

REVISIONE LEGALE DEI CONTI ALLA LUCE DELLA DIRETTIVA UE

- 1. Ragioni della direttiva**
- 2. Tirocinio ed esame di idoneità**
- 3. Formazione**
- 4. Deontologia e professionalità**
- 5. Indipendenza**
- 6. Controllo e qualità della revisione**
- 7. Enti di interesse pubblico e intermedi**

Studio Associato Trombetta Teruggia

Il 5 agosto 2016 è entrato in vigore il D.Lgs. 135/2016 che attua una direttiva unionale concernente la revisione legale dei conti. Numerose sono le **novità introdotte**, che vanno dal tirocinio, alla formazione continua, alla deontologia e scetticismo professionale, all'indipendenza e obiettività, alla Relazione di revisione e giudizio sul bilancio, alle sanzioni amministrative e penali.

L'obiettivo è quello di garantire una maggiore qualità (e uniformità, all'interno della Ue) delle informazioni dei bilanci e delle relazioni che li accompagnano, anche grazie all'armonizzazione delle attività di revisione contabile.

Un tassello importante, a questi fini, è l'indipendenza (o terzietà) del revisore contabile rispetto ai processi decisionali e valutativi operati dalle imprese i cui bilanci sono sottoposti al controllo.

1. Ragioni della direttiva

È stato pubblicato, nella *G.U.* 21.7.2016, n. 169, il testo del D.Lgs. 17 luglio 2016, n. 135 (*«Attuazione della direttiva 2014/56/UE che modifica la direttiva 2006/43/CE concernente la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati»*), di seguito anche «il decreto».

La direttiva si propone di rinforzare quanto più possibile gli strumenti utili a **prevenire le crisi finanziarie**, specialmente di carattere sistemico, attraverso presidi solidi della **veridicità ed affidabilità dei bilanci**.

Tra tali strumenti, la direttiva ritiene essenziale prevedere:

- un idoneo livello qualitativo della revisione legale;
- un maggiore rigore nei requisiti di indipendenza dei revisori e delle società di revisione legale nei confronti delle società revisionate.

Il decreto legislativo di recepimento della direttiva europea regola l'attività dei revisori dei conti, disciplinando:

- l'**accesso alla professione**;
- i **principi deontologici**;
- la **relazione di revisione**.

Si conferma l'assetto vigente nella ripartizione delle competenze tra Ministero dell'economia e delle finanze e Consob, le due Autorità con responsabilità in materia di revisione legale.

Principi ispiratori della riforma

Il Decreto dà attuazione alla Dir. 2014/56/UE del 16 aprile 2014 (sulle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati) e al Reg. UE 537/2014 di pari data (sui requisiti relativi alla revisione legale dei conti di enti di interesse pubblico).

Le motivazioni della riforma risalgono alla crisi finanziaria iniziata nel 2008; in pratica la riforma nasce dall'esperienza (negativa) che ha riguardato numerosi attori del sistema finanziario quali banche, agenzie di *rating* del credito, autorità di vigilanza e banche centrali. A dimostrazione di questa affermazione si ricorda che il processo di modifica delle regole sulla revisione legale ha

Studio Associato Trombetta Teruggia

avuto inizio nel 2010, con la pubblicazione in consultazione avviata dalla Commissione europea, del Libro verde «*La politica in materia di revisione contabile: gli insegnamenti della crisi*».

2. Tirocinio ed esame di idoneità

È 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, la cui durata è fissata in 3 anni, è propedeutico all'esame di idoneità professionale e dovrà essere svolto presso un revisore legale o un'impresa di revisione legale abilitati in uno Stato membro dell'Unione europea, in **numero massimo** di tre tirocinanti per i revisori persone fisiche (limite che invece non sussiste per le società di revisione).

I revisori legali e le società di revisione legale presso cui il tirocinio è svolto devono assicurare e controllare l'effettiva collaborazione del tirocinante all'attività di revisione legale.

Il tirocinio può essere svolto **contestualmente al biennio di studi** finalizzato al conseguimento di laurea specialistica o magistrale ovvero ad una sua parte, in base ad appositi accordi, nell'ambito di una convenzione quadro tra il Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca ed il MEF.

Tale argomento è stato recentemente disciplinato dal D.M. 19 gennaio 2016, n. 63 contenente le disposizioni attuative dell'art. 4, D.Lgs. 39/2010.

