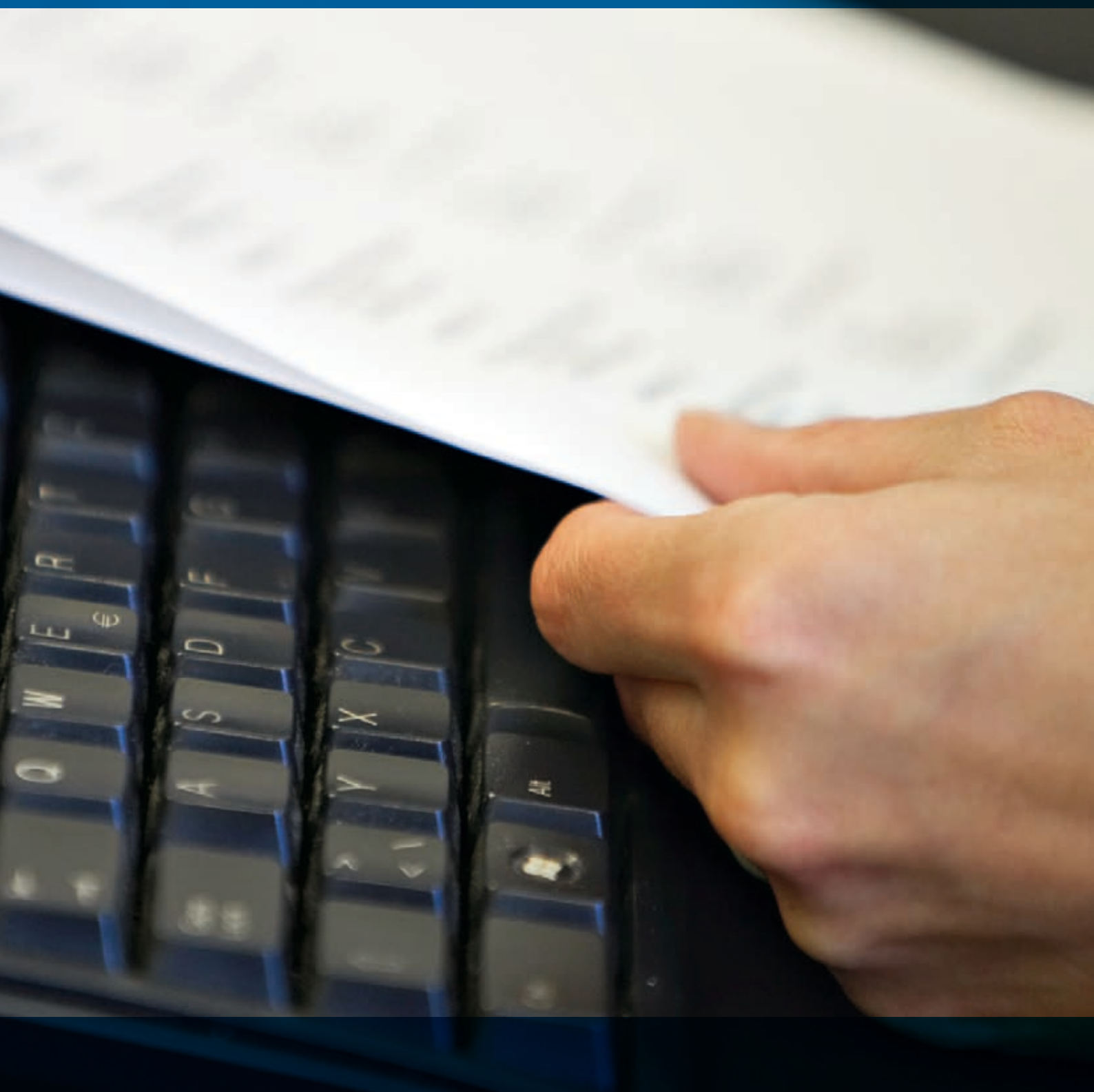




Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Autorità federale di sorveglianza dei revisori ASR

Rapporto di attività 2008



Impressum

A cura di

Autorità federale di sorveglianza dei revisori ASR
Bundesgasse 18
Casella postale 6023
CH-3001 Berna

Telefono +41 31 560 22 22

Direzione

Autorità federale di sorveglianza dei revisori ASR

Progetto e realizzazione

Moser Graphic Design, Berna

Fotografie

Clemens Laub, Berna

Stampa

Vögeli SA, Langnau i. E.

Questo rapporto d'attività è pubblicato in tedesco,
francese, italiano e inglese.

Rapporto di attività 2008

Sommario

Pagina

3	1	Introduzione
3	1.1	Prefazione
5	1.2	L'ASR in breve
6	2	Abilitazione
6	2.1	Introduzione
7	2.2	Statistiche
8	2.3	Abilitazione provvisoria
8	2.4	Abilitazione definitiva
9	2.5	Esperienze nel primo anno dell'ASR
11	2.6	Obblighi di notifica e comunicazione
12	2.7	Registro
12	2.8	Sistema modulare
14	3	Sorveglianza
14	3.1	Introduzione
15	3.2	Struttura del mercato
17	3.3	Esperienze delle prime ispezioni
17	3.3.1	In generale
18	3.3.2	Firm Review
19	3.3.2.1	Valutazione della cultura aziendale ai vertici del management («Tone at the Top»)
19	3.3.2.2	Principi etici e indipendenza
20	3.3.2.3	Accettazione e mantenimento di clienti e mandati
20	3.3.2.4	Personale
21	3.3.2.5	Esecuzione regolare degli ordini
21	3.3.2.6	Controllo a posteriori interno all'azienda
22	3.3.3	File Review
24	3.3.4	Conclusione
25	3.4	Verifica delle imprese di revisione piccole e sotto sorveglianza statale facoltativa
25	3.5	Collaborazione con altre autorità svizzere e le borse
26	3.6	Priorità delle ispezioni nel 2009
26	3.7	Standard Setting
29	4	Attività internazionale
29	4.1	Introduzione
29	4.2	Rapporti con l'Unione europea
30	4.3	Rapporti con gli Stati Uniti
31	4.4	Rapporti con Paesi terzi
31	4.5	Riunione IFIAR 2009 in Svizzera
32	5	Giurisprudenza
32	5.1	Introduzione
32	5.2	Formazione
34	5.3	Esperienza professionale
34	5.4	Buona reputazione
35	5.5	Questioni procedurali
35	5.6	Diritti fondamentali
37		Allegati
37	1	Elenco delle abbreviazioni
38	2	Cifre finanziarie
39	3	Abilitazioni fondate su leggi speciali

1 Introduzione

1.1 Prefazione

«La fiducia è bene, il controllo è meglio.» Il manifesto attribuito erroneamente a Lenin è citato volentieri, espressamente o implicitamente, anche per legittimare le forme di sorveglianza statale volte ad assicurare la trasparenza del mercato finanziario nonché la solvenza e l'onestà dei suoi soggetti nell'interesse degli investitori e dei consumatori. Ma anche questa calma prima della tempesta inganna. Malgrado l'intensificarsi dei meccanismi di sorveglianza negli ultimi anni, nel 2008 una crisi finanziaria fulminea ha scosso il mondo economico in un modo che nessuno avrebbe mai ritenuto possibile o immaginato realmente. I meccanismi di sorveglianza statale si sono forse inceppati? Non pochi pensano di sì e rimproverano alle autorità di sorveglianza di non essere all'altezza dei loro compiti. Probabilmente anche la sorveglianza dei revisori non sarà risparmiata da tali accuse.

Ma non tutto ciò che precede un fenomeno ne costituisce la causa. Associazioni di questo genere sono conclusioni logiche sbagliate e ciò che in filosofia è da tempo assodato può anche non essere vero in economia. Anche i compiti, le attività e le possibilità giuridiche di un ufficio di revisione vanno visti e valutati in quest'ottica. Spesso, la realtà del diritto rivela tuttavia un'altra immagine. Notoriamente, tutti gli organi di una società sono responsabili del danno che provocano colpevolmente nell'esercizio della loro funzione. La colpa dovuta a un'assunzione insufficiente di responsabilità è quindi imputabile non solo all'amministrazione e alla direzione, bensì anche all'ufficio di revisione. E l'esperienza insegna che non di rado l'organo di controllo è chiamato a rispondere poiché la copertura dei danni supera le possibilità economiche delle persone coinvolte. Chi ultimo arriva male alloggia: così si è era lagnato il professor Peter Forstmoser, autorevole esperto di diritto della società anonima, deplorando che in quest'ottica gli uni assumono la responsabilità e gli altri le conseguenze. Di norma, però, gli errori di una società sono attribuibili anzitutto alla direzione vera e propria e solo in secondo luogo ai membri del Consiglio d'amministrazione esterni. All'ufficio di revisione, che non si occupa della gestione, ma deve unicamente verificare e fare rapporto, può essere imputata una possibile responsabilità solo a un livello ben più remoto. In virtù dell'indipendenza dalla direzione imposta dalla legge, l'ufficio di revisione interviene infatti solo post festum e può tutt'al più tirare il freno d'emergenza per limitare il danno, ma non ha praticamente alcuna possibilità di evitarlo. Questo fanalino di coda nella

gestione degli affari è tuttavia spesso scambiato dai creditori delusi per un fanale di testa del treno della responsabilità. A ciò si aggiunge il fatto che ai sensi del diritto in vigore in caso di responsabilità multipla per uno stesso danno si applica il principio della responsabilità solidale. Indipendentemente dalla propria colpa, esternamente ogni danneggiatore deve pertanto rispondere dell'intero danno e la sua parte di responsabilità è attenuata solo sulla scala interna del regresso, spesso tuttavia solo giuridicamente, ma non economicamente, dal momento dove non c'è niente da prendere, notoriamente anche il re perde i suoi diritti. Il Consiglio federale svizzero non ha trascurato questo paradosso nella ripartizione della colpa e della responsabilità e con il messaggio del 21 dicembre 2007 ha proposto alle Camere federali di limitare la responsabilità delle persone incaricate della revisione delle società in caso di negligenza anche nei rapporti esterni, nei confronti di terzi, all'importo di cui dovrebbero rispondere in seguito a regresso. La disposizione, una volta inserita nella legge, tiene conto del principio secondo cui non è il danno a determinare il risarcimento, bensì la colpa, un principio già formulato dal grande giurista Rudolf von Jhering nel Diciannovesimo secolo.

Di fronte a queste premesse è forse superflua una sorveglianza dei revisori? Sicuramente no: come ogni diritto, anche il diritto in materia di sorveglianza ha una funzione non solo repressiva, ma anche e soprattutto preventiva, una gestione strategica. I requisiti che deve soddisfare l'ufficio di revisione sono stati sostanzialmente riveduti con la modifica del diritto societario entrata in vigore il 1° gennaio 2008. Da un lato vi sono delle agevolazioni, nel senso che le piccole e medie imprese (PMI) sono sottoposte unicamente a un obbligo di revisione limitato e le piccolissime imprese sono addirittura esonerate dall'obbligo di revisione. Dall'altro sono stati disciplinati inasprimenti qualitativi, da un lato con una procedura di abilitazione per tutte le persone e le imprese che intendono effettuare revisioni ordinarie o limitate e dall'altro con una sorveglianza statale materiale incisiva sugli uffici di revisione delle società con azioni quotate in borsa. Lo scopo è di garantire che solo revisori e periti revisori con esperienza e una buona formazione verifichino la contabilità e il rendiconto e che la legalità e la correttezza delle revisioni economicamente importanti siano verificate regolarmente dal punto di vista sia organizzativo che contenutistico. Sono inoltre stati inaspriti i requisiti d'indipendenza dei controllori dai controllati.

Legami tra il rendiconto e la revisione non sono più tollerati nell'interesse sia degli shareholder che degli stakeholder. Tutte queste prescrizioni rischiano però di trasformarsi rapidamente in cartastraccia se il loro rispetto non è controllato regolarmente. È questo il compito dell'Autorità federale di sorveglianza dei revisori ASR.

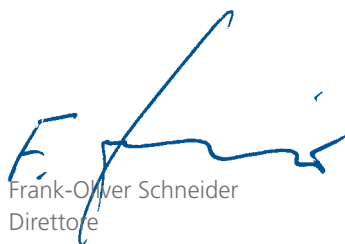
Nell'anno in rassegna, l'ASR ha ampliato la sua attività operativa nei suoi tre pilastri. Il primo si manifesta nella verifica completa delle condizioni di abilitazione per i revisori, i periti revisori e le imprese di revisione ammessi finora solo provvisoriamente nonché delle nuove domande di abilitazione presentate nell'anno in rassegna. Il secondo verte sull'ordinamento giuridico dell'attività di sorveglianza e sul suo coordinamento internazionale. Il terzo, infine, si concretizza nella sorveglianza materiale delle imprese di revisione che operano per società con azioni quotate in borsa o si sono sottoposte facoltativamente alla sorveglianza materiale dello Stato. Nell'ambito di queste ispezioni, l'autorità verifica sia l'organizzazione dell'impresa di revisione nell'ottica dell'adempimento dei suoi compiti giuridici (Firm Review) che, per campione, i servizi di revisioni forniti (File Review). Il presente rapporto di attività descrive, nei seguenti capitoli, le singole attività.

L'ASR è consapevole che la sua attività comporta non solo gioie e soddisfazioni, bensì anche costi e altri oneri per i sorvegliati, e segnatamente gli uffici di revisione delle società con azioni quotate in borsa. Queste conseguenze sono tuttavia legate indissolubilmente all'introduzione di una sorveglianza statale. Sono però anche la condizione per l'ampio riconoscimento internazionale perseguito dalle imprese di revisione svizzere nonché un mezzo per tranquillizzare i sorvegliati stessi. Se del caso, alle imprese sono segnalati omissioni, disattenzioni e possibili miglioramenti, che possono garantire o addirittura migliorare la loro reputazione e la qualità dei loro servizi. Dal canto suo, l'ASR si sforza di contenere gli inconvenienti temporali ed economici per le imprese di revisione sottoposte a verifica. Cerca di farlo segnatamente con un'attività coordinata in modo ottimale con altre autorità di sorveglianza nonché con una pianificazione e una preparazione minuziosa delle singole ispezioni. Con soddisfazione ha pertanto preso atto dell'elogio pubblicato sulla rivista «Schweizer Treuhänder», secondo cui «in breve tempo [...] è nata un'autorità di sorveglianza competente, che si distingue per trasparenza, chiarezza e indennizzi gradevolmente moderati.» Anche in futuro l'ASR si sforzerà di difendere e consolidare questa reputazione.

Berna, 13 marzo 2009



Hans Peter Walter
Presidente del Consiglio d'amministrazione



Frank-Oliver Schneider
Direttore

1.2 L'ASR in breve

Nel primo anno di esercizio completo, dopo l'avvio dell'attività operativa il 1° settembre 2007, l'ASR ha affrontato essenzialmente tre compiti principali: avvio della valutazione definitiva delle persone fisiche e delle imprese abilitate provvisoriamente, preparazione e avvio dell'attività di sorveglianza e ispezione nonché intensificazione delle trattative con autorità omologhe straniere in vista di un riconoscimento reciproco.

