

Concorsi e  
Professioni

Marco **MAINARDI** - Fabrizio **ROSSI**

# REVISORE LEGALE dei **CONTI**

**MANUALE** di **TEORIA** e **QUIZ** *online*

- prove **scritte** e **orali** esame di idoneità
- professionisti **revisori contabili**

Edizione **2026**

**NLD**  
CONCORSI

# Capitolo 4

## Tecnica professionale della revisione

### SOMMARIO:

1. Il principio ISA Italia n. 530 – campionamento di revisione - **1.1.** Obiettivo - **1.2.** Procedura di campionamento - **1.3.** Processo di selezione nel campionamento di revisione - **1.4.** Esame degli elementi probativi e analisi dei risultati - **2.** Il principio ISA Italia n. 570. Continuità aziendale - **2.1.** Responsabilità del revisore - **2.2.** Obiettivi - **2.3.** Valutazione preliminare - **2.4.** Procedure di revisione aggiuntive nel caso in cui siano identificati eventi o circostanze tali da far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale - **2.5.** Conclusioni di revisione

### 1. Il principio ISA Italia n. 530 – campionamento di revisione

L'obiettivo della revisione è quello di esprimere un giudizio in merito al fatto che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità con il quadro normativo di riferimento e che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio. Per esprimere tale giudizio, il revisore dovrà raggiungere una ragionevole sicurezza che il bilancio sia privo di errori significativi. Ciò si ottiene attraverso la raccolta di elementi probativi sufficienti ed appropriati per ridurre il rischio di revisione, ossia il rischio che il revisore esprima un giudizio errato in presenza di un bilancio con errori significativi, a un livello accettabile.

Nel corso dello svolgimento dell'incarico di revisione per raccogliere gli elementi probativi il revisore potrà decidere se sottoporre a verifica l'intera popolazione oggetto di verifica, ovvero servirsi di metodi e selezioni campionarie. Il principio ISA Italia 530 disciplina le circostanze nelle quali il revisore durante lo svolgimento delle procedure di revisione decide di utilizzare il campionamento. In particolare, esso esamina il campionamento statistico e non statistico utilizzabile nell'ambito dello svolgimento delle procedure di conformità e di validità e nella valutazione dei risultati ottenuti.

Tale principio va ad integrare il principio ISA Italia 500, in merito alla responsabilità del revisore di raccolta degli elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio di revisione.

#### ► 1.1. Obiettivo

L'obiettivo alla base del principio ISA Italia 530 è quello di **fornire** al revisore **indicazioni e linee guida** in merito alle **tecniche di campionamento** "per conseguire elementi ragionevoli in base ai quali trarre conclusioni sulla popolazione dalla quale il campione è selezionato"<sup>1</sup>. Poiché spesso l'esame dell'intera popolazione risulta difficile e dispendioso, l'utilizzo del campionamento permette al revisore di raccogliere elementi probativi sufficienti ed appropriati per **trarre conclusioni sull'intera popolazione**.

#### ► 1.2. Procedura di campionamento

Il revisore dovrà strutturare il campionamento in modo tale da **ridurre il rischio di campionamento**, ossia il "rischio che le conclusioni del revisore tratte da un campione possano essere diverse da quelle che si sarebbero ottenute se l'intera popolazione fosse stata sottoposta alla stessa procedura di revisione"<sup>2</sup>, ad un livello accettabilmente basso.

<sup>1</sup> Cfr. ISA 530 Italia paragrafo 4.

<sup>2</sup> Cfr. ISA 530 Italia paragrafo 5.

