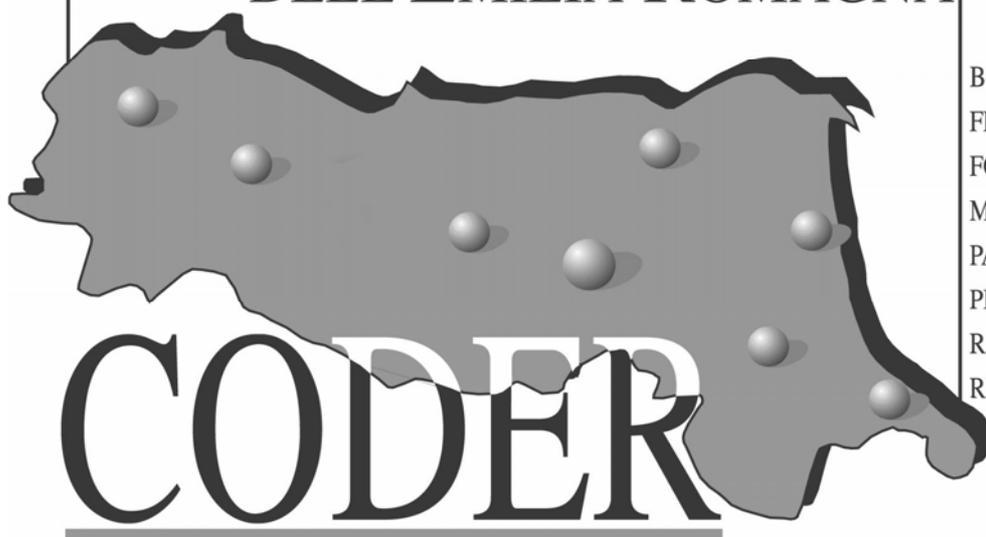


COORDINAMENTO ORDINI
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
DELL'EMILIA-ROMAGNA



BOLOGNA
FERRARA
FORLI' - CESENA
MODENA
PARMA
PIACENZA
RAVENNA
RIMINI

Controllo contabile ex art. 2409 bis Cod. Civ.

CODER

**COORDINAMENTO ORDINI DOTTORI COMMERCIALISTI
EMILIA ROMAGNA**

Commissione di studio

Controllo contabile ex art. 2409-bis C.C.

Delegato del CODER: Daniele Diamanti

Presidente: Giuseppe Savioli – Ordine di Rimini

Componenti:

Giorgio Antonioni – Ordine di Modena

Gianluca Bandini – Ordine di Ravenna

Stefano Capuzzo – Ordine di Ferrara

Giorgio Delli – Ordine di Bologna

Andrea Fantini – Ordine di Piacenza

Cesare Giunipero – Ordine di Parma

Massimo Sirri – Ordine di Forlì – Cesena

Marzo 2006

INDICE

1	Scopo del documento	4
2	Normativa e documentazione esaminata	4
3	Premessa	4
4	Il quadro normativo	4
5	L'attività di controllo contabile nelle società "chiuse"	6
5.1	La natura e l'oggetto dell'attività svolta.....	6
5.2	I principi da adottare nell'espletamento dell'attività.....	7
5.3	Le peculiarità del controllo contabile espletato dal collegio sindacale	9
5.3.1	I principi di revisione	9
5.3.2	Le peculiarità del soggetto incaricato del controllo	9
5.3.3	La tipologia di società in cui si troverà ad operare	10
6	Considerazioni conclusive.....	11

1 Scopo del documento

Scopo del documento è quello di individuare i principi di riferimento e le modalità di espletamento della funzione di controllo contabile da parte del collegio sindacale

2 Normativa e documentazione esaminata

- Art. 2397 e seguenti, codice civile (Collegio sindacale);
- Art. 2409 – bis e seguenti del codice civile (Controllo contabile)
- D. lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, T.U.F.;
- Proposta di Direttiva Comunitaria COM(2004)177 in materia di revisione dei bilanci;
- Norme di comportamento degli organi di controllo legale dei conti nella riforma del diritto societario – 23/06/2004 - (versione in bozza) - CNDCeR
- Principi di comportamento del collegio sindacale (1995) – CNDCeR
- Circolare n. 06/2005 del 23/03/2005 del Consiglio Nazionale dei Ragionieri
- Documento 1005 “Considerazioni sulla revisione delle imprese ed enti minori” – ottobre 2004;
- Principi e raccomandazioni per l’esercizio del controllo contabile nelle società di capitale che non fanno ricorso al capitale di rischio emanati in via disgiunta dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri – gennaio 2006.