Il superamento di queste sfide nonché l'inizio dell'attività di ispezione dell'ASR nell'aprile 2008 hanno richiesto un aumento dell'organico da 14 posti a tempo pieno alla fine del 2007 a 19,5 posti a tempo pieno, suddivisi su 23 collaboratori, alla fine del 2008. Altre quattro persone sono inoltre assunte su base oraria nell'ambito dei controlli delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale. Si tratta di revisori esperti (ex partner delle cinque grandi imprese di revisione, le cosiddette Big Five), che fanno confluire la loro esperienza pluriennale nelle ispezioni. Nel 2009, l'organico dell'ASR raggiungerà presumibilmente il livello previsto e subirà solo aumenti minimi.

L'ASR, che è un'unità amministrativa decentrata subordinata dal profilo amministrativo al Dipartimento federale di giustizia e polizia (DFGP), si autofinanzia attraverso la riscossione di emolumenti e tasse di sorveglianza e non utilizza il gettito fiscale. L'ASR si sforza di impostare la sua gestione e adempiere i suoi compiti nel modo più efficiente ed economico possibile. Su ciò vigila il Controllo federale delle finanze, che funge da ufficio di revisione dell'ASR e nell'ambito della sua attività assicura tra l'altro anche un controllo dell'economicità¹. Le spese d'esercizio dell'ASR di circa 4,2 milioni di CHF nell'anno 2008 in rassegna (senza la costituzione delle riserve di cui all'art. 35 cpv. 3 LSR) rientrano nelle cifre preventive e sono inferiori alle aspettative iniziali. Il messaggio iniziale del Consiglio federale stimava spese d'esercizio dell'ordine di 7–10 milioni di CHF².

¹ Una sintesi delle cifre finanziarie figura nell'allegato 1.

² Cfr. pag. 3667 del messaggio del 23 giugno 2004 concernente la modifica del Codice delle obbligazioni (obbligo di revisione nel diritto societario) e la legge federale sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori.



2 Abilitazione

2.1 Introduzione

Al termine della procedura di abilitazione provvisoria alla fine del 2007³, l'anno 2008 in rassegna era all'insegna della conversione delle abilitazioni provvisorie in abilitazioni definitive. Le circa 10'000 domande di abilitazione, sfociate in abilitazioni provvisorie dopo un esame sommario alla fine del 2007 e all'inizio del 2008, sono sottoposte a una valutazione approfondita, che in caso di risultato favorevole si traduce in un'abilitazione definitiva.

Ha sorpreso il numero elevato di domande presentate dopo il 31 dicembre 2007, che contrariamente alle aspettative del legislatore ha quindi dovuto essere valutato con la procedura «regolare». Per queste circa 1'250 nuove domande è infatti venuta meno la possibilità di rilasciare dapprima un'abilitazione provvisoria, il che ha imposto un esame definitivo diretto. Per consentire a questi richiedenti di fornire servizi di revisione possibilmente senza grandi interruzioni, le loro domande hanno dovuto essere trattate prioritariamente. L'investimento di risorse necessario è stato notevole e ha avuto delle ripercussioni anche sulla conversione delle domande accolte solo provvisoriamente.

Particolarmente ambito è stato il grado di abilitazione più elevato per le imprese di revisione, quello delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale. Delle 48 domande pervenute a fine dicembre 2007, 37 si sono tradotte in abilitazioni provvisorie. Le imprese di revisione che hanno presentato una domanda di abi-

litazione come impresa di revisione sotto sorveglianza statale possono essere abilitate definitivamente solo al termine di una prima ispezione (cfr. in proposito n. 3 sotto). Al termine del periodo in rassegna, solo due imprese di revisione avevano pertanto potuto essere abilitate definitivamente. Tra i principali motivi alla base di questo numero elevato di domande di abilitazione come impresa di revisione sotto sorveglianza statale figura probabilmente il fatto che per certi servizi di revisione fondati su leggi speciali è prescritta un'abilitazione (di base) come impresa di revisione sotto sorveglianza statale (ad es. per la revisione delle fondazioni di investimento o l'attività di controllo nel settore dei mercati finanziari; cfr. in proposito la tabella al n. 2.8 sotto).

L'ASR si è posta l'obiettivo di valutare in modo definitivo tutte le domande approvate provvisoriamente, oltre a quelle nuove, entro la fine del 2009. La possibilità di rispettare questo calendario ambizioso dipende non da ultimo anche dal numero di nuove domande presentate nell'ambito della procedura regolare, da valutare prioritariamente.

³ Cfr. in proposito il rapporto di attività dell'ASR per l'anno 2006/2007, pag. 11 seg.



2.2 Statistiche

Alla fine del 2008, all'ASR erano pervenute complessivamente 10'909 domande di abilitazione. Di queste, 4'349 domande sono state approvate definitivamente e 5'209 provvisoriamente. In totale sono quindi state approvate provvisoriamente o definitivamente 9'558 domande, tradottesi in abilitazioni. Quasi due terzi di esse riguardano persone fisiche (6'454), mentre le abilitazioni restanti (3'104) sono state rilasciate a imprese di revisione.

In 987 casi non è stata rilasciata nessuna abilitazione, in seguito a ritiro della domanda da parte del richiedente o perché non erano soddisfatte le condizioni di abilitazione. 1'351 domande erano ancora in sospeso alla fine del 2008; tra di esse figuravano domande che non avevano ancora potuto essere trattate o che non erano ancora complete.

Genere di abilitazione	Revisore	Perito revisore	Totale
Persone fisiche	1 020	1 592	2 612
Ditte individuali	216	268	484
Imprese di revisione	533	1 545	2 078
Imprese di revisione sotto sorveglianza statale	–	35 ⁴	35
Totale abilitazioni provvisorie	1 769	3 440	5 209
Persone fisiche	600	3 242	3 842
Ditte individuali	55	134	189
Imprese di revisione	78	238	316
Imprese di revisione sotto sorveglianza statale	–	2	2
Totale abilitazioni definitive	733	3 616	4 349
Totale abilitazioni	2 502	7 056	9 558

⁴ Delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale abilitate provvisoriamente alla fine del 2008 (35), nell'ultimo trimestre del 2008 sei imprese hanno ritirato la loro domanda di abilitazione in questa categoria. Siccome al 31.12.2008 le corrispondenti

conversioni delle domande non erano ancora passate in giudizio, queste sei imprese di revisione figurano ancora come imprese di revisione sotto sorveglianza statale.



2.3 Abilitazione provvisoria

La stragrande maggioranza delle persone fisiche e delle imprese di revisione che operano in Svizzera nel settore della revisione si è avvalsa della possibilità di un'abilitazione provvisoria e ha presentato una domanda di abilitazione entro il 31 dicembre 2007. La scelta delle domande esaminate ora progressivamente a titolo definitivo non ha nulla a che vedere con le qualità della persona o dell'impresa di revisione in questione, ma dipende unicamente da parametri che consentono all'ASR di valutare definitivamente le domande nel modo più efficiente possibile. Tempi relativamente lunghi per il rilascio dell'abilitazione definitiva non significano quindi che la persona o l'impresa di revisione in questione siano considerate un «caso problematico» dall'ASR. Non ha pertanto nulla di insolito il fatto che i richiedenti siano invitati a completare la loro domanda per la valutazione definitiva anche trascorso un certo tempo dall'abilitazione provvisoria.

Le persone o le imprese di revisione che per il momento dispongono solo di un'abilitazione provvisoria non subiscono alcun pregiudizio giuridico o concorrenziale. Tutti i servizi di revisione forniti da persone e imprese di revisione abilitate provvisoriamente mantengono la loro piena validità indipendentemente dalla decisione definitiva dell'ASR (cfr. art. 47 cpv. 7 OSRev). I titolari di un'abilitazione provvisoria, inoltre, non sono tenuti a informare i loro clienti o terzi in merito allo stato della loro procedura di abilitazione. Nella corrispondenza commerciale e sui biglietti da visita, ad esempio, non occorre precisare la natura provvisoria dell'abilitazione. Per motivi di trasparenza, gli interessati possono tuttavia informarsi in qualsiasi momento e gratuitamente sullo stato attuale dell'abilitazione di una persona fisica o di un'impresa di revisione nel registro dei revisori accessibile al pubblico sulla homepage dell'ASR⁵.

Alla fine del 2008, lo status di quasi la metà delle domande pervenute all'ASR, e cioè di circa 5'000 fascicoli, era ancora «abilitato provvisoriamente» (cfr. n. 2.2 sopra).

2.4 Abilitazione definitiva

Alla fine del periodo in rassegna, 3'842 persone fisiche e 507 imprese di revisione disponevano di un'abilitazione definitiva dell'ASR. Il numero relativamente basso di imprese di revisione abilitate definitivamente si spiega con il fatto che i membri degli organi di direzione nonché i capi revisori devono disporre dell'abilitazione definitiva corrispondente prima che possa essere valutata definitivamente la domanda dell'impresa. Per natura le domande delle imprese possono quindi essere valutate solo con un certo scarto di tempo rispetto alle domande delle persone fisiche.

La durata di elaborazione di una domanda fino all'abilitazione definitiva dipende molto dalla complessità del fascicolo e dalla qualità dei documenti. Siccome ad esempio solo l'esperienza professionale acquisita sotto la sorveglianza di un esperto riconosciuto è considerata sufficiente ai sensi della legge (cfr. art. 4 cpv. 4 e art. 5 cpv. 2 LSR), spesso la computabilità dell'esperienza professionale dipende dal fatto che l'esperto sorvegliante disponga dell'abilitazione definitiva richiesta o meno. Prima di ottenere questa abilitazione passa ovviamente un po' di tempo. Per l'esperienza professionale acquisita fino a due dall'entrata in vigore della LSR, la persona sorvegliante non deve tuttavia necessariamente essere abilitata (provvisoriamente o definitivamente) – è sufficiente la prova che l'esperto sorvegliante disponga della formazione necessaria e ai sensi del vecchio diritto avrebbe potuto essere riconosciuto come «particolarmente qualificato» (cfr. art. 43 cpv. 4 e 5 LSR). La raccolta dei documenti corrispondenti può richiedere un certo tempo e ritardare la procedura di abilitazione. Altri fattori che prolungano la durata di elaborazione sono ad esempio completamenti o precisazioni dei dati del richiedente nonché accertamenti relativi alla buona reputazione o alla garanzia di un'attività di controllo ineccepibile.

⁵ <https://register.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/search.aspx?lg=it>

2.5 Esperienze nel primo anno dell'ASR

In genere è prevedibile un trattamento rapido della domanda se questa è completa e non dipende dall'abilitazione di una terza persona. Se un richiedente ha bisogno che la sua domanda sia valutata urgentemente, vi è la possibilità di richiedere un trattamento urgente (a pagamento, cfr. art. 40 cpv. 2 OSRev). Anche in caso di trattamento e valutazione accelerati della domanda, l'ASR non può tuttavia garantire che la decisione in merito all'abilitazione sia disponibile entro una certa data. L'accelerazione si riferisce unicamente al trattamento del fascicolo all'interno dell'ASR. Se il fascicolo non è completo o non è pronto per altri motivi, la procedura non può essere accelerata.

L'onere per la valutazione definitiva delle domande approvate dapprima provvisoriamente ha richiesto più tempo del previsto. Rappresenta una sfida, a seconda delle circostanze, in particolare la prova della necessaria esperienza professionale, dal momento che i periodi da valutare risalgono fino a 28 anni prima. Nell'ambito della procedura di abilitazione provvisoria, per quanto riguarda l'esperienza professionale, l'ASR si è basata esclusivamente sull'autodichiarazione dei richiedenti. Nell'ambito della valutazione definitiva della domanda questi dati vanno ora dimostrati.

Per quanto riguarda l'esperienza professionale, spesso è stato necessario anche precisare alcuni termini giuridici. È stato necessario definire più esattamente ad esempio quali attività sono considerate attività nel campo della contabilità e della revisione dei conti dal momento che secondo la volontà del legislatore solo questa esperienza può essere computata quale esperienza professionale ai sensi della LSR. L'elemento determinante è essenzialmente il fatto che l'esperienza pratica permetta di capire la contabilità esterna nella sua globalità e sia stata acquisita nell'ambito di una revisione prescritta dalla legge e applicando gli standard professionali pertinenti.

In vari casi è sorto il problema del mancato rapporto di subordinazione formale della persona sorvegliata. L'esperienza professionale è considerata acquisita sotto sorveglianza solo se il richiedente ha operato in base alle direttive impartitegli da un esperto che soddisfa i



requisiti legali e a cui era gerarchicamente sottoposto (art. 7 OSRev). Non può pertanto essere riconosciuta l'esperienza professionale acquisita sotto la sorveglianza di una persona gerarchicamente equiparata.

Bisognava inoltre definire i requisiti della prova dell'esperienza professionale risalente in parte a parecchio tempo prima. L'ASR ha sempre perseguito soluzioni pragmatiche, nell'ambito delle disposizioni di legge. Per principio, la prova dell'esperienza professionale non è quindi legata a un determinato documento, ma può essere fornita in vari modi. Nel frattempo sono disponibili dei moduli per la prova, ma in certi casi non è più possibile compilare tali moduli. Si pensi ad esempio alla sorveglianza da parte di una persona ormai deceduta. Al posto di una prova rigorosa, in casi eccezionali o di rigore è pertanto sufficiente illustrare l'esperienza professionale in modo credibile. Di norma, per dimostrare l'esperienza professionale occorre tuttavia inoltrare il modulo corrispondente (i moduli sono disponibili sulla homepage dell'ASR⁶).

La verifica dell'esperienza professionale da parte dell'ASR non può essere equiparata a un vero e proprio controllo della qualità, e cioè a una verifica materiale dell'attività di revisione. Ciò non sarebbe più possibile anche per motivi pratici. Si tratta piuttosto di una verifica formale, nell'ambito della quale i richiedenti devono dimostrare di aver effettivamente acquisito l'esperienza professionale. Se emerge tuttavia un comportamento scorretto, che suscita dei dubbi quanto alla buona reputazione o alla garanzia di un'attività di controllo ineccepibile, l'ASR procede ad accertamenti più precisi.

A più riprese è inoltre emerso che in caso di ristrutturazione le conseguenze per l'abilitazione secondo la LSR non sono ponderate sufficientemente. In caso ad esempio di trasformazione di una ditta individuale in cui l'unico a fornire servizi di revisione è il titolare in una società anonima o in una Sagl occorre tener presente che per la nuova società è necessaria una nuova domanda di abilitazione. Va da sé che l'esame di una nuova domanda richiede un certo tempo. Per evitare che non possano più essere forniti servizi di revisione perché manca l'abilitazione, in caso di dubbio in vista di una ristrutturazione occorre prendere contatto tempestivamente con l'ASR. Da notare che anche per le imprese neocostituite non vi è più la possibilità di un'abilitazione iniziale provvisoria. Le nuove domande di abilitazione di imprese di revisio-

ne possono essere valutate solo se tutte le persone fisiche corrispondenti dispongono di un'abilitazione definitiva. Se un'impresa di revisione è trasformata conformemente alla legge sulla fusione, a seconda delle circostanze l'abilitazione esistente può conservare la sua validità o addirittura essere trasferita, con l'approvazione dell'ASR. Anche in questi casi si raccomanda di contattare l'ASR tempestivamente (cfr. in proposito anche il n. 2.6 sotto).

In caso di dubbi sull'interpretazione delle disposizioni di legge occorre sempre rivolgersi all'ASR. L'ASR è lieta di dare la sua opinione – non bisogna comunque dimenticare che in ultima istanza l'interpretazione di disposizioni di legge poco chiare, in particolare nel nuovo diritto in materia di revisione del CO, spetta ai tribunali. Su singoli aspetti si è inoltre sviluppata una prassi da parte degli uffici cantonali del registro di commercio nonché dell'Ufficio federale del registro di commercio (UFRC).

