

L'esame di idoneità professionale per revisore legale

Un requisito fondamentale per l'iscrizione al Registro dei revisori legali, dopo il completamento del tirocinio, è il superamento dell'**esame di idoneità professionale**. L'esame è indetto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministero della Giustizia, almeno due volte l'anno (precedentemente era una sola volta) in sessione unica a Roma.

L'esame di idoneità professionale ha lo scopo di accertare il possesso delle conoscenze teoriche necessarie all'esercizio dell'attività di revisione legale e della capacità di applicare concretamente tali conoscenze.

Esso rimane sotto l'egida del Ministero della Giustizia che lo gestisce e che può integrare le materie d'esame – di cui al comma 2 dell'art. 4 del d.lgs. 39/2010 – e dare attuazione alle misure di esecuzione adottate dalla Commissione europea ai sensi dell'art. 8, paragrafo 3, della direttiva 2006/43/CE.

Resta ancora da emettere il decreto attuativo del MEF ai sensi dell'art. 4 sull'esame di idoneità professionale che dovrà definire il contenuto e le modalità di presentazione della domanda di ammissione all'esame e le relative modalità di svolgimento, le modalità di nomina della Commissione esaminatrice e, soprattutto, i casi di equipollenza con esami di Stato per l'abilitazione all'esercizio delle professioni regolamentate.

Per iscriversi all'esame occorre presentare una apposita domanda di ammissione alla Commissione esaminatrice.

L'esame consiste in tre prove scritte ed una prova orale, al pari di quello per la professione di dottore commercialista. È necessario superare tutte e tre le prove scritte per poter accedere alla prova orale e ciò porta ad una significativa selezione dei candidati. Le statistiche dimostrano che l'esame è superato mediamente dal 15 al 20% degli iscritti, mentre quello per dottori commercialisti dal 40% circa, con significative variazioni tra sede e sede.

Le materie oggetto della prova di esame sono scelte all'interno di quelle indicate nell'art. 4 del d.lgs. 39/2010 e sono le seguenti:

- a) contabilità generale;
- b) contabilità analitica e di gestione;
- c) disciplina del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato;
- d) principi contabili nazionali e internazionali;
- e) analisi finanziaria;
- f) gestione del rischio e controllo interno;
- g) principi di revisione nazionali e internazionali;
- h) disciplina della revisione legale;
- i) deontologia professionale ed indipendenza.

- j) tecnica professionale della revisione;
- k) diritto civile e commerciale;
- l) diritto societario;
- m) diritto fallimentare;
- n) diritto tributario;
- o) diritto del lavoro e della previdenza sociale;
- p) informatica e sistemi operativi;
- q) economia politica, aziendale e finanziaria;
- r) principi fondamentali di gestione finanziaria;
- s) matematica e statistica.

Come indicato dall'art. 4 del d.lgs. 39/2010, per le materie sopra indicate dalle lettere da *m)* a *u)*, l'accertamento delle conoscenze teoriche e della capacità di applicarle concretamente è limitato a quanto necessario per lo svolgimento della revisione legale dei conti.

Il termine "*necessario*" appare alquanto indeterminato, in quanto la norma non specifica esattamente cosa sia incluso o escluso per queste materie ai fini dell'esame per revisore legale dei conti. Non essendo definiti i limiti ed essendo le tematiche affrontate tra le più varie, non sembra che emergano grandi differenze tra una completa conoscenza di tutte le materie e quanto "limitato" al controllo legale dei conti.

• ***Materie oggetto delle prove di esame***

Le tre prove scritte vertono su tre gruppi di materie, sintetizzate nella *Tabella 1* per tipologia, ove la prima prova riguarda aspetti contabili, di bilancio e di revisione, la seconda prova riguarda aspetti di diritto e la terza riguarda altre materie più squisitamente economiche.

Le prove scritte si svolgono in tre giorni consecutivi ed ogni prova dura sette ore che iniziano dal termine della dettatura del tema.

Normalmente a novembre di ogni anno il Ministro della Giustizia, con apposito d.m. comunica le materie, nell'ambito delle tre categorie, oggetto della prova scritta, la quale si svolge circa quattro mesi dopo.