Il D.M., in particolare, nel disciplinare il contenuto e le modalità di svolgimento dell'esame, ha definito la questione relativa all'**equipollenza** con l'esame di Stato per l'abilitazione all'esercizio della professione di dottore commercialista ed esperto contabile, stabilendo che gli aspiranti revisori, al fine dell'iscrizione nel relativo Registro, dovranno sostenere (oltre all'esame di Stato da dottore commercialista o esperto contabile, che si compone di tre prove scritte e una prova orale) una **prova «addizionale»**, specifica in materia di revisione legale. La questione potrebbe essere presto risolta, previa convenzione tra Miur e Mef (art. 4, co. 4, lett. b), D.Lgs. 39/2010), a seguito della quale i piani di studio delle lauree specialistiche o magistrali saranno aggiornati in modo tale da comprendere tutte le materie che costituiscono oggetto dell'esame di idoneità professionale per l'abilitazione all'esercizio della revisione legale dei conti. Pertanto, posto che tali materie hanno già formato oggetto di esame universitario, il controllo delle relative conoscenze teoriche potrà essere oggetto di esonero, con ciò ristabilendo, nei fatti, la piena equipollenza, senza la necessità di sostenere la prova "addizionale", specifica in materia di revisione legale, valida per l'iscrizione al Registro dei revisori.

L'esame di idoneità professionale per l'abilitazione all'esercizio della revisione legale è bandito almeno una volta l'anno.

Il tirocinante può essere esonerato dal sostenere una o più prove nelle materie che hanno formato oggetto di un esame universitario superato positivamente.

Le imprese di revisione legale **abilite in uno Stato membro**, che abbiano fatto richiesta di iscrizione al Registro, potranno esercitare la revisione legale a condizione che il responsabile

Studio Associato Trombetta Teruggia

dell'incarico che effettua la revisione per **conto dell'impresa** di **revisione** **soddisfi i seguenti requisiti:**

- di **onorabilità definiti** con **regolamento adottato** dal **Ministro dell'Economia e delle Finanze**, sentita la **Consob**;
- di **idoneità all'esercizio della revisione legale** in uno degli altri Stati membri dell'Unione europea, attestata dall'abilitazione conseguita a seguito del superamento di una prova attitudinale, effettuata in lingua italiana, vertente sulla conoscenza della normativa italiana rilevante, secondo le modalità stabilite con regolamento dal Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob.

3. Formazione

Per procedere e conservare l'iscrizione nel registro dei revisori dei conti (sezione A e B), oltre alla condizione del tirocinio triennale e del superamento dell'esame di idoneità, occorre che venga rispettata anche la condizione relativa alla formazione continua.

Viene meno la distinzione tra revisori attivi e inattivi; gli iscritti che non hanno assunto incarichi di revisione legale o non hanno collaborato a un'attività di revisione legale in una società di revisione legale per tre anni consecutivi, sono collocati, d'ufficio, in un'apposita sezione del registro denominata «Sezione B», e non sono soggetti ai controlli di qualità.

Sia i **soggetti iscritti** nella «**Sezione A**» che quanti sono iscritti nella «**Sezione B**» del Registro, **sono tenuti:**

- agli **obblighi di comunicazione** e di **aggiornamento** del contenuto informativo ai sensi dell'art. 7, **D.Lgs. 39/2010**;
- ad **osservare** gli **obblighi in materia di formazione continua**;
- al **pagamento del contributo annuale di iscrizione**.

Il MEF, se accerta l'insussistenza dei requisiti per l'abilitazione, ne dà comunicazione all'iscritto, assegnandogli un termine non superiore a sei mesi per sanare le carenze.

Qualora entro il termine assegnato l'iscritto non abbia provveduto, il Ministero dell'economia e delle finanze dispone, con proprio decreto, la cancellazione dal Registro.

In particolare, viene specificato che il revisore dovrà partecipare, a partire dal 1° gennaio 2017, ad un periodo di **formazione continua triennale**. In ciascun anno l'iscritto deve acquisire almeno 20 crediti formativi, per un totale di un minimo di **60 crediti formativi** nel triennio. La **formazione continua** consiste nella **partecipazione a programmi di aggiornamento professionale definiti annualmente** dal **Ministero dell'Economia e delle Finanze** in materia di:

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

Studio Associato Trombetta Teruggia

Almeno metà del programma di aggiornamento dovrà riguardare le **materie** caratterizzanti la revisione dei conti, ovvero la gestione del rischio e il controllo interno, i principi di revisione nazionali e internazionali, la disciplina della revisione legale, la deontologia professionale, l'indipendenza e la tecnica professionale della revisione.