⁶ http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/docs/content_blau.asp?id=30682&sp=l&m1=30482&m2=30514&m3=30682&m4=&domid=1063

2.6 Obblighi di notifica e comunicazione

Molti richiedenti partono dal presupposto che con il rilascio dell'abilitazione definitiva non vi sia più alcun obbligo nei confronti dell'ASR. Ciò non è vero e, a seconda delle circostanze, può suscitare notevoli difficoltà. Per le persone e le imprese di revisione abilitate, la legge prevede infatti tre obblighi di notifica:

- Il primo obbligo di notifica si riferisce ai fatti iscritti nel registro dei revisori. Tutte le persone e le imprese di revisione abilitate dall'ASR sono tenute a comunicare all'ASR qualsiasi cambiamento di tali fatti (art. 15 cpv. 3 LSR). Si pensi in particolare ai cambiamenti di indirizzo, numero di telefono o indirizzo di posta elettronica. Siccome l'ASR comunica prevalentemente per posta elettronica, l'omissione della comunicazione del nuovo indirizzo di posta elettronica può far sì che la comunicazione tra la persona o l'impresa di revisione in questione e l'ASR sia completamente interrotta. Le conseguenze giuridiche sono a carico della persona o dell'impresa in questione. Anche un cambiamento di datore di lavoro può sollevare problemi. In questo caso bisogna cancellare il legame elettronico con l'ex datore di lavoro e creare un legame con il nuovo datore di lavoro.
- Inoltre, dall'inoltro della domanda in poi tutte le persone e le imprese di revisione sono tenute a comunicare all'ASR senza indugio ogni fatto rilevante ai fini della valutazione delle condizioni di abilitazione (art. 13 cpv. 1 OSRev). L'obbligo di comunicazione non si applica solo alla procedura di abilitazione vera e propria, ma è illimitata nel tempo fintanto che sussiste l'abilitazione. Sono soggetti a notifica in particolare i procedimenti penali e penali amministrativi passati in giudicato, l'emissione di atti di carenza beni nonché i procedimenti di responsabilità civile o amministrativa passati in giudicato e relativi a servizi di revisione prescritti dalla legge e i procedimenti davanti ad autorità di sorveglianza istituite da una legge speciale, ad organi sanzionatori ai sensi del diritto sulle borse o a organi professionali di categoria.
- Le imprese di revisione sotto sorveglianza statale sono soggette a un obbligo di notifica più ampio: oltre ai fatti menzionati sopra devono notificare anche tutti i procedimenti giudiziari o penali amministrativi pendenti. Sono inoltre tenute a informare senza indugio, per iscritto, in merito a tutti i fatti importanti per la sorveglianza (art. 14 cpv. 2 LSR). Tra di essi rientrano in particolare i cam-

biamenti intervenuti nella composizione dell'organo superiore di direzione o di amministrazione nonché dell'organo di gestione, la sostituzione di un capo revisore (indicandone i motivi) o lo scioglimento anticipato di un mandato di revisione o la rinuncia a prorogarlo (indicandone i motivi). Quest'ultimo punto riguarda però solo i mandati di società con azioni quotate in borsa. L'elenco non è tuttavia esaustivo; deve essere notificata ad esempio anche l'intenzione di una fusione.

L'obbligo di comunicazione è soddisfatto se la corrispondente iscrizione nel conto utente presso l'ASR è modificata entro 10 giorni lavorativi o i dati e documenti necessari sono trasmessi all'ASR entro 10 giorni lavorativi. Per la sostituzione regolare di capi revisori, ad esempio in seguito a requisiti di rotazione, riorganizzazioni, pensionamenti o decessi, per le imprese di revisione sotto sorveglianza statale si applica un termine di notifica prolungato di 30 giorni lavorativi.

Siccome le violazioni degli obblighi di notifica menzionati sopra sono passibili di pena, in caso di dubbi si raccomanda di prendere contatto tempestivamente con l'ASR.

2.7 Registro

L'ASR tiene un registro elettronico e liberamente consultabile sulla sua homepage delle persone e delle imprese di revisione abilitate (art. 15 cpv. 2 LSR). Solo chi figura in questo cosiddetto «registro dei revisori» può essere iscritto nel registro di commercio quale ufficio di revisione dal competente ufficio del registro di commercio (cfr. art. 61 cpv. 1 ordinanza sul registro di commercio, ORC; RS 221.411). Per le nuove iscrizioni, l'ufficiale del registro di commercio verifica l'iscrizione nel registro dei revisori dell'ASR. Anche in caso d'inoltro di rapporti di verifica nell'ambito di servizi di revisione puntuali (si pensi ad es. alle verifiche in caso di costituzione, aumento di capitale, riduzione di capitale, fusione, ecc.) l'ufficio del registro di commercio è tenuto ad accettare unicamente le verifiche effettuate da imprese di revisione abilitate.

Per garantire che anche gli uffici di revisione già iscritti prima dell'entrata in vigore del nuovo diritto in materia di revisione soddisfino il requisito dell'abilitazione sarà effettuato prossimamente un confronto tra il registro di commercio e il registro dei revisori (cfr. in proposito art. 27 OSRev). Saranno così identificate in particolare le imprese che non dispongono di un ufficio di revisione abilitato.

Se a una società iscritta nel registro di commercio manca uno degli organi prescritti o se questi non presenta una composizione regolare, l'ufficio del registro di commercio esorta la società a ovviare a tale lacuna. Se ciò non avviene entro il termine fissato, l'ufficiale del registro di commercio chiede al tribunale di prendere le misure necessarie. A seconda delle circostanze, questi potrà ordinare lo scioglimento e la liquidazione della società (cfr. art. 154 ORC e art. 731b CO).

Nel registro dei revisori dell'ASR sono inoltre riportate anche eventuali abilitazioni in materia di revisione fondate su leggi speciali in Svizzera (cfr. in proposito sotto).

2.8 Sistema modulare

L'abilitazione secondo la LSR autorizza a fornire servizi di revisione secondo le disposizioni federali applicabili, a condizione che nessuna legge speciale preveda altre condizioni di abilitazione per l'attività di revisione (cfr. art. 1 cpv. 3 LSR). Sono prescritte abilitazioni speciali solo per le persone e le imprese nei settori in cui vi è un'autorità speciale che sorveglia l'abilitazione e/o l'attività degli uffici di revisione nell'interesse pubblico. Queste autorità di abilitazione fondate su leggi speciali si basano sull'abilitazione di base secondo la LSR ed esigono ancora solo la prova delle condizioni di abilitazione speciali supplementari (cosiddetti «moduli», basati sull'abilitazione di base dell'ASR). È così possibile evitare doppioni e ridurre l'onere sia per i richiedenti che per le autorità di sorveglianza coinvolte (cfr. art. 22 LSR, art. 21 OSRev).

È richiesta un'abilitazione fondata su una legge speciale in base a un'abilitazione di base secondo la LSR in particolare per l'attività in settori come le banche, il commercio di valori mobiliari, le assicurazioni, ecc. L'allegato 3 mostra una panoramica di questi settori.

La revisione di cooperative di costruzione di abitazioni presenta una particolarità: in tal caso, l'obbligo di revisione è disciplinato per principio dalle disposizioni del codice delle obbligazioni (CO). Come nel CO, è sostanzialmente possibile rinunciare alla revisione (cosiddetto Opting out). Per le cooperative di costruzione di abitazioni con più di 30 unità abitative, l'Ufficio federale delle abitazioni (UFAB) esige tuttavia una revisione limitata da parte di una persona abilitata dall'ASR anche in caso di rinuncia. Se una cooperativa di costruzione di abitazioni non ha più di 30 unità abitative, l'UFAB può autorizzare un controllo sommario del conto annuale secondo le disposizioni dell'Ufficio stesso se il controllore dispone delle conoscenze necessarie. Quanto precede non si applica alle organizzazioni mantello e alle centrali di emissione, che devono far eseguire una revisione ordinaria in ogni caso⁷.

⁷ Cfr. art. 40 dell'ordinanza del 26 novembre 2003 sulla promozione dell'alloggio (OPrA; RS 842.1), art. 17 dell'ordinanza del DFE del 19 maggio 2004 sulle cooperative di costruzione di alloggi per il personale della Confederazione (RS 842.18) e art. 59a dell'ordinanza del 30 novembre 1981 relativa alla legge federale che promuove la costruzione di abitazioni e l'accesso alla loro proprietà (OLCAP; SR 843.1).

Il Consiglio federale ha deciso che le abilitazioni fondate su leggi speciali devono essere armonizzate con la LSR entro il 1° settembre 2009 (cfr. art. 52 cpv. 3 OSRev). Ciò potrebbe essere sostanzialmente realizzato con l'entrata in vigore della nuova legislazione sui mercati finanziari il 1° gennaio 2009. Entro il termine fissato dovranno essere armonizzate anche le basi giuridiche nell'ambito dell'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti.

Il 14 novembre 2008, l'ASR ha inoltre adottato l'ordinanza concernente l'accesso ai dati non accessibili al pubblico (ordinanza sui dati ASR, OD-ASR; RS 221.302.32), che disciplina l'accesso elettronico delle autorità di sorveglianza fondate su leggi speciali ai dati sulle persone e le imprese che hanno richiesto un'abilitazione fondata su una legge speciale presso di loro. L'accesso elettronico agevola il trasferimento di dati e documenti già presentati all'ASR nell'ambito dell'abilitazione di base, riducendo così l'onere amministrativo inutile per i richiedenti. L'ordinanza sui dati ASR entra in vigore il 1° gennaio 2009.



3 Sorveglianza

3.1 Introduzione

L'obiettivo principale delle attività di sorveglianza dell'ASR è di assicurare la qualità dei servizi di revisione nei confronti delle società con azioni quotate in borsa attraverso una sorveglianza indipendente, allo scopo di favorire, direttamente, la fiducia nei rendiconti finanziari e, indirettamente, nel mercato dei capitali.

Il 1° aprile 2008, con l'ordinanza dell'ASR concernente la sorveglianza delle imprese di revisione (ordinanza sulla sorveglianza ASR, OS-ASR; RS 221.302.33) e la circolare 1/2008 concernente il riconoscimento di standard di revisione (Circ. 1/08) sono entrate in vigore altre basi normative. Assieme alle basi esistenti (LSR, OSRev), dalla primavera del 2008 l'ASR dispone così delle disposizioni esecutive tecniche concrete necessarie per la sua attività di controllo. Contemporaneamente all'entrata in vigore delle disposizioni esecutive, nell'aprile 2008 l'ASR ha avviato le sue verifiche presso le imprese di revisione sotto sorveglianza statale.

Nel primo rapporto di attività 2006/2007, l'ASR ha già descritto la procedura generale concernente le verifiche⁸. Nel presente rapporto sono illustrate le prime esperienze e constatazioni scaturite dall'attività d'ispezione dell'ASR. Sono inoltre analizzate la struttura delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale e le sue ripercussioni sul ritmo delle ispezioni future.

Per principio non sono pubblicati rapporti su singole ispezioni. L'obiettivo del rapporto di attività è di presentare informazioni di carattere generale e possibilità di miglioramento. Il presente rapporto riporta quindi le constatazioni solo in forma parziale e sintetica e non ha alcuna pretesa di completezza.

⁸ Cfr. sito Internet dell'ASR:
<http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/bausteine.net/file/showfile.aspx?downldaid=7424&sp=D&domid=1063&fd=2>



3.2 Struttura del mercato

Dopo lo scandalo di bilancio della Enron nel 2002, la rete di revisione internazionale Arthur Andersen si è sciolta. Da allora a spartirsi buona parte del mercato svizzero della revisione delle società con azioni quotate in borsa sono le tre imprese di revisione PricewaterhouseCoopers AG, KPMG AG⁹ ed Ernst & Young AG. Queste tre imprese di revisione coprono approssimativamente oltre il 95 per cento¹⁰ della capitalizzazione di borsa in Svizzera.

Paragonando il numero di società con azioni quotate in borsa sottoposte a revisione (figura 1) o il numero di società con quotazione primaria sottoposte a revisione (figura 1) si ottiene un quadro analogo. Anche a livello quantitativo, le tre grandi imprese di revisione coprono quindi la stragrande maggioranza del mercato della revisione delle società quotate in borsa, anche se la quota percentuale è leggermente inferiore rispetto al semplice confronto della capitalizzazione di borsa.

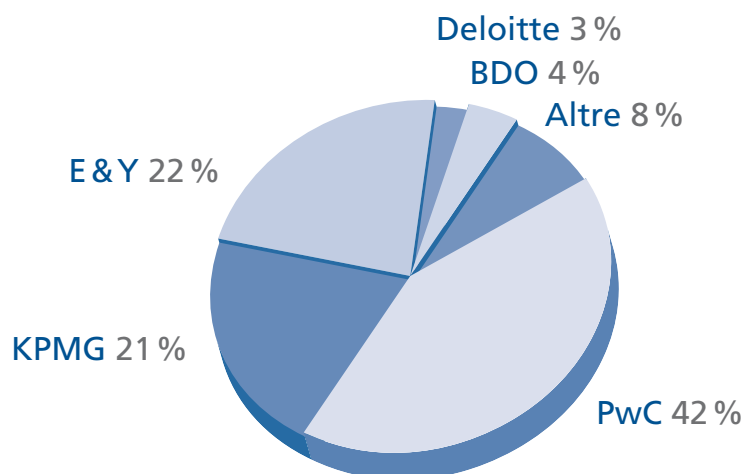
⁹ Compresa la KPMG Klynveld Peat Marwick Goerdeler

¹⁰ Stato 31 dicembre 2007

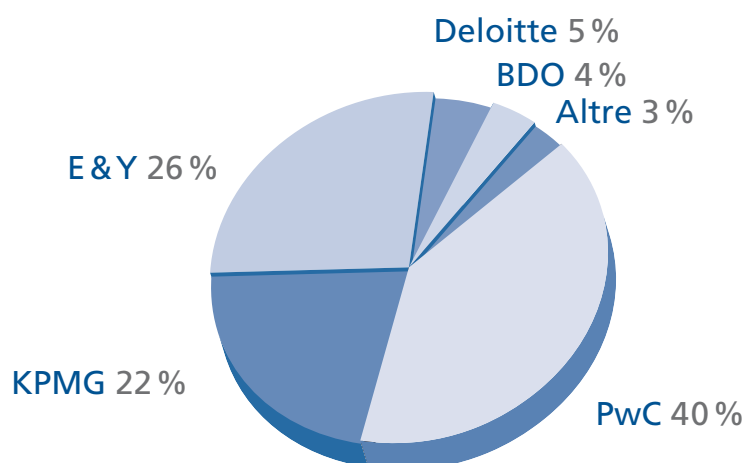


Figura 1:

Numero di società con azioni quotate in borsa per impresa di revisione sotto sorveglianza statale in base all'iscrizione nel registro ASR (totale società quotate in borsa)¹¹.

**Figura 2:**

Numero di società con azioni quotate in borsa per impresa di revisione sotto sorveglianza statale (solo società con quotazione primaria)¹².