Tabella 1 – MATERIE OGGETTO DI PROVA D'ESAME SCRITTA PER REVISORE LEGALE

Prima prova	Seconda prova	Terza prova
1. contabilità generale	1. diritto civile e commerciale	1. informatica e sistemi operativi
2. contabilità analitica e di gestione	2. diritto societario	2. economia politica aziendale e finanziaria
3. disciplina del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato	3. diritto fallimentare	3. principi fondamentali di gestione finanziaria
4. principi contabili nazionali e internazionali	4. diritto tributario	4. matematica e statistica
5. analisi finanziaria	5. diritto del lavoro e della previdenza sociale	
6. gestione del rischio e controllo interno		
7. principi di revisione nazionale e internazionali		
8. disciplina della revisione legale		
9. deontologia professionale ed indipendenza		
10. tecnica professionale della revisione		

Preso atto che non appare chiara la distinzione ed il contenuto di alcune materie, come ad esempio quelle relative a finanza, inclusa sia come analisi finanziaria sia come economia finanziaria nonché come principi fondamentali di gestione finanziaria, è certamente positivo l'inserimento di nuove materie attinenti alla revisione che ne rappresentano gli aspetti tipici della professione stessa.

Prendiamo ora in considerazione i tre gruppi di materie e facciamo qualche considerazione.

Il primo gruppo comprende contabilità, bilancio, revisione e gestione del rischio. Tutte sono materie fondamentali alla base delle conoscenze necessarie per svolgere l'attività di revisore legale. Un adeguato e variegato tirocinio dovrebbe permettere di conoscerle abbastanza bene. Non si può pensare infatti, ad un futuro revisore che non conosca i principi teorici e pratici della contabilità generale, i principi contabili, la formazione e presentazione dei bilanci, le tecniche di revisione nonché la capacità di interpretare, anche criticamente, le informazioni ricevute. Il riferimento alla contabilità analitica e di gestione e alla gestione del rischio e controllo interno è funzionale all'acquisizione di specifiche competenze in tema di controllo dei costi e dei ricavi, di controllo dell'andamento della gestione aziendale, dei processi informativo, del rapporto tra struttura/organizzazione aziendale e obiettivi perseguiti e, più in generale, del sistema di controllo interno in senso lato; tali materie rappresentano pertanto un tassello indispensabile all'attività del revisore in quanto consentono di pianificare l'attività in modo efficiente ed efficace, concentrando l'attenzione sulle aree e sui rischi chiave.

Il secondo gruppo di materie comprende diritto civile, diritto commerciale, diritto societario, diritto fallimentare, diritto tributario e diritto del lavoro. Tali materie conferiscono una competenza più ampia della semplice conoscenza dei fatti aziendali rilevati nelle scritture e sono fondamentali all'attività del revisore: ad esempio, sarà necessario approfondire la conoscenza della natura e degli effetti dei contratti stipulati tra l'impresa e terze parti, degli aspetti legati alle varie procedure concorsuali in sede di verifica del recupero dei crediti, delle tematiche di diritto tributario al fine di valutare la congruità del fondo rischi a bilancio e via dicendo.

Il terzo gruppo di materie comprende informatica, economia politica, finanziaria e aziendale, matematica e statistica. Considerando che le tecnologie informatiche hanno radicalmente modificato i metodi e le tecniche di controllo è fondamentale possedere adeguate conoscenze in informatica, in matematica e statistica che assumono oggi un ruolo di vitale importanza nel campo della revisione. Si pensi al ruolo dell'informatica nell'elaborazione e nella gestione di una mole di dati estremamente significativa come quella relativa ai conti correnti in una grossa banca o al ruolo della statistica nella definizione di adeguati "campioni" di dati da analizzare il cui risultato sia "statisticamente riferibile" sull'intera popolazione oggetto di indagine.

Per raggiungere un adeguato livello di preparazione è indispensabile che, durante il tirocinio, si apprendano le relative conoscenze di base fondamentali allo svolgimento della futura professione. Il revisore è anche chiamato a verificare i sistemi informativi utilizzati dall'impresa, come ad esempio effettuare controlli sulla riservatezza e sull'integrità (fisica e logica) dei dati e delle informazioni, nonché controlli sui cambiamenti di sistema. La competenza informatica che gli è richiesta include la conoscenza di tecniche di controllo con diversi prodotti hardware, software, di operazioni sul sistema informativo e di processi gestionali.