L'**attività di formazione** continua può essere **svolta**:

- **attraverso la partecipazione a programmi di formazione a distanza** erogati dal Ministero dell'economia e delle finanze, anche attraverso organismi convenzionati;
- **presso società o enti pubblici e privati**, provvisti di struttura territoriale adeguata alla natura dell'attività di formazione ed alle modalità di svolgimento dei programmi formativi, accreditati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze attraverso la sottoscrizione di apposita convenzione.

L'attività di formazione, effettuata dai revisori legali prevista dagli Albi professionali di appartenenza e da coloro che collaborano all'attività di revisione legale o sono responsabili della revisione all'interno di società di revisione che erogano formazione, viene riconosciuta equivalente se dichiarata conforme dal Ministero dell'Economia e delle Finanze al programma annuale di aggiornamento professionale.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze verifica l'effettivo assolvimento degli obblighi formativi da parte degli iscritti nel registro e procede, in caso di mancato adempimento, all'applicazione delle sanzioni previste.

4. Deontologia e professionalità

I soggetti abilitati sono tenuti a rispettare i principi di professionalità elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'Economia e delle Finanze e alla Consob ed adottati dal medesimo Ministero, sentita la Consob.

Il revisore o la società di revisione che effettua la revisione legale esercita lo **scetticismo professionale** in particolare durante la revisione delle stime fornite dalla direzione riguardanti: il *fair value*, la riduzione di valore delle attività, gli accantonamenti, i flussi di cassa futuri e la continuità d'impresa.

Per «**scetticismo professionale**» si intende un **atteggiamento caratterizzato** da un **approccio dubitativo**, dal **costante monitoraggio** delle **condizioni** che **potrebbero indicare** una **potenziale inesattezza dovuta a errore o frode**, nonché da una **valutazione critica** della **documentazione inerente alla revisione**.

Al concetto di scetticismo viene attribuita dal legislatore la valenza di principio generale da rispettare nello svolgimento della revisione legale al pari dei principi di deontologia professionale, indipendenza, obiettività, riservatezza e segreto professionale. Ne deriva che anche il principio di revisione Isa Italia 200 dovrà essere rivisto.

Tutte le informazioni e i documenti ai quali hanno accesso il revisore legale e la società di revisione legale nello svolgimento della revisione legale sono coperti dall'obbligo di riservatezza e dal

Studio Associato Trombetta Teruggia

segreto professionale. Gli obblighi di riservatezza e segreto professionale continuano a valere anche successivamente al termine della partecipazione all'incarico di revisione.

Quando un revisore legale o una società di revisione legale è sostituito da un altro revisore legale o da un'altra società di revisione legale, il soggetto uscente consente a quello entrante l'accesso a tutte le informazioni concernenti l'ente sottoposto a revisione e l'ultima revisione di tale ente. È altresì prevista la possibilità di trasferimento delle informazioni all'interno di un gruppo, coerentemente alla responsabilità del revisore della capogruppo e alle esigenze poste alla base di una attività di revisione adeguata dei gruppi.

5. Indipendenza

Diventano più stringenti i principi di indipendenza e obiettività (la cui disciplina è contenuta nel principio di revisione Isa Italia 220, che dovrà essere adeguato alla normativa maggiormente dettagliata) e si stabilisce il divieto di ricevere regali o favori di natura pecuniaria e non pecuniaria (salvo nel caso in cui un terzo informato, obiettivo e ragionevole considererebbe il loro valore trascurabile o insignificante) dall'ente sottoposto a revisione o da qualsiasi ente legato a un ente sottoposto a revisione.

Con l'introduzione degli artt. da 10-bis a 10-quinquies, D.Lgs.39/2010 vengono disciplinati gli aspetti relativi alla **valutazione dei rischi per l'indipendenza** dell'incarico.

Si precisa che le **condizioni per garantire l'indipendenza**, nell'esercizio dell'incarico di revisore legale, sono le seguenti:

- deve sussistere per tutto il periodo;
- devono essere adottate misure per garantirla;
- non deve essere influenzata da conflitti di interesse;
- deve essere documentata nelle carte di lavoro;
- occorre adottare misure per limitare i rischi;
- deve essere garantita l'obiettività.

