



**CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI**



Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Prot. **0003817**

del 14/03/2018 ore 14:42:28

Protocollo generale - Registro: U

MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

Il Presidente

MM/COO/dt

Roma, 13 marzo 2018
Informativa n. 22/2018

**AI SIGNORI PRESIDENTI DEI CONSIGLI DEGLI
ORDINI DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E
DEGLI ESPERTI CONTABILI**

Oggetto: Linee guida per lo svolgimento del tirocinio da revisore legale

Caro Presidente,

il 23 febbraio scorso, con determina del Ragioniere Generale dello Stato, sono state approvate e poi pubblicate sul sito www.revisionelegale.mef.gov.it le Linee guida per lo svolgimento del tirocinio di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, per l'ammissione all'esame di idoneità professionale e per l'esercizio dell'attività di revisione legale, nonché il modello di relazione annuale ad esse allegato.

Scopo delle Linee guida, come si legge nella Relazione illustrativa, è quello di enunciare, nel quadro della normativa di riferimento, le modalità di svolgimento del tirocinio da revisore legale ed i criteri di predisposizione delle relazioni annuali attraverso le quali esso viene valutato.

In particolare, le Linee guida approfondiscono il principio normativo stabilito dal D.M. 146 del 25 giugno 2012 che prevede (art. 11) che il tirocinio è effettuato presso un revisore legale o presso una società di revisione, iscritti nel Registro nell'elenco dei revisori "attivi". In relazione a ciò, viene specificato che il tirocinio da revisore legale comporta la partecipazione ad incarichi di revisione in corso che siano specifici e determinati e che lo svolgimento del tirocinio "sulle carte di lavoro" (vale a dire relativo ad incarichi recenti ormai conclusi), sia pure ammesso almeno in parte, deve considerarsi un fatto eccezionale.

Poiché molti dei tirocinanti iscritti nel registro dell'Ordine - avendo *dominus* che, oltre ad essere dottori commercialisti o esperti contabili, sono anche revisori legali - svolgono anche il tirocinio da revisore legale, Ti prego di dare diffusione tra i Tuoi iscritti e tra i tirocinanti delle Linee guida che Ti allego unitamente al modello di relazione annuale ed alla determina del Ragioniere Generale dello Stato.

Cordiali saluti.

Massimo Miani



Ministero dell'Economia e delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

ISPETTORATO GENERALE DI FINANZA

IL RAGIONIERE GENERALE DELLO STATO

Vista la direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 17 maggio 2006, relativa alla revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE del Consiglio e abroga la direttiva 84/253/CEE del Consiglio;

Visto il decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, concernente l'attuazione della direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 17 maggio 2006, relativa alla revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE del Consiglio e abroga la direttiva 84/253/CEE;

Vista la direttiva 2014/56/UE del Parlamento europeo e del Consiglio relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che ha modificato la direttiva 2006/43/CE;

Visto il decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135, concernente l'attuazione della direttiva 2014/56/UE che modifica la direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati;

Viste le modifiche apportate dal decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135 al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39;

Visti gli articoli 7, comma 1, lettera o), e 8, comma 1, lettera g) del D.P.C.M. 27 febbraio 2013, n. 67, che affidano al Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato - Ispettorato generale di finanza, la competenza a svolgere i compiti attribuiti al Ministero dell'economia e delle finanze dal decreto legislativo n. 39 del 2010 in materia di revisione legale dei conti;

Visto il Decreto del 17 luglio 2014, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 15 settembre 2014 n.75, di individuazione e di attribuzioni degli Uffici di livello dirigenziale non generale dei Dipartimenti del Ministero dell'economia e delle finanze, in attuazione dell'articolo 1, comma 2, del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 27 febbraio 2013, n. 67 e, in particolare, l'articolo 3, comma 2 che definisce gli Uffici e le funzioni dell'Ispettorato Generale di Finanza;

Visto l'art. 21 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, in materia di competenze e poteri del Ministero dell'economia e delle finanze;

Visto, in particolare, l'articolo 3 del citato decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 che disciplina il tirocinio per l'ammissione all'esame di idoneità professionale e per l'esercizio dell'attività di revisione legale;

Visti i decreti del Ministro dell'economia e delle finanze n. 144 e 145 del 20 giugno 2012, e n. 146 del 25 giugno 2012, concernenti rispettivamente le modalità di iscrizione e cancellazione dal Registro dei revisori legali, i requisiti di abilitazione per l'iscrizione nel Registro dei revisori legali e la disciplina del tirocinio, pubblicati nella Gazzetta Ufficiale del 29 agosto 2012;

Considerata la necessità di fornire agli aspiranti revisori indicazioni sulla corretta attuazione delle previsioni normative in materia di tirocinio, con riferimento sia alle modalità di svolgimento del periodo formativo che alla rappresentazione delle attività svolte in detto periodo nelle relazioni periodiche redatte annualmente;

Visto lo schema di *"Linee guida per lo svolgimento del tirocinio di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, per l'ammissione all'esame di idoneità professionale e per l'esercizio dell'attività di revisione legale"*, pubblicato in bozza sul sito internet istituzionale della revisione legale in data 7 novembre 2017 e sottoposto ad una procedura di consultazione pubblica per un periodo di 30 giorni, aperta ai contributi dei portatori di interesse e delle associazioni professionali rappresentative;

Esaminati i documenti prodotti dalle categorie interessate in occasione della predetta procedura di consultazione, conclusa il 7 dicembre 2017;

Considerato che le Linee guida forniscono agli interessati le opportune istruzioni in ordine alle modalità di svolgimento del tirocinio, nel rispetto del quadro normativo di riferimento, enunciando i criteri cui il tirocinante ed il revisore legale presso il quale si svolge il tirocinio devono attenersi nel quadro del percorso di preparazione all'esercizio della revisione legale;

Ritenuto che l'emanazione delle menzionate Linee guida possa incentivare buone prassi nello svolgimento del tirocinio da revisione legale, costituendo anche un ausilio per l'aspirante revisore nel momento della predisposizione della relazione periodica;

Vista la deliberazione della Commissione centrale per i revisori legali, istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze ai sensi dell'articolo 42, comma 2, del citato decreto

legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, che nella riunione del 26 gennaio 2018 ha espresso parere favorevole all'approvazione delle predette Linee guida;

DETERMINA

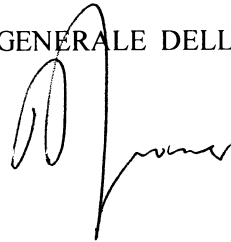
1. Di adottare le *“Linee guida per lo svolgimento del tirocinio di cui all’articolo 3 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, per l’ammissione all’esame di idoneità professionale e per l’esercizio dell’attività di revisione legale”*, allegate alla presente determina.

2. Di approvare, altresì, il modello di relazione annuale allegato alle Linee guida, che sarà reso disponibile nell'apposita sezione del sito internet www.revisionelegale.mef.gov.it, con gli adattamenti necessari ed eventuali per la produzione del modulo online.

3. La presente determina è pubblicata sul sito internet della revisione legale all'indirizzo www.revisionelegale.mef.gov.it.

23 FEB. 2018

IL RAGIONIERE GENERALE DELLO STATO



LINEE GUIDA

per lo svolgimento del tirocinio di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, per l'ammissione all'esame di idoneità professionale e per l'esercizio dell'attività di revisione legale -

Linee guida per lo svolgimento del tirocinio di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, per l'ammissione all'esame di idoneità professionale e per l'esercizio dell'attività di revisione legale

1. Premessa

Le presenti Linee guida hanno lo scopo di incentivare buone prassi nello svolgimento del tirocinio da revisore legale, enunciando i criteri cui il tirocinante deve attenersi nel quadro del percorso di abilitazione e sulla base dei quali il *dominus* deve impostare il lavoro dell'aspirante revisore.