3 Premessa

Una delle novità introdotte dal D.Lgs. 6/2003, in materia di riforma del diritto societario, riguarda il nuovo Paragrafo IV (**del controllo contabile**), della sezione VI – bis (dell’amministrazione e del controllo), del Capo V (della società per azioni), del titolo V (delle Società) del Codice Civile.

Le disposizioni ivi contenute, da un lato, esplicitano maggiormente, senza tuttavia innovare sostanzialmente rispetto al passato, il contenuto della funzione di controllo contabile e, dall’altro, prevedono, con una forte discontinuità rispetto alla normativa previgente, una sua separazione di principio rispetto a quella di vigilanza propria del collegio sindacale. In ciò ricalcando la disciplina già dettata per le società quotate dal TUF (d. lgs. 24 febbraio 1998, n. 58).

4 Il quadro normativo

Caratteristica della nuova disciplina è quella di richiedere che il revisore contabile possieda una dimensione e, quindi, una presunta capacità operativa, via via crescente al crescere della rilevanza degli interessi economici coinvolti nella vita delle imprese oggetto di controllo (e della loro presumibile dimensione).

Infatti:

- a) per le società con azioni quotate per effetto del criterio di *specialità* dettato dal secondo comma dell’art. 2325-*bis*, non vengono in rilievo le disposizioni dell’art. 2409-*bis*, ma quelle dettate dal citato TUF. Il revisore contabile può quindi essere costituito unicamente da società di revisione iscritta nell’apposito albo CONSOB;

- b) per le società per azioni che, pur non essendo quotate, fanno ricorso al mercato del capitale di rischio avendo azioni diffuse tra il pubblico in misura rilevante¹, il controllo contabile deve essere esercitato da società di revisione iscritte nell'albo dei revisori contabili. Limitatamente a tali incarichi la società di revisione è soggetta alla disciplina dell'attività di revisione prevista per le società quotate ed alla vigilanza della CONSOB;
- c) nelle società per azioni che non fanno ricorso al mercato del capitale di rischio e che sono tenute alla redazione del bilancio consolidato il revisore contabile può alternativamente essere un revisore singolo o una società di revisione iscritta nell'albo dei revisori contabili;
- d) nelle società per azioni che non fanno ricorso al mercato del capitale di rischio e che **non** sono tenute alla redazione del bilancio consolidato il revisore contabile può alternativamente essere un revisore singolo o una società di revisione iscritta nell'albo dei revisori contabili, ma lo statuto può prevedere che il controllo contabile sia esercitato dal collegio sindacale. In tal caso il collegio deve essere interamente composto da soggetti iscritti presso il registro dei revisori contabili;
- e) per le società a responsabilità limitata, se lo statuto non dispone diversamente, la funzione di controllo contabile è esercitata dal collegio sindacale, il quale in tal caso, in virtù del rinvio contenuto nell'ultimo comma dell'art. 2477, deve essere interamente composto da revisori iscritti presso il registro dei revisori contabili.

Al variare della dimensione aziendale e della tipologia di soggetto incaricato del controllo contabile mutano anche le norme di riferimento per l'espletamento dell'attività.