In pratica, il requisito dell'indipendenza deve sussistere durante il periodo cui si riferisce il bilancio, ma riguarda altresì il tempo in cui, terminato l'esercizio, è completata l'attività di revisione relativa a quel bilancio. Già nella fase di accettazione o di valutazione del mantenimento dell'incarico il revisore deve verificare se tra lui, o la rete a cui appartiene, e la società sottoposta a revisione sussistano relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro, o di altro genere, dirette o indirette, dalle quali l'indipendenza potrebbe risultare influenzata.

Ad esempio, non si deve accettare l'incarico nel caso sussistano rischi derivanti da interesse personale, esercizio del patrocinio legale, familiarità ovvero minacce di intimidazione conseguenti a relazioni dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, possa trarre la conclusione che l'indipendenza risulti compromessa.

Studio Associato Trombetta Teruggia

In altre parole, il revisore, nello svolgimento dell'attività, deve essere indipendente dalla società sottoposta a revisione e non deve essere in alcun modo coinvolto nel suo processo decisionale. A tal fine, l'incaricato della revisione deve adottare tutte le misure ragionevoli per garantire che la sua indipendenza non sia influenzata da alcun conflitto di interessi, anche soltanto potenziale, o da relazioni d'affari o di altro genere, dirette o indirette.

Si noti che, dal punto di vista **soggettivo**, l'indipendenza viene anche richiesta «a qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione» oltre che al revisore legale. Si estende, quindi, ai dirigenti della società di revisione, ai suoi revisori, ai suoi dipendenti e a «qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o a qualsiasi persona direttamente o indirettamente collegata al revisore».

Una volta terminata la fase di valutazione, il revisore dovrà **documentare nelle carte di lavoro** tutti i rischi rilevanti per la sua indipendenza nonché le misure adottate per mitigare tali rischi. In particolare, dovrà compilare il «Modulo di attestazione di indipendenza». Un modello di tale carta di lavoro è presentato nell'allegato 6.1 del documento CNDCEC «L'applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori» (di dicembre 2015).

Da riformulare anche gli Isa Italia 230 e 300 in tema di **organizzazione del lavoro** e modalità di svolgimento del lavoro. Deve, infatti, essere valutata (ed attestata dall'incaricato) la disponibilità di tempo, risorse e personale competente allo svolgimento del lavoro e vanno adottate procedure interne che garantiscano che non sia compromessa l'indipendenza del responsabile della revisione da parte degli organi sociali o della direzione; che si disponga di un efficace sistema di controllo interno e di procedura per la valutazione del rischio; che eventuali rischi per l'indipendenza siano prevenuti, identificati ed eliminati.

Infine, **chi, avendo in precedenza esercitato attività di revisione**, decida di farsi assumere dalla stessa società è oggetto di monitoraggio: occorre che trascorra almeno un anno (due anni nel caso di revisione di un ente di interesse pubblico) dalla cessazione dell'attività quale revisore nel caso in cui si voglia diventare dirigente di rilievo, membro del Cda, lavoratore autonomo.

6. Controllo della qualità della revisione

Dal 1° gennaio 2015 è entrato in vigore l'ISQC Italia 1. Tale principio ha introdotto per tutti i soggetti abilitati che effettuano revisioni legali, indipendentemente dalla grandezza dell'ente revisionato o dal fatto che il revisore faccia riferimento o meno ad una società di revisione, l'obbligatorietà di istituzione di un **sistema di controllo interno della qualità**. Il sistema di controllo interno della qualità dovrà essere documentato e mantenuto nel tempo. Tale principio, unitamente alle previsioni dell'art. 20, D.Lgs. 39/2010 e a quanto stabilito dall'ISA Italia 220, tende a costruire il sistema di controllo della qualità della revisione legale.

Anche a seguito della Dir. 2014/56/UE, la disciplina sui controlli di qualità rimane sostanzialmente invariata. Un elemento di novità riguarda la **frequenza dei controlli** in merito alla quale la nuova Direttiva revisione introduce il concetto della valutazione del rischio. Pertanto, i controlli della qualità dovranno aver luogo sulla base di un'**analisi del rischio** ma, nel caso di revisioni legali prescritte dal diritto europeo, rimane il **limite massimo di 6 anni** tra una verifica della qualità e la successiva.

Studio Associato Trombetta Teruggia

Altro importante elemento di novità è l'introduzione del concetto di **proporzionalità dei controlli** di qualità rispetto alla complessità dell'attività di revisione o della società di revisione o dell'ente revisionato. A tali fini gli Stati membri impongono alle autorità competenti, quando effettuano i controlli di qualità delle revisioni dei bilanci delle piccole e medie società, di tenere in considerazione il concetto della proporzionalità dei principi di revisione internazionali alla dimensione e complessità del soggetto sottoposto a revisione.