Esse costituiscono, pertanto, uno strumento di ausilio e di orientamento per tutti i praticanti che affrontano il periodo del tirocinio, i quali sono poi chiamati a documentare in apposite relazioni le attività svolte e le competenze in concreto maturate nel corso del periodo di applicazione.

2. Le fonti

2.1 La disciplina normativa del tirocinio

Il decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, definisce il tirocinio come un periodo di formazione finalizzato all'acquisizione della capacità di applicare concretamente le conoscenze teoriche necessarie per il superamento dell'esame di idoneità professionale e per l'esercizio dell'attività di revisione legale.

Il periodo di tirocinio ha durata di tre anni, non essendo applicabile alla revisione legale l'art. 9, comma 6, del D.L. n. 1/2012 che limita a 18 mesi il tirocinio per l'accesso alle professioni regolamentate su base ordinistica, e può essere svolto presso un revisore legale o presso una società di revisione legale in grado di assicurare la formazione pratica del tirocinante. Il regolamento di attuazione del tirocinio, D.M. n. 146 del 25 giugno 2012, ha inoltre precisato che il *dominus* per poter assicurare la maturazione professionale dei singoli tirocinanti debba essere scelto esclusivamente tra gli iscritti nella sezione dei revisori "attivi".

Il decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135, nel recepire la direttiva comunitaria n. 2014/56/UE, ha parzialmente modificato, tra l'altro, la disciplina del tirocinio. La relazione illustrativa al provvedimento motiva l'intervento con l'esigenza di responsabilizzare sia i professionisti che i tirocinanti in tale periodo formativo, al quale la legislazione europea assegna un ruolo fondamentale di maturazione e contatto con l'esperienza professionale.

2.2. Cosa cambia con il decreto legislativo n. 135 del 2016

In sostanza, il decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135 ha riformulato l'articolo 3 del decreto legislativo n. 39 del 2010, introducendo l'espressa previsione di un "*obbligo per il tirocinante di collaborare allo svolgimento di incarichi del revisore legale o della società di revisione legale presso i quali il tirocinio è svolto*".

Le attività professionali svolte dal revisore diventano, così, effettivo campo di applicazione pratica da parte di coloro che intendono diventare essi stessi revisori.

Dal canto loro, i revisori legali e le società di revisione legale che assumono la qualità di *dominus* sono chiamati ad "*assicurare e controllare l'effettiva collaborazione del tirocinante all'attività relativa a uno o più incarichi revisione legale*". A tale impegno si ricollegano precise responsabilità, in quanto "*la violazione del predetto obbligo da parte dei revisori legali e delle società di revisione legale equivale alla violazione delle norme di deontologia professionale*".

Ancora, è stato introdotto il limite massimo di "*tre tirocinanti*" che il revisore legale può accogliere contestualmente presso il proprio studio, in modo da assicurare tempi adeguati alla supervisione delle attività ed un effettivo accesso alla documentazione di lavoro per lo svolgimento del tirocinio professionale. Tale limite si intende riferito ai soli revisori legali persone fisiche e non anche alle società di revisione, che abitualmente hanno strutture idonee a seguire un maggior numero di tirocinanti. È opportuno, tuttavia, che anche la società di revisione legale - tra le misure organizzative previste agli articoli 10-ter e 10-quater del decreto legislativo 39 del 2010 -, adotti procedure tali da assicurare che il numero di tirocinanti sia coerente con le dimensioni e la natura dell'attività svolta. Un indice, in questo caso, può essere individuato nel numero di revisori legali partner o dipendenti della società stessa e del numero di incarichi riferiti all'intera struttura.

È stata, infine, introdotta la possibilità di svolgere il tirocinio contestualmente al biennio di studi finalizzato al conseguimento di laurea specialistica o magistrale, ovvero ad una sua parte, consentendo in alcuni casi, e a determinate condizioni stabilite da apposite convenzioni quadro, di anticipare il momento iniziale di avvio del periodo della pratica professionale.

3. La metodologia di lavoro

Il nuovo quadro normativo primario ha dunque reso espliciti i presupposti essenziali per garantire un serio ed effettivo tirocinio, che richiedono:

- il coinvolgimento del tirocinante nelle attività proprie della revisione legale;
- la responsabilità del *dominus* a garanzia dell'effettività del tirocinio.

Le scelte operate chiariscono che il tirocinio è concepito in modo tale da assicurare la maturazione e la valorizzazione professionale dei singoli tirocinanti, in particolare attraverso la collaborazione ad uno o più incarichi di revisione legale affidati al *dominus*, e non deve, invece, risolversi in un mero puntuale adempimento di requisiti quasi esclusivamente formali (il decorso di un periodo triennale, l'iscrizione del *dominus* nel Registro, la relazione annuale da presentare a cadenze determinate).

Sul piano metodologico, la Commissione Centrale per i Revisori Legali, organo ausiliario del Ministero dell'economia e delle finanze, ha svolto un lavoro di approfondimento circa le modalità ed i contenuti minimi per un corretto svolgimento del tirocinio. Tali contenuti dovranno, evidentemente, trovare correlazione con le dichiarazioni periodiche rese dai praticanti.

La Commissione ha preso in considerazione un campione di relazioni annuali, scelto con criteri casuali tra quelle (conclusive) presentate ai fini del rilascio del provvedimento con cui si attesta il compiuto tirocinio triennale. La finalità dell'esame è consistita nell'operare una breve ricognizione delle modalità di redazione delle relazioni.

In generale, l'esame delle relazioni comprese nel campione ha evidenziato la sussistenza di margini di miglioramento per ottimizzare ed efficientare lo svolgimento del tirocinio triennale. Le relazioni annuali, in particolare, risultano a volte succinte o eccessivamente impersonali, senza chiari riferimenti ai bilanci revisionati e alle procedure di

revisione applicate, o al contrario appaiono estremamente dettagliate ma riportano informazioni non essenziali ai fini di una piena comprensione dell'attività svolta. Tale variabilità induce a riflettere sulla possibilità di standardizzare i contenuti minimi da riportare nella relazione.

Le risultanze del lavoro svolto sono contenute nel presente documento che si propone, tra l'altro, di offrire un ausilio ed uno strumento di riferimento per l'aspirante revisore legale, che attraverso l'enunciazione di specifici criteri può conoscere, preventivamente, le modalità cui attenersi nello svolgimento del tirocinio triennale. I criteri enunciati nelle presenti Linee guida, ove rispettati, consentono ragionevolmente di ritenere il tirocinio correttamente assolto.

4. Criteri e Linee guida per lo svolgimento del tirocinio

La normativa di riferimento prevede dunque l'obbligo che il tirocinante collabori allo svolgimento di uno o più incarichi di revisione legale sotto la responsabilità del *dominus*, che ne assicura, verifica e certifica l'effettiva valenza formativa.

Il momento del tirocinio assume così una rilevanza centrale e particolarmente pregnante per coloro che aspirano ad esercitare la revisione legale. L'accesso alla professione implica infatti l'acquisizione sia delle conoscenze teoriche, oggetto di un rigoroso controllo in occasione dell'esame di idoneità professionale, sia di capacità pratiche e di competenze acquisite "sul campo" per effetto dell'applicazione concreta nelle attività professionali.

Il tirocinio deve inoltre essere svolto con assiduità e diligenza, ed il tirocinante ha l'obbligo del segreto e della riservatezza con riferimento ai fatti appresi e connessi ai compiti di revisione derivanti dal suo rapporto di tirocinio. Il rispetto di tali principi - assiduità, diligenza, riservatezza - preserva l'interesse del *dominus* di accogliere nel proprio studio praticanti affidabili, cui è dato accesso a documentazione e carte di lavoro relative ad incarichi professionali svolti presso clienti terzi.