¹¹ Dati in base all'iscrizione nel registro dell'ASR delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale (autodichiarazione delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale). Al 31 dicembre 2008, l'universo di base è di 504 società con azioni quotate in borsa (comprese 151 affiliate essenziali). I dati di KPMG includono le società sottoposte a revisione da KPMG AG e KPMG Klynveld Peat Marwick Goerdeler SA.

¹² Dati secondo http://www.six-swiss-exchange.com/admission/being_public/financial_reporting/bodies_de.html (stato in base ai rapporti di gestione 2007, l'analisi per l'anno contabile 2008 non è ancora disponibile). Per le verifiche congiunte (joint audit) sono inclusi nella statistica entrambi gli organi di revisione.

Dati i chiari rapporti di grandezza e l'importanza economica delle tre grandi imprese di revisione svizzere, presso queste imprese l'ASR intende svolgere una verifica annuale. Le restanti imprese di revisione sotto sorveglianza statale saranno invece verificate almeno una volta ogni tre anni, conformemente alle disposizioni di legge. Sono fatte salve ispezioni ad hoc in caso di sospetto di violazione degli obblighi di legge. In questi casi, l'ASR ha inoltre la possibilità di procedere a una verifica immediata. L'impostazione della frequenza delle ispezioni in base all'importanza economica o alla performance delle imprese di revisione esclude inoltre inutili distorsioni della concorrenza sul mercato della revisione delle società con azioni quotate in borsa.

3.3 Esperienze delle prime ispezioni

3.3.1 In generale

Al 31 dicembre 2008, due imprese di revisione hanno ottenuto un'abilitazione definitiva come impresa di revisione sotto sorveglianza statale e 35 imprese di revisione un'abilitazione provvisoria; 13 di queste imprese si sono sottoposte alla sorveglianza facoltativamente¹³.

Nel 2008 sono state effettuate 10 ispezioni, ma solo in due casi l'ispezione era stata conclusa e l'abilitazione definitiva rilasciata al 31 dicembre 2008. Complessivamente sono state esaminate le carte di lavoro di 23 revisioni (File Review).

Nel primo anno di ispezioni, l'ASR ha sottoposto a una verifica dettagliata in particolare le tre maggiori imprese di revisione svizzere. Per queste imprese, oltre ai sistemi di assicurazione della qualità sono state esaminate le carte di lavoro di 17 società con azioni quotate in borsa. Le constatazioni seguenti (n. 3.3.2–3.3.3) si riferiscono esclusivamente a queste tre imprese di revisione.

Sono inoltre state sottoposte a una verifica dettagliata due imprese di revisione sotto sorveglianza statale più piccole e quattro imprese di revisione sottoposte facoltativamente alla sorveglianza statale. Siccome alla fine del 2008 l'analisi delle constatazioni concernenti queste ispezioni non era ancora terminata, per questa categoria di imprese di revisione è riportata solo una valutazione sintetica (vedi n. 3.4). Le seguenti considerazioni si riferiscono quindi solo alle tre maggiori imprese di revisione svizzere.

Nell'ambito della prima ispezione presso le grandi imprese di revisione, le verifiche dei processi interni (Firm Review) rappresentavano il 50 per cento circa dell'onere d'ispezione complessivo. Il restante 50 per cento è stato dedicato all'esame delle carte di lavoro (File Review). L'importanza della Firm Review è motivata dal fatto che si trattava della prima analisi e valutazione dei processi interni e dei documenti di abilitazione. Nei prossimi anni d'ispezione, le risorse di tempo disponibili saranno spostate verso la File Review.

¹³ Cfr. n. 2.2 nota in calce 4

3.3.2 Firm Review

Nell'ambito dell'ispezione dei processi interni delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale (Firm Review), i controlli dell'ASR sono stati imperniati sui seguenti settori, conformemente ai requisiti di legge:

- a. verifica dei sistemi di assicurazione della qualità (ISQC1 o SR 220), compresa l'indipendenza;
- b. verifica dei documenti di abilitazione.

Nell'ambito della Firm Review, l'ASR ha esaminato in dettaglio tutti gli elementi dello standard ISQC1, trattandosi della loro prima verifica.

Quanto al sistema interno di assicurazione della qualità applicabile, la sua scelta e impostazione da parte dell'impresa di revisione dipendono dagli standard in materia di rendiconto utilizzati e dalla grandezza dell'impresa di revisione. La seguente tabella illustra gli standard di revisione e assicurazione della qualità applicabili:

Figura 3:

Panoramica degli standard di revisione applicabili per il sistema di assicurazione della qualità¹⁴

¹⁴ Cfr. OS-ASR e circolare 1/2008 dell'ASR.

Base dei conti	Standard svizzeri di revisione (SR 220)	Standard di revisione IAASB (ISQC1 e ISA 220)	Standard di revisione statunitensi (Statements on Quality Control Standards)
CO	X	X*	X*
Swiss GAAP FER	X	X*	X*
IFRS	X**	X	
US-GAAP	X**		X

Leggenda della figura 3:

* Gli standard di revisione dell'IAASB e gli standard di revisione statunitensi possono essere applicati oltre agli standard SR obbligatori.

** Applicabili unicamente alle revisioni di imprese di revisione con sede in Svizzera (art. 3 cpv. 3 OS-ASR)

3.3.2.1 Valutazione della cultura aziendale ai vertici del management («Tone at the Top»)

Con la sua funzione di modello, la cultura aziendale ai vertici del management (Consiglio d'amministrazione e direzione), il cosiddetto «Tone at the Top», ha un influsso determinante sulla sensibilità per la qualità dei collaboratori dell'intera impresa. Il comportamento dei massimi dirigenti costituisce inoltre la base di tutte le altre componenti di un sistema di assicurazione della qualità efficace.

In sostanza, le direzioni delle tre maggiori imprese di revisione riservano l'attenzione necessaria a questi aspetti qualitativi. Ciò si rispecchia ad esempio nel genere e nella frequenza delle comunicazioni interne ai collaboratori nonché nella portata dei corsi su temi legati alla qualità.

Le risorse umane nei posti necessari per l'attuazione e il rispetto delle misure di assicurazione della qualità sono state aumentate negli ultimi anni. In un caso isolato sono tuttavia necessarie risorse supplementari per garantire il rispetto integrale di tutte le misure di assicurazione della qualità.

Le tre maggiori imprese di revisione dispongono di processi formali di valutazione delle prestazioni dei partner e dei collaboratori che partecipano alla revisione. Per quanto riguarda i membri della direzione e i partner, in singoli casi è stata constatata una mancanza di criteri di qualità nel processo di valutazione delle prestazioni.

I programmi di retribuzione applicati non consentono sempre un legame chiaro tra criteri di qualità e retribuzione. In futuro questo legame andrà migliorato.

3.3.2.2 Principi etici e indipendenza

L'assicurazione dell'indipendenza e dei principi etici è estremamente importante per la qualità dei servizi di revisione nonché per la reputazione delle imprese di revisione. Un'indipendenza compromessa può quasi rendere inutile una revisione.

Quale presupposto è indispensabile che i partner e i collaboratori delle imprese di revisione conoscano e rispettino le leggi e gli standard applicabili in materia di principi etici e indipendenza. Le grandi imprese di revisione esaminate dispongono di piani di formazione corrispondenti. Si applicano inoltre processi di conferma dell'indipendenza dei partner e dei collaboratori, a ritmo annuale e per mandato.

Nell'ambito delle sue verifiche, l'ASR ha constatato che le imprese di revisione dispongono di sistemi corrispondenti alla loro grandezza e complessità per rispettare le prescrizioni in materia di indipendenza. In genere si tratta di sistemi informatici per il rispetto delle prescrizioni in materia d'indipendenza in relazione agli investimenti finanziari e alle altre relazioni personali dei collaboratori nonché della registrazione sistematica in banche dati delle relazioni e della struttura dei clienti.

In seguito agli eventi verificatisi in Svizzera e all'estero, l'indipendenza dei partner delle tre grandi imprese di revisione è già controllata internamente in modo più accurato. Sono ad esempio esaminati per campione gli elenchi di titoli delle dichiarazioni fiscali dei partner e di altri collaboratori dirigenti di tutte le divisioni delle grandi imprese di revisione.

L'ASR ha constatato che in singoli casi occorre introdurre controlli supplementari del rispetto di questi sistemi o rafforzare i controlli esistenti. I controlli rivelatori vanno inoltre gradualmente sostituiti da controlli preventivi per prevenire i conflitti d'indipendenza e non identificarli solo a posteriori.

L'ASR ha rilevato delle infrazioni alle prescrizioni in vigore in materia di indipendenza in particolare nei seguenti settori:

- mancata consegna o consegna tardiva delle conferme individuali d'indipendenza dei collaboratori;
- mancata notifica o notifica tardiva degli investimenti finanziari (compera/vendita) negli appositi sistemi;
- tenuta di investimenti finanziari non autorizzati.

Se un'impresa di revisione constata un'infrazione alle prescrizioni in materia di indipendenza, deve prendere misure adeguate. In casi importanti o in presenza di infrazioni ripetute deve anche adottare sanzioni efficaci contro i collaboratori e i partner. L'ASR ritiene che in futuro le sanzioni dovranno essere adottate in modo più coerente in quest'ambito.

In un caso è stata violata la regola del 10 per cento prevista dalla legge¹⁵. Gli onorari annui risultanti da servizi di revisione e altri servizi forniti per una singola società e per le società poste con essa sotto una direzione unica non devono superare il 10 per cento della somma complessiva degli onorari percepiti. La regola del 10 per cento va rispettata a livello di impresa di revisione sotto sorveglianza statale e non a un eventuale livello superiore consolidato.

3.3.2.3 Accettazione e mantenimento di clienti e mandati

I processi interni di accettazione e mantenimento dei clienti e dei mandati sono il primo passo nell'esecuzione di un mandato di revisione. La raccolta d'informazioni per valutare l'accettazione di nuovi clienti o il mantenimento dei mandati esistenti da parte dell'impresa di revisione, compresa la documentazione delle considerazioni effettuate, è un processo chiave.

Presso le grandi imprese di revisione, questo processo è realizzato mediante applicazioni informatiche, che garantiscono l'inclusione di domande specifiche e una ponderazione sistematica dei rischi delle singole risposte. Ciò assicura una determinazione e ponderazione coerente delle categorie di rischio applicabili a ogni cliente e mandato. Ciò presuppone però che si risponda con la dovuta accuratezza alle domande formulate. In proposito, l'ASR ha constatato singole risposte incoerenti o incomplete. In singoli casi, ciò può benissimo influenzare il rischio calcolato per un cliente e/o mandato specifico e quindi la decisione di accettare o mantenere clienti e mandati.

Il processo e le sequenze in vista dell'accettazione e del mantenimento di clienti e mandati, fino all'apertura del numero di cliente, dipendono inoltre dalla messa in rete di vari sistemi informatici. Tale messa in rete va portata avanti per evitare interfacce manuali e di conseguenza errori di coordinamento o processo.

3.3.2.4 Personale

Il know-how delle persone partecipanti alla revisione si rispecchia nella qualità dei servizi di revisione forniti. Per le imprese di revisione è pertanto fondamentale disporre della risorsa più importante, il personale, in misura sufficiente e con la competenza necessaria.

Al capo revisore spetta un ruolo fondamentale nell'assegnazione dei team incaricati: deve quindi disporre delle conoscenze, delle competenze, dell'autorità e del tempo necessari per svolgere tale ruolo adeguatamente. La maggior parte delle imprese di revisione non dispone di un'analisi completa per verificare la partecipazione sufficiente dei capi revisori all'esecuzione degli ordini di revisione (quota delle ore dei partner sul totale delle ore per ordine di revisione). Secondo l'ASR ciò assume rilievo poiché in singoli casi la partecipazione dei partner risulta molto bassa. Ciò può avere un influsso determinante sulla qualità dei servizi di revisione.

All'inclusione di obiettivi di qualità nel processo di fissazione degli obiettivi e nel processo di valutazione delle prestazioni dei collaboratori di tutti i livelli gerarchici partecipanti alla fornitura di servizi di revisione è riservata un'attenzione in parte ancora secondaria rispetto agli obiettivi finanziari e legati al cliente.

¹⁵ Art. 11 cpv. 1 lett. a LSR

3.3.2.5 Esecuzione regolare degli ordini

Un'impresa di revisione deve garantire che gli ordini di revisione siano eseguiti conformemente ai requisiti professionali e normativi. L'attestato di revisione, il prodotto finale della revisione, deve essere adeguato alla situazione.

In particolare, per la revisione di società con azioni quotate in borsa lo standard ISQC 1.60 richiede la partecipazione di una persona responsabile della sorveglianza parallela al lavoro (un cosiddetto «Engagement Quality Control Reviewer» o «EQCR»). Di norma, l'EQCR è un Audit Partner esperto, indipendente dal team di revisione, che disponga delle qualifiche necessarie. L'ASR ha constatato che il genere e la portata di questa sorveglianza sono spesso troppo scarsi e che la partecipazione sufficiente dell'EQCR non emerge chiaramente dalle carte di lavoro. Inoltre, in parte la verifica non avviene continuamente durante la revisione, come prescritto, bensì solo poco prima della consegna dell'attestato di revisione. In alcuni casi, l'ASR ha messo in dubbio l'indipendenza dell'EQCR dal team di revisione¹⁶. Secondo l'ASR, tra i compiti in parte trascurati dell'EQCR rientra anche la sorveglianza della regolarità della documentazione.

La decisione in merito alla necessità di una consultazione interna spetta di norma all'Engagement Partner, in base alle istruzioni interne dell'impresa di revisione. In singole situazioni, l'ASR ha avuto l'impressione che questo margine di libertà decisionale assolutamente adeguato sia strapazzato eccessivamente. Il coinvolgimento di specialisti interni per singoli settori della revisione andrebbe chiarito attraverso le istruzioni esistenti e imposto obbligatoriamente in singole situazioni complesse.

Le imprese di revisione devono inoltre introdurre i processi e i controlli necessari per garantire il rispetto dei requisiti in materia di documentazione secondo gli standard ISQC1 e ISA 230 nelle carte di lavoro inerenti gli ordini di revisione. I controlli volti ad assicurare la documentazione puntuale, l'archiviazione e l'esclusione di modifiche non autorizzate delle carte di lavoro vanno migliorati. Presso le imprese di revisione che eseguono gli ordini di revisione prevalentemente su carta, i processi e i controlli applicati presentano delle lacune e in parte non sono sufficienti per garantire il rispetto di questi requisiti.

3.3.2.6 Controllo a posteriori interno all'azienda

I controlli a posteriori interni all'azienda assicurano che le istruzioni, le direttive e i processi relativi al sistema di assicurazione della qualità siano adeguati ed efficaci. Ciò riguarda da un lato la valutazione del sistema interno di assicurazione della qualità e dall'altro una valutazione periodica della qualità dei servizi di revisione forniti.

Per l'ASR, l'efficacia dei controlli a posteriori interni all'azienda costituisce una base importante per definire la portata delle proprie verifiche. Se il controllo a posteriori interno di un'impresa di revisione è efficace, l'ASR può ridurre il proprio esame dei servizi di revisione («File Review»).

