



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Autorità federale di sorveglianza dei revisori ASR

Rapporto di attività 2009



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 2009

Rapporto di attività 2009

Pagina

3		Prefazione
6	1	Organizzazione dell'ASR
6	1.1	In generale
6	1.2	Consiglio d'amministrazione
6	1.3	Direzione
6	1.4	Ufficio di revisione
7	1.5	Personale
7	1.6	Finanziamento
7	1.7	Rapporti con altre autorità
8	2	Abilitazione
8	2.1	Introduzione
8	2.2	Statistiche
9	2.3	Procedura di abilitazione
9	2.4	Spirare del regime transitorio
10	2.5	Obblighi di notifica e comunicazione
11	2.6	Sistema modulare
11	2.7	Registro
12	2.8	Revisione senza abilitazione
12	2.9	Violazione del requisito dell'indipendenza
14	2.10	Assicurazione della qualità
15	2.11	Prospettive
16	2.12	Rinnovo delle abilitazioni per le imprese di revisione a partire dal 2013
17	3	Sorveglianza
17	3.1	Introduzione
17	3.2	Struttura di mercato delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale
19	3.3	Ispezioni 2009
19	3.3.1	In generale
20	3.3.2	Ispezioni successive presso le tre maggiori imprese di revisione
20	3.3.2.1	Firm Review
22	3.3.2.2	File Review
24	3.3.3	Prime ispezioni presso le altre imprese di revisione sotto sorveglianza statale
25	3.3.4	Misure concordate e verifica circa la loro attuazione
25	3.4	Collaborazione con altre autorità svizzere e le borse
26	3.5	Standard Setting
28	3.6	Priorità delle ispezioni nel 2010
29	3.7	Indicatori (Audit Quality Measures)
29	3.8	Procedimenti e inchieste preliminari
30	4	Attività internazionale
30	4.1	Introduzione
31	4.2	Rapporti con l'Unione europea
31	4.3	Rapporti con gli Stati Uniti
32	4.4	Rapporti con Paesi terzi
33	4.5	International Forum of Independent Audit Regulators
33	4.6	Entrata in vigore dell'articolo 8 LSR
34	5	Giurisprudenza
34	5.1	Introduzione
34	5.2	Formazione
35	5.3	Esperienza professionale
36	5.4	Buona reputazione
36	5.5	Questioni procedurali
39		Allegati
39	1	Elenco delle abbreviazioni
40	2	Cifre finanziarie
42	3	Abilitazioni fondate su leggi speciali
43	4	Elenco delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale

Prefazione

Importanza della revisione in tempi d'insicurezza economica

Il peggio sembra essere ormai passato. La persistente recessione diffusasi a livello globale si sta progressivamente allentando e le prospettive economiche appaiono generalmente migliori di quanto non fossero un anno fa. Tuttavia, molti degli impulsi che influiscono positivamente sull'economia hanno carattere temporaneo: l'effetto dei programmi congiunturali statali e la ricostituzione delle scorte da parte delle aziende sono fenomeni puntuali. Si confermerà tendenzialmente difficile finanziare investimenti d'importo cospicuo attraverso il ricorso alle banche. E presumibilmente i consumi dovranno ancora patire le ripercussioni della crescente disoccupazione. Insomma, la congiuntura rimane esposta al pericolo di ricadute.

In tempi come questi, contraddistinti dall'insicurezza economica, il ruolo delle imprese di revisione è più importante che mai. Solo se i revisori garantiscono rendiconti finanziari qualitativamente ineccepibili, gli investitori, i clienti e le autorità possono prendere decisioni importanti in maniera adeguata sulla base d'informazioni sufficienti. Molte ripercussioni della crisi economica saranno visibili solo nei bilanci di fine 2009. In molti casi, quindi, gli uffici di revisione non hanno ancora avuto modo di dare prova di sé nel contesto della crisi. Benché la Svizzera, rispetto ad altri Paesi della scena internazionale, si trovi in una situazione relativamente positiva, i revisori dovranno comunque far fronte a numerosi rischi. La valutazione d'investimenti immateriali tenendo conto delle prospettive poco chiare per il futuro, il crescente verificarsi di frodi e la valutazione circa la continuità dell'esercizio sono solo alcuni esempi degli accresciuti rischi di revisione.

A rispondere a questa sfida sono chiamati, oltre ai revisori, anche i consigli d'amministrazione, che nella loro funzione di organo superiore di gestione e sorveglianza sono investiti di una responsabilità particolarmente grande. Nel contesto attuale, essi hanno quindi tanto più interesse a che la revisione del conto annuale o del conto di gruppo, quale base decisionale d'importanza cardine, sia ineccepibile dal punto di vista qualitativo.