La formazione dell'aspirante revisore legale non può, in generale, prescindere dalla effettiva collaborazione ad attività pertinenti la revisione legale, con ciò intendendosi la partecipazione o l'assistenza allo svolgimento di incarichi specifici. L'incarico deve essere,

inoltre, determinato, anche al fine di renderlo facilmente verificabile, e corrispondere ad una effettiva attività di revisione legale.

Prima ancora che il tirocinio abbia inizio, è obiettivo comune del tirocinante e del proprio *dominus* pianificare con cura le attività che saranno oggetto del tirocinio, affinché quest'ultimo possa svolgersi in modo efficace.

4.1 Concetto di collaborazione

Il concetto di collaborazione è da intendersi in senso ampio e non implica necessariamente la sussistenza di rapporti di lavoro formalizzati (frequenti invece per le società di revisione).

Al tirocinante, adeguatamente istruito, indirizzato e supervisionato, deve essere data la possibilità di prendere parte in modo concreto ai processi della revisione legale, presso i locali dello studio professionale o della società di revisione legale ove il tirocinio è svolto o presso la società cliente il cui bilancio è oggetto di revisione. In questo caso è opportuno che il revisore legale faccia risultare, nella lettera di incarico o nelle carte di lavoro inerenti la pianificazione e le modalità di svolgimento della revisione legale, l'impiego del tirocinante tra gli ausiliari di cui si avvale per lo svolgimento dell'attività (o, per le società, tra i dipendenti membri dello *staff* di revisione), anche ai fini della valutazione dei profili di indipendenza che, come noto, si estendono all'intera "rete" del professionista incaricato.

Nel caso del collegio sindacale incaricato della revisione legale, laddove un organo amministrativo rifiuti, ai sensi dell'articolo 2403-bis c.c., l'accesso di ausiliari e dipendenti dei sindaci ad informazioni riservate, la collaborazione all'incarico da parte del tirocinante revisore legale non è comunque compromessa. Essa potrà svolgersi nelle forme più appropriate, fermo restando gli obblighi di riservatezza e del segreto professionale, in modo compatibile con le esigenze della revisione.

La collaborazione all'incarico di revisione legale implica, a titolo esemplificativo:

- la partecipazione alle fasi di pianificazione della revisione legale presso la società cliente, alla individuazione dei rischi e alla individuazione delle misure di salvaguardia anche in tema di indipendenza;

- la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale;
- la partecipazione alle riunioni operative inerenti lo svolgimento dell'attività di revisione legale;
- la stesura di documenti, carte di lavoro, relazioni pertinenti l'oggetto dell'incarico;
- la partecipazione all'organizzazione del lavoro, alla individuazione delle aree di rischio più significative per la revisione, alla sussistenza di procedure adeguate e di sistemi di controllo interno della qualità;
- la richiesta di conferme esterne, alle procedure di analisi comparativa, ai campionamenti di revisione;
- la raccolta degli elementi probativi, alla valutazione degli errori identificati, alla formazione del giudizio;
- la partecipazione ad ogni altro processo di revisione come definiti dagli standard professionali di riferimento (principi di revisione ISA Italia).

4.2 Attualità dell'incarico

L'incarico di revisione legale oggetto della collaborazione del tirocinante deve essere tendenzialmente attuale, ossia riferita ad incarichi in corso. Tenuto conto, tuttavia, che un revisore legale può non avere, fisiologicamente, in corso incarichi di revisione legale anche per motivi contingenti e occasionali, e che è interesse del tirocinante svolgere un percorso il più possibile continuo evitando una eccessiva frammentazione del periodo triennale, deve ritenersi ammissibile che il tirocinio possa, almeno in parte, svolgersi anche sulle "carte di lavoro"¹ riferite ad incarichi di revisione legale recenti, anche se cessati.

Tale modalità, da intendersi comunque eccezionale, non può tuttavia protrarsi ininterrottamente per l'intero triennio. Il *dominus* dovrà, altresì, assicurare ai fini della positiva valutazione del periodo di tirocinio l'effettiva partecipazione del tirocinante ad almeno un ciclo di revisione legale completo relativo ad un mandato professionale "in corso". Ciclo che,

¹ Per approfondimenti sulle regole e sulle responsabilità del revisore legale nel predisporre le "carte di lavoro", si rinvia al Principio di revisione internazionale ISA Italia 230 - *La documentazione della revisione contabile*, nel quale si specifica, tra l'altro, che le carte di lavoro sono raccolte in modo tempestivo, non possono essere cancellate o eliminate prima della scadenza del termine previsto per la loro conservazione e non solo alterabili o modificabili *ex post*, se non alle condizioni previste nel Principio.

come noto, non coincide con l'anno di riferimento del bilancio di esercizio ma si estende sino all'emissione del "giudizio" professionale, normalmente entro i 4 mesi successivi alla data di chiusura di ciascun esercizio sociale.

Qualora, nel triennio, vi sia una rotazione tra tirocinanti impegnati sul medesimo incarico, o nel caso in cui sia nel frattempo cessato l'unico incarico di revisione legale in corso, *dominus* e tirocinante - anche in virtù del principio di adeguata programmazione dell'attività del tirocinio, su cui si tornerà più ampiamente nel paragrafo 4.4 - valutano le condizioni materiali affinché il tirocinio possa efficacemente proseguire, anche in relazione alla concreta possibilità che il tirocinante continui ad essere impiegato in attività e processi pertinenti la revisione legale. Se dette condizioni fossero venute meno, compromettendo l'effettività del tirocinio, il tirocinante valuta l'opportunità di scegliere un nuovo *dominus* idoneo ad assicurarne la formazione pratica, avendo cura di darne comunicazione al Registro entro 15 giorni dall'avvenuta variazione (art. 12 D.M. n. 146 del 2012). Il *dominus*, anche sotto il profilo del rispetto della deontologia professionale, non ostacola il proseguimento del tirocinio presso altro revisore legale.

È appena il caso di osservare che il tirocinio svolto presso un *dominus* privo di incarichi attuali, o con incarichi che coprano una parte trascurabile e non significativa del periodo triennale, non potrà essere riconosciuto conforme alle disposizioni che ne disciplinano lo svolgimento, con il conseguente prolungamento del periodo necessario per attestarne la regolare conclusione.

4.3 Oggetto dell'incarico

L'incarico o gli incarichi su cui verte l'applicazione pratica del tirocinante sono necessariamente quelli di «revisione legale», come prescritta dal diritto dell'Unione europea o dalla legislazione nazionale. Non sembra superfluo, in questa sede, evidenziare come l'ambito soggettivo di applicazione della revisione legale dei conti sia sostanzialmente definito dal codice civile, che la impone alle sole società di capitali - Spa ed Srl - restando ferme per queste ultime le esenzioni previste per le imprese che non superano determinati parametri dimensionali.

Altri casi in cui è previsto l'obbligo di assoggettare il bilancio annuale o consolidato di talune tipologie di imprese ai processi della revisione legale sono stabiliti, tassativamente, da leggi speciali.

Ciò premesso, appare evidente che non sono assimilabili alla revisione legale molteplici attività di controllo, attestazione, giudizio, certificazione o perizia, anche se previste da norme di legge, che non trovano allocazione nel decreto legislativo n. 39 del 2010. A titolo esemplificativo, non svolgono revisione legale:

- i componenti di un collegio sindacale di una società di capitali, qualora lo statuto non vi abbia espressamente demandato la revisione legale dei conti;

- i componenti supplenti del collegio sindacale, ancorché questo sia incaricato della revisione legale;

- gli organi di controllo di entità non soggette alla revisione legale (società di persone, imprese individuali, associazioni, comitati, enti morali, ecc.); ciò, anche qualora l'incaricato sia stato scelto tra gli iscritti nel registro dei revisori;

- i sindaci, revisori o componenti di organi comunque denominati presso enti ed organismi pubblici non costituiti in forma societaria, o presso i comuni o gli enti locali;

- i revisori incaricati di attività di revisione volontaria².