Per valutare l'obiettività dei controlli a posteriori interni all'azienda, presso le grandi imprese di revisione è esaminato il coinvolgimento di ispettori interni di aziende straniere appartenenti a una rete (i cosiddetti «Non-Local Reviewer»). Per l'ASR, ciò assume rilievo poiché date le dimensioni esigue in Svizzera in genere i partner nazionali di una società si conoscono bene. Il ricorso a Non-Local Reviewer rafforza quindi sensibilmente l'obiettività del controllo a posteriori. Nelle grandi imprese di revisione controllate, il ricorso a Non-Local Reviewer è compreso tra il 20 e il 100 per cento. In generale, l'ASR raccomanda di tenere più alta possibile la quota di ispettori stranieri in relazione alle società con azioni quotate in borsa. Per problematiche locali (Swiss GAAP FER/SR, avvisi ai sensi dell'art. 725 CO, attuazione dello standard IAS 19 in Svizzera, ecc.) bisognerebbe invece fare appello a risorse svizzere.

Benché in alcuni casi il controllo a posteriori interno abbia portato a numerose constatazioni essenziali, secondo l'ASR in questi casi il rating interno è stato troppo mite. In generale, per migliorare la qualità dei servizi di revisione è essenziale un controllo a posteriori interno rigoroso.

¹⁶ I requisiti in materia di indipendenza dell'EQCR sono gestiti diversamente nelle grandi imprese di revisione. Un'impresa di revisione non permette ad esempio che l'EQCR abbia contatti con il mandante, mentre altre imprese di revisione lo consentono espressamente.

3.3.3 File Review

La scelta delle carte di lavoro verificate dall'ASR (File Review) si basa su un'analisi dettagliata dei rischi, tenendo conto di altri aspetti specifici (ad es. capi revisori differenti). Nell'ambito delle sue verifiche, l'ASR non effettua una «revisione della revisione», ma si limita a punti chiave selezionati in base ai rischi, pubblicati nel rapporto di attività.

Le numerose constatazioni dell'ASR in relazione all'ispezione delle tre grandi imprese di revisione possono essere riassunte come segue, secondo i punti chiave selezionati in base ai rischi dell'ASR:

a. Ambiti di verifica a rischio accresciuto (sulla base di una rivista del conto annuale e del conto di gruppo della società con azioni quotate in borsa sottoposta a revisione)

Per far fronte agli ambiti di verifica a rischio accresciuto di una falsa testimonianza nel conto annuale sono necessari atti di revisione delle imprese di revisione completi. Secondo l'ASR, in genere le posizioni di rischio del conto annuale e del conto di gruppo sono trattate con la dovuta diligenza nell'ambito della revisione.

Le infrazioni alle disposizioni in materia di rendiconto sono analizzate e perseguite dalla SIX Swiss Exchange. In questi casi, l'ASR verifica unicamente il ruolo dell'impresa di revisione. L'ASR esamina ad esempio se la lacuna dell'impresa di revisione rilevata dalla SIX è stata identificata e se sono stati rispettati i processi ne-

cessari (ad es. il ricorso a esperti). Indipendentemente da questa ripartizione dei compiti, l'ASR ha constatato solo singole lievi infrazioni alle disposizioni in materia di rendiconto, che non sono state notate dai revisori o non sono state corrette per motivi di essenzialità.

In proposito, l'ASR ha rilevato ad esempio che in singoli casi le ipotesi essenziali nell'ambito della valutazione del valore intrinseco di avviamento o di altri investimenti immateriali (test del valore intrinseco secondo lo standard IAS 36) non sono stati esaminati con il necessario spirito critico da parte del revisore.

b. Responsabilità del revisore relativamente a frodi (ISA 240)

In caso di frode, il revisore deve effettuare atti di revisione e colloqui completi e tener conto dell'influsso delle false testimonianze sul conto annuale. Nell'ambito delle sue verifiche, l'ASR ha constatato quanto segue:

- Il revisore deve sempre mantenere un atteggiamento di base professionalmente scettico. Questo atteggiamento è necessario nell'ambito sia della pianificazione che dell'esecuzione degli atti di revisione. In parte, i revisori si basano molto sulle esperienze fatte in passato con i clienti, contrariamente ai principi dello standard ISA 240.



- I colloqui con la direzione, il Consiglio d'amministrazione, la revisione interna o il team di revisione in relazione alle frodi non raggiungono sempre la portata prevista dallo standard ISA 240 e oltre tutto non sono documentati in misura sufficiente nelle carte di lavoro. Inoltre le interviste non sono realizzate tempestivamente durante la fase di pianificazione, bensì solo poco prima della consegna del rapporto dell'ufficio di revisione.
 - I rischi identificati dall'impresa di revisione in relazione alle frodi vanno coperti con atti di revisione adeguati. Gli atti di revisione effettuati non sono tuttavia sempre adatti per coprire adeguatamente i rischi identificati.
 - Secondo lo standard ISA 240, per principio la registrazione delle entrate (Revenue Recognition) costituisce un rischio di frode. Se tale registrazione non è classificata tra i rischi, secondo lo standard ISA 240 occorre documentarne i motivi. In vari casi, la documentazione corrispondente è tuttavia lacunosa.
 - Nell'affrontare gli atti di revisione in relazione alle frodi, il revisore deve tra l'altro integrare obbligatoriamente un elemento di imprevedibilità nelle sue verifiche. L'imprevedibilità degli atti di revisione richiesta non è ancora pianificata e realizzata dai team di revisione nella portata auspicata, il che aumenta il rischio di frodi non identificate.
- c. Ricorso a specialisti interni ed esterni o ad aziende appartenenti a una rete, utilizzo del lavoro di terzi (ISA 600, 610 e 620)**

Il ricorso all'operato di terzi è un elemento importante della revisione contabile, in particolare nelle situazioni complesse e internazionali.

In relazione al ricorso all'operato di un altro esperto contabile da parte del revisore del gruppo (Inter-Office Reporting secondo lo standard ISA 600) è stato constatato che in singoli casi la competenza professionale e il lavoro dell'altro esperto contabile non sono messi in dubbio e valutati adeguatamente. E ciò benché in alcuni casi il suo contributo alla revisione contabile sia non indifferente. In generale, inoltre, la documentazione delle conclusioni risultanti dall'esame dei rapporti degli altri revisori è inesistente o insufficiente nelle carte di lavoro del revisore del gruppo.

Il revisore deve avere una comprensione sufficiente dell'attività della revisione interna per poter valutare un eventuale influsso sulla revisione (ISA 610). Questa valutazione è necessaria anche se non è previsto che ci si basi sui lavori della revisione interna. In singoli casi, il revisore non raggiunge tale comprensione.

Per valutare il lavoro di un esperto (ISA 620), il revisore deve valutarne la competenza professionale e l'obiettività. L'idoneità delle ipotesi e dei metodi adottati va analizzata e valutata mediante opportuni atti di revisione. Capita che ciò non avvenga nella portata richiesta o con il necessario atteggiamento di base critico. Inoltre i dati di partenza utilizzati dall'esperto (Input Data) non sono verificati o non lo sono sufficientemente.

d. Documentazione del lavoro di revisione (ISA 230)

I requisiti a livello di portata e grado di dettaglio delle carte di lavoro sono esaustivi sia dal punto di vista giuridico (art. 10 OS-ASR) che dal punto di vista degli standard di revisione. Ciò assume rilievo nella misura in cui spesso i revisori segnalano all'ASR atti di revisione effettuati, ma non documentati. In proposito è importante sottolineare che i lavori di revisione non documentati o i documenti inoltrati posteriormente non possono essere valutati o considerati dall'ASR.

È inoltre stato constatato che talvolta le carte di lavoro non soddisfano i requisiti dello standard ISA 230, dal momento che da esse non emergono chiaramente il genere, la data e la portata degli atti di revisione. Inoltre in particolare per i documenti di revisione su carta manca in parte la garanzia che dalle carte di lavoro emerga chiaramente chi ha realizzato gli atti di revisione nonché chi li ha sottoposti a una verifica e in che misura.

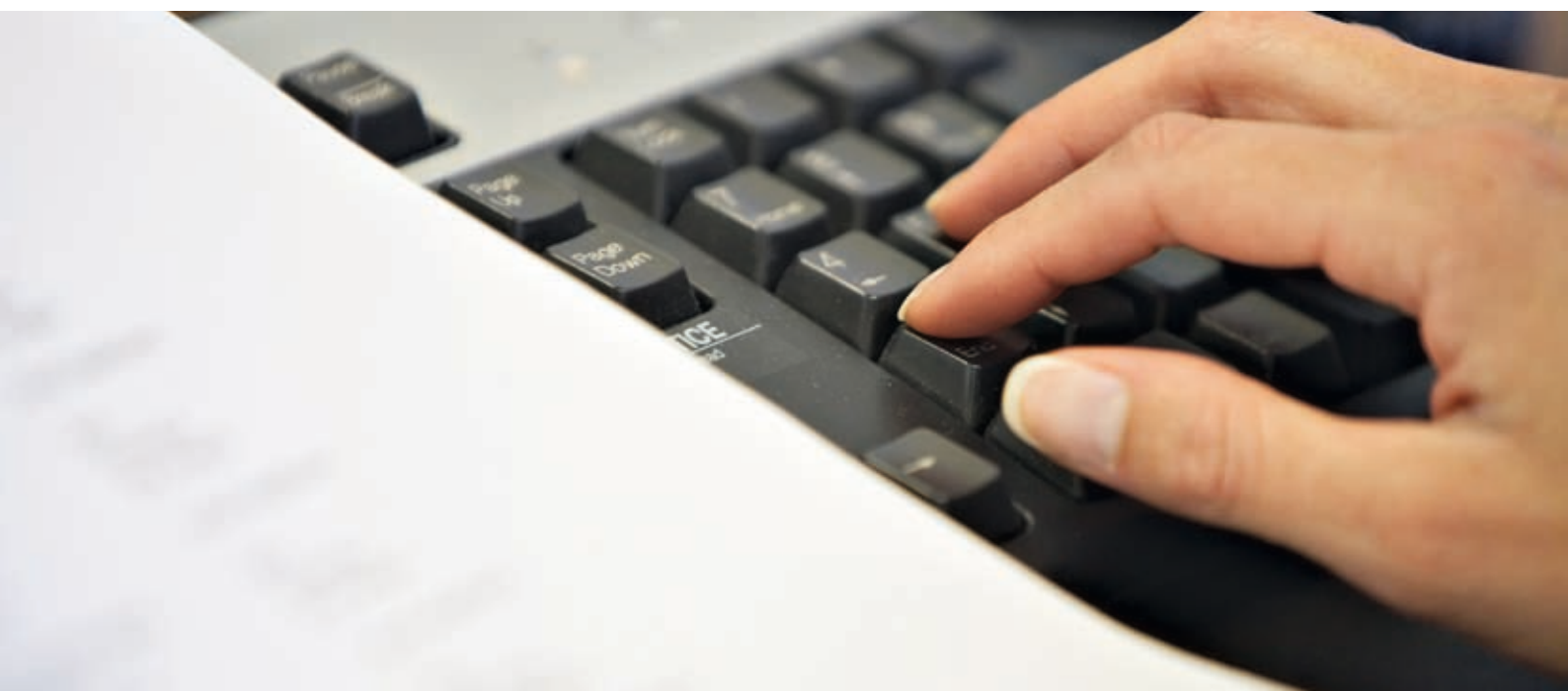
L'ASR giudica problematico il completamento delle carte di lavoro ai sensi dello standard ISA 230.25 («Assembly of the Final Audit File»), in particolare per la documentazione interamente su carta. Con i controlli esistenti non vi è la garanzia che dopo la data del rapporto siano ancora apportati alle carte di lavoro solo complementi di tipo amministrativo e che le carte di lavoro siano archiviate entro i consueti 60 giorni (ISQC 1.73b). In futuro l'ASR terrà conto di questo fatto, omettendo sempre più spesso di annunciare alle imprese di revisione sotto sorveglianza statale le carte di lavoro esaminate (cosiddetti «Surprise File»).

3.3.4 Conclusione

La prima collaborazione con le imprese di revisione sotto sorveglianza statale è stata buona. L'ASR ha ricevuto dalle imprese di revisione tutti i documenti necessari per le ispezioni. Vi è inoltre una grande disponibilità da parte delle imprese esaminate a migliorare ulteriormente la qualità dei servizi di revisione forniti adottando misure opportune.

Presso le grandi imprese di revisione, lo standard di sviluppo dei sistemi di assicurazione della qualità (Firm Review) e la qualità dei servizi di revisione (File Review) sono sostanzialmente adeguati. Nel 2008, presso le tre grandi imprese di revisione l'ASR non ha rilevato lacune sistematiche gravi che possano sollevare dei dubbi quanto alla loro capacità di eseguire gli ordini di revisione. Inoltre in seguito alla prima ispezione non è stato necessario adottare alcuna sanzione.

In singoli settori, i processi di assicurazione della qualità vanno sviluppati ulteriormente e le lacune identificate dall'ASR eliminate. A tal fine sono state concordate con le imprese di revisione delle misure da attuare entro un termine predefinito. L'ASR effettuerà dei controlli a posteriori dell'eliminazione delle lacune rilevate o dell'attuazione delle misure.



3.4 Verifica delle imprese di revisione piccole e sotto sorveglianza statale facoltativa

Oltre alle tre grandi imprese di revisione, nel 2008 l'ASR ha svolto ispezioni in altre sei imprese di revisione sotto sorveglianza statale. Di queste, quattro si sono sottoposte alla sorveglianza statale facoltativamente.

Rispetto alle tre grandi imprese di revisione, da queste ispezioni risultano constatazioni più gravi, in particolare per quanto riguarda il rispetto delle prescrizioni in materia di indipendenza, l'adempimento dei requisiti in materia di documentazione dei lavori di revisione nelle carte di lavoro nonché il genere e la portata degli atti di revisione delle principali posizioni del conto annuale.

I sistemi di assicurazione della qualità esistenti, inoltre, non corrispondono ancora sempre ai requisiti normativi. Da un lato vi sono lacune per quanto riguarda l'attuazione e la verifica del rispetto dei principi e delle misure di assicurazione della qualità dell'impresa di revisione in generale. Dall'altro, i sistemi di sorveglianza paralleli al lavoro o il controllo a posteriori per campione delle carte di lavoro non sono attuati o non in misura sufficiente.

In generale, l'ASR ha constatato che in molti casi è stato adottato un sistema di assicurazione della qualità solo con l'entrata in vigore della LSR e l'avvio dell'attività d'ispezione. Ciò è problematico poiché gli standard professionali (SR o ISQC1) prescrivevano tali sistemi di assicurazione della qualità già prima dell'entrata in vigore della LSR.

Le ispezioni dell'ASR hanno rivelato che i severi requisiti posti alle imprese di revisione sotto sorveglianza statale sono stati in parte sottovalutati dalle imprese di revisione. È presumibile che in singoli casi l'ASR possa rilasciare un'abilitazione definitiva solo dopo l'adozione di correttivi adeguati.

3.5 Collaborazione con altre autorità svizzere e le borse

Nell'anno in rassegna, l'ASR ha coordinato le sue ispezioni con altre autorità (Commissione federale delle banche CFB e Ufficio federale delle assicurazioni private UFAP) per evitare doppioni. A tal fine, l'ASR ha svolto delle cosiddette Joint Inspections (ispezioni congiunte) assieme alla CFB e in un caso anche con l'UFAP. In questi casi, la Firm Review è stata effettuata dall'ASR. Le File Review sono invece state suddivise: la CFB e l'UFAP hanno verificato le carte di lavoro delle banche e delle assicurazioni, mentre l'ASR ha passato al vaglio le carte di lavoro delle società con azioni quotate in borsa che operano nell'industria, nel commercio, ecc. Questa collaborazione si è rivelata proficua e sarà proseguita con la nuova Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari¹⁷ FINMA nel 2009.