Infatti:

- a) nelle società con azioni quotate le società di revisione (iscritte nell'apposito albo CONSOB) dovranno seguire la normativa speciale dettata dagli articoli 155 e 164 del T.U.F. nonché quella secondaria emanata dalla CONSOB nella sua attività di vigilanza. La CONSOB ha concretamente esercitato le prerogative che le spettano a norma dell'art. 162 indicando quali criteri da seguire per la certificazione del bilancio di società quotate i principi di revisione emanati dai CNDC e CNR²;
- b) al predetto quadro normativo sono soggette, per effetto della disposizione contenuta nel secondo comma dell'art. 2409-*bis*, anche le società di revisione cui è affidato il controllo contabile nelle società ad azionariato diffuso non quotate. Ne consegue che le stesse sono tenute ad utilizzare nella propria attività i principi di revisione approvati dai citati organi professionali;

¹ Si considerano società con azioni diffuse in maniera rilevante fra il pubblico, a norma dell'art. 111-*bis* disposizioni di attuazione e transitorie d. lgs. n. 6/2003, le società che superano i parametri indicati dall'art. 116, d.lgs., 24 febbraio 1998, n.58, a cui è dato contenuto nell'art. 2-*bis* del regolamento di attuazione del predetto d. lgs., concernente la disciplina degli emittenti, adottato dalla CONSOB con delibera n. 11971 del 14 maggio 1999.

² Delibere n. 13809 del 30 ottobre 2002, n.14186 del 30 luglio 2003, n.14352 del 17 dicembre 2003, 14768 del 4 novembre 2004.

- c) non esiste invece alcuna esplicita indicazione normativa relativamente alle modalità di svolgimento della funzione contabile nelle altre società.

5 L'attività di controllo contabile nelle società "chiuse"

Come sopra esposto, al contrario di quanto previsto per le società ad azionariato diffuso (quotate e non), nessuna disposizione impone l'applicazione dei principi di revisione emanati dai CNDC e CNR per l'attività di controllo contabile effettuata da società di revisione, dal revisore unico o dal collegio sindacale nelle società chiuse, per cui se ne potrebbe trarre la conclusione che gli stessi possano non essere applicabili in tali realtà.

La problematica deve essere affrontata verificando

- 1) la natura dell'attività svolta dall'incaricato del controllo contabile (sia esso revisore unico, società di revisione o collegio sindacale) nelle società chiuse;
- 2) nel caso in cui si pervenga alla conclusione che l'attività coincida con quella svolta dal revisore nelle società ad azionariato diffuso occorrerebbe individuare l'eventuale esistenza di principi alternativi a cui fare riferimento;
- 3) nel caso, poi, in cui si riscontri l'inesistenza di principi alternativi, occorrerà valutare come i principi di revisione possano essere interpretati ed applicati nell'ipotesi in cui l'attività di controllo contabile venga effettuata dal collegio sindacale.

5.1 La natura e l'oggetto dell'attività svolta

Come abbiamo sopra esposto l'art. 2325-*bis* prevede un principio di "specialità" per le società con azioni quotate, disponendo che le disposizioni del titolo V del codice civile si applichino limitatamente ai casi in cui "non sia diversamente disposto da altre norme di questo codice o di leggi speciali".

Per verificare l'effettiva portata del predetto principio di "specialità" al caso del controllo contabile occorre riferirsi all'art. 111-*bis* delle disposizioni di attuazione e transitorie del d. lgs. n. 6/2003, il quale prevede che "Nel caso previsto dall'art. 2409-*bis*, secondo comma, del codice, si applicano alle società di revisione le disposizioni degli articoli 155, comma 2, 162, commi 1 e 2, 163, commi 1 e 4 del decreto legislativo n. 58 del 1998".

Le disposizioni richiamate riguardano:

- 1) lo scambio di informazioni con amministratori e sindaci, il potere di effettuare controlli e l'obbligo informativo nei confronti della CONSOB;
- 2) la vigilanza spettante alla CONSOB ed i poteri esercitabili da quest'ultima;
- 3) i poteri esercitati dalla CONSOB nei confronti della società di revisione e l'obbligo di comunicazione dei provvedimenti adottati;
- 4) la possibilità per la CONSOB di raccomandare principi e criteri da adottare per la revisione contabile.

Come sopra esposto, nell'applicazione di tale facoltà la CONSOB ha indicato i principi di revisione emanati dai CNDC e CNR.

Dal breve *escursus* normativo emerge come la presunta “specialità” delle società quotate in tema di disciplina del controllo contabile si risolva, da un lato, in una serie di incombenze informative e di soggezioni a controlli della CONSOB a tutela della rilevanza pubblica dell’attività svolta e, dall’altro, nella necessaria applicazione nell’attività di controllo contabile dei predetti principi di revisione.