La nuova Direttiva revisione contiene, infine, delle ulteriori specifiche relative ai criteri per la selezione dei soggetti incaricati di eseguire le verifiche di qualità, finalizzate a garantire l'**assenza di conflitti di interesse** tra gli stessi ed il revisore o la società di revisione da sottoporre a verifica. A tale fine viene ora richiesto ai controllori di rilasciare un'apposita dichiarazione di assenza di conflitti ma viene anche previsto che gli stessi non possano effettuare verifiche presso il revisore o la società di revisione del quale siano stati dipendenti o al quale siano stati legati da altri rapporti di lavoro o di associazione prima che siano decorsi almeno tre anni dalla cessazione di tali rapporti.

Relazione di revisione e sanzioni

Il decreto definisce il contenuto della relazione di revisione.

In particolare, vengono introdotte importanti novità sulla relazione di revisione per colmare il *gap* informativo tra la mole di informazioni che il revisore analizza e quanto comunicato attraverso la relazione. L'obiettivo del legislatore è di accrescere il valore informativo della relazione oltre ad adottare formulazioni omogenee per tutti i revisori che operano nella Ue.

Le **novità** più importanti attengono:

1. ai giudizi richiesti al revisore sulla relazione sulla gestione;
2. alla descrizione, se ricorrono le circostanze, dei più rilevanti rischi di errori significativi nel bilancio.

Infatti, l'art. 14 («*Relazione di revisione e giudizio sul bilancio*»), co. 2, D.Lgs. 39/2010, come modificato dall'art. 17, D.Lgs. 135/2016, recita: «2. *La relazione, redatta in conformità ai principi di revisione di cui all'articolo 11, comprende:*

[...]

e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge. Il giudizio contiene altresì una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori; [...]».

In attesa che venga aggiornato il SA Italia 720B (principio di revisione nazionale «*Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza*», che va letto congiuntamente al principio di revisione internazionale ISA n. 200) pare opportuno che le Società, il cui bilancio è oggetto di revisione:

Studio Associato Trombetta Teruggia

- adottino adeguate procedure che garantiscano una corretta redazione della Relazione sulla gestione;
- alla luce di quanto ora richiesto al revisore dalla citata normativa, considerino - fin dalla fase di pianificazione dei lavori relativi ai bilanci 2016 - le attività, forse ulteriori rispetto al passato, ai fini del rilascio del sopra citato giudizio di conformità della relazione sulla gestione alle norme di legge, nonché ai fini della dichiarazione circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione.

Vediamo una breve analisi di questi aspetti:

- quanto alla **relazione sulla gestione** vi è un aspetto che interessa tutte le imprese aventi bilanci assoggettati a revisione legale, novità applicabile già nella relazione di revisione al bilancio in chiusura al 31 dicembre 2016. Il revisore deve esprimere un giudizio, oltre che sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, anche sulla conformità della stessa alle norme di legge. Il giudizio deve includere anche una dichiarazione circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, fornendo indicazioni sulla natura di tali errori (nuovo art. 14, co. 2, lett. e), D.Lgs. 39/2010).

È del tutto evidente la crescente attenzione del legislatore sulla valenza informativa della relazione sulla gestione che correda il bilancio. Da ciò discende la richiesta al revisore di ulteriori attività di controllo, le quali probabilmente verranno meglio definite mediante l'aggiornamento del principio di revisione Sa Italia 720B (giudizio di coerenza), che daranno poi luogo ad un proprio giudizio;

- quanto ai **rischi di errori significativi** nel bilancio, le novità interessano i bilanci dei soli enti di interesse pubblico (banche, assicurazioni e società emittenti valori mobiliari negoziati su mercati regolamentati; si veda *infra* la definizione) con esercizio che dopo il 17 giugno 2016 (nella maggior parte dei casi si tratta dei bilanci al 31 dicembre 2017). La relazione di revisione dovrà contenere una descrizione dei più rilevanti rischi di errori significativi nel bilancio, unitamente a una sintesi della risposta del revisore a tali rischi e, ove pertinente, le osservazioni principali formulate in relazione agli stessi.

In caso di irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione legale, ivi inclusa l'inosservanza degli obblighi di formazione, sono previste delle sanzioni.