Le definizioni principali fornite dal principio ISA Italia 530 sono le seguenti:

- **Campionamento di revisione:** “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”.<sup>3</sup> Una tipologia di **campionamento di revisione** è il campionamento statistico, che ha le seguenti caratteristiche:
  - selezione casuale degli elementi del campione;
  - utilizzo del calcolo delle probabilità per valutare i risultati del campione, ivi inclusa la determinazione del rischio di campionamento.
- **Popolazione:** vale a dire i dati da cui viene selezionato il campione. Ogni elemento della popolazione è un’**unità di campionamento**;
- **Rischio non dipendente dal campionamento:** il rischio che il revisore giunga ad una conclusione errata per ragioni non associabili al rischio di campionamento;
- **Anomalia:** un errore o una deviazione che, in modo dimostrabile, non sia rappresentativo di errori o di deviazioni all’interno di una popolazione;
- **Errore accettabile:** un importo monetario definito dal revisore che permetta di acquisire un appropriato livello di sicurezza sul fatto che tale errore risulti inferiore all’errore effettivo nella popolazione;
- **Grado di deviazione accettabile:** un livello minimo di incorrettezza definito dal revisore in relazione alle procedure di controllo interno, che permetta di acquisire un appropriato livello di sicurezza sul fatto che tale grado di deviazione risulti inferiore al grado di deviazione effettivo nella popolazione.

Il processo di campionamento può essere articolato nelle seguenti macro-fasi:

- **Identificazione** della popolazione da sottoporre a verifica e comprensione delle relative caratteristiche e peculiarità;
- **Individuazione** di un metodo di selezione appropriato delle voci;
- **Determinazione** dell’ampiezza delle voci da testare;
- **Selezione** delle voci;
- **Esame e valutazione** degli elementi probativi;
- **Analisi dei risultati** del campionamento.

Nella definizione del campione, il revisore dovrà innanzitutto considerare lo **scopo** alla base della **procedura di revisione** e le **caratteristiche della popolazione** oggetto di verifica. Attraverso il campionamento di revisione, il revisore è in grado di acquisire e valutare elementi probativi relativi a caratteristiche degli elementi selezionati e, perciò, di concludere sulla popolazione testata. Per poter considerare in modo adeguato lo scopo della procedura di revisione, il revisore dovrà, innanzitutto, comprendere chiaramente ciò che costituisce una **deviazione** o un **errore**, cosicché solamente quelle condizioni ritenute rilevanti per lo scopo della procedura di revisione vengano incluse nella valutazione delle deviazioni o nella proiezione degli errori. A seconda che si tratti di **procedure di conformità o di validità**, il revisore effettuerà una valutazione del **grado di deviazione atteso** ovvero sull’**errore atteso**. Nel primo caso, la valutazione farà riferimento alla comprensione dei controlli interni della società o all’esame di un numero limitato di elementi estratti dalla popolazione; nel secondo caso, invece, la valutazione sarà incentrata sull’errore atteso e, in particolare, se l’errore atteso risulta elevato, le verifiche di dettaglio dovranno coprire l’intera popolazione, ovvero analizzare un campionamento di elevate dimensioni.

Tra le attività di comprensione della popolazione ricordiamo, in particolare, lo svolgimento di specifiche procedure di revisione volte all’acquisizione di elementi probativi sulla **completezza** della popolazione da cui il campione di revisione è estratto.

Talvolta, a seguito dello svolgimento di analisi sulle caratteristiche della popolazione dalla quale verrà estratto il campione, il revisore potrà ritenere opportuno effettuare una stratificazione ovvero una selezione ponderata del valore. La **stratificazione** consiste nel **suddividere la popolazione** oggetto di

<sup>3</sup> Cfr. ISA 530 Italia paragrafo 5.

di sistemi informativi appositamente specializzati consentono invece di gestire anche dati ed informazioni esterne.

I **sistemi informativi a supporto del vertice** della gerarchia sono gli unici che integrano, oltre a **dati e informazioni interne**, anche **dati ed informazioni esterne**. Questo perché per definire la strategia aziendale il vertice ha bisogno sia di conoscere lo stato delle attività interne all'azienda, che di confrontarsi con l'ambiente esterno, ed ha bisogno di informazioni che riassumano l'andamento delle forze presenti all'interno dell'ambiente esterno (es: congiuntura, prezzo delle materie prime, concorrenti, comportamento di acquisto dei consumatori). I sistemi informativi a supporto del vertice, inoltre, fanno nella maggior parte dei casi uso di informazioni di natura sintetica. Ciò si rende necessario perché per l'elaborazione di scelte strategiche il vertice ha bisogno di report che riassumano l'andamento dei principali fenomeni dell'azienda (es: produttività, quantità venduta, margine sulle vendite, fatturato).