Ne consegue che, in fasi di difficoltà economica, anche le autorità di sorveglianza come l'Autorità federale di sorveglianza dei revisori ASR devono rispondere a esigenze maggiori. Solo adottando prassi coerenti in materia di abilitazione e verifica, l'ASR può adoperarsi affinché la qualità dei lavori di revisione sia confacente alle sfide poste da tempi difficili.

Determinare i costi di una revisione è facile. Più complesso è invece misurarne l'utilità, che, come detto, proprio in tempi di crisi è veramente imprescindibile. Nell'attuale dibattito sul nuovo diritto della revisione, oltre alle riflessioni sui costi della revisione dovrebbero quindi trovare maggiore spazio anche le considerazioni circa la sua utilità.

Prassi adottata dall'ASR in materia di abilitazione per quanto concerne le PMI

Circa il 70 per cento delle abilitazioni riguardanti persone fisiche interessa il comparto delle PMI. In relazione alle imprese di revisione, questa percentuale supera il 98 per cento.

Nel processo di valutazione delle abilitazioni vengono tenute in debita considerazione le particolarità del ramo professionale della revisione e del settore fiduciario. La normativa, ad esempio, prescrive che l'esperienza professionale richiesta sia stata acquisita prevalentemente nel campo della contabilità e della revisione dei conti (art. 4 e 5 LSR). In questo caso, la quota richiesta dall'ASR in relazione alla revisione dei conti si limita al 10 per cento, tenendo conto così del fatto che le classiche società fiduciarie, oltre a svolgere attività di revisione, operano anche in misura consistente in altri ambiti (ad es. contabilità o consulenza fiscale).

Nei casi di rigore, l'ASR può riconoscere anche un'esperienza professionale non conforme alle condizioni legali (art. 43 cpv. 6 LSR). Per volontà del legislatore, tuttavia, l'autorità di sorveglianza deve fare un uso molto limitato di questa norma specifica, altrimenti non sarebbe possibile garantire l'imposizione delle condizioni di abilitazione del nuovo diritto. A seconda delle situazioni, non occorre provare di aver acquisito esperienza professionale sotto la sorveglianza di persone qualificate oppure è ammesso compensare una lacuna in termini di esperienza professionale sotto sorveglianza con un periodo proporzionalmente più lungo di esperienza professionale senza sorveglianza. Qualora l'acquisizione dell'esperienza professionale risulti difficilmente comprovabile poiché risalente a un passato piuttosto lontano, è sufficiente renderla attenibile. Ciò presuppone però che l'acquisizione dell'esperienza professionale appaia probabile nei fatti e non sia semplicemente sostenuta.

La clausola di rigore, tuttavia, è inserita nel diritto transitorio, pertanto può essere applicata solo per un determinato periodo di tempo. Essendo già trascorsi più di due anni dall'entrata in vigore della LSR, si può partire dal presupposto che tutte le persone necessitanti un'abilitazione sulla base dell'attività svolta in precedenza abbiano presentato domanda in tal senso presso l'ASR. Terminato quindi un periodo transitorio di due anni, la clausola di rigore non trova sostanzialmente più applicazione.

Nella stragrande maggioranza dei casi, il Tribunale amministrativo federale ha avallato la prassi adottata dall'ASR in materia di abilitazione. Ciò dimostra che l'ASR ha imboccato la strada giusta.

In Svizzera, le aziende soggette a revisione hanno tuttora a disposizione un ampio ventaglio d'impresе di revisione abilitate cui rivolgersi. Nell'anno in rassegna, il numero complessivo delle abilitazioni è cresciuto di 819 unità, raggiungendo al 31 dicembre 2009 quota 10'377.

Insufficiente rispetto delle prescrizioni in materia d'indipendenza

I requisiti d'indipendenza sanciti a livello legislativo e professionale rappresentano un presupposto fondamentale indispensabile per un'attività conforme alla legge nell'ambito della revisione esterna. Se l'indipendenza risulta pregiudicata, la revisione perde sostan-

zialmente ogni valore per quanto attiene alle finalità che vi sono sottese sul piano legale e aziendale.

Nel contesto dell'elaborazione delle domande di abilitazione e del controllo delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale è emerso più volte che in alcuni casi il settore non riserva la dovuta attenzione alla problematica dell'indipendenza. L'ASR si adopera pertanto, nel quadro delle prerogative attribuitele, affinché i requisiti d'indipendenza vengano rispettati senza alcuna limitazione.