Il sistema prevede sanzioni graduali, commisurate all'entità della violazione. Nello specifico sono previste le seguenti sanzioni:

- un avvertimento;
- una dichiarazione nella quale è indicato che la relazione di revisione non soddisfa i requisiti;
- la censura, consistente in una dichiarazione pubblica di biasimo, che indica la persona responsabile e la natura della violazione;
- la sanzione amministrativa pecuniaria da 1.000 a 150.000 euro;
- la sospensione dal registro, per un periodo non superiore a tre anni;
- la revoca di uno o più incarichi di revisione legale;
- il divieto di accettare nuovi incarichi di revisione legale per un periodo non superiore a tre anni;

Studio Associato Trombetta Teruggia

- la cancellazione dal registro.

È prevista la **pubblicità** dei procedimenti sanzionatori sul sito istituzionale del Ministero dell'Economia e delle Finanze dedicato alla revisione legale; in caso di applicazione di sanzione l'informazione deve restare pubblica per almeno 5 anni.

Posta elettronica certificata

Viene modificato l'art. 7, D.Lgs. 27.1.2010, n. 39 con l'introduzione della lett. d-bis) che evidenzia l'obbligo della posta elettronica certificata per gli iscritti al Registro, per rendere più economico e efficace il flusso informativo.

7. Enti di interesse pubblico e intermedi

Oltre all'introduzione dei parametri dimensionali per le «**piccole imprese**» (escluse della revisione legale dei conti in forma obbligatoria), il decreto prevede novità in tema di enti di interesse pubblico e, in particolare, l'introduzione della categoria degli enti a regime intermedio.

Rispetto al regime previgente, viene ristretta la categoria degli **enti di interesse pubblico** che ora comprende solo gli emittenti su mercati regolamentati, le banche, le imprese di assicurazione e di riassicurazione e viene introdotta la nuova categoria degli enti a regime intermedio nei quali confluiscono i soggetti che prima erano considerati EIP.

Sono **enti a regime intermedio** gli emittenti strumenti finanziari diffusi, le società di gestione di mercati azionari, le SIM, le SGR, le SICAV/SICAF, gli istituti di moneta elettronica e gli intermediari finanziari. Per questi enti si prevede un'applicazione parziale del regime relativo agli EIP.

In questo caso, l'incarico di revisione legale ha la **durata** di nove esercizi per le società di revisione e di sette esercizi per i revisori legali. Esso non può essere rinnovato o nuovamente conferito se non siano decorsi almeno quattro esercizi dalla data di cessazione del precedente incarico. Si ricorda che nella formulazione previgente il predetto limite è limitato a tre esercizi.

Decorrenza

Il provvedimento è in vigore dal 5 agosto 2016, ma alcune disposizioni «*non si applicano con riferimento agli esercizi sociali delle società sottoposte a revisione legale in corso alla data di entrata in vigore del ... decreto*».

Quindi per alcune novità l'entrata in vigore è posticipata all'esercizio successivo a quello attualmente in corso.

Ciò significa che per le società con l'**esercizio coincidente con l'anno solare**, le novità partiranno dal 1° gennaio 2017.

Per le società con **esercizio a cavallo**, l'entrata in vigore sarà differenziata: dal 1° settembre 2016 per le società che chiudono il bilancio al 31 agosto, mentre potranno attendere il 1° agosto 2017 le società con esercizio chiuso al 31 luglio 2016.

Studio Associato Trombetta Teruggia

Per fare degli esempi il differimento al 2017 (o meglio, nella maggior parte dei casi, all'esercizio successivo a quello in corso al 5 agosto 2016) riguarda lo scetticismo professionale, le norme su riservatezza e segreto professionale, indipendenza, modalità di svolgimento dell'attività di revisione, conferimento dell'incarico e relazione di revisione, mentre entra immediatamente in vigore il rispetto dei principi di deontologia professionale, le norme sul tirocinio, le modalità per sostenere l'esame di accesso.

DECORRENZA DI ALCUNE NOVITÀ

Oggetto delle modifiche	Entrata in vigore
Tirocinio	Dopo l'emanazione delle disposizioni regolamentari del Mef
Esame di abilitazione	Dal 5.8.2016
Formazione continua	Dal 2017
Deontologia, indipendenza, scetticismo professionale	Dal 5.8.2016
Relazione di revisione	Dal 2017
Procedura sanzionatoria	Dal 5.8.2016