I **sistemi informativi a supporto della linea intermedia e della base operativa** si basano invece **esclusivamente su dati ed informazioni interne**. I sistemi informativi a supporto della linea intermedia fanno riferimento **prevalentemente a dati di natura sintetica**, ma consentono di scendere anche a livelli di dettaglio più alto per migliorare la capacità di controllo del middle management. Dovendo la linea intermedia tradurre la strategia in un piano tattico operativo che la base operativa eseguirà quotidianamente, i sistemi a supporto della linea intermedia devono consentire di analizzare l'andamento dei processi aziendali a livello sintetico (es: fatturato per categoria merceologica). Dovendo poi controllare l'operato della base operativa e verificare che questa stia lavorando in una direzione compatibile con il raggiungimento degli obiettivi della strategia, devono consentire ai manager di linea intermedia anche di analizzare i dati al dettaglio massimo se necessario.

In ultimo i sistemi informativi a supporto della base operativa lavorano **prevalentemente su dati ed informazioni di dettaglio massimo, e di tipo interno**. Questi sistemi producono inoltre quasi tutti i dati e le informazioni che poi serviranno ai sistemi di supporto alla linea intermedia e al vertice per le elaborazioni e le sintesi. Il fatturato settimanale per categoria merceologica, ad esempio, è il risultato della somma del venduto (a quantità o valore monetario) di tutti i prodotti per una certa categoria merceologica, per un periodo di tempo specificato. Tale calcolo viene effettuato sommando tutti i dati delle singole vendite di prodotti rientranti in quella categoria merceologica, registrate dai sistemi informativi, nel periodo di tempo specificato.

## 2. Sistemi informativi e processi decisionali

I diversi livelli della struttura gerarchica non differiscono solo per la diversa natura di dati ed informazioni delle quali hanno bisogno (analitiche – sintetiche, interne – esterne), ma anche per la **diversa natura dei processi decisionali che queste eseguono** (Simon, 1977). Nello specifico il vertice operativo mette in pratica processi decisionali di natura **non strutturata**, la linea intermedia processi di natura **semi-strutturata**, e la base operativa processi invece di natura **strutturata**.

### ► 2.1. Processi decisionali di natura strutturata

Le decisioni che la base operativa esegue sono tipicamente **decisioni di natura programmata**, che avvengono o con una **calendarizzazione specifica** o in **prossimità del verificarsi di eventi specifici** (es: saldo fatture fornitori a fine mese, produzione quantità prevista dal piano di produzione). Sono inoltre decisioni di **natura routinaria**: si presentano **più e più volte nella vita dell'azienda**, spesso anche quotidianamente, o più volte al giorno.

Trattandosi di processi decisionali **prevedibili**, l'organizzazione cerca di sviluppare **routine standard** per l'esecuzione degli stessi, in modo che l'attività della base operativa sia più **efficiente** (ogni volta che si presenta una specifica fattispecie di decisione si esegue la relativa routine standard, senza dover utilizzare risorse ogni volta per decidere cosa fare) e più **facilmente controllabile** (tutte le decisioni in azienda sono prese secondo i processi standard definiti, e questo rende più facile individuare quando una decisione viene presa uscendo da questi schemi predefiniti).

I sistemi informativi che supportano la base operativa hanno il compito di rendere più **rapida ed efficiente l'esecuzione dei processi standard** definiti per affrontare i processi decisionali di natura

strutturata, migliorando tempestività ed evitando errori o azioni difettose. L'operatore che si trova al terminale di uno sportello postale, ad esempio, potrà eseguire tutte le operazioni che il sistema mette lui nella condizione di effettuare. Se il cliente desidera una operazione differente, o una variazione nelle modalità di esecuzione di una operazione, l'operatore probabilmente potrà rispondere al cliente che ciò non è possibile. Il "non è possibile" in questo caso non è da intendersi come "impossibile", ma come contrario alle procedure standard che l'organizzazione ha deciso di adottare e che sono state inserite all'interno del sistema informativo degli uffici postali. L'operatore allo sportello dovendo usare il terminale del sistema informativo sarà costretto ad eseguire i processi del sistema informativo, senza possibilità alcuna di potersene distaccare e di eseguire operazioni diverse.