La natura e lo scopo dell’attività appaiono però identici in qualsiasi tipo societario, consistendo, a norma dell’art. 2409-*ter*, oltre che nell’espletamento di controlli periodici, nella verifica della corrispondenza del bilancio di esercizio e, ove redatto, del bilancio consolidato, alle risultanze delle scritture contabili, degli accertamenti eseguiti e delle norme che li disciplinano, concludendosi con un giudizio sui medesimi documenti da esprimersi in un’apposita relazione³.

5.2 I principi da adottare nell’espletamento dell’attività

Giunti alla conclusione che l’oggetto dell’attività di controllo contabile coincide in ogni tipologia societaria, occorre porsi il quesito se anche nelle società chiuse debbano essere applicati i principi di revisione emanati dai CNDC e CNR o possano trovare applicazioni principi alternativi.

I principi di revisione ed i principi contabili rappresentano la codificazione di indicazioni, tratte dalla prassi e dalla dottrina più qualificata, ad opera degli organismi professionali di riferimento per l’espletamento dell’attività operativa dei propri iscritti.

Il termine che li accompagna “principi di generale accettazione” è volto a sottolineare la circostanza che, nelle materie oggetto di trattazione, il comune sentire professionale (e non) ritiene che l’attività svolta debba, per avere uno standard qualitativo accettabile, conformarsi. Ne discende che, ad esempio, un bilancio di esercizio redatto rispettando le disposizioni civilistiche, ma con interpretazioni, nei casi applicativi, difformi dai principi contabili, sarebbe ritenuto non corretto (per inciso, i principi contabili, per il loro grado di autorevolezza e, appunto, di “generale accettazione”, rappresentano il parametro cui anche l’autorità giudiziaria ed i suoi consulenti tecnici raffrontano il giudizio di correttezza del bilancio).

Da ciò discende che il professionista per espletare la propria attività di controllo contabile secondo standard qualitativi accettabili non possa non applicare i principi di revisione emanati dai CNDC e CNR. A maggior ragione se il professionista in oggetto non è solo iscritto all’albo dei revisori contabili ma anche a quello degli ordini professionali che li hanno emanati⁴. Come si avrà modo di dire in seguito (par. 5.3.1) i nuovi principi di revisione, lungi dall’indicare tecniche articolate e vincolanti, si limitano ad enunciare indirizzi comportamentali. L’incaricato del controllo contabile avrà conseguentemente ampia libertà (e conseguente responsabilità) nell’adottare le

³ Sulla coincidenza della natura e dell’oggetto attività di controllo contabile sia nelle società ad azionariato diffuso che nelle società “chiuse” si è espresso ufficialmente il Consiglio Nazionale dei Ragionieri con circolare n. 6 del 23 marzo 2005. Tale assimilazione è effettuata anche dalla bozza di documento “norme di comportamento degli organi di controllo legale nella riforma del diritto societario” datata 23 giugno 2004, emanata dai CNDC e CNR.

⁴ La necessaria applicazione dei principi di revisione approvati dai CNDC e CNR nell’espletamento della funzione di controllo contabile è affermata dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri con circolare n. 6 del 23 marzo 2005 e nella bozza di documento “norme di comportamento degli organi di controllo legale nella riforma del diritto societario” datata 23 giugno 2004, emanata dai CNDC e CNR.

procedure che, alla luce dell'oggetto del controllo e della propria esperienza e sensibilità professionale, riterrà adeguate allo scopo.

D'altra parte, data la delicatezza del ruolo svolto, la rilevanza degli interessi coinvolti e delle conseguenti responsabilità, come potrebbe il revisore contabile dimostrare di aver svolto il compito assunto con la professionalità e la diligenza richiesti se non documentando la conformità della propria attività alle uniche regole codificate "di generale accettazione" esistenti?

