

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.