Prospettive

A settembre 2009 l'ASR ha ricevuto buone notizie dalla Commissione europea. Quest'ultima ha presentato una proposta di collaborazione nell'ambito dello scambio di carte di lavoro tra i Paesi membri dell'UE e Canada, Giappone e Svizzera (cd. Adequacy Decision). L'approvazione formale da parte della Commissione europea è prevista per il 1° trimestre 2010. La Svizzera sta quindi per tagliare un traguardo importante nel percorso verso il riconoscimento internazionale del proprio sistema di sorveglianza dei revisori. Dopo l'approvazione formale, la Commissione europea autorizzerà gli Stati dell'Unione a intavolare trattative bilaterali sulla collaborazione internazionale con la Svizzera. Già nel 2010 verranno presumibilmente sottoscritti i primi accordi bilaterali con importanti partner commerciali della Svizzera all'interno dell'Unione europea.



Per quanto concerne i rapporti con gli Stati Uniti, proseguiranno le trattative con il PCAOB volte a instaurare una collaborazione nella sorveglianza delle imprese svizzere quotate negli USA (Joint Inspections).

Una volta conclusosi l'esame definitivo delle domande di abilitazione nella prima metà del 2010, l'attività principale dell'ASR consisterà nel sorvegliare le imprese di revisione sotto sorveglianza statale. In quest'ambito, l'aggravio dei rischi dovuto al clima d'incertezza che domina la scena economica richiede un'attuazione coerente degli standard di revisione e delle norme applicabili. Il presupposto perché i diversi stakeholder del mercato svizzero dei capitali

possano prendere decisioni adeguate per l'intera sfera economica è l'affidabilità dei rendiconti finanziari esterni. L'ASR continuerà pertanto a calibrare sui rischi esistenti la propria attività di sorveglianza nei confronti delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale e a imporre i requisiti pertinenti.

Nel complesso, l'ASR può guardare con soddisfazione all'anno appena trascorso. Il merito dei buoni risultati ottenuti nel 2009 va alle persone e alle imprese sottoposte a sorveglianza, con le quali è stato possibile instaurare una proficua collaborazione, nonché ai nostri collaboratori, il cui impegno è stato ammirevole. A loro va il nostro più sentito ringraziamento.

Berna, 8 febbraio 2010



Hans Peter Walter
Presidente del Consiglio d'amministrazione



Frank-Oliver Schneider
Direttore



1 Organizzazione dell'ASR

1.1 In generale

Il compito dell'ASR consiste nel garantire che i servizi di revisione siano forniti conformemente alle prescrizioni e ai requisiti di qualità (art. 1 cpv. 2 LSR).

La struttura organizzativa dell'ASR è regolamentata, nei suoi tratti fondamentali, dalla legge (cfr. art. 28 segg. LSR). Essa si configura come un istituto di diritto pubblico con personalità giuridica propria. Ha la propria sede a Berna, ma dispone di un ulteriore ufficio a Zurigo, che funge da base per i controlli da effettuare nell'area zurighese.

Quale unità amministrativa decentrata, l'ASR è subordinata, dal punto di vista amministrativo, al Dipartimento federale di giustizia e polizia (DFGP); è tuttavia indipendente nell'esercizio della propria attività di sorveglianza e gode di autonomia organizzativa e gestionale. L'ASR sottostà del resto alla vigilanza del Consiglio federale. Riferisce annualmente a quest'ultimo e all'Assemblea federale in merito alla sua attività. Inoltre, gli atti dell'ASR sono soggetti a un controllo giudiziario indipendente da parte del Tribunale amministrativo federale e del Tribunale federale di Losanna (cfr. in proposito n. 5).

L'ASR dispone dei seguenti organi: consiglio d'amministrazione, direzione e ufficio di revisione.

1.2 Consiglio d'amministrazione

Il consiglio d'amministrazione dell'ASR è composto di cinque membri al massimo, nominati dal Consiglio federale per un mandato di quattro anni. I membri devono essere esperti in materia, ma indipendenti dal ramo professionale della revisione. Il Consiglio federale ne determina anche la presidenza e la vicepresidenza e stabilisce le indennità.

Il consiglio d'amministrazione è l'organo superiore dell'ASR. In particolar modo, compete al consiglio d'amministrazione disciplinare nel dettaglio l'organizzazione interna, nominare il direttore e sorvegliare che egli adempia i propri compiti nonché emanare disposizioni esecutive.