Non costituiscono, inoltre, revisione legale attività quali la certificazione di crediti d'imposta a fini fiscali, l'asseverazione di piani economico finanziari per l'accesso a pubblici appalti, la relazioni su fusioni o più in generale l'emissione di pareri in qualità di esperto ai sensi degli artt. 2501-bis e 2501-sexies del codice civile.

Trattasi, infatti, di attività non sufficientemente regolate quanto ai principi professionali applicabili e che, se svolte nel corso del tirocinio, non possono ritenersi soddisfacenti a tali fini.

Nel caso in cui l'attività di revisione legale sia stabilita per alcune tipologie di imprese da leggi speciali (cooperative che superano i parametri dimensionali di legge, società di distribuzione energia elettrica e gas, concessionarie autostradali, ecc.) è opportuno che la

² Si ritiene tuttavia idoneo, ai soli fini dell'assolvimento del tirocinio, un incarico di revisione che sia imposto dallo statuto, purché assoggettato senza eccezioni alla disciplina del decreto legislativo n. 39 del 2010 e con effetti equivalenti alla revisione legale. Tale scelta statutaria deve risultare in modo chiaro ed inequivocabile. Per consentirne il controllo, stralcio dello statuto va allegato alla relazione annuale presentata dal tirocinante.

relazione di tirocinio contenga il riferimento a tali leggi - nell'ambito delle quali talvolta figurano ancora rinvii al DPR 136/75 -, ed ogni altro elemento (es. statuto) utile a verificare la caratteristica di revisione legale nell'attività di controllo esercitata.

In linea di massima, gli incarichi del *dominus* oggetto di applicazione da parte del tirocinante coincidono con gli incarichi di revisione legale su cui è possibile esercitare i "controlli di qualità" di cui all'articolo 20 del decreto legislativo n. 39 del 2010.

4.4 Pianificazione del tirocinio

È opportuno, nel momento in cui il *dominus* accoglie un praticante presso il suo studio professionale, effettuare una preventiva pianificazione dell'attività di tirocinio. Una attenta pianificazione implica la definizione della strategia generale per la maturazione dell'aspirante revisore legale e favorisce l'adempimento del tirocinio in modo corretto e nel rispetto delle finalità attese.

All'inizio del rapporto di tirocinio e prima di sottoscrivere la lettera di assenso, il *dominus* verifica la natura, i tempi e l'entità delle risorse necessarie da dedicare alla supervisione dell'aspirante revisore legale, ne valuta l'adeguatezza e consente lo svolgimento del tirocinio soltanto ove abbia accertato una effettiva capacità di assicurare la formazione pratica del tirocinante. Laddove, invece, i mezzi o i tempi siano limitati (per esempio, non abbia incarichi di revisione legale cui il praticante possa in concreto assistere o partecipare), è opportuno che il revisore si astenga dall'assumere il ruolo di *dominus*, evitando di dare avvio ad un tirocinio privo di sufficiente valore formativo.

Una pianificazione adeguata consente di:

- aiutare il tirocinante ad organizzare e gestire adeguatamente il periodo di pratica professionale affinché sia svolto in modo efficace ed efficiente;
- aiutare il tirocinante a dedicare la dovuta attenzione ad aree importanti della revisione legale;
- considerare i fattori che, secondo il giudizio professionale del *dominus*, sono significativi per indirizzare l'attività del tirocinante;
- identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi;

- facilitare le attività di direzione e supervisione del tirocinante ed il riesame dell'attività svolta.

Il *dominus* coinvolge, per quanto possibile, il tirocinante nella pianificazione delle attività del tirocinio e aggiorna la strategia generale secondo quanto necessario nel corso del tirocinio stesso.

4.5 La relazione annuale

Al termine di ciascun anno di tirocinio, nonché in occasione di ogni trasferimento presso altro studio professionale o società di revisione legale, l'aspirante revisore legale è tenuto a redigere un'apposita relazione. La relazione annuale:

- è sottoscritta anche dal soggetto presso il quale il tirocinio è svolto, in quanto parte essenziale del "patto" formativo-professionale;
- riporta gli atti ed i compiti relativi ad attività di revisione legale cui il tirocinante ha assistito o partecipato;
- è presentata all'Amministrazione vigilante affinché sia consentito, in via amministrativa, un controllo sostanziale sull'attività svolta.

In proposito, appare doveroso perseguire la valorizzazione di tale strumento, per quanto legislativamente possibile. La relazione annuale, infatti, non può esaurire il proprio contenuto in una elencazione, ancorché pertinente, delle attività svolte ma deve svilupparsi in una loro rendicontazione, offrendo un grado di dettaglio che consenta alla Amministrazione vigilante di acquisire un quadro organico dei compiti svolti, inquadrandoli nelle molteplici articolazioni della revisione, senza necessariamente doverle coprirle tutte, anzi lasciando emergere le scelte di fondo in merito all'impostazione del periodo di formazione.

Ciò premesso, si ritiene che una relazione di tirocinio adeguata, alla quale corrisponda una attività conforme alle finalità della legge ed effettiva, possa contribuire alla responsabilizzazione del *dominus*, soprattutto attraverso il momento della sottoscrizione. Si tratta infatti di esigere dal professionista, che abbia curato la componente pratica della formazione del tirocinante, l'attenzione necessaria a che quanto dichiarato corrisponda a verità. Ciò in quanto il *dominus* svolge un ruolo importante nel processo di formazione e non

si può consentire né un tirocinio fittizio o incompleto, né che la proficuità del tirocinio sia assicurata soltanto dalla correttezza formale della dichiarazione e della relativa sottoscrizione.

Già negli anni passati, la Commissione Centrale per i Revisori Legali si era dotata di una serie di indici attraverso i quali individuare una relazione insoddisfacente. Di tali indici, opportunamente aggiornati, viene fornita di seguito una elencazione esemplificativa, al fine sia di incentivare la diffusione di buone pratiche nella presentazione delle relazioni, che, anche, di consentire al tirocinante di reimpostare per tempo il proprio lavoro:

- nella relazione si indicano esclusivamente attività non pertinenti alla revisione legale;
- si indicano attività parzialmente pertinenti, ma quelle pertinenti sono manifestamente insufficienti a comprovare un coinvolgimento sufficiente del tirocinante nella revisione legale svolta dal *dominus*;
- ripetizione per più anni della medesima attività descritta nelle medesime forme;
- mancanza di sufficiente precisione e dettagli – che soli possono consentire la rendicontazione dell’attività svolta – circa i compiti svolti nel corso del tirocinio;
- relazione il cui confronto con altre relazioni o con documenti di diverso tipo, anche circolanti per via informatica, dimostra essere stata copiata;
- che è sottoscritta da un *dominus* che segue un numero di tirocinanti non coerente con il tipo e le dimensioni dell’attività professionale svolta;
- che indicano quali enti revisionati enti che non sono assoggettati alla revisione legale;
- priva di qualsiasi riferimento all’incarico di revisione al cui svolgimento il tirocinante ha assistito o partecipato.

In proposito, non sembra inopportuno richiamare l’attenzione sulle sanzioni previste dall’articolo 3, comma 4, del decreto legislativo n. 39 del 2010, a carico del tirocinante, del revisore o della società di revisione legale, in caso di dichiarazioni mendaci.

5. Elaborazione di un modello-tipo di relazione annuale

Al fine di agevolare l’aspirante revisore legale nell’impostare la relazione annuale sull’attività svolta nel periodo di riferimento, è stato elaborato il modello-tipo di relazione allegato alle presenti Linee guida, che sarà reso accessibile ai tirocinanti nell’apposita sezione del sito web della revisione legale (modulo TR-04).

