu/it/Pages/AuditMethodology.aspx> nella sezione allegati e Principio ISSAI 1530 "Audit Sampling" e 1320 "Materiality in Planning and Performing an Audit", INTONSAI.

quanto il revisore si attende che l'insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul rendiconto, sul bilancio di previsione ecc.

Nel provvedere alla definizione della significatività preliminare, l'Organo di revisione potrà avvalersi del foglio di calcolo  *Significatività preliminare*, organizzato in funzione della definizione dei seguenti elementi:

- significatività complessiva, intesa come livello massimo di errore tollerabile sul rendiconto (come sul bilancio di previsione ecc.) dell'Ente nel suo complesso; nell'ambito degli Enti locali, come suggerito nel Principio 1, un parametro di determinazione della significatività complessiva può essere individuato in un *range* (1%-3%) delle entrate correnti, rappresentando le stesse una voce significativa per gli equilibri dell'Ente e per le aspettative che i principali utilizzatori nutrono sull'informativa finanziaria;
- significatività operativa: il Principio 1 suggerisce di determinare la significatività operativa in un *range* che va da un minimo del 60% a un massimo dell'85% della significatività complessiva;
- errore chiaramente trascurabile: il Principio 1 suggerisce che il livello di errore chiaramente trascurabile può essere determinato in *range* che va dal 5% al 15% della significatività operativa.

In tal modo, il foglio di calcolo accompagna l'Organo di revisione nella determinazione del livello di significatività quale parametro utile per la selezione degli elementi da campionare.

4.2. *Lo strumento operativo per il campionamento nei test di validità*

La tecnica del campionamento è lo strumento più efficace a disposizione del revisore per procedere al controllo della contabilità, dei bilanci e della documentazione di supporto fornita dall'Ente e necessaria per la redazione dei pareri.

Con il campionamento l'Organo di revisione determina le modalità di selezione delle voci o unità di campionamento all'interno di una popolazione, ovvero l'insieme completo dei dati sottoposto a verifica; ciò al fine di ottenere e valutare elementi probativi su determinate caratteristiche delle voci selezionate e trarre valide conclusioni sulla intera popolazione dalla quale il campione è estratto.

A tal fine, il revisore potrà avvalersi del foglio di calcolo in formato Excel  *Campionamento*, che potrà essere impiegato quale carta di lavoro per il campionamento adattandolo al conto/voce di bilancio da sottoporre a verifica.

La metodologia proposta nel foglio di calcolo  *Campionamento* non è vincolante: possono essere utilizzate altre metodologie purché si fornisca sempre la motivazione del modo di operare, perché non deve mai essere azzerato il giudizio soggettivo e il discernimento professionale del revisore.

Il foglio di calcolo  *Campionamento* è organizzato secondo l'approccio tradizionale della revisione in modalità semplificata e in base alla *ratio* per cui "minore è l'affidamento sulle procedure interne, maggiore è il campionamento".

Il revisore fornisce le informazioni sull'oggetto di analisi e quindi, partendo dalla cartella di lavoro denominata "inizio", in una prima fase identifica la voce di bilancio/conto da campionare (nel foglio di calcolo $\text{\textcircled{0}}$ *Campionamento* si propone un esempio di campionamento della voce "residui attivi"), la data di riferimento dell'analisi, il livello di significatività operativa che viene assegnata alla posta contabile oggetto di analisi e l'approccio di campionamento.

Definito il perimetro di riferimento, il revisore procede con la definizione della popolazione e in particolare:

- ammontare complessivo della popolazione oggetto di analisi (indicando valore o numero degli *items*);
- identificazione del *report* da testare;
- unità oggetto del test;
- verifiche svolte per accertare che la popolazione sia completa e appropriata;
- operazioni eventualmente non testate in quanto individualmente significative;
- ammontare delle operazioni fuori campione perché individualmente significative.

Il revisore, poi, definisce l'errore o meglio cosa si identifichi come errore e, quindi, indica la scelta del metodo di campionamento.

Nel caso di campionamento non statistico il revisore esplicita:

- il metodo di selezione del campione;
- il metodo di selezione delle unità da testare;
- il numero delle unità testate;
- il valore/numero complessivo delle unità testate.

Nel caso di scelta di campionamento statistico il revisore esplicita:

- il valore massimo tollerabile di errore;
- il livello di riduzione del rischio cercato (basso, medio, alto);
- il livello percentuale e il conseguente fattore di confidenza;
- il numero di operazioni da testare (saldo non testato*Fattore di confidenza/significatività);
- il metodo di selezione del campione;
- il metodo di selezione delle unità da testare.