Attualmente il consiglio d'amministrazione dell'ASR è composto come segue:

- Hans Peter Walter (presidente), dr. h.c., prof. di diritto privato ed economico all'Università di Berna;

- Thomas Rufer (vicepresidente), economista aziendale SUP e esperto contabile diplomato;
- Eugen Haltiner, dr. oec., presidente del consiglio d'amministrazione dell'Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari FINMA;
- Alfred Stettler, prof. emer., dr. rer. pol., HEC Losanna;
- Peter R. Voser, economista aziendale SSQEA, CEO della Royal Dutch Shell.

1.3 Direzione

Fanno parte della direzione, oltre al direttore, il capo del Servizio Diritto e affari internazionali e il capo del Servizio Ammissione e gestione. Il direttore è l'organo esecutivo superiore dell'autorità di sorveglianza e adempie tutti i compiti definiti dalla legge che non incombono al consiglio d'amministrazione. Compete al consiglio d'amministrazione nominare la direzione; la nomina del direttore deve essere inoltre approvata dal Consiglio federale.

La direzione dell'ASR è composta come segue:

- Frank Schneider (direttore e responsabile del Servizio Sorveglianza), esperto contabile diplomato;
- Reto Sanwald (responsabile del Servizio Diritto e affari internazionali), dr. iur., avvocato;
- Jürg Bloesch (responsabile del Servizio Ammissione e gestione), avvocato.

1.4 Ufficio di revisione

Il Controllo federale delle finanze (CDF) assicura la revisione dell'ASR conformemente alla legge del 28 giugno 1967 sul Controllo delle finanze (LCF; RS 614.0). La revisione contabile non può essere affidata a un'impresa di revisione privata poiché ciò non sarebbe conciliabile con le esigenze d'indipendenza dell'ASR rispetto alle imprese di revisione abilitate e sottoposte a sorveglianza.

1.5 Personale

Il personale dell'ASR è composto da persone specializzate in diversi ambiti (esperti contabili, giuristi e addetti commerciali) che collaborano con un approccio interdisciplinare. Alla fine dell'anno in rassegna l'organico contava 20,8 posti a tempo pieno, suddivisi su 23 collaboratori. Altre sei persone sono impiegate presso l'ASR su base oraria (circa 2,0 posti a tempo pieno).

Nel 2009, l'organico dell'ASR ha raggiunto provvisoriamente il suo livello massimo. Una volta ultimato l'esame definitivo delle abilitazioni provvisorie, nel corso della prima metà del 2010¹, il numero dei collaboratori tornerà a calare.

1.6 Finanziamento

L'ASR finanzia le proprie attività esclusivamente attraverso gli emolumenti e le tasse di sorveglianza riscossi presso le persone e le imprese di revisione abilitate, senza attingere al gettito fiscale. L'ASR tiene una contabilità propria, separata dalle finanze federali. Tale struttura consente un'attività di sorveglianza indipendente, mirata ed efficiente in termini di costi sul ramo professionale della revisione, in piena applicazione del principio di causalità.

L'autorità di sorveglianza riscuote emolumenti per le sue decisioni, i suoi controlli e le sue prestazioni. Per coprire le spese di sorveglianza non coperte dagli emolumenti, riscuote annualmente una tassa di sorveglianza dalle imprese di revisione sotto sorveglianza statale. La tassa è riscossa sulla base delle spese intervenute nell'anno contabile e tiene conto dell'importanza economica delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale. Il Consiglio federale disciplina i particolari, segnatamente le aliquote degli emolumenti, il calcolo della tassa di sorveglianza e la sua ripartizione tra le imprese di revisione sotto sorveglianza (cfr. art. 37 segg. OSRev). Circa il 52 per cento del budget dell'ASR è finanziato attraverso le tasse di sorveglianza riscosse presso le imprese di revisione sotto sorveglianza statale².

1.7 Rapporti con altre autorità

La legge impone all'ASR di collaborare con diverse altre autorità (cfr. art. 22 segg. LSR). Degne di nota sono, in particolare, la cooperazione con l'Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari (FINMA) e quella con le borse svizzere³.

¹ Cfr. in proposito n. 2.1 e 2.11.

² Una sintesi dettagliata delle cifre finanziarie figura nell'allegato 2.

³ Cfr. in proposito n. 3.4.