Dal momento che alcune operazioni della base operativa sono routinarie e strutturate al punto tale che si può definire un **algoritmo decisionale**, i sistemi informativi a supporto della base operativa **automatizzano** alcuni di questi processi decisionali, sostituendo – in tutto o in parte – l'operato delle risorse umane. Non è inusuale, ad esempio, che l'acquisto di un prodotto o di un servizio da parte di un cliente fatto su un canale di e-commerce – come, ad esempio, l'acquisto di un prodotto su Amazon, o di un biglietto ferroviario sul sito web di Trenitalia, o di un biglietto aereo di Alitalia – avvengano attraverso un dialogo diretto tra il cliente e un sistema informativo (che vedremo successivamente essere un sistema di *Customer Relationship Management*), senza alcun intervento umano. Per tornare all'esempio del biglietto aereo, il cliente può acquistare un biglietto sul sito web di Alitalia, scegliere il posto, ed ottenere la fattura, senza entrare in contatto con nessun dipendente di Alitalia. Il sito web di Alitalia si occupa di automatizzare il processo di prenotazione, vendita e fatturazione. In alcuni casi il sistema si occupa anche di automatizzare il processo di definizione del prezzo che viene calcolato direttamente dal sistema in funzione di specifici parametri impostati in partenza (Il prezzo dei biglietti di aereo difatti varia in maniera automatica giornalmente secondo delle regole prefissate dalle compagnie aeree).

## ► 2.2. Processi decisionali di natura semi-strutturata

---

Le decisioni che la linea intermedia esegue sono decisioni di **natura programmata**. Si tratta di processi decisionali che servono a **valutare** se l'attività della base operativa va in una direzione **coerente con il raggiungimento degli obiettivi fissati** dalla strategia, e con l'eventuale riformulazione di un piano operativo alternativo per poter raggiungere gli stessi obiettivi. Tali processi sono di **tipo semi-strutturato** in quanto in parte hanno le caratteristiche dei processi di natura strutturata, mentre in parte hanno le caratteristiche dei processi non strutturati. Per la parte strutturata si cerca di studiare delle modalità standard per poter prendere queste decisioni, in modo che ogni volta che si ripresenterà la necessità di eseguire lo stesso processo decisionale, l'azione può essere più efficiente, mettendo in pratica il processo definito. La parte non strutturata di questi processi invece ha più le caratteristiche dei processi di vertice, e si presenta di volta in volta in modalità differenti che dipendono da fattori non sempre sotto il controllo dell'azienda.

I sistemi informativi a supporto della linea intermedia devono **consentire di ottenere le informazioni analitiche e sintetiche necessarie per l'esecuzione dei processi decisionali**. Devono **consentire di stilare report** e fare scenari sui fenomeni interni all'azienda, **al fine di consentire alla linea intermedia di disporre di quelle informazioni sufficienti per poter poi prendere la decisione**.

## ► 2.3. Processi decisionali di natura non strutturata

---

Le decisioni che il vertice strategico prende **non** sono decisioni **programmabili**. Scelte di natura strategica non avvengono quotidianamente, ma in **momenti specifici** della vita di una azienda. Sono scelte che non avvengono seguendo un calendario o un piano prestabilito, anche perché il loro obiettivo è proprio quello di creare questo piano. La difficoltà di programmare queste scelte deriva anche dal fatto che, per loro natura, **dipendono fortemente dall'incertezza dell'ambiente esterno**, che per tale natura non è sempre facilmente prevedibile o programmabile (ad esempio, quanto facile o difficile è prevedere lo scoppio di una crisi di mercato?).

Trattandosi di scelte non programmabili, le organizzazioni **non sviluppano algoritmi o processi decisionali standardizzati** per poterle affrontare, dato che ogni volta si presentano con modalità differenti. Di conseguenza al vertice dell'azienda sarà chiesto ogni volta di acquisire informazioni diverse, formulare scenari alternativi, assegnare a questi un grado di probabilità e, in ultimo, effettuare