Fase 1 - Informazioni sull'oggetto di analisi	
Nome del conto/voce di bilancio	
Data di copertura	
Livello di significatività operativa assegnata alla posta	
Descrizione dell'approccio di campionamento	
Fase 2 - Definizione della popolazione	
Ammontare complessivo della popolazione oggetto di analisi (indicare valore o numero items)	
Identificazione del <i>report</i> da testare	
Unità oggetto del <i>test</i>	
Verifiche svolte per accertare che la popolazione sia appropriata e completa	
Operazioni eventualmente non testate in quanto individualmente significative	
Ammontare delle operazioni fuori campione perché individualmente significative	
Fase 3 - Definizione dell'errore	
Identificazione di cosa si qualifichi come errore	
Fase 4 – Scelta del metodo di campionamento	
4.1 Campionamento non statistico	
Metodo di selezione del campione	
Metodo di selezione delle unità da testare	
Numero unità testate	
Valore/Numero complessivo unità testate	
4.2 Campionamento statistico	
Valore massimo tollerabile di errore	
Livello di riduzione del rischio cercato (basso, medio, alto)	
Livello % e conseguente fattore di confidenza	
Numero di operazioni da testare (Saldo non testato*Fattore di confidenza/significatività)	
Metodo di selezione del campione	
Metodo di selezione delle unità da testare	
Fase 5 – Valutazione dei risultati	

All'esito, il revisore avrà ottenuto tutte le informazioni e gli elementi utili per la valutazione dei risultati.

Al fine di utilizzare facilmente lo strumento messo a disposizione, il revisore può importare nel foglio di calcolo  *Campionamento* gli elementi della voce/conto selezionata, derivando/esportando i valori contabili direttamente dal programma di contabilità in uso presso l'Ente.

Questi dati alimentano foglio di calcolo  *Campionamento* e in particolare la seguente sezione:

Saldo del conto	28.365.856
Significatività operativa	451.847
Rischio intrinseco	Basso
Rischio controllo	Basso
Rischio individuazione	Basso

-
- nella cella “saldo del conto” viene riportato il totale del saldo del conto oggetto di verifica e di campionamento;
 - nella cella “significatività operativa” viene indicato il valore della 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.

L’Organo di revisione può avvalersi del foglio di calcolo ^① *Significatività preliminare* e, come indicato, la significatività operativa viene determinata assumendo un valore compreso tra il 60% e l’85% della significatività complessiva. Nell’esempio proposto, in ragione delle valutazioni fatte dal revisore, si assume un valore pari al 75% della significatività complessiva, intesa come livello massimo di errore tollerabile sul rendiconto dell’Ente nel suo complesso.

Come si è anticipato nel paragrafo precedente, un parametro della significatività complessiva potrebbe essere individuato in un *range* compreso tra un minimo dell’1% e un massimo del 3% delle entrate correnti, rappresentando le stesse una voce significativa per gli equilibri dell’Ente e per le aspettative che i principali utilizzatori nutrono sull’informativa finanziaria. Il revisore sceglie secondo il rischio di incarico generale se prendere la dimensione minore oppure attestarsi, qualora più confidente in ragione della maggiore conoscenza dell’Ente, sul parametro maggiore.

Nell’esempio proposto si è assunto quale parametro di riferimento il 2% del valore delle entrate correnti dell’Ente che ammontano a euro 30.123.106: quindi il valore della significatività operativa pari a euro 451.847 è il risultato dell’applicazione del 75% al valore della significatività complessiva che è pari al 2% delle entrate correnti ($30.123.106 \times 2\% = 602.462 \times 75\% = 451.847$).

È rimesso alla valutazione del revisore, ferma la necessità di motivare coerentemente la scelta, decidere su quale parametro basarsi per determinare la significatività complessiva, la significatività operativa e l’errore chiaramente trascurabile in ragione delle opportune valutazioni effettuate.

Il revisore procede poi alla graduazione del rischio di individuazione, che consiste nella combinazione del rischio intrinseco (valutato indipendentemente dai controlli e legato alla natura dell’Ente e alla sua capacità di implementare procedure di controllo interno e procedure efficienti) e del rischio di controllo interno secondo la formula già impostata nella cella.

I due rischi (intrinseco e di controllo) operano su due livelli (ALTO e BASSO) che combinati possono fornire diverse graduazioni del rischio di individuazione secondo la seguente scala:

- ALTO
- MEDIO
- BASSO

Nel foglio di calcolo ^① *Campionamento*, a fianco di ogni cella dei rischi, un apposito “tab” apre una tendina con le diverse opzioni e consente di effettuare la scelta della graduazione.