Occorre considerare ancora che l'unico corpo di norme di comportamento emanato dalle professioni contabili in tema di esercizio dell'attività di controllo legale dei conti alternativo ai principi di revisione è costituito dai "principi di comportamento del collegio sindacale" dei CNDC e CNR. Tale documento, datato 1995, che si riferisce al precedente contesto normativo, non è mai stato oggetto di aggiornamento. Utilizza un approccio casistico ormai superato che, fra l'altro, impone al professionista una serie di procedure e di attività che lo stesso, alla luce della propria esperienza professionale e della valutazione del grado di rischio nel caso specifico potrebbe ritenere superflui; approccio, come vedremo successivamente, abbandonato dai principi di revisione.

Da ultimo, in una prospettiva internazionale di breve termine, occorre anche considerare che la Commissione Europea ha emanato una proposta di direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio sulla revisione legale dei conti annuali e consolidati (COM(2004) 177, 16 marzo 2004) che modificherà il quadro normativo vigente: la Commissione propone infatti che tutte le revisioni legali dei conti previste dal diritto comunitario vengano effettuate conformemente ai principi di revisione internazionali (*International Standards on Auditing – ISA*), stabiliti dall'*International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*⁵.

Riassumendo, i principi di revisione:

- 1) rappresentano l'unica raccolta codificata esistente in materia nel nostro paese;
- 2) sono stati redatti ed approvati congiuntamente dalle categorie di esperti contabili esistenti;
- 3) hanno ricevuto un avallo di autorevolezza e validità anche dalla CONSOB, ricevendo una convalida da parte di un'autorità amministrativa indipendente;

⁵ Attualmente invece l'ottava direttiva 84/253/CEE del Consiglio, del 10 aprile 1984, relativa all'abilitazione delle persone incaricate del controllo di legge dei documenti contabili, disciplina principalmente l'abilitazione all'esercizio della professione di revisore legale dei conti negli Stati membri. Pur prescrivendo taluni obblighi in materia di iscrizione all'albo e di integrità professionale, la direttiva non contiene alcuna disposizione sulle modalità di effettuazione della revisione legale dei conti e sul grado di controllo pubblico o di controllo esterno della qualità necessario per garantire l'elevata qualità della revisione.

Ricordiamo che le seguenti direttive comunitarie impongono che i conti annuali o i conti consolidati delle società di capitali siano controllati da una o più persone abilitate ad effettuare tali controlli:

quarta direttiva 78/660/CEE del Consiglio, del 25 luglio 1978, relativa ai conti annuali di taluni tipi di società;

settima direttiva 83/349/CEE del Consiglio, del 13 giugno 1983, relativa ai conti consolidati;

direttiva 86/635/CEE del Consiglio, dell'8 dicembre 1986, relativa ai conti annuali ed ai conti consolidati delle banche e degli altri istituti finanziari;

direttiva 91/674/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1991, relativa ai conti annuali e ai conti consolidati delle imprese di assicurazione.

- 4) saranno gli unici standards ammessi per il controllo contabile obbligatorio in ambito europeo.

5.3 Le peculiarità del controllo contabile espletato dal collegio sindacale

Siamo sinora giunti alle seguenti conclusioni:

- a) l'attività di controllo contabile ha il medesimo oggetto in ogni tipologia societaria;
- b) lo stesso deve essere effettuato in ogni tipologia societaria applicando i principi di revisione emanati dai CNDC e CNR.

Ciò significa che il Collegio sindacale è tenuto ad osservare le medesime procedure delle società di revisione?

Per rispondere alla domanda occorre preliminarmente esaminare brevemente:

- 1) in cosa attualmente consistano i principi di revisione;
- 2) la peculiarità dell'organo di controllo;
- 3) la tipologia di società in cui si troverà ad operare

5.3.1 I principi di revisione

I principi di revisione attualmente in vigore rappresentano sostanzialmente, con lievi adattamenti, la traduzione letterale degli ISA, emanati dallo IAASB, i quali utilizzano un approccio basato sull'indicazione di principi, con ciò innovando sostanzialmente rispetto ai precedenti principi di revisione i quali erano rivolti ad indicare procedure di revisione analitiche per le diverse aree di bilancio, dettate avendo quale riferimento una struttura piramidale ed articolata quale, tipicamente, la società di revisione.