In relazione alle sanzioni pubblicate dalla SIX Swiss Exchange per infrazioni alle disposizioni in materia di rendiconto, l'ASR ha esaminato in modo indipendente il ruolo degli uffici di revisione. In questi casi, l'ASR ha rinunciato a una nuova valutazione delle infrazioni alle disposizioni in materia di rendiconto¹⁸.

¹⁷ Il 01.01.2009, l'Ufficio federale delle assicurazioni private UFAP, la Commissione federale delle banche CFB e l'Autorità di controllo per la lotta contro il riciclaggio di denaro AC-LRD sono state raggruppate nell'Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari FINMA.

¹⁸ In particolare non è stato valutato nuovamente il carattere essenziale delle infrazioni.

3.6 Priorità delle ispezioni nel 2009

Le priorità dell'esame delle carte di lavoro del 2008 sono state riprese senza modifiche, data la loro pertinenza e le constatazioni fatte l'anno scorso. Per quanto riguarda le ispezioni successive presso le tre maggiori imprese di revisione è prevedibile uno spostamento delle risorse di tempo dalla Firm Review alla File Review.

In relazione all'andamento economico attuale sono verificati prioritariamente i seguenti settori (se del caso):

- verifica dei Fair Values a livello di valutazioni e dati (ISA 545)
- continuità dell'impresa («Going Concern», ISA 570)

Accanto all'attuazione corretta degli standard di qualità e revisione applicabili nonché delle disposizioni in materia di rendiconto, sarà valutata dall'ASR anche la verifica dei nuovi requisiti del codice delle obbligazioni. Ciò include in particolare i seguenti elementi:

- verifica dell'esistenza di un sistema di controllo interno (art. 728a cpv. 1 n. 3 CO o SR 890)
- indicazioni sull'esecuzione di una valutazione dei rischi (art. 663b n. 12 CO)
- relazione completa al Consiglio d'amministrazione (art. 728b CO)

Una delle priorità nel 2010 sarà la verifica dell'attuazione dello standard IFRS 8 («Operating Segments») in relazione al rendiconto del gruppo per segmento secondo gli standard IFRS (applicabili ai conti aperti il 1.1.2009 o dopo).

3.7 Standard Setting

Ai sensi dell'articolo 28 OSRev, l'ASR determina gli standard di revisione che devono rispettare le imprese di revisione sotto sorveglianza statale che effettuano la revisione di società con azioni quotate in borsa. A tal fine, l'ASR si basa su standard riconosciuti a livello nazionale e internazionale. Se non esistono standard o se questi si rivelano insufficienti, l'ASR può emanarne di propri oppure prevedere estensioni o deroghe a standard esistenti. Per attuare questa disposizione, il 1° aprile 2008 l'ASR ha posto in vigore l'ordinanza concernente la sorveglianza delle imprese di revisione (ordinanza sulla sorveglianza ASR, OS-ASR; RS 221.302.33) e la circolare 1/2008 del 17 marzo 2008 (Circ. 1/08) concernente il riconoscimento di standard di revisione.

Gli standard di revisione riconosciuti a livello internazionale sono elaborati in particolare dall'International Federation of Accountants (IFAC), che emana i cosiddetti International Standards on Auditing (ISA) tramite l'International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). Per sorvegliare il processo di «Standard Setting» dell'IFAC è stato istituito un organo indipendente, il cosiddetto Public Interest Oversight Board (PIOB). Con l'ordinanza sulla sorveglianza, l'ASR ha dichiarato l'ISA vincolante per la revisione dei conti annuali e dei conti di gruppo allestiti secondo standard in materia di rendiconto stranieri. I singoli standard ISA sono elencati nella Circ. 1/08.

Nell'ordinanza sulla sorveglianza, l'ASR stabilisce anche che per la revisione dei conti annuali e dei conti di gruppo allestiti conformemente agli US Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP), gli US Generally Accepted Auditing Standards (US-GAAS) e gli standard di revisione del Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) sono considerati equivalenti agli ISA.

Gli standard ISA e US-GAAS/PCAOB sono adottati dall'ASR sostanzialmente senza complementi né deroghe. Sono fatte salve altre disposizioni di legge svizzere. In proposito occorre tener presente che per il conto annuale e il conto di gruppo di società con sede in Svizzera sono sempre applicabili anche gli standard di revisione svizzeri della Camera fiduciaria (SR), anche in caso di revisione secondo gli standard ISA o US-GAAS/PCAOB.

Nell'ordinanza sulla sorveglianza, l'ASR ha inoltre stabilito che la revisione ordinaria dei conti annuali e dei conti di gruppo allestiti secondo le disposizioni del

codice delle obbligazioni o le raccomandazioni professionali in materia di rendiconto (Swiss GAAP FER) deve essere effettuata conformemente agli standard di revisione svizzeri (SR) riconosciuti dall'ASR.

L'editore di questi SR è la Camera fiduciaria svizzera, che essendo affiliata all'IFAC si è impegnata ad attuare le comunicazioni dell'IAASB in Svizzera, a patto che siano legali in base al diritto svizzero. Quando gli ISA sono ripresi senza modifiche negli SR, l'ASR non ha alcun motivo di non riconoscerli. L'ASR svolge tuttavia una certa funzione di sorveglianza in relazione all'aspetto temporale dell'attuazione degli ISA. Vi sono dei ritardi nell'attuazione in particolare a causa delle traduzioni in tedesco e francese, svolte dalle organizzazioni professionali in Germania e in Francia.

L'integrazione degli ISA negli SR svizzeri rappresenta una sfida in particolare per le piccole e medie imprese di revisione che intendono effettuare revisioni ordinarie come periti revisori. Nell'ambito della revisione ordinaria dei conti annuali e dei conti di gruppo ai sensi del CO o delle Swiss GAAP FER, le piccole e medie imprese di revisione devono rispettare e attuare integralmente gli SR svizzeri. Siccome sorveglia solo le imprese di revisione sotto sorveglianza statale, l'ASR non può tuttavia verificare l'attuazione effettiva degli SR nell'ambito delle revisioni ordinarie di società non quotate in borsa.

La Camera fiduciaria elabora anche nuovi SR dedicati a temi specifici riguardanti la Svizzera (ad es. lo SR 890 sulla verifica dell'esistenza di un sistema di controllo interno). In questi casi, l'ASR svolge un ruolo più attivo, pur riconoscendo che gli SR nazionali sono elaborati ed editi dalla categoria professionale nell'ambito dell'autodisciplina. Esprime le proprie esigenze precocemente nel processo di elaborazione e si assicura che lo standard tenga conto delle disposizioni che considera necessarie.

L'ASR non vede sostanzialmente alcun motivo di elaborare standard di revisione propri. Ai sensi dell'articolo 28 OSRev, ha però il diritto di farlo se non esistono standard o se questi si rivelano insufficienti. L'ASR si avvarrà di tale diritto con moderazione, dato che finora in Svizzera l'autodisciplina ha dato risultati sostanzialmente buoni.

L'attività dell'ASR nel 2008 nell'ambito di questo processo di «Standard Setting» può essere riassunta come segue:

- Il 17 marzo 2008, l'ASR ha emanato l'ordinanza concernente la sorveglianza delle imprese di revisione (ordinanza sulla sorveglianza ASR, OS-ASR) nonché la circolare 1/2008 concernente il riconoscimento di standard di revisione (Circ. 1/08).
- L'ASR ha approvato gli SR sulla verifica dell'esistenza di un sistema di controllo interno ai sensi dell'articolo 728a capoverso 1 CO (vedi commento nel rapporto di attività dell'ASR 2006–2007).
- L'ASR ha approvato il testo dell'attestato di revisione riveduto ai sensi dell'articolo 728b CO. Le modifiche sono state rese necessarie dalle modifiche del codice delle obbligazioni entrate in vigore il 1° gennaio 2008.
- Ai sensi degli articoli 6 LSR e 9 OSRev, tutte le imprese di revisione devono disporre di un sistema interno di assicurazione della qualità. Per le revisioni ordinarie dei conti annuali e dei conti di gruppo si applicano lo standard SR 220 «Il controllo di qualità nella revisione contabile» o eventualmente gli standard ISA 220 e ISQC1 dell'IAASB. Per la revisione limitata non esiste uno standard di assicurazione della qualità. La Camera fiduciaria e Treuhand Suisse (Unione svizzera dei fiduciari) hanno pertanto elaborato una guida all'assicurazione della qualità per le piccole e medie imprese di revisione. L'ASR ha riconosciuto questa guida quale base per l'abilitazione delle piccole e medie imprese di revisione. Occorre tuttavia sottolineare che essa è applicabile solo all'abilitazione delle imprese di revisione a effettuare revisioni limitate. Per le imprese di revisione che svolgono revisioni ordinarie si applica illimitatamente e integralmente lo SR 220. Conformemente alla comunicazione dell'ASR bisogna inoltre tener presente che in caso di mandati sottoposti a revisione ordinaria, oltre al controllo parallelo al lavoro, occorre prevedere un controllo a posteriori per campione da parte di un perito revisore che non ha partecipato alla revisione¹⁹. Per le imprese di revisione che svolgono solo poche revisioni ordinarie, e cioè su piccola scala controllabile, è tuttavia possibile utilizzare la guida quale sussidio nell'ambito dell'attuazione dello SR 220.

¹⁹ Ciò vale per le revisioni ordinarie dei conti annuali 2008 e successivi. L'attuazione regolare dei controlli a posteriori indipendenti sarà verificata dall'ASR al più tardi dopo cinque anni nell'ambito del rinnovo dell'abilitazione delle imprese di revisione ai sensi dell'art. 3 cpv. 2 LSR.

Nel 2009 assumeranno rilievo e saranno trattati dall'ASR conformemente ai principi descritti sopra i seguenti temi:

- Le modifiche del codice delle obbligazioni del 1° gennaio 2008 hanno reso necessario un adeguamento degli SR in vigore. La Camera fiduciaria ha avviato un progetto corrispondente e nel 2009 pubblicherà un volume di complemento agli standard di revisione svizzeri, datati del 2004.
- Ai sensi dell'articolo 728b CO, l'ufficio di revisione deve ora presentare al Consiglio d'amministrazione una relazione completa. La Camera fiduciaria non intende elaborare uno SR per questa relazione completa. Sarà tuttavia riveduto e completato lo SR 260 «La comunicazione relativa alla revisione contabile con i responsabili». Secondo la Camera fiduciaria, il contenuto minimo della relazione di revisione completa scaturisce innanzitutto dalla legge (art. 728b CO) e in secondo luogo dallo SR 260. Nessuna di queste due normative contiene uno schema per la relazione completa.
- Il controllore ai sensi della legge sulle borse svolge importanti compiti nell'ambito delle offerte pubbliche di acquisto. Non esiste tuttavia uno standard di revisione in proposito. Su proposta della Commissione delle offerte pubbliche di acquisto (COPA) e dell'ASR, la Camera fiduciaria ha avviato un progetto corrispondente. Uno standard di revisione che definisca gli atti di revisione del controllore nell'ambito delle offerte di acquisto sarà elaborato nel corso del 2009.

L'ASR sorveglia le imprese di revisione sotto sorveglianza statale con ispezioni dirette, verificando eventualmente se la relazione completa al Consiglio d'amministrazione corrisponde alle disposizioni di legge. Per far sì che l'ASR possa procedere a questa valutazione con certezza, occorre definire i con-

tentuti della relazione completa. L'ASR intende pertanto stabilire i contenuti della relazione completa per le società con azioni quotate in borsa in una circolare. Non si tratta di prescrivere uno schema vincolante per gli uffici di revisione. La forma della relazione resterà libera – i contenuti non pertinenti non dovranno essere commentati. L'ASR ritiene che la definizione dei contenuti da parte dell'ASR vada a beneficio anche dei Consigli d'amministrazione delle società con azioni quotate in borsa.



4 Attività internazionale

4.1 Introduzione

La tendenza già delineatasi nel 2007 verso una maggior integrazione internazionale delle reti di revisione che operano a livello mondiale si è rafforzata ulteriormente nel 2008. Il 1° ottobre 2008 KPMG Svizzera ha siglato la fusione con le società nazionali in Germania, Gran Bretagna e Spagna per formare KPMG Europa LLP²⁰. Ernst & Young Svizzera ha approvato la fusione con 86 altre società nazionali dando vita a Ernst & Young EMEA (Europe, Middle East, India, Africa)²¹. PricewaterhouseCoopers intende organizzarsi in tre regioni globali (West, Central e East Cluster); le strutture nazionali di proprietà e management delle società nazionali non dovrebbero però essere modificate²².

La crescente internazionalizzazione e globalizzazione delle reti di revisione obbliga le autorità di sorveglianza dei revisori ad armonizzare i loro meccanismi di sorveglianza e qualità e a elaborare, attraverso una maggior cooperazione e un riconoscimento reciproco, un sistema internazionale di sorveglianza che sia il più efficiente possibile²³.

La Svizzera se n'è accorta tempestivamente e ha già gettato le fondamenta a livello legislativo per una sorveglianza dei revisori efficiente e internazionale. La LSR permette di compensare gli effetti extraterritoriali del diritto svizzero mediante un sistema di cooperazione basato sul principio del riconoscimento reciproco (cfr. art. 8 LSR). Questo riconoscimento presuppone l'equivalenza dei sistemi di sorveglianza dei revisori stranieri e il Consiglio federale può basarsi sul riconoscimento concesso da altri Stati o organi internazionali (cfr. art. 10 cpv. 1 OSRev). Per il momento, il Consiglio federale non ha ancora posto in vigore l'articolo 8 LSR. L'ASR dispone così di tempo a sufficienza per cercare valide soluzioni di cooperazione futura con le principali autorità omologhe straniere. Nel 2008, l'ASR ha avviato colloqui in particolare con l'Unione europea e gli Stati Uniti. Con entrambe queste aree economiche sono in corso trattative concrete sul riconoscimento reciproco (n. 4.2 e 4.3).

Il riconoscimento reciproco internazionale presuppone però anche una certa armonizzazione degli standard in materia di rendiconto e revisione applicabili. Solo standard in materia di rendiconto e revisione unitari e di qualità susciteranno la necessaria approvazione da parte di responsabili dei bilanci, analisti, investitori, esperti contabili e autorità di sorveglianza. Con il riconoscimento degli standard dell'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), l'ASR ha lanciato un segnale chiaro a favore di questo processo di convergenza (cfr. art. 3 OS-ASR; n. 3.7).

4.2 Rapporti con l'Unione europea

Analogamente alla regolamentazione svizzera, l'ottava direttiva UE (2006/43/CE) si ispira al principio della sorveglianza da parte del Paese di origine (la cosiddetta Home Country Oversight). L'abilitazione e la sorveglianza delle imprese di revisione sono quindi di competenza dell'autorità di sorveglianza del Paese in cui ha sede o origine l'impresa di revisione, a condizione che tale sistema di sorveglianza sia riconosciuto come equivalente.