Scopo del modello è di evitare, per quanto possibile, la produzione di relazioni formalmente inadeguate per effetto, ad esempio, di una descrizione eccessivamente sintetica dei contenuti o di una scarsa capacità di dar conto dei profili essenziali del tirocinio che si è svolto, invece, in modo soddisfacente.

Il modello è organizzato in sezioni, corrispondenti alle principali aree tematiche inerenti lo svolgimento del tirocinio, in modo da guidare la compilazione della relazione da parte dell'utente. Il modello, allo stesso tempo, potrà coadiuvare il lavoro della Commissione e degli uffici incaricati delle istruttorie, che potranno più agevolmente identificare eventuali relazioni parzialmente o totalmente insoddisfacenti alla luce di un modello standard di informazioni da fornire nella relazione annuale.

È presente, infine, una sezione relativa ad altre attività non caratteristiche cui il tirocinante abbia eventualmente preso parte che, per previsione di legge, possono essere affidate ai soli revisori legali iscritti nell'apposito Registro. È di tutta evidenza, anche per quanto riportato nel paragrafo 4.5, che il tirocinio che verta in via esclusiva sullo svolgimento di tali attività non potrà ritenersi sufficiente né adeguato.

Il modello di relazione annuale proposto sarà utilizzabile anche per i periodi di tirocinio di durata inferiore all'anno, nei casi ove sia ammessa tale possibilità (per esempio, in occasione del cambio del *dominus* o di sospensione temporanea del tirocinio). In questi casi si terrà conto, ai fini dell'esame del grado di completezza della relazione, del rapporto tra la durata - parziale - del tirocinio e l'attività che in tale lasso di tempo si è svolta.

ALLEGATO ALLE LINEE GUIDA
- MODULO DI RELAZIONE TR-04 -



4676438872864898



Al Ministero dell'Economia e delle Finanze
Ufficio protocollo Registro Revisori Legali
Via di Villa Ada, 55
00199 - Roma

OGGETTO: relazione annuale del tirocinio

Relazione annuale del **1°/2°/3°** anno periodo dal ... al ...

Il/la sottoscritto/a, nato/a ... il ... nel comune di ..., (Stato estero *solo se diverso da ITALIA*), codice fiscale, con i seguenti recapiti:

- residenza nel comune di ..., CAP ..., (Stato estero *solo se diverso da ITALIA*)
- telefono fisso, telefono cellulare,
- posta elettronica certificata, /posta elettronica ordinaria

Si autorizza l'invio di comunicazioni concernenti il tirocinio ai sopra indicati recapiti elettronici.

Consapevole:

- delle responsabilità penali previste dall'art. 76 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 in caso di dichiarazioni mendaci
- dei poteri di controllo di cui all'art. 71 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445
- della decadenza dai benefici di cui all'art. 75 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445

DICHIARA

- di aver svolto il tirocinio presso lo studio e sotto la direzione del revisore Dott., /Dott.ssa, /Società di revisione, numero di iscrizione D.M. del, pubblicato sulla G.U. n° ... del, abilitato/a nello stato U.E

- di aver collaborato allo svolgimento dei seguenti incarichi di revisione legale del revisore/società di revisione (CFR. PUNTO 4.3 LINEE GUIDA)

N	Codice fiscale/P.IVA	Società/Ente	bilancio di riferimento
1	20xx
2			
3			

- di aver partecipato alla predisposizione e allo svolgimento dei seguenti atti e compiti:

(indicare l'oggetto e le prestazioni tecnico-pratiche rilevanti e specificare se esse risultino dalle carte di lavoro)

Con riferimento all'incarico indicato al n. 1:

di aver assistito o collaborato alle seguenti attività di revisione legale (CFR. PUNTO 4.1 LINEE GUIDA):

di aver esaminato le seguenti carte di lavoro inerenti l'incarico di revisione legale (CFR. PUNTO 4.2 LINEE GUIDA):

Con riferimento all'incarico indicato al n. 2:

di aver assistito o collaborato alle seguenti attività di revisione legale (CFR. PUNTO 4.1 LINEE GUIDA):

di aver esaminato le seguenti carte di lavoro inerenti l'incarico di revisione legale (CFR. PUNTO 4.2 LINEE GUIDA):

Con riferimento all'incarico indicato al n. 3:

di aver assistito o collaborato alle seguenti attività di revisione legale (CFR. PUNTO 4.1 LINEE GUIDA):

di aver esaminato le seguenti carte di lavoro inerenti l'incarico di revisione legale (CFR. PUNTO 4.2 LINEE GUIDA):

- di aver collaborato o assistito all'applicazione dei seguenti principi di revisione ISA Italia:

- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 200 - OBIETTIVI GENERALI DEL REVISORE INDIPENDENTE E SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE IN CONFORMITA' AI PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI (ISA Italia)*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 210 - ACCORDI RELATIVI AI TERMINI DEGLI INCARICHI DI REVISIONE*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 220 - CONTROLLO DELLA QUALITÀ DELL'INCARICO DI REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 230 - LA DOCUMENTAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 240 - LE RESPONSABILITÀ DEL REVISORE RELATIVAMENTE ALLE FRODI NELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 250 - LA CONSIDERAZIONE DI LEGGI E REGOLAMENTI NELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO*
- Principio di Revisione Internazionale (SA Italia) 250B - LE VERIFICHE DELLA REGOLARE TENUTA DELLA CONTABILITÀ SOCIALE*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 260 - COMUNICAZIONE CON I RESPONSABILI DELLE ATTIVITÀ DI GOVERNANCE*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 265 - COMUNICAZIONE DELLE CARENZE NEL CONTROLLO INTERNO AI RESPONSABILI DELLE ATTIVITÀ DI GOVERNANCE ED ALLA DIREZIONE*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 300 - PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 315 - L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI MEDIANTE LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 320 - SIGNIFICATIVITÀ NELLA PIANIFICAZIONE E NELLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 330 - LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 402 - CONSIDERAZIONI SULLA REVISIONE CONTABILE DI UN'IMPRESA CHE ESTERNALIZZA ATTIVITÀ AVVALENDOSI DI FORNITORI DI SERVIZI*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 450 - VALUTAZIONE DEGLI ERRORI IDENTIFICATI NEL CORSO DELLA REVISIONE CONTABILE*

- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 500 - ELEMENTI PROBATIVI*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 501 - ELEMENTI PROBATIVI – CONSIDERAZIONI SPECIFICHE SU DETERMINATE VOCI*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 505 - CONFERME ESTERNE*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 510 - PRIMI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE – SALDI DI APERTURA*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 520 - PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 530 - CAMPIONAMENTO DI REVISIONE*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 540 - REVISIONE DELLE STIME CONTABILI, INCLUSE LE STIME CONTABILI DEL FAIR VALUE, E DELLA RELATIVA INFORMATIVA*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 550 - PARTI CORRELATE*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 560 - EVENTI SUCCESSIVI*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 570 - CONTINUITA' AZIENDALE*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 580 - ATTESTAZIONI SCRITTE*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 600 - LA REVISIONE DEL BILANCIO DEL GRUPPO – CONSIDERAZIONI SPECIFICHE (INCLUSO IL LAVORO DEI REVISORI DELLE COMPONENTI)*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 610 - UTILIZZO DEL LAVORO DEI REVISORI INTERNI*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 620 - UTILIZZO DEL LAVORO DELL'ESPERTO DEL REVISORE*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 700 - FORMAZIONE DEL GIUDIZIO E RELAZIONE SUL BILANCIO*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 701 - COMUNICAZIONE DEGLI ASPETTI CHIAVE DELLA REVISIONE CONTABILE NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 705 - MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 706 - RICHIAMI D'INFORMATIVA E PARAGRAFI RELATIVI AD ALTRI ASPETTI NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 710 - INFORMAZIONI COMPARATIVE – DATI CORRISPONDENTI E BILANCIO COMPARATIVO*
- Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 720 - LE RESPONSABILITÀ DEL REVISORE RELATIVAMENTE ALLE ALTRE INFORMAZIONI PRESENTI IN DOCUMENTI CHE CONTENGONO IL BILANCIO OGGETTO DI REVISIONE CONTABILE*
- Principio di Revisione Internazionale (SA Italia) 720B - LE RESPONSABILITÀ DEL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE RELATIVAMENTE ALLA RELAZIONE SULLA GESTIONE E AD ALCUNE SPECIFICHE INFORMAZIONI CONTENUTE NELLA RELAZIONE SUL GOVERNO SOCIETARIO E GLI ASSETTI PROPRIETARI*
- Principio internazionale sul controllo della qualità ISQC (Italia) 1*