Eugen Haltiner, membro del consiglio d'amministrazione

2 Abilitazione

2.1 Introduzione

L'attività dell'ASR in materia di abilitazione si è concentrata, come nell'anno precedente, sull'esame definitivo delle abilitazioni provvisorie. Entro fine 2009 è stato possibile portare a termine questo compito al 90 per cento: su circa 10'000 domande ammesse originariamente a titolo provvisorio, pressoché 9000 sono state valutate in via definitiva. Non è stato quindi possibile realizzare del tutto l'ambizioso obiettivo di giungere, entro fine 2009, a una decisione definitiva per la totalità delle domande presentate. Tale stato di cose va essenzialmente ricondotto a due ordini di problemi: da un lato, il numero delle nuove domande, circa 800, è stato ampiamente superiore alle attese, come lo scorso anno, quando le domande presentate erano state 1'250. All'esame di queste nuove domande si è dovuto necessariamente riservare la massima priorità poiché ai richiedenti, contrariamente alle persone e alle imprese in possesso di un'abilitazione provvisoria, non era consentito fornire servizi di revisione finché l'ASR non avesse emanato una decisione in merito all'abilitazione. Dall'altro lato, in numerosi casi sono emerse que-

stioni particolarmente complesse, soprattutto con riguardo alla comprova di un'esperienza professionale conseguita addietro nel tempo o all'abilitazione di richiedenti stranieri. L'ASR conta di poter emanare entro la metà del 2010 una decisione definitiva per tutte le domande ammesse in via provvisoria.

Nel periodo in rassegna, una volta condotti i debiti controlli, altre quattro imprese sono state abilitate in via definitiva a esercitare la funzione d'impresa di revisione sotto sorveglianza statale (cfr. in proposito n. 3). In questa categoria, pertanto, a fine 2009, sei imprese disponevano di un'abilitazione definitiva e 22 di un'abilitazione provvisoria. Nove imprese di revisione che originariamente erano state abilitate a titolo provvisorio a esercitare la funzione d'impresa di revisione sotto sorveglianza statale hanno deciso di cambiare tipo di abilitazione e sono state abilitate in qualità di perito revisore.

2.2 Statistiche

Genere di abilitazione	Revisore	Perito revisore	Totale al 31/12/2009	Totale al 31/12/2008
Persone fisiche	189	438	627	2 612
Ditte individuali	48	58	106	484
Imprese di revisione	180	499	679	2 078
Imprese di revisione sotto sorveglianza statale	0	22	22	35
Totale abilitazioni provvisorie	417	1 017	1 434	5 209
Persone fisiche	1 742	4 615	6 357	3 842
Ditte individuali	293	377	670	189
Imprese di revisione	566	1 344	1 910	316
Imprese di revisione sotto sorveglianza statale	0	6	6	2
Totale abilitazioni definitive	2 601	6 342	8 943	4 349
Totale abilitazioni	3 018	7 359	10 377	9 558

2.3 Procedura di abilitazione

Nel 2009 il fulcro dell'attività è consistito nella valutazione definitiva delle domande di abilitazione ammesse in via provvisoria nel 2007 e nel 2008. Inizialmente ci si è concentrati sull'esame dei casi più chiari, poi, in misura sempre maggiore, sono stati sottoposti a controlli definitivi i fascicoli più complessi. Un esempio di quest'ultima fattispecie è rappresentato dai casi di persone con titolo di studio estero: innanzitutto va verificata l'equipollenza del titolo conseguito all'estero con un ciclo di formazione svizzero riconosciuto. A tale scopo occorre compilare e inviare all'ASR un modulo messo a disposizione sul sito, in cui si descrive nel dettaglio la formazione svolta. Successivamente il richiedente deve dare prova di disporre delle conoscenze necessarie del diritto svizzero (dal 1° gennaio 2008 l'unica modalità prevista per ottemperare a quest'obbligo è la frequenza di un opportuno ciclo di corsi⁴ in materia). Inoltre, perché sia possibile rilasciare l'abilitazione, deve essere soddisfatta la condizione della reciprocità tra la Svizzera e lo Stato di provenienza del richiedente. Quest'ultimo aspetto può rappresentare un impedimento in particolare per chi ha conseguito titoli in Paesi extraeuropei (cfr. in proposito le condizioni sancite nell'art. 4 cpv. 2 lett. d LSR). L'esame di simili fascicoli comporta un surplus di tempo, in particolare quando è necessario richiedere informazioni aggiuntive all'estero su un determinato ciclo di formazione oppure chiarire la questione della reciprocità.