Poiché i nuovi principi, al contrario, si limitano ad enunciare la natura delle procedure di revisione, pongono in estremo rilievo l'esperienza e lo spessore professionale del professionista, il quale godrà di un ambito di discrezionalità molto più elevato, assumendosi una conseguente maggiore responsabilizzazione sulla qualità ed i risultati del proprio lavoro.

Ciò non può portare al paradosso di ignorare i principi stessi facendo leva esclusivamente sulla propria sensibilità. Occorre, al contrario, che l'incaricato del controllo contabile conosca bene i principi di revisione⁶, riducendo il controllo (o addirittura escludendolo) in certe aree ritenute a basso rischio ed ampliandolo in aree a maggior rischio, documentando e motivando le proprie scelte.

5.3.2 Le peculiarità del soggetto incaricato del controllo

Nell'ambito del controllo contabile il collegio sindacale è un soggetto del tutto peculiare. Esso, infatti, a differenza della società di revisione e del revisore unico non ha semplicemente un incarico professionale, ma rappresenta un organo sociale il cui compito istituzionale è quello di vigilare "sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza

⁶ Che rappresentano un elemento obbligatorio della prova di esame di iscrizione all'albo.

dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento”.

Per l'espletamento del proprio mandato deve partecipare a tutte le assemblee, alle riunioni del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo. Ha addirittura poteri concorrenti e suppletivi rispetto all'organo amministrativo.

Ciò ne fa, rispetto alla società di revisione ed al revisore unico, un soggetto del tutto privilegiato circa la conoscenza della realtà aziendale, delle sue prospettive e, soprattutto, delle sue aree di rischio. Conoscenze che potrà utilmente impiegare nell'individuazione e nella estensione delle attività di controllo contabile.

Ancora, il collegio sindacale, quando svolge anche la funzione di controllo contabile, deve essere composto integralmente da soggetti iscritti all'albo dei revisori contabili, ossia da soggetti tutti particolarmente qualificati nell'attività da espletare.

Anche tale circostanza ha effetti immediati sulle modalità di espletamento dei controlli.

La struttura organizzativa delle società di revisione è infatti tipicamente piramidale, prevedendo l'utilizzo “sul campo” di soggetti neo-laureati, con conseguente bassa qualificazione, la cui attività è per lo più dedicata all'elaborazione ed al controllo di numerosi dati contabili, che assorbono la stragrande maggioranza del tempo complessivamente impiegato per svolgere l'incarico.

L'intervento dei professionisti con maggior esperienza è “limitata” all'attività di pianificazione delle attività, di supervisione del team, ai rapporti con gli amministratori ed i dirigenti, alla verifica del lavoro ed alle conclusioni dello stesso.

Vi è un solo soggetto (il *partner*) personalmente responsabile per l'attestazione finale in ordine al giudizio sul bilancio, dal momento che la responsabilità del team è solamente subordinata ed eventuale.

In tali circostanze la documentazione sistematica ed analitica di ogni attività espletata attraverso la conservazione di apposite carte di lavoro è imprescindibile poiché rappresenta l'unico strumento da parte del responsabile per verificare l'operato dei suoi collaboratori.

Radicalmente opposta è la situazione riscontrabile nel collegio sindacale, ove i revisori contabili coinvolti direttamente nell'attività di controllo sono tre e ove il ricorso a collaboratori è solo eventuale e comunque mai preponderante.

In altri termini si è in presenza di una sorta di “piramide rovesciata”, caratterizzata appunto dalla presenza di elevate professionalità, direttamente coinvolte nell'attività di controllo.

5.3.3 La tipologia di società in cui si troverà ad operare

Il secondo aspetto di cui occorre tenere conto è legato alle dimensioni aziendali in cui il collegio sindacale si trova ad operare: trattasi per lo più di realtà di medio-piccole dimensioni tanto che, oltre ad avere un limitato ricorso al capitale di rischio (sono società chiuse) non sono neppure tenute a redigere il bilancio consolidato. Sono in genere caratterizzate da una scarsa segregazione delle funzioni, con un forte coinvolgimento della proprietà e del management nelle attività operative, da un sistema di controllo interno molto limitato, mono-business, con uno o pochi stabilimenti produttivo o commerciali.