- di aver acquisito la capacità di applicare concretamente le conoscenze teoriche necessarie per il superamento dell'esame di idoneità professionale e per l'esercizio dell'attività di revisione legale, con particolare riferimento alle seguenti materie:

- gestione del rischio e controllo interno;*
- principi di revisione nazionali e internazionali;*
- disciplina della revisione legale;*
- deontologia professionale e indipendenza;*
- tecnica professionale della revisione*

- di aver svolto, eventualmente, le seguenti ulteriori attività (non caratterizzanti la revisione legale):

- di aver preso visione dell'informativa ex art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196 prima della compilazione del presente Modulo.

Allega:

- 1) Copia di un valido documento d'identità del tirocinante
- 2) Copia di un valido documento d'identità del revisore legale/del soggetto munito del potere di firma per conto della società di revisione
- 3) Autocertificazione del soggetto munito dei poteri di firma per conto della società di revisione (solo per società)

FIRMA DEL TIROCINANTE

Dichiaro che quanto innanzi esposto dal Dott./Dott.ssa corrisponde al vero e di aver controllato l'effettiva collaborazione del tirocinante all'attività relativa agli incarichi di revisione legale da me svolti

Consapevole:

- che la violazione del predetto obbligo equivale alla violazione delle norme di deontologia professionale
- che in caso di dichiarazioni mendaci potranno essere applicate le sanzioni di cui all'articolo 24 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39;

*FIRMA DEL REVISORE/ FIRMA DEL SOGGETTO
MUNITO DEL POTERE DI FIRMA PER CONTO DELLA
SOCIETÀ DI REVISIONE*

Relazione illustrativa

- Linee guida per lo svolgimento del tirocinio di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, per l'ammissione all'esame di idoneità professionale e per l'esercizio dell'attività di revisione legale -

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

Linee guida per lo svolgimento del tirocinio di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, per l'ammissione all'esame di idoneità professionale e per l'esercizio dell'attività di revisione legale

1. Contesto e ragioni dell'intervento

Il decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, definisce il tirocinio come un periodo di formazione finalizzato all'acquisizione della capacità di applicare concretamente le conoscenze teoriche necessarie per il superamento dell'esame di idoneità professionale e per l'esercizio dell'attività di revisione legale.

Con il decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135, che ha recepito la direttiva comunitaria n. 2014/56/UE, sono state successivamente apportate modifiche in varie parti del decreto legislativo n. 39 del 2010. Alla base delle diverse istanze di miglioramento vi è il riconoscimento della "funzione economica finanziaria e sociale" della revisione legale e la necessità di inquadrarla in un'ottica estesa di tutela dell'interesse pubblico.

Con riferimento allo svolgimento del tirocinio professionale, per i fini che qui interessano, il decreto legislativo n. 135 del 2016 ne ha di fatto modificato la cornice legislativa pur confermandone gli elementi essenziali già previsti in precedenza (durata triennale, requisiti di accesso, maturazione di competenze e di capacità coerenti con l'attività cui il praticantato è finalizzato). La riforma, tuttavia, ha inteso rafforzare il ruolo del tirocinio rimarcandone la centralità rispetto all'obiettivo di assicurare che i *practitioners* incaricati di asseverare l'integrità dei bilanci societari siano stati formati in modo serio e rigoroso.

Il tirocinio è, pertanto, concepito quale momento di effettiva partecipazione pratica dell'aspirante revisore legale ai processi di revisione riguardanti incarichi professionali

affidati al proprio “dominus”, con una maggiore responsabilizzazione di questi ultimi in ordine alla maturazione professionale del praticante. In particolare, in coerenza con le previsioni comunitarie tese ad innalzare la qualità complessiva dei servizi di revisione offerti sul mercato, è stato chiarito già nella norma primaria:

- che il tirocinante ha l’obbligo di collaborare allo svolgimento di incarichi del revisore legale o della società di revisione legale presso i quali il tirocinio è svolto;
- che il dominus ha il compito di assicurare e controllare l’effettiva collaborazione del tirocinante all’attività relativa a uno o più incarichi revisione legale;
- che, per provvedere con tempi e modi adeguati a tale supervisione, ciascun dominus può accogliere nel proprio studio un numero massimo di 3 tirocinanti.

Ciò premesso, tenuto conto che il tirocinio trova sintesi rappresentativa nelle relazioni periodiche redatte annualmente, e che le stesse sono sottoposte alla valutazione tecnica della Commissione Centrale che ne valuta l’adeguatezza, le presenti Linee guida si propongono di incentivare buone prassi nello svolgimento del tirocinio da revisore legale e nella sua rappresentazione, costituendo uno strumento di ausilio e di orientamento per tutti i praticanti che affrontano il periodo del tirocinio.

L’evidenza empirica mostra, infatti, che non sempre le relazioni sono in grado di dar conto dei profili essenziali dell’attività condotta dall’aspirante revisore legale nel corso del periodo di apprendistato. Le relazioni annuali, in particolare, risultano a volte succinte o eccessivamente impersonali, prive di chiari riferimenti ai bilanci revisionati e alle procedure di revisione sperimentate o, al contrario, appaiono estremamente dettagliate, ma riportano informazioni non essenziali ai fini di una piena comprensione dell’attività svolta. Tali incertezze si riscontrano paradossalmente anche in quelle relazioni in cui, a seguito del soccorso istruttorio, il tirocinante abbia poi dimostrato di aver svolto un’attività pienamente soddisfacente.

La predisposizione delle presenti Linee guida risponde, pertanto, all'esigenza di incentivare buone prassi nello svolgimento del tirocinio da revisore legale, costituendo anche un ausilio nel momento della predisposizione della relazione periodica.

Le Linee guida forniscono indicazioni ai soggetti interessati sulla corretta attuazione delle previsioni normative, senza sostituirsi alle norme di riferimento, ma enunciando i criteri cui il tirocinante ed il relativo *dominus* devono attenersi nel quadro del percorso di preparazione all'esercizio della revisione legale. Esse costituiscono, inoltre, un "paradigma" di riferimento che consente a qualsiasi interessato di operare consapevolmente in un quadro di regole chiare e trasparenti che, ove rispettate, limitano il rischio di contestazioni da parte dell'Autorità vigilante.

È il caso, in proposito, di evidenziare il carattere non regolamentare delle Linee guida, che forniscono chiarimenti sugli obblighi posti a carico di tirocinanti e *dominus* dalla normativa in materia di revisione legale. La natura non vincolante delle prescrizioni comporta la possibilità per i destinatari di discostarsene sulla base di una adeguata e puntuale motivazione, che non può tuttavia prescindere dal pieno rispetto del quadro normativo e regolamentare di riferimento che disciplina lo svolgimento del tirocinio.