All'inizio del 2008, la Commissione UE con il sostegno del «European Group of Auditor's Oversight Bodies» (EGAOb) ha effettuato una valutazione provvisoria dei sistemi di sorveglianza nei principali Paesi terzi, tra cui anche la Svizzera. La Commissione UE non ha preso nessuna decisione definitiva in merito all'equivalenza; ha però suddiviso i sistemi di sorveglianza esaminati in due gruppi. Il primo gruppo è composto da Paesi terzi che dispongono già di una sorveglianza pubblica della revisione contabile. Il secondo gruppo è composto da Paesi terzi che potrebbero introdurre una sorveglianza, ma non hanno ancora adottato o attuato le basi giuridiche necessarie. La Svizzera appartiene al primo gruppo, assieme all'Australia, al Canada, alla Cina, al Giappone, a Singapore, al Sudafrica, alla Corea del sud e agli Stati Uniti ed è quindi in un certo senso in «pole position» per un riconoscimento dell'equivalenza.

Il 29 luglio 2008, la Commissione UE ha deciso di concedere ai revisori e alle imprese di revisione provenienti da determinati Paesi terzi un periodo transitorio per le loro attività di revisione. Le imprese di revisione di 33 Paesi terzi (tra cui quelle con sede in Svizzera) sono così autorizzate a proseguire la loro attività di revisione per imprese di Paesi terzi quotate sui mercati europei. Il periodo transitorio, che scadrà il 1° luglio 2010, deve permettere alla Commissione UE di decidere definitivamente sull'equivalenza dei sistemi di sorveglianza dei Paesi terzi.

²⁰ Cfr. comunicato stampa di KPMG Svizzera del 7 ottobre 2008.

²¹ Cfr. comunicato stampa di Ernst & Young Svizzera del 4 giugno 2008.

²² Cfr. comunicato stampa di PricewaterhouseCoopers Svizzera del 20 agosto 2008.

²³ Cfr. in proposito lo studio di Reto Sanwald/Sabine D'Amelio Favez, Internationale Zusammenarbeit zwischen Revisionsaufsichtsbehörden, in: Der Schweizer Treuhänder 2008, pag. 872 segg.

4.3 Rapporti con gli Stati Uniti

Dall'autunno 2008 è in corso un'ulteriore valutazione del sistema svizzero di sorveglianza dei revisori, che sarà determinante per la valutazione definitiva dell'equivalenza da parte dell'UE. La decisione sull'equivalenza dipenderà tra l'altro da se e in che misura la Svizzera riconosce come equivalenti i sistemi di sorveglianza di vari Stati membri dell'UE. L'ASR sta attualmente verificando come impostare la procedura di riconoscimento dei sistemi europei di sorveglianza da parte della Svizzera e quali criteri devono essere soddisfatti per poter parlare di sistema equivalente.

Ai sensi del diritto statunitense, le imprese di revisione registratesi presso il Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) nel 2003 e nel 2004 devono essere ispezionate al più tardi entro quattro anni²⁴. Originariamente, il PCAOB intendeva effettuare prime ispezioni congiunte con l'ASR (cosiddette «Joint Inspections») in Svizzera già nel 2008. Il 4 dicembre 2008, il PCAOB ha tuttavia pubblicato un progetto di regolamentazione che permette di prorogare i termini per tali ispezioni congiunte²⁵. Le ispezioni che avrebbero dovuto essere effettuate nel 2008 saranno quindi realizzate nel 2009. Le ispezioni previste nel 2009 possono essere prorogate fino al 2011, secondo una serie di criteri. È attualmente in corso la procedura di consultazione. La regolamentazione potrà entrare in vigore solo quando il PCAOB avrà adottato disposizioni definitive e queste saranno state approvate dall'autorità statunitense di sorveglianza delle borse SEC.

Le ispezioni congiunte del PCAOB e dell'ASR servono a valutare il sistema svizzero di sorveglianza dei revisori in vista di un pieno riconoscimento da parte del PCAOB. Il 5 dicembre 2007, il PCAOB ha pubblicato i criteri per l'accettazione delle ispezioni di autorità straniera (la cosiddetta «Full Reliance») in un Policy Statement²⁶.

²⁴ Cfr. Rule 4002 (d) (1) dei PCAOB Bylaws and Rules.

²⁵ PCAOB Release No. 2008-007 Rule Amendments Concerning the Timing of Certain Inspections of Non-U.S. Firms, and Other Issues Relating to Inspections of Non-U.S. Firms del 4 dicembre 2008, consultabile all'indirizzo: www.pcaob.org.

²⁶ PCAOB Release No. 2007-011, Guidance Regarding Implementation of PCAOB Rule 4012 del 5 dicembre 2007 (cfr. anche il rapporto di attività dell'ASR 2006-2007, pag. 28).



Il Policy Statement prevede che la verifica dei criteri per la «Full Reliance» possa essere effettuata solo nell'ambito d'ispezioni congiunte. Se tali ispezioni rivelano che l'autorità omologa straniera soddisfa i criteri in termini di qualità, integrità, indipendenza e trasparenza, in una seconda fase il PCAOB può concederle lo statuto di «Full Reliance». La versione definitiva del Policy Statement è ancora in sospeso. Non si possono quindi escludere ulteriori ritocchi al sistema schizzato.

Nel marzo 2008, l'ASR ha dato al PCAOB il suo consenso di massima alle ispezioni congiunte, a condizione però che prima sia concluso un Memorandum of Understanding tra l'ASR e il PCAOB, per motivi di certezza giuridica. Inoltre l'ASR è disposta a effettuare ispezioni congiunte con l'autorità americana di sorveglianza dei revisori solo se tali ispezioni sono limitate nel tempo. Come già indicato, dal punto di vista della Svizzera lo scopo delle ispezioni congiunte è di permettere al PCAOB di avere fiducia nell'operato dell'ASR, nel senso di una soluzione transitoria. Non appena sarà raggiunta tale fiducia, il sistema provvisorio delle ispezioni congiunte dovrà lasciar posto a un sistema definitivo di riconoscimento reciproco.

Nel 2008 non è stato possibile portare a termine le trattative sulle condizioni giuridiche quadro necessarie per le ispezioni congiunte. È prevedibile che nel 2009 sarà concluso il Memorandum of Understanding, in modo tale che l'ASR e il PCAOB possano svolgere ispezioni congiunte in Svizzera ancora entro l'anno.

4.4 Rapporti con Paesi terzi

Data la forte presenza d'impresе svizzere negli Stati membri dell'UE e negli Stati Uniti, nel 2008 l'ASR si è concentrata sul riconoscimento da parte di tali Stati e sulla cooperazione con essi. Contemporaneamente sono però stati avviati e rafforzati i contatti con altri Paesi terzi. Primi processi di valutazione sono in corso in particolare con il Giappone, che nell'estate del 2008 ha invitato l'ASR a compilare un primo questionario.

4.5 Riunione IFIAR 2009 in Svizzera

Il 2008 è stato un anno importante per l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR). In occasione della riunione tenutasi nel settembre 2008 a Città del Capo, l'IFIAR ha adottato il suo statuto (IFIAR Charter). I 27 Stati membri hanno così gettato le fondamenta per l'ulteriore sviluppo dell'IFIAR, confermando i suoi obiettivi – scambio di conoscenze ed esperienze tra autorità di sorveglianza dei revisori, promozione della cooperazione internazionale e creazione di un punto di contatto per altre organizzazioni internazionali con interessi nel campo della revisione. Lo statuto stabilisce inoltre l'organizzazione interna dell'IFIAR e contiene norme concernenti le procedure decisionali interne.

Nel 2008, l'ASR ha anche assunto un ruolo sempre più attivo in seno all'IFIAR. È ora rappresentata in due importanti gruppi di lavoro dell'IFIAR. Lo Standards Coordination Working Group mira a riflettere sui lavori dell'IAASB e a raccogliere esperienze e informazioni corrispondenti dei membri dell'IFIAR. L'International Cooperation Working Group si sforza invece di promuovere la cooperazione internazionale tra i membri dell'IFIAR.

L'IFIAR ha inoltre deciso di tenere la sua prima riunione nel 2009 in Svizzera. La riunione si terrà dal 27 al 29 aprile 2009 a Basilea.

5 Giurisprudenza

5.1 Introduzione

Alla fine del 2008, all'ASR erano pervenute 10.909 domande di abilitazione (cfr. n. 2.2 sopra). La valutazione di queste domande ha sollevato una serie di interrogativi giuridici in relazione alle condizioni di abilitazione di cui agli articoli 4 segg. LSR. Nell'ambito delle prime procedure di ricorso contro decisioni negative dell'ASR, il Tribunale amministrativo federale (qui di seguito TAF) e in un caso anche il Tribunale federale (qui di seguito TF) hanno avuto modo di pronunciarsi sulle condizioni di abilitazione concrete – formazione, esperienza professionale e buona reputazione – nonché sulla prassi in materia di abilitazione dell'ASR.

La sintesi seguente traccia una panoramica sui principali interrogativi giuridici in materia di formazione (n. 5.2), esperienza professionale (n. 5.3), buona reputazione (n. 5.4), questioni procedurali (n. 5.5) e violazioni dei diritti fondamentali (n. 5.6) su cui sono stati chiamati a decidere i due tribunali²⁷.

5.2 Formazione

Al momento l'elenco delle formazioni necessarie per l'abilitazione come revisore o perito revisore è esau- stivo (cfr. in proposito l'elenco all'art. 4 cpv. 2 LSR). Il TAF ha sostenuto questa posizione in più casi, e più esattamente nei confronti di richiedenti con una formazione come esperto diplomato federale in economia bancaria²⁸, con un titolo universitario in scienze politiche²⁹, con una formazione commerciale³⁰ o con una formazione di fiduciario privata senza attestato professionale federale³¹. In proposito, il TAF ha precisato che il legislatore ha volutamente inserito nella legge solo un numero limitato di formazioni. Si tratta dei cicli di formazione che garantiscono servizi di revisione di qualità, se combinati con la corrispondente esperienza professionale. Ne consegue che, viceversa, i cicli di formazione che non figurano nell'elenco contenuto nella legge sono stati ritenuti insufficienti dal legislatore³².

²⁷ Si rimanda inoltre allo studio di Reto Sanwald / Manus Widmer, Bundesverwaltungsgericht stützt Zulassungspraxis der RAB, Grundsatzurteile zum Revisionsaufsichtsgesetz, in: Der Schweizer Treuhänder 2008, pag. 758 segg.

²⁸ Sentenza n. B-1940/2008/kua del TAF del 10 giugno 2008.

²⁹ Sentenza n. B-3393/2008 del TAF del 24 settembre 2008.

³⁰ Sentenza n. B-2807/2008 del TAF del 19 agosto 2008.

³¹ Sentenza n. B-2486/2008 del TAF del 7 ottobre 2008.

³² Sentenza n. B-1940/2008/kua del TAF del 10 giugno 2008, considerando 2.2.3.



Date le disposizioni chiare del legislatore, l'ASR non ha alcuna competenza di abilitare persone con un'altra formazione rispetto a quelle menzionate nella legge. Sono eccettuate per principio solo le persone che hanno svolto un ciclo di formazione in base al vecchio diritto che corrisponde a uno dei cicli di formazione menzionati nella legge (i cosiddetti «diplomi predecessori»). Tra queste figurano in particolare coloro che hanno superato l'esame propedeutico per periti contabili negli anni 1974–1986, l'esame propedeutico per periti fiscali negli anni 1982–1986 e l'esame di fiduciario USF negli anni 1981, 1982 e 1984. Secondo il Regolamento del 1° dicembre 1983 concernente l'esame professionale di fiduciario con attestato professionale federale, queste persone possono ottenere l'attestato professionale federale di fiduciario senza dover ripetere l'esame. Tale possibilità è invece negata ai richiedenti in possesso di un diploma di un altro anno. Le corrispondenti associazioni professionali e l'Ufficio federale della formazione professionale e della tecnologia (UFFT) non sono però (più) in grado di motivare tale disparità di trattamento. Il TAF ha pertanto deciso che non sussiste alcun motivo materiale per cui coloro che hanno superato gli esami propedeutici per periti contabili in

altri anni non possano beneficiare di questa regolamentazione speciale³³. Coloro che hanno superato l'esame propedeutico per periti contabili negli anni 1958–1986 soddisfano pertanto le condizioni di abilitazione della LSR in materia di formazione.

È invece escluso in ogni caso il rilascio dell'abilitazione in base alla cosiddetta «clausola di rigore» di cui all'articolo 43 capoverso 6 LSR alle persone che non dispongono di una formazione riconosciuta. Inoltre la possibilità prevista dalla legge che il Consiglio federale ammetta altri cicli di formazione equivalenti (cfr. art. 4 cpv. 3 LSR) si riferisce unicamente ai cicli di formazione che non esistevano ancora al momento dell'emanazione della LSR³⁴.

³³ Sentenze del TAF n. B-3805/2008/scl del 4 dicembre 2008, n. B-1499/2008/scl del 15 dicembre 2008 e n. B-1237/2008/scl del 22 dicembre 2008; questi casi riguardavano persone in possesso di diplomi propedeutici per periti contabili degli anni 1966 e 1970.

³⁴ Sentenza n. B-1940/2008/kua del TAF del 10 giugno 2008, considerando 2.4.



5.3 Esperienza professionale

Il legislatore ha differenziato i requisiti concernenti l'esperienza professionale per i vari generi di abilitazione: le persone che chiedono un'abilitazione quale revisore devono dimostrare almeno un anno di esperienza professionale sotto la sorveglianza di un esperto ai sensi della legge (cfr. art. 5 LSR)³⁵. Per essere abilitati come perito revisore occorre invece dimostrare di aver acquisito un'esperienza professionale fino a 12 anni, a seconda della formazione, di cui almeno due terzi sotto sorveglianza (cfr. art. 4 cpv. 2 e cpv. 4 LSR). In entrambi i casi, l'esperienza professionale deve essere stata acquisita prevalentemente nel campo della contabilità e della revisione dei conti.

Il TAF ha dovuto giudicare il caso di un richiedente che faceva valere quale esperienza professionale un'attività pluriennale come insegnante di contabilità e diritto economico (cfr. anche n. 2.5 sopra). Il tribunale ha stabilito che l'attività d'insegnante non può essere considerata esperienza professionale ai sensi della LSR, precisando che l'idea delle disposizioni giuridiche concernenti l'esperienza professionale è che l'esperienza pratica nel campo della contabilità e della revisione dei conti deve provenire perlopiù dall'esecuzione di mandati corrispondenti e che è necessaria e da dimostrare l'attività pratica in entrambi i campi³⁶. Il TF non è entrato in materia sul ricorso presentato contro questa decisione, non considerandolo ammissibile (cfr. art. 83 lett. t della legge sul Tribunale federale; RS 173.110). Ha però fatto capire che il ricorso non avrebbe comunque avuto alcuna chance di successo. L'attività d'insegnante non può sostituire l'esperienza pratica. Nell'ottica della concezione liberale della legge, che consente l'abilitazione di persone con formazioni molto diverse, i requisiti in materia di esperienza professionale assumono un significato ancora più grande³⁷.

In un'altra sentenza, il TAF ha giudicato la prassi dell'ASR in materia di abilitazione a fornire servizi di revisore in applicazione della clausola di rigore (art. 43 cpv. 6 LSR)³⁸. La prassi secondo cui si può compensare un anno di esperienza professionale sotto sorveglianza con 12 anni di esperienza professionale

senza sorveglianza è stata ritenuta troppo schematica. L'ASR non può basarsi solo sulla durata dell'esperienza professionale, ma deve tener conto anche di altri fattori che assumono rilievo nel caso specifico. Al 1° settembre 2007 (e cioè al momento dell'entrata in vigore della LSR) bisogna tuttavia sempre dimostrare un'esperienza professionale pluriennale, acquisita prevalentemente e senza interruzioni sostanziali nel campo della contabilità e della revisione dei conti.