Le modalità di svolgimento dell'esame sono disciplinate dal regolamento di attuazione del d.P.R. del 6 marzo 1998 n. 99, ancora in vigore fino a nuovo decreto attuativo, che prende in esame i seguenti aspetti:

- criteri da seguire nella predisposizione delle tracce per le prove scritte;
- esclusione dalle prove scritte dei candidati che si presentano quando la dettatura è già iniziata;
- criteri di consultazione dei testi durante le prove;
- casi di esclusione dalle prove scritte qualora il candidato fosse sorpreso a copiare;
- modalità di vigilanza durante le prove.

Superata ognuna delle prove scritte con un punteggio di almeno sei (6) decimi, al candidato viene comunicata la data della prova orale che ha una durata media di 45/60 minuti a candidato; il massimo del punteggio è quindi di 40/40, di cui 30/40 per le prove scritte. Tra le prove scritte e l'invio della comunicazione deve intercorrere un intervallo minimo di venti giorni e massimo di sei mesi.

• **Esame per diventare dottore commercialista**

Dal 1° gennaio 2008 anche per l'iscrizione all'Albo dei Dottori Commercialisti sono necessarie tre prove scritte, di cui una a carattere pratico, dirette all'accertamento delle conoscenze teoriche e pratiche del candidato e di una prova orale. Le prove scritte consistono in:

- una prima prova sulle materie di ragioneria generale e applicata, revisione aziendale, tecnica industriale e commerciale, tecnica bancaria, tecnica professionale e finanza aziendale;
- una seconda prova sulle materie di diritto privato, diritto commerciale, diritto fallimentare, diritto tributario, diritto del lavoro e della previdenza sociale e diritto processuale civile.
- una prova a contenuto pratico costituita da una esercitazione sulle materie previste per la prima prova scritta o nella redazione di atti relativi al contenzioso tributario (ad esempio, redazione di un avviso di accertamento o di un ricorso avverso lo stesso).

Le differenze con le prove per l'esame per revisore legale sono essenzialmente le seguenti:

- (i) sono escluse attualmente dall'esame per dottore commercialista tutte le materie che riguardano la revisione legale in senso stretto;
- (ii) la terza prova per i dottori commercialisti può includere la redazione di atti relativi al contenzioso tributario, aspetti che non sono richiesti nelle prove d'esame per revisore;
- (iii) le materie non si limitano a quanto necessario per la revisione, ma sono integralmente considerate.

Sono esentati dalla prima prova coloro che provengono dalla Sezione B dell'Albo (Esperti Contabili) e coloro che hanno conseguito un titolo di studio all'esito di uno dei corsi di laurea realizzati in base a convenzioni con le Università nel periodo del biennio di studi per il conseguimento della laurea specialistica o magistrale o di una sua parte.

Commissione esaminatrice

• Composizione della Commissione

In attesa del decreto attuativo dell'art. 4 del d.lgs. 39/2010, rimane in vigore la precedente norma rappresentata dal d.P.R. del 6 marzo 1998 n. 99 che prevede che la Commissione esaminatrice sia nominata con decreto del Direttore generale degli affari civili e delle libere professioni e sia composta da:

- un magistrato, con qualifica non inferiore a quella di magistrato di appello, al quale è attribuita la presidenza della commissione;
- due professori universitari, ordinari o associati, nelle materie di cui all'art. 4 del d.lgs. 88/1992;
- due revisori contabili iscritti nel Registro dei revisori da almeno cinque anni (normalmente si tratta di un rappresentante per i dottori commercialisti e uno per gli esperti contabili).

Come si può notare, se entrambi i professori universitari appartenessero alla sfera delle discipline giuridiche – come spesso accade – la maggioranza dei componenti della Commissione non includerebbe soggetti che operano “in pratica” nell'ambito della revisione, comportando così l'attuale paradosso, purtroppo comune anche per l'ammissione ad altri albi professionali, che vede l'abilitazione ad una specifica professione affidata alla valutazione di soggetti con esperienza in altre professioni (magistrati, avvocati).