Sotto il profilo dell'opportunità dell'iniziativa, l'Amministrazione ha altresì valutato, a fronte della soluzione adottata, l'ipotesi di un "non-intervento". A tale proposito, la scelta di non porre in essere alcuna iniziativa avrebbe lasciato indeterminati quei criteri che invece è utile enunciare, per stimolare comportamenti corretti ed in linea con le finalità del tirocinio. L'effetto del non-intervento, in altri termini, sarebbe quello di lasciare le cose così come sono, con il rischio per il tirocinante di vedere vanificate, *a posteriori*, le aspettative di regolare conclusione del tirocinio qualora abbia svolto nel corso dello stesso attività non conformi o solo parzialmente conformi o le abbia erroneamente rappresentate nella relazione annuale.

L'intervento in esame si muove quindi su due diversi piani: il primo, di natura qualitativa, persegue il miglioramento delle competenze degli aspiranti revisori legali assicurandone l'applicazione nelle attività che sono proprie del revisore legale; il secondo ottimizza il contenuto delle relazioni periodiche attraverso le quali il tirocinio viene valutato, di modo che la relazione non si esaurisca in un mero adempimento formale ma offra un grado di dettaglio adeguato ad una piena comprensione delle attività svolte e delle capacità tecnico professionali concretamente maturate.

L'adozione delle presenti Linee guida, infine, non implica particolari adeguamenti né richiede oneri aggiuntivi di qualsiasi natura a carico dei destinatari. Al contrario, esplicitando le modalità di svolgimento del tirocinio ed i criteri di predisposizione delle relazioni, si scoraggia il compimento di tirocini soltanto apparenti e si riducono i rischi di non conformità riducendo, conseguentemente, l'onere complessivo a carico della collettività. È evidente, infatti, che la regolarizzazione *ex post* di un tirocinio svolto in modo non adeguato ne impone un prolungamento, con una durata complessiva dello stesso che può andare anche oltre i tre anni minimi richiesti.

2. La procedura di consultazione pubblica

Il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato ha posto in consultazione pubblica - aperta senza limitazioni a tutti i cittadini e alle entità associative interessate - il documento recante lo schema di "Linee guida" in tema di svolgimento del tirocinio professionale. La consultazione è stata avviata in data 8 novembre 2017, assegnando un termine di 30 giorni per l'invio dei contributi mediante l'utilizzo di un apposito modello di risposta pubblicato sul sito internet istituzionale della revisione legale www.revisionelegale.mef.gov.it.

Il termine per la presentazione dei contributi da parte dei portatori di interesse è scaduto il 7 dicembre 2017.

Nel corso della consultazione, sono pervenuti n. 4 contributi che si riportano integralmente nel paragrafo che segue.

2.1. Le osservazioni pervenute

1. Persone fisiche

1. Fabio Del Fiacco

Pur non avendo un incarico "Attivo" di Revisore legale dei conti, mi sono occupato e mi occupo di stilare perizie di stima asseverate per operazioni straordinarie (come ad esempio conferimenti aziendali) presso il mio studio professionale. Pertanto vorrei sottolineare quanto i lavori da me svolti siano tipici del revisore legale dei conti pur non avendo la qualifica di "Revisore legale dei conti attivo". Inoltre, all'interno del mio Studio professionale, una dottoressa commercialista sarebbe interessata fortemente a svolgere tirocinio al fine di ottenere il titolo di revisore legale dei conti. Purtroppo, a causa della mia qualifica, non è per me possibile essere suo Dominus nonostante io creda di poter ricoprire adeguatamente tale ruolo. Chiederei dunque di rendere meno stringenti i requisiti per la qualifica di Dominus RLC, dando a più soggetti la possibilità di porsi come "Mentori" di tale rinomata e coinvolgente professione.

2. Associazioni di categoria

1. UNIONE GIOVANI COMMERCIALISTI DI VICENZA

Punto 4:

prima ancora che il tirocinio abbia inizio, è obiettivo comune del tirocinante e del proprio dominus pianificare con cura le attività che saranno oggetto del tirocinio, affinché quest'ultimo possa svolgersi in modo efficace. "PROPOSTA:

AGGIUNGERE:

Il dominus avrà cura di stabilire con il proprio tirocinante un compenso economico o, altrimenti, i criteri in base ai quali tale compenso verrà quantificato. In ogni caso verrà stabilito il diritto ad un rimborso delle spese sostenute dal tirocinante per l'esecuzione del tirocinio; si pensi al rimborso delle spese legate alle trasferte presso la clientela con utilizzo della propria autovettura."

2. UNIONE NAZIONALE GIOVANI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI

1) PAR. 2.2 (pag. 3). Si propone di prevedere all'interno delle linee guida l'indicazione di un monte ore mensile minimo di attività che il tirocinante dovrebbe dedicare presso il dominus agli aspetti pratici-operativi, in caso di concomitanza università/tirocinio, nell'ottica di favorire l'acquisizione della formazione anche su tali elementi. Si propone altresì di valutare, congiuntamente con le Università, la creazione di un percorso di studi che consenta al termine del periodo di tirocinio di ottenere l'esonero dalle prove di esame ulteriori previste per i soggetti che sostengono l'Esame di Stato da Dottore Commercialista o da Esperto Contabile. Ancora, si propone di valutare l'introduzione di un numero massimo di tirocinanti anche per le società di revisione legata al numero di partner della stessa, in modo da incentivare il coinvolgimento dei vari partner nella formazione dei tirocinanti di cui sono responsabili, a prescindere dal fatto che i tirocinanti possano nel concreto lavorare su incarichi dell'intera struttura.

2) PAR. 4.2 (pag. 7). Nella frase che inizia con "il dominus dovrà", si propone di sostituire le parole "assicurare ai fini della positiva valutazione del periodo di

tirocinio" con la parola "incentivare". Nella formulazione attuale infatti non è chiaro a quali conseguenze vada incontro il tirocinante qualora vi sia una rotazione di vari tirocinanti su vari incarichi oppure nel caso in cui il dominus abbia nel frattempo interrotto l'unico incarico che aveva.

3) PAR. 4.3 (pag. 8). Si propone di indicare nelle linee guida che le attività ivi citate quali l'asseverazione di piani economici finanziari (eccetera) possano essere inserite nel paragrafo della relazione "di aver svolto, eventualmente, le seguenti ulteriori attività (non caratterizzanti la revisione legale)." Dovrebbe peraltro trattarsi di una mera facoltà.

4) PAR. 4.4 (pag. 9). Nella frase che inizia con "Laddove", si propone la sostituzione della parola "dovrebbe" con "valuta l'opportunità di", in modo da limitare il potenziale contrasto con quanto indicato al §4.2 ove è indicato che il tirocinante possa effettuare l'attività anche su carte di lavoro riferite ad incarichi di revisione legale recenti anche se cessati.

5) PAR. 4.5 (pag. 10). Si propone di modificare la relazione del tirocinio, prevedendo nell'indicazione delle attività svolte sui singoli incarichi una elencazione più dettagliata dell'operato del tirocinante, integrando fra l'altro all'interno delle specifiche attività svolte l'indicazione dei principi di revisione applicati (in sostituzione della tabella degli Isa Italia). Ad esempio: <<Con riferimento all'incarico indicato al n. 1: - di aver assistito o collaborato alle seguenti attività di revisione legale (cfr. punto 4.1 linee guida): tabella a due colonne, prima colonna intestata "attività di revisione legale", seconda colonna intestata "Qualora svolta nell'anno dal tirocinante, descrivere la modalità di svolgimento dell'attività, indicando quali principi di revisione siano stati applicati e le modalità di supervisione adottate da parte del personale esperto/dominus". Le righe della prima colonna dovrebbero contenere le seguenti voci: A) partecipazione alle fasi di

pianificazione della revisione legale presso la società cliente, all'individuazione dei rischi e delle misure di salvaguardia anche in tema di indipendenza; B) la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale; C) la partecipazione alle riunioni operative inerenti lo svolgimento dell'attività di revisione legale; D) la stesura di documenti, carte di lavoro, relazioni pertinenti l'oggetto dell'incarico; E) la partecipazione all'organizzazione del lavoro, all'individuazione delle aree di rischio più significative per la revisione, alla stima dell'adeguatezza delle risorse e dei tempi destinati dal revisore legale allo svolgimento dell'incarico, alla sussistenza di procedure adeguate e di sistemi di controllo interno della qualità; F) la collaborazione alla richiesta di conferme esterne, alle procedure di analisi comparativa, ai campionamenti di revisione; G) la collaborazione alla raccolta degli elementi probativi, alla valutazione degli errori identificati, alla formazione del giudizio H) la partecipazione ad ogni altro processo di revisione come definiti dagli standard professionali di riferimento (principi di revisione ISA Italia); I) Altro (elencare) ...[...]>>. Per poi proseguire come da fac-simile allegato alle linee guida.