Ad ogni rischio, secondo le *best practice* internazionali della revisione, è associato uno specifico fattore correttivo (1,2,3), cui corrisponde un livello di confidenza statistica. Il fattore di rischio costituisce il divisore della significatività operativa. In questo modo la significatività operativa varia rispetto all'importo base, aumentando nel caso di rischi valutati bassi e diminuendo nel caso di rischi più elevati.

Da un punto di vista pratico, a un livello di confidenza percentuale viene associato un fattore di confidenza che verrà utilizzato per il calcolo della dimensione del campione statistico.

Secondo l'approccio metodologico indicato nei Principi di Vigilanza e Controllo:

- in caso di rischio basso, l'intervallo di selezione sarà pari alla significatività operativa diviso 1;
- in caso di rischio medio, l'intervallo di selezione sarà pari alla significatività operativa diviso 2;
- in caso di rischio alto, l'intervallo di selezione sarà pari alla significatività operativa diviso 3.

Tale approccio determina l'estensione del campione in funzione del rischio valutato: se il rischio è alto, occorre estendere i controlli, perché si ritengono non adeguate e non affidabili le procedure di controllo interne dell'Ente.

Intersecando rischio intrinseco e rischio di controllo si possono ottenere le seguenti combinazioni:

RISCHIO INTRINSECO	RISCHIO DI CONTROLLO	RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE	FATTORE CORRETTIVO
BASSO	BASSO	BASSO	1
BASSO	ALTO	MEDIO	2
ALTO	BASSO	MEDIO	2
ALTO	ALTO	ALTO	3

I fattori di rischio e i corrispondenti livelli di confidenza statistica adottati a fronte di ogni livello di valutazione sono riportati nella tabella che segue:

RISCHIO VALUTATO	DIVISORE DELLA SIGNIFICATIVITÀ OPERATIVA	LIVELLO DI CONFIDENZA ASSICURATO
ALTO	3,0	95%
MEDIO	2,0	86%
BASSO	1,0	65%

Ad esempio, in caso di rischio valutato alto dal revisore che non fa affidamento alle procedure interne, il fattore di confidenza statistico "3" si posiziona sul livello massimo di confidenza.

A questo punto il foglio di calcolo ⁰ *Campionamento* genera degli intervalli monetari e automaticamente estrapola i valori da campionare.

Sulla base di questi elementi il revisore, infatti, può determinare la dimensione del campione calcolando l'intervallo di campionamento o di selezione e la dimensione del campione:

$$\text{Intervallo di campionamento o di selezione} = \frac{\text{Significatività operativa}}{\text{Fattore di confidenza}}$$

Dimensione del campione = Dimensione monetaria dell'universo da cui estrarre il campione Intervallo di campionamento

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

Nell'esempio proposto, in caso di rischio intrinseco basso, rischio di controllo basso e rischio di individuazione basso, la selezione proposta è la seguente:

Fattore correttivo		1
Intervallo di selezione		451.847
Numero casuale	Click per numero casuale	- 241.027

Nel foglio di calcolo ⁰ *Campionamento* si propone di costruire un campionamento con la tecnica MUS, che assicura vantaggi anche nella proiezione degli errori sulla popolazione.

Pertanto, dopo aver calcolato l'intervallo di selezione, si procede con la generazione, tramite apposita formula di Excel, di un numero causale compreso tra zero e il valore dell'intervallo di selezione.

N. capitolo Bilancio	Descrizione	Saldo di conto	Sub-Totale	63		42		Intervallo	Resto
				Selezione	Selezionato	Y			
20180000008		127.514,11	31.879	1	Si		451.847	-419.968	
20180000015		53.421,01	45.999	1	Si		451.847	-405.848	
20180000020		369.018,00	139.184	1	Si		451.847	-312.663	
20180000022		138.984,00	126.321	1	Si		451.847	-325.526	
20180000025		170.000,00	103.613	1	Si		451.847	-348.234	
20180000031		321.548,75	218.581	1	Si		451.847	-233.266	
20180000033		1.557.548,98	1.333.390	3	Si		451.847	-22.151	
20180000034		2.200.238,20	2.178.087	5	Si		451.847	-81.148	
20180000036		372.179,98	296.805	1	Si		451.847	-155.042	
20180000039		185.267,17	85.277	1	Si		451.847	-366.570	
20180000047		421.351,00	391.256	1	Si		451.847	-60.591	

Il numero causale deve essere sottratto dal saldo di conto della prima voce dei valori esportati e se il valore risultante, identificato nella colonna denominata "Sub-totale", è > 0 allora la voce di conto viene selezionata; diversamente il sub-totale verrà riportato come resto nella colonna denominata "resto" e servirà come nuovo numero casuale reiterando il processo.