I componenti della Commissione non possono essere rinominati nei tre anni successivi a quello in cui hanno svolto l'incarico.

• Ruolo della Commissione in fase d'esame

In primo luogo la Commissione deve prendere visione dell'elenco dei candidati e sottoscrivere una dichiarazione indicante la mancanza di situazioni di incompatibilità. Per l'individuazione di tali situazioni si richiama l'art. 51 c.p.c., per quanto compatibile. Un esempio di situazione di incompatibilità potrebbe riguardare il componente che fosse stato il *dominus* dell'ex praticante iscritto all'esame.

La Commissione deve successivamente stabilire i criteri e le modalità di valutazione delle prove scritte ed i criteri di formulazione delle domande relative alle prove orali, per “motivare” i punteggi attribuiti alle singole prove. Infine, la

Commissione deve verificare la regolarità delle domande di ammissione, provvedere all'esclusione dei candidati non in possesso di tutti i requisiti richiesti e pubblicare l'elenco degli ammessi all'esame presso gli uffici della segreteria della Commissione esaminatrice. Ai candidati non ammessi viene inviata una comunicazione scritta.

Il regolamento in vigore stabilisce rigide disposizioni per le procedure di svolgimento degli esami, disposizioni peraltro simili a quelle previste per gli esami di ammissione agli albi professionali.

Esse riguardano il trattamento delle buste contenenti gli elaborati scritti e i nomi dei candidati al fine di garantire il principio di segretezza durante la correzione delle prove e la verifica della integrità dei pacchi e delle buste da parte della Commissione. Ad ogni candidato il giorno dell'esame è consegnata una coppia di buste, una grande e una piccola contenente un cartoncino bianco. Ogni giorno d'esame viene consegnata una coppia di buste di un colore diverso.

Il candidato, dopo aver svolto il tema, inserisce il fogli relativi all'elaborato nella busta grande unitamente alla busta piccola contenente il cartoncino bianco relativo ai propri dati anagrafici. La Commissione esaminatrice corregge gli elaborati singolarmente e li valuta separatamente l'uno dall'altro. Il regolamento prevede che il voto sia assegnato ad ogni singolo elaborato subito dopo la sua correzione, senza attendere l'esame complessivo degli altri compiti dello stesso candidato.

È fondamentale che la Commissione, nel momento in cui valuta l'elaborato, non sia in grado di identificare il candidato e nemmeno di sapere quante prove abbia già sostenuto, garantendo in questo modo una reale indipendenza di giudizio¹.

La correzione degli elaborati deve avvenire nel più breve tempo possibile e comunque entro sei mesi dallo svolgimento delle prove. È possibile prorogare tale termine una sola volta per un analogo periodo con provvedimento del Direttore generale degli affari civili e delle libere professioni del Ministero di Giustizia.

La formazione successiva alla iscrizione al Registro dei revisori

La formazione del revisore non cessa con l'iscrizione al Registro dei revisori in quanto, date le caratteristiche e la complessità della professione, è necessario un continuo e costante aggiornamento al fine di garantire gli *standard* professionali necessari a svolgere il proprio compito.

Per tale motivo il d.lgs. 39/2010 prevede la formazione continua sia per i tirocinanti sia per gli iscritti al Registro dei revisori, mediante la partecipazione a programmi di aggiornamento professionale per perfezionare e mantenere le conoscenze teoriche e le capacità professionali secondo le modalità che il Ministero dell'Economia e delle Finanze, sentita la Consob, stabilirà con apposito decreto attuativo. Quest'ultimo dovrà anche definire le modalità con cui la formazione continua può essere svolta presso società o enti dotati di un'adeguata struttura organizzativa e secondo programmi accreditati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, sentita la Consob. Le prospettive formative nell'ambito della revisione sono quindi ancora da definire.

¹ Quest'ultimo aspetto è importante in quanto essendo prevista la possibilità dell'esonero parziale, nel caso in cui gli elaborati fossero contenuti in una singola busta e valutati complessivamente sarebbe possibile identificare quei soggetti che hanno consegnato uno o due compiti e che sono quindi esonerati parzialmente.