5.4 Buona reputazione

La buona reputazione è una condizione indispensabile per l'abilitazione sia dei periti revisori che dei revisori. Il requisito della buona reputazione è concretizzato all'articolo 4 OSRev: un richiedente è abilitato se gode di buona reputazione e se non vi sono altre circostanze personali dalle quali si deduce che il richiedente non può garantire un'attività di controllo ineccepibile. Occorre segnatamente prendere in considerazione le condanne penali e gli atti di carenza beni esistenti.

Malgrado questa precisazione, il requisito della garanzia resta un concetto giuridico vago, da concretizzare di volta in volta. Il legislatore si è tuttavia ispirato al criterio di «garanzia di un'attività commerciale ineccepibile» corrente nel diritto sui mercati finanziari. Per interpretare il concetto di «garanzia di un'attività di controllo ineccepibile» è pertanto corretto basarsi sulla prassi con la corrispondente regolamentazione nel settore dei mercati finanziari. Il TAF ha confermato tale prassi dell'ASR³⁹.

³⁵ Sono considerati esperti i periti revisori abilitati, i revisori abilitati e gli esperti stranieri con qualifica paragonabile. Durante un periodo transitorio di due anni a partire dal 1° settembre 2007, per la qualifica di esperto sorvegliante si applicano requisiti meno severi (cfr. art. 43 cpv. 4 e 5 LSR).

³⁶ Sentenza n. B-390/2008/kua del TAF del 30 aprile 2008.

³⁷ Sentenza n. 2C_438/2008 del TF del 16 ottobre 2008, considerando 3.

³⁸ Sentenza n. 5196/2008 del TAF del 11 dicembre 2008.

³⁹ Sentenza n. B-2440/2008 del TAF del 16 luglio 2008, considerando 4.2.3 seg.; con altre considerazioni sull'impostazione di una verifica della buona reputazione ai sensi della LSR.

Nel caso concreto, il tribunale doveva giudicare un richiedente che per anni non aveva più adempiuto i suoi obblighi giuridici quale ufficio di controllo di un istituto di previdenza di cui all'articolo 53 LPP⁴⁰. Il richiedente aveva rinunciato a qualsiasi revisione della contabilità, trascurando in particolare di constatare che non era più tenuta nessuna contabilità. Aveva inoltre violato gli obblighi d'informazione nei confronti dell'autorità di vigilanza delle fondazioni, non avendo più fornito le informazioni richieste e di conseguenza negando l'informazione. Nell'ambito di un procedimento penale, il richiedente è poi stato condannato dal TF per gravi violazioni degli obblighi giuridici dell'ufficio di controllo ai sensi della LPP, a conferma di quanto già sentenziato dalle autorità inferiori. Infrazioni del genere sono tali da compromettere la reputazione professionale e la buona reputazione di un revisore e sollevano notevoli dubbi sulla credibilità dell'esercizio della sua attività e sul rispetto degli obblighi corrispondenti. Il rifiuto della domanda di abilitazione da parte dell'ASR è quindi stato giudicato legale dal TAF⁴¹.

5.5 Questioni procedurali

Nell'ambito di una decisione intermedia, il TAF si è pronunciato anche sulla questione dell'effetto sospensivo di un ricorso con una decisione di abilitazione negativa dell'ASR⁴². Secondo il tribunale, per principio un ricorso contro il rifiuto di una domanda non ha alcun effetto sospensivo. Ciò corrisponde alla dottrina e alla prassi, secondo cui un ricorso contro una decisione negativa che non modifica la situazione giuridica esistente non può avere alcun effetto sospensivo⁴³.

Nella decisione menzionata, il TAF ha inoltre esaminato se bisognasse ordinare l'abilitazione provvisoria nell'ambito di un provvedimento d'urgenza (cfr. art. 56 PA)⁴⁴, ma dopo un'accurata ponderazione degli interessi ha stabilito di no. È giunto alla conclusione che l'interesse pubblico di una protezione da lavori di revisione non qualificati prevale sull'interesse del datore di lavoro – già abilitato provvisoriamente dall'ASR come impresa di revisione – all'abilitazione del proprio collaboratore e richiedente. Tra l'altro, la mancata abilitazione provvisoria non impedisce al richiedente di continuare a lavorare per il suo datore di lavoro, pur non potendo firmare rapporti di revisioni quale capo revisore.

5.6 Diritti fondamentali

Nell'ambito di vari ricorsi contro decisioni negative dell'ASR sono state denunciate varie violazioni di diritti fondamentali. La violazione fatta valere con maggior frequenza è quella della libertà economica (art. 27 della Costituzione federale, Cost.; RS 101). Sono però state citate spesso anche violazioni del principio della parità di trattamento (art. 8 Cost.), del divieto dell'arbitrio o della garanzia dei diritti acquisiti (art. 9 Cost.). Occasionalmente è stata messa in dubbio anche la proporzionalità del rifiuto di un'abilitazione.

Il TAF ha dichiarato sostanzialmente ammissibili tali denunce, attirando però l'attenzione dei ricorrenti sul principio costituzionale dell'applicazione, secondo cui per il Tribunale federale e per le altre autorità incaricate dell'applicazione del diritto sono determinanti le leggi federali e il diritto internazionale (cfr. art. 190 Cost.)⁴⁵. Per principio, le leggi federali sono pertanto applicabili anche se dovessero essere contrarie alla Costituzione. Il TAF ha tuttavia respinto tutte le denunce di violazione di diritti fondamentali menzionate anche sul piano contenutistico, precisando che un obbligo di autorizzazione per l'esercizio della professione nel settore della revisione rappresenta sì una grave ingerenza nella libertà economica, ma tale ingerenza è ammissibile se, come nel presente caso, si fonda su una base giuridica formale come la LSR e oltretutto è proporzionata⁴⁶.

In un'altra sentenza, il TAF ha stabilito che l'elenco esaustivo delle formazioni riconosciute dalla legge (cfr. art. 4 cpv. 2 LSR) non rappresenta una disparità di trattamento anticostituzionale. Il rifiuto di abilitare persone che non dispongono di una formazione riconosciuta dalla legge si basa su motivi materiali e ragionevoli, mentre la disparità di trattamento si basa su notevoli differenze effettive⁴⁷.

⁴⁰ Legge federale del 25 giugno 1982 sulla previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità.

⁴¹ Sentenza n. B-2440/2008 del TAF del 16 luglio 2008, considerando 4.3.1.

⁴² Decisione intermedia n. B-2807/2008/baj/rip/scl del TAF del 26 maggio 2008 (non pubblicata).

⁴³ Cfr. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5a edizione, Zurigo 2006, n. 1799 segg.

⁴⁴ Legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (RS 172.021).

⁴⁵ Cfr. sentenza n. B-1940/2008/kua del TAF del 10 giugno 2008, considerando 3.1; con altri rinvii alla giurisprudenza e alla bibliografia.

⁴⁶ Sentenza n. B-2440/2008 del TAF del 16 luglio 2008, considerando 6.

⁴⁷ Sentenza n. B-1940/2008/kua del TAF del 10 giugno 2008, considerando 3.2.



Allegati

1 Elenco delle abbreviazioni

DFGP	Dipartimento federale di giustizia e polizia
EGAOB	European Group of Auditor's Oversight Bodies
EQCR	Engagement Quality Control Reviewer
GAAP	U.S. Generally Accepted Accounting Principles
GAAS	U.S. Generally Accepted Auditing Standards
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
IFIAR	International Forum of Independent Audit Regulators
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standards on Audit
ISQC	International Standard on Quality Control
ORC	Ordinanza sul registro di commercio; RS 221.411
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PMI	Piccole e medie imprese
SEC	U.S. Securities and Exchange Commission
SIX	SIX Swiss Exchange
TAF	Tribunale amministrativo federale
TF	Tribunale federale
UFAB	Ufficio federale delle abitazioni
UFFT	Ufficio federale della formazione professionale e della tecnologia
UFRC	Ufficio federale del registro di commercio



2 Cifre finanziarie

Conto economico

	2008	2006 / 2007
Tassa di sorveglianza	3'010'000	–
Emolumenti d'ispezione	1'073'000	–
Emolumenti di abilitazione	1'336'800	9'076'100
Spese di pagamento per Internet	-73'703	-390'114
Restituzione di emolumenti di abilitazione	-279'350	-42'150
Costituzione di rateizzazione di emolumenti 2008	-1'061'440	-4'970'720
Scioglimento di rateizzazione di emolumenti 2007	1'242'680	–
Altri ricavi	12'900	–
Ricavo netto	5'260'887	3'673'116
Spese per il personale	-3'330'249	-2'020'289
Spese d'esercizio	-710'643	-698'008
Ammortamenti	-142'422	-76'499
Risultato d'esercizio	1'077'573	878'320
Reddito finanziario	112'647	708
Spese finanziarie	–	-29'028
Risultato finanziario	112'647	-28'320
Costituzione di riserve	-1'190'220	-850'000
Guadagni/Perdite	–	–

Retribuzioni del consiglio d'amministrazione e dei dirigenti

	2008	2007
Consiglio d'amministrazione		
Onorario presidente	110	110
Onorario vicepresidente	75	75
Onorario altri membri	90	90
Contributi assicurazioni sociali conteggiati ⁴⁸	16	17
Totale indennità a membri del consiglio d'amministrazione	291	292
Direttore e direzione		
Stipendio direttore	240	230
Ulteriori corrispettivi direttore	25	14
Stipendi altri membri	358	226
Ulteriori corrispettivi altri membri	12	14
Contributi assicurazioni sociali conteggiati ⁴⁹	104 ⁵⁰	57
Totale indennità a membri della direzione	739	541

⁴⁸ I contributi d'assicurazione sociali pagati per l'anno 2006/07 sono stati rimborsati poiché non esiste un obbligo o una possibilità di assicurazione per i membri del consiglio d'amministrazione.

⁴⁹ Comprende i contributi AVS/AI/IPG, contributi AD, contributi incidenti professionali e non professionali, contributi di risparmio e premi di rischio LPP.

⁵⁰ Nel 2008, per la prima volta, tutti i membri della direzione sono stati impiegati durante l'anno intero. Il 1° luglio 2008 il sistema della previdenza professionale è stata modificata dal primato delle prestazioni al primato dei contributi.

3 Abilitazioni fondate su leggi speciali

Partendo da un'abilitazione di base secondo la LSR occorre richiedere un'abilitazione fondata su una legge speciale in particolare per l'attività nei seguenti settori (stato: 01.01.2009):

Settore di revisione / verifica	Abilitazione di base secondo la LSR: impresa di revisione	Abilitazione di base secondo la LSR: capo revisore	Autorità di sorveglianza secondo una legge speciale	Requisiti supplementari
Banche ⁵⁵	Impresa di revisione sotto sorveglianza statale	Perito revisore	FINMA ⁵²	Art. 26 LFINMA ⁵³ , Art. 3 OA-FINMA ⁵⁴
Commercianti di valori mobiliari ⁵⁵	Impresa di revisione sotto sorveglianza statale	Perito revisore	FINMA	Art. 26 LFINMA, Art. 3 OA-FINMA
Investimenti collettivi di capitale ⁵⁶	Impresa di revisione sotto sorveglianza statale ⁵⁷	Perito revisore	FINMA	Art. 26 LFINMA, Art. 3 OA-FINMA
Assicurazioni ⁵⁸	Impresa di revisione sotto sorveglianza statale	Perito revisore	FINMA	Art. 26 LFINMA, Art. 3 OA-FINMA
Lotta contro il riciclaggio di denaro ⁵⁹	Revisore	Revisore	FINMA	Art. 19b LRD ⁶⁰
Centrali d'emissione di obbligazioni fondiarie ⁶¹	Impresa di revisione sotto sorveglianza statale	Perito revisore	FINMA	Art. 26 LFINMA, Art. 3 OA-FINMA
Istituti di previdenza ⁶²	Perito revisore ⁶³	Perito revisore	(UFAS ⁶⁴)	-
Casse malati ⁶⁵	Perito revisore	Perito revisore	(UFSP ⁶⁶)	-
Case da gioco ⁶⁷	Perito revisore	Perito revisore	CFCG ⁶⁸	Art. 75 OCG ⁶⁹

⁵¹ Legge dell'8 novembre 1934 sulle banche (LBCR; RS 952.0).

⁵² Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari, che ha avviato la sua attività il 01.01.2009 riunendo la Commissione federale delle banche (CFB), l'Ufficio federale delle assicurazioni private (UFAP) e l'Autorità di controllo per la lotta contro il riciclaggio di denaro (AC-LRD).

⁵³ Legge del 22 giugno 2007 sulla vigilanza dei mercati finanziari (LFINMA; RS 956.1).

⁵⁴ Ordinanza del 15 ottobre 2008 sugli audit dei mercati finanziari (OA-FINMA; RS 956.161).

⁵⁵ Legge del 24 marzo 1995 sulle borse (LBVM; RS 954.1).

⁵⁶ Legge del 23 giugno 2006 sugli investimenti collettivi (LICol; RS 951.31).

⁵⁷ Vi sono tuttavia due eccezioni: da un lato le imprese di revisione che effettuano la revisione di gerenti patrimoniali di investimenti collettivi di capitale nonché rappresentanti di investimenti collettivi di capitale esteri hanno bisogno di un'abilitazione come perito revisore. Anche il capo revisore deve essere abilitato come perito revisore (cfr. art. 5 OA-FINMA). Dall'altro le imprese di revisione incaricate di dimostrare che le società d'investimento adempiono i requisiti di cui all'art. 2 cpv. 3 LICol hanno bisogno di un'abilitazione come revisore (cfr. art. 6 OA-FINMA).

⁵⁸ Legge del 17 dicembre 2004 sulla sorveglianza degli assicuratori (LSA; RS 961.01).

⁵⁹ Legge del 10 ottobre 1997 sul riciclaggio di denaro (LRD; RS 955.0).

⁶⁰ Applicabile unicamente al controllo degli intermediari finanziari direttamente sottoposti alla sorveglianza della FINMA. Gli organismi di autodisciplina possono definire altre condizioni di abilitazione delle imprese di revisione per i loro affiliati.

⁶¹ Legge del 25 giugno 1930 sulle obbligazioni fondiarie (LOF; RS 211.423.4).

⁶² Legge federale del 25 giugno 1982 sulla previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità (LPP; RS 831.40).

⁶³ Vi è tuttavia un'eccezione: possono esercitare la funzione di ufficio di controllo di fondazioni di investimento soltanto le imprese di revisione abilitate come impresa di revisione sotto sorveglianza statale (art. 33 cpv. 3 dell'ordinanza del 18 aprile 1984 sulla previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità, OPP2; RS 831.441.1).

⁶⁴ Ufficio federale delle assicurazioni sociali.

⁶⁵ Legge federale del 18 marzo 1994 sull'assicurazione malattie (LAMal; RS 832.10).

⁶⁶ Ufficio federale della sanità pubblica.

⁶⁷ Legge del 18 dicembre 1998 sulle case da gioco (LCG; RS 935.52).

⁶⁸ Commissione federale delle case da gioco.

⁶⁹ Ordinanza del 24 settembre 2004 sulle case da gioco (RS 935.521).