Infatti, nella cella corrispondente al primo rigo di riferimento della prima voce va inserita la somma algebrica tra il valore casuale negativo (determinato tra zero e l'intervallo di selezione) e l'importo della voce. Per i rigi successivi di tale colonna la formula è la stessa: somma del valore esposto nella cella della colonna "sub-totale" con quello esposto nella cella della colonna "resto" del rigo antecedente.

La colonna denominata "selezione" indica se il cliente è selezionato o meno, riportando in automatico 0 nel caso di non selezione dell'elemento o 1 in caso di selezione o multiplo di 1 in caso di pluri-selezione. Nella colonna denominata "selezionato" la formula impostata fa sì che, se il valore della cella

denominata “selezione” è uguale a zero, nella corrispondente cella della colonna “selezionato” viene riportato NO, mentre, in caso di valore >0, viene riportato SI, segnalando in tal modo che quella voce corrispondente entra a far parte del campione da esaminare.

Nella colonna denominata “resto” viene riportata la differenza tra l’importo della colonna “Sub-Totale” e il prodotto tra l’importo della colonna “selezione” e l’intervallo di selezione. L’importo della colonna “resto” sarà quindi pari a quello del Sub-Totale nel caso non scatti la selezione della voce corrispondente; oppure pari alla differenza, di segno negativo, tra l’importo dell’intervallo di selezione e il valore della corrispondente cella della colonna “Sub-Totale”.

Per comodità, nella cella posta sopra alla colonna “selezionato” è stato inserito un contatore che conteggia il numero di voci selezionate all’interno del campione.

Una volta selezionate le voci da assoggettare a controllo, l’Organo di revisione può anche procedere, come nell’esempio proposto, a verificare gli importi più rilevanti all’interno di ogni capitolo (ad esempio, verificare le voci che superano l’importo dell’errore chiaramente trascurabile).

4.3. *Il campionamento nei test di conformità delle procedure di controllo interno*

L’Organo di revisione potrebbe valutare di acquisire elementi probativi a supporto dell’efficacia operativa delle procedure di controllo interno dell’Ente ritenute significative.

La metodologia di campionamento spesso utilizzata per verificare i controlli è quella definita “campionamento per attributi” e i test vengono definiti “test di conformità”.

I test di conformità hanno l’obiettivo di verificare:

- come sono applicati i controlli;
- la regolarità con la quale vengono svolti i controlli durante l’esercizio finanziario;
- da chi sono svolti i controlli.

Il campionamento per attributi è ideale per verificare l’efficacia operativa di controlli interni che sono stati già valutati come altamente affidabili nel corso della configurazione e messa in atto dei controlli¹⁰.

Qualora nel campione selezionato non venga riscontrata alcuna deviazione, l’Organo di revisione può concludere che il controllo opera efficacemente.

Per il caso in cui l’Organo di revisione stimi basso il rischio di non conformità dei controlli, la sottostante tabella può essere utilizzata per determinare l’estensione del campione, mettendo in relazione il numero di *items* da selezionare sulla base della frequenza con cui l’Ente opera controlli interni di tipo manuale (ossia non automatizzati).

¹⁰ Cfr. “Guida all’utilizzo dei principi di revisione internazionali nella revisione contabile delle piccole e medie imprese”, Vol. II, III Edizione, IFAC- Cndcec .

FREQUENZA DEL CONTROLLO	DIMENSIONE MINIMA DEL CAMPIONE
Annuale	1
Trimestrale	2
Mensile	4
Settimanale	10
Giornaliero	20
Più volte ogni giorno	30

La dimensione del campione (che deve essere sempre frutto del giudizio professionale dell'Organo di revisione) esposta in tabella con riferimento ai controlli ricorrenti, è fondata sulla seguente base di determinazione:

$$\frac{\text{Fattore di confidenza}}{\text{Grado di deviazione accettabile}}$$

La selezione di n. 30 items scaturisce da un grado di deviazione accettabile dell'8,3% circa, a cui corrisponde un fattore di confidenza statistica pari a circa 2,5. Rapportando 2,5 a 0,083 risulta il numero di *items* da selezionare, ossia 30.

Le modalità di selezione del campione sono di tipo assolutamente casuale non essendo collegate ad alcun valore monetario.

ALLEGATI

- *Verbale insediamento*
- *Questionario di valutazione del rischio di revisione*
- *Significatività preliminare*
- *Campionamento*