6) Nell'elencazione dei principi di revisione contenuta nel fac simile di relazione, i principi 700 e 701 riportano lo stesso titolo (come già nella sezione dedicata all'elenco dei principi ISA Italia sul sito revisionelegale.mef.gov.it).

7) Si propone di prevedere esplicitamente la possibilità, in presenza di uno studio associato, che il tirocinante possa svolgere l'attività sotto la responsabilità del dominus (che in uno specifico momento potrebbe non avere incarichi di revisione legale) ma anche collaborando ad incarichi di soggetti parte dello studio associato.

3. ENTI PUBBLICI

1. POLITECNICO DI TORINO

2.2. paragrafo 4

"Ancora, è stato introdotto il limite massimo di TRE TIROCINANTI che il revisore legale può accogliere contestualmente presso il proprio studio, in modo da assicurare tempi adeguati alla supervisione delle attività ed un effettivo accesso alla documentazione di lavoro per lo svolgimento del tirocinio professionale. Tale limite deve intendersi riferito ai soli revisori legali persone fisiche e non anche alle società di revisione che abitualmente hanno strutture idonee a seguire un maggior numero di tirocinanti."

Poiché è previsto che lo stage possa essere svolto anche presso Enti Pubblici, purché il Responsabile sia Revisore Legale dotato dei requisiti idonei per svolgere tale tipo di formazione, nel caso in cui lo stage venga svolto presso le Università, il limite di tre tirocinanti può risultare limitativo stante gli scopi istituzionali (Formazione e Ricerca) delle stesse.

Al Revisore che svolge tale attività formativa potrebbe essere chiesta una relazione che indichi il tasso di successo ottenuto (tirocinanti che hanno già trovato lavoro nel settore, che hanno superato l' esame di abilitazione,) .

3. Le opzioni accolte e non accolte

Alla luce dei contributi ricevuti, tutti oggetto di valutazione ed approfondimento, sono state apportate le opportune variazioni al testo delle Linee guida. In particolare, si è ritenuto di apportare modifiche ai paragrafi 2.2 e 4.2, al fine di recepire le osservazioni pervenute riguardo al limite di tirocinanti per le società di revisione ed alle conseguenze sui tirocinanti in casi di rotazione o di cessazione dell'unico incarico di revisione legale del *dominus*.

Ulteriori modifiche sono state apportate sulla base delle indicazioni fornite dalla Commissione Centrale per i revisori legali, in particolare sul paragrafo 4.3 in tema di

qualificazione dell'incarico di revisione legale sul quale il tirocinio è svolto, oltre ad altre modifiche minori di carattere testuale o formale.

Non sono, invece, state considerate le osservazioni ritenute non pertinenti, inopportune, nonché quelle non supportate da alcuna disposizione normativa. Si segnalano, in particolare, le seguenti opzioni non recepite, con la relativa motivazione.

- La proposta di includere le attività di c.d. "assurance", consistenti in perizie, attestazioni e certificazioni di varia natura, tra le attività che consentono il passaggio nella sezione "A" del Registro trova un evidente ostacolo nell'articolo 8 del decreto legislativo n. 39 del 2010, come modificato dal decreto legislativo n. 135 del 2016, che include nella sezione "A" del Registro soltanto gli iscritti che svolgano incarichi di revisione legale o li abbiano svolti nell'ultimo triennio. Ad ogni modo, le Linee guida già valorizzano adeguatamente anche eventuali attività complementari svolte dal revisore legale, diverse dalla revisione legale, attraverso la previsione di un'apposita sezione all'interno del modulo di relazione nella quale potrà essere illustrato l'impiego del tirocinante per collaborare allo svolgimento di tali attività. In coerenza con le finalità del tirocinio, il par. 5 delle Linee guida evidenzia, tuttavia, che *"il tirocinio che verta in via esclusiva sullo svolgimento di tali attività non potrà ritenersi sufficiente né adeguato"*.
- Anche il limite massimo di tre tirocinanti che il revisore legale può accogliere contestualmente presso il proprio studio trova riferimento in una norma primaria (art. 3 del d.lgs. 39 del 2010, come modificato dal d.lgs. 135/2016) e costituisce un vincolo non superabile anche qualora il periodo di "stage" sia svolto presso Enti pubblici, quali le Università, istituzionalmente preposti ad attività di formazione e di ricerca ad ampio raggio. È opportuno precisare, in realtà, che l'articolo 11 del D.M. n. 146 del 2012 ammette la possibilità che il

tirocinio sia svolto “anche” presso un dipendente pubblico purché iscritto nel Registro dei revisori legali, ma sembra, invece, escludere la diversa ipotesi che l’Ente pubblico possa assumere direttamente la qualifica di *dominus*.

- In relazione al compenso economico da corrispondere al tirocinante, si deve evidenziare che la natura non normativa delle presenti Linee guida osta all’introduzione di nuovi obblighi, che non sono espressamente previsti da disposizioni di legge o di regolamento. In via generale, a prescindere da riferimenti normativi, sembra comunque coerente con finalità etiche e di buon senso la pattuizione di comune accordo del rimborso delle spese sostenute dal tirocinante per l’esecuzione del tirocinio, quali ad esempio le spese di trasferta presso la clientela, nonché, se del caso, di un compenso per l’attività di tirocinio prestata commisurato in funzione dell’impegno richiesto e della partecipazione del tirocinante ai processi di lavoro. Trattandosi in ogni caso di libera facoltà delle parti, una disciplina del trattamento economico esula dagli scopi delle presenti Linee guida.
- Per gli stessi motivi, non è stata recepita la proposta di introdurre un monte ore mensile minimo di attività che il tirocinante dovrebbe dedicare presso lo studio del dominus ad aspetti pratici-operativi, in caso di concomitanza università-tirocinio.
- Si esclude, inoltre, la possibilità di svolgere il tirocinio presso un professionista e di collaborare ad incarichi di altro professionista presso lo studio associato, in quanto trattasi di una ipotesi non prevista dalla normativa e che potrebbe prestarsi a fenomeni di elusione del limite di tre tirocinanti. Sul piano pratico, risulta inoltre di difficile applicazione riguardo all’esigenza che il dominus sia direttamente responsabile della supervisione dell’attività svolta.

- Non è stata recepita, infine, la proposta di riformulare il modulo di relazione correlando le attività di revisione legale svolte con i relativi principi applicati che, oltre a non apportare alcun apprezzabile beneficio, porterebbe ad una catalogazione predefinita delle attività di revisione legale tra le voci di un apposito elenco. Appare invece meritevole di tutela l'esigenza che il tirocinante illustri nel modo più analitico e con maggiori informazioni possibili le attività cui concretamente ha assistito o partecipato, nelle sue mutevoli sfumature, o le carte di lavoro esaminate inerenti l'incarico di revisione. Non vi è inoltre, una perfetta corrispondenza tra attività e principio, rendendo l'adempimento di difficile applicazione pratica.