È stato poi sottoposto a esame definitivo un numero crescente di fascicoli concernenti soggetti privi di esperienza professionale sotto sorveglianza che si sono appellati alla clausola di rigore (cfr. art. 43 cpv. 6 LSR e art. 50 OSRev). In diverse circostanze si è rivelato difficile apportare la prova di un'esperienza professionale conseguita molto tempo addietro. L'ASR ha mantenuto fede alla propria linea pragmatica, ammettendo quali elementi probativi fondamentalmente tutti i documenti atti a dimostrare l'attività rivendicata. Qualora l'acquisizione dell'esperienza professionale (sotto sorveglianza) risulti difficilmente comprovabile poiché risalente a un passato piuttosto lontano, è pertanto sufficiente apportare argomentazioni oggettive che attestino la verosimiglianza di tale stato di cose.

Numerose risorse sono state inoltre assorbite dal trattamento di domande presentate con un certo ritardo. Il conto annuale relativo all'esercizio 2007 era l'ultimo per cui fosse ammessa la revisione da parte

di un soggetto privo di abilitazione; a partire dal conto annuale 2008 l'abilitazione diventava un requisito obbligatorio per poter effettuare la revisione. A quanto pare, un numero sorprendentemente elevato di revisori ha preso coscienza di questo stato di cose alla vigilia dell'assemblea generale delle imprese per cui effettuava la revisione. Tale situazione ha fatto sì che nel 2009 venissero presentate in media ancora all'incirca 70 domande di abilitazione al mese, che per di più, in parecchi casi, hanno dovuto essere evase con la massima urgenza. Si sono quindi moltiplicate le richieste per accedere alla procedura accelerata a pagamento (cfr. art. 40 OSRev).

Nel periodo in rassegna l'ASR ha concesso ogni settimana circa 100 abilitazioni definitive. In tale cifra rientrano sia le abilitazioni provvisorie tramutate in definitive che le abilitazioni rilasciate in seguito alla valutazione di nuove domande.

2.4 Spirare del regime transitorio

Il 31 agosto 2009 sono scadute due importanti disposizioni del diritto in materia di revisione, che hanno agevolato il passaggio al nuovo ordinamento. La prima concerne l'acquisizione di esperienza professionale sotto sorveglianza: l'esperienza pratica accumulata nei due anni successivi all'entrata in vigore della LSR (1° settembre 2007) poteva essere computata quale esperienza professionale sotto sorveglianza anche se non necessariamente acquisita sotto la sorveglianza di un esperto abilitato. Nel caso dei periti revisori, perché l'esperienza professionale venisse riconosciuta era sufficiente che fosse stata acquisita sotto la sorveglianza di persone che adempivano le condizioni definite nell'ordinanza del 15 giugno 1992 (diritto previgente) sui requisiti professionali dei revisori particolarmente qualificati (cfr. art. 43 cpv. 4 LSR). L'adempimento delle condizioni definite nell'ordinanza del diritto previgente non va confuso con l'iscrizione nel registro di commercio come revisore particolarmente qualificato. Tale iscrizione, infatti, si basava unicamente su un'autodichiarazione e sul deposito della documentazione attestante il possesso dei requisiti, pertanto in linea di principio non ha forza probatoria.

⁴ Corsi di questo genere sono proposti da Educaris SA. Ulteriori informazioni sono disponibili sul sito www.educaris.ch.

Per quanto riguardava invece l'abilitazione a esercitare la funzione di revisore, era sufficiente che l'esperienza professionale fosse stata acquisita sotto la sorveglianza di persone che adempivano le condizioni in materia di formazione secondo l'articolo 4 capoverso 2 LSR (cfr. art. 43 cpv. 5 LSR).

Dal 1° settembre 2009 l'esperienza professionale può essere acquisita solo sotto la sorveglianza di persone che dispongono a propria volta dell'abilitazione a svolgere la funzione di perito revisore o di revisore o di esperti stranieri con qualifica paragonabile.

La seconda disposizione non più in vigore riguarda la cosiddetta clausola di rigore, che non trova più applicazione per le domande presentate a partire dal 1° settembre 2009. Ai sensi dell'articolo 43 capoverso 6 LSR, nei casi di rigore l'autorità di sorveglianza può riconoscere anche un'esperienza professionale non conforme alle condizioni legali, se è provato che i servizi di revisione sono forniti in maniera ineccepibile sulla scorta di un'esperienza pratica pluriennale. Con tale norma il legislatore ha accordato all'ASR l'autorità necessaria a evitare che in singoli casi si verificassero situazioni incresciose legate alla stretta applicazione della nuova legge. Trascorsi due anni (e oltre) dall'entrata in vigore del nuovo diritto in materia di revisione, si può sostanzialmente affermare che non sussista più alcun caso di rigore: se una persona ha potuto svolgere per due anni la propria attività senza abilitazione e non ha nemmeno presentato la domanda per ottenerla, si può dare per assodato che non ne abbia bisogno, e di conseguenza vengono a mancare i presupposti per un caso di rigore.