Rappresentano cioè quella tipologia di attività a cui si applica il principio di revisione 1005 “Considerazioni sulla revisione delle imprese ed enti minori”, il quale, a titolo esemplificativo, al par. 10, prevede, appunto, che in tali entità le procedure di analisi comparativa possono fornire validi elementi probativi riducendo la necessità di eseguire altre procedure di validità.

6 Considerazioni conclusive

Nel contesto suesposto, la pedissequa applicazione di procedure di revisione “standardizzate”, basate principalmente sul controllo documentale e sulla “raccolta” di evidenza potrebbe rivelarsi, ad un tempo, eccessivamente dispendiosa ed inefficace.

Più idonea appare un’attività di controllo contabile “di qualità”, caratterizzata da limitate procedure di revisione per così dire tipiche (es. vouching), sostituite, invece, da verifiche “mirate”, scaturenti dalle capacità di analisi e dall’attività di controllo sull’amministrazione svolte dal collegio sindacale.

Ciò non esime l’incaricato del controllo contabile dal motivare le proprie scelte in ordine all’estensione dei controlli effettuati ed alle procedure adottate.

Allo scopo è pertanto necessario predisporre un piano di verifiche per le diverse aree di bilancio, che espliciti il livello di significatività, sulla base di:

- 1) documentata conoscenza della società: tale aspetto è implicito, per quanto sopra esposto, per il collegio sindacale;
- 2) documentata e verificata valutazione del rischio di controllo: la valutazione dell’adeguatezza dell’assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società ed il suo concreto funzionamento è già esercitata dal collegio sindacale a norma dell’art. 2403. Nell’ambito delle imprese minori, per la limitatezza (o addirittura l’inesistenza) di procedure di controllo interno e per il ruolo esercitato dal “proprietario” è necessario utilizzare un approccio basato sulla validità dei dati, ossia sui saldi di bilancio (“di sostanza”) piuttosto che un approccio basato sull’affidabilità del sistema di controllo interno (“di procedura”). L’approccio suggerito risulta d’altra parte meno dispendioso e più pratico in virtù della generale limitatezza della popolazione contabile;
- 3) raccolta di elementi probativi sulla correttezza dei saldi di bilancio: in tale attività l’incaricato del controllo contabile sceglierà, motivando la scelta, fra le diverse procedure di revisione (analisi comparative, inventari, riscontri documentali, circolarizzazione, conteggi e ricalcoli). In particolare:
 - analisi comparative** - sono particolarmente efficaci nel controllo contabile delle PMI in virtù della dimensioni delle aziende e dell’esperienza di chi le pone in essere, le stesse possono sostituire o limitare l’utilizzo di altre procedure;
 - inventari** - da effettuarsi in relazione alla significatività della voce ed al risultato delle analisi comparative (rapporto tra magazzino e fatturato, incidenza del costo delle materie vendute o utilizzate sul fatturato, ecc.);
 - circolarizzazione** - attività con elevato valore di validità, da utilizzare alla luce dei risultati delle analisi comparative svolte (incidenza dei crediti sul fatturato, tasso di rotazione e giorni medi di incasso, verifica degli incassi effettuati nei mesi successivi alla chiusura del bilancio);
 - riscontri documentali** - da effettuarsi in relazione al livello di significatività prescelto;

- conteggi e ricalcoli** - da effettuarsi con una estensione del campione che tenga conto dell'affidabilità del sistema amministrativo e contabile (per esempio ricalcolo delle voci ratei e risconti se di importo significativo, verifica della voce ammortamenti e degli incrementi e decrementi delle immobilizzazioni);
- 4) documentazione del lavoro svolto e degli elementi probativi ottenuti: l'organizzazione e la conservazione delle "carte di lavoro" può limitarsi alla conservazione e documentazione del lavoro svolto, senza la formalizzazione richiesta in contesti in cui occorre controllare e condividere il lavoro a più livelli gerarchici;
 - 5) relazione finale: non differenziata in relazione alle dimensioni ed al soggetto incaricato.