Pertanto, a partire dal 1° settembre 2009, l'abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore e revisore è concessa esclusivamente in presenza dei «regolari» requisiti legali (art. 4 e 5 LSR).

2.5 Obblighi di notifica e comunicazione

Per le persone e le imprese di revisione abilitate, la legge prevede tre obblighi di notifica:

- Tutte le persone e le imprese di revisione abilitate sono tenute a comunicare all'ASR qualsiasi cambiamento dei fatti iscritti nel registro dei revisori (art. 15 cpv. 3 LSR). Tra di essi rientrano tutti i dati trasmessi all'ASR contestualmente alla domanda di abilitazione. Il più importante caso di applicazione è rappresentato dal cambiamento di datore di lavoro, che richiede l'adeguamento o la cancellazione del collegamento elettronico nell'iscrizione personale nel registro. Sono interessati dall'obbligo di notifica anche i dati concernenti la reperibilità di una persona o di un'impresa. In quest'ottica vanno quindi comunicati senza indugio in particolare i cambiamenti d'indirizzo e quelli relativi alla posta elettronica. L'ASR comunica con le persone e le imprese abilitate principalmente tramite e-mail: aggiornare l'ASR su qualsiasi variazione al proprio indirizzo di posta elettronica è quindi il modo migliore per essere certi di ricevere tutte le comunicazioni importanti che ci riguardano.
- Inoltre, dal momento della presentazione della domanda, le persone e le imprese di revisione sono tenute a comunicare immediatamente all'autorità di sorveglianza ogni fatto rilevante ai fini dell'esame delle condizioni di abilitazione (art. 13 cpv. 1 OSRev). Rientrano in particolar modo in questa categoria i procedimenti legali contro una persona o un'impresa di revisione passati in giudicato oppure l'emissione di atti di carenza beni.
- Le imprese di revisione sotto sorveglianza statale sono soggette a un obbligo di notifica più ampio. Esse devono notificare anche tutti i procedimenti giudiziari o penali amministrativi pendenti e informare senza indugio l'ASR, in forma scritta, in merito a fatti importanti concernenti la sorveglianza (art. 14 cpv. 2 LSR). Rientrano in questa casistica, ad esempio, l'assunzione di un mandato quale ufficio di revisione di una società con azioni quotate in borsa o la sostituzione di un capo revisore in un mandato di questa natura.

Fondamentalmente i fatti di cui sopra vanno comunicati all'ASR entro dieci giorni lavorativi. Poiché le violazioni dei summenzionati obblighi sono passibili di pena, in caso di dubbio è consigliabile rivolgersi tempestivamente all'ASR per appurare se una determinata situazione rientri tra i fatti con obbligo di notifica.

2.6 Sistema modulare

Le abilitazioni rilasciate dall'ASR autorizzano a fornire servizi di revisione secondo le disposizioni federali applicabili, fatti salvi i casi in cui l'abilitazione viene concessa sulla base di leggi speciali derogatorie (cfr. art. 1 cpv. 3 LSR). Sono prescritte simili abilitazioni nei settori in cui la sorveglianza sull'attività o i requisiti di abilitazione degli uffici di revisione è affidata a un'autorità specializzata (ad es. l'Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari FINMA). Tali autorità istituite da una legge speciale si basano sull'abilitazione di base dell'ASR ed esigono unicamente l'adempimento di condizioni di abilitazione speciali supplementari (cd. «moduli»). È così possibile evitare doppiioni e ridurre l'onere sia per i richiedenti che per le autorità di sorveglianza coinvolte (cfr. art. 22 LSR, art. 21 OSRev).

L'allegato 3 mostra una panoramica dei settori in cui sono richieste abilitazioni fondate su una legge speciale. Con l'entrata in vigore dell'ordinanza sui dati ASR⁵ il 1° gennaio 2009 sono stati creati i presupposti per l'accesso elettronico ai dati di base dell'ASR. Le autorità istituite da una legge speciale risultano così agevolate nel consultare su richiesta i dati e i documenti che un richiedente ha già trasmesso all'ASR contestualmente all'abilitazione di base.

È stato sostanzialmente raggiunto l'obiettivo di concludere entro il 1° settembre 2009, come stabilito dal Consiglio federale, il processo di armonizzazione delle abilitazioni fondate su leggi speciali con l'abilitazione di base dell'ASR (cfr. art. 52 cpv. 3 OSRev).

2.7 Registro

L'ASR tiene un registro elettronico di tutte le persone e imprese di revisione abilitate, consultabile gratuitamente sul suo sito Internet. Solo chi figura in questo registro dei revisori è autorizzato a fornire servizi di revisione prescritti per legge. Non è consentita una nuova iscrizione di un ufficio di revisione nel registro di commercio in assenza di un'abilitazione dell'ASR. Capita tuttavia che un'impresa sia stata iscritta nel registro di commercio in qualità di ufficio di revisione prima dell'entrata in vigore del nuovo diritto e, malgrado non disponga di un'abilitazione, vi figuri ancora come organo di revisione.

L'ASR si ripropone, nel 2010, d'individuare queste imprese effettuando, in collaborazione con l'Ufficio federale del registro di commercio (UFRC), un confronto tra il registro dei revisori e il registro di commercio. Tale operazione consente, da un lato, di stabilire se dopo il 1° gennaio 2008 siano stati forniti, in maniera illecita, servizi di revisione in assenza di un'opportuna abilitazione (cfr. in proposito n. 2.8), dall'altro di garantire che (in futuro) tutte le imprese iscritte nel registro di commercio in qualità di ufficio di revisione dispongano dell'abilitazione prescritta dalla legge.

Originariamente l'ASR aveva programmato il confronto dei registri già per il 2009. Gli uffici del registro di commercio, tuttavia, erano oberati di lavoro a causa dell'elevato numero di notifiche concernenti la rinuncia all'ufficio di revisione (cd. «opting out»). In conseguenza di ciò, a fine 2009 erano ancora numerose le società ad aver iscritto nel registro di commercio un ufficio di revisione (spesso privo di abilitazione) malgrado avessero optato per la rinuncia alla revisione. Inoltre, il confronto dei registri risulta difficoltoso anche a causa dei differenti criteri adottati a livello cantonale per la tenuta dei dati.

Nell'anno in rassegna, il registro dei revisori ha subito lievi adeguamenti ed è stato reso più trasparente. Una novità consiste nel fatto che il registro terrà traccia di tutti i tipi di abilitazione rilasciati nel tempo a un determinato soggetto. Se, ad esempio, una persona ha ottenuto inizialmente l'abilitazione a esercitare la funzione di revisore e dopo un certo tempo è stata abilitata quale perito revisore, l'iscrizione in qualità di revisore abilitato viene cassata e nel registro viene pubblicata la nuova abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore (provvista della data di rilascio). Chi consulta il registro può quindi vedere i tipi di abilitazione rilasciati nel tempo a una determinata persona o impresa, con l'esatta indicazione del lasso di tempo relativo a ciascuna.

⁵ Ordinanza del 14 novembre 2008 dell'Autorità federale di sorveglianza dei revisori concernente l'accesso ai dati non accessibili al pubblico (Ordinanza sui dati ASR, OD-ASR; RS 221.302.32).

2.8 Revisione senza abilitazione

Dal 1° settembre 2007, data di entrata in vigore della LSR, risp. dal 1° gennaio 2008, con l'entrata in vigore della revisione del Codice delle obbligazioni, è indispensabile disporre di un'abilitazione per fornire servizi di revisione prescritti per legge (cfr. in proposito la definizione all'art. 2 lett. a LSR). Fornire servizi di revisione senza esservi abilitati rappresenta un delitto punito con la detenzione o con la multa fino a 1'000'000 franchi. Il perseguimento penale incombe ai Cantoni (cfr. art. 40 LSR).

L'ASR riceve continuamente segnalazioni riguardo a persone o imprese che fornirebbero servizi di revisione benché prive della necessaria abilitazione. Tali comunicazioni provengono in parte da privati, in parte anche da altre autorità (ad es. le autorità di vigilanza sulle fondazioni). D'altronde, l'ASR si imbatte anche direttamente in situazioni di questo tipo nello svolgimento della propria attività di sorveglianza e abilitazione.

Qualora sussista il sospetto che siano stati forniti servizi di revisione in assenza della necessaria abilitazione, l'ASR chiede alle persone e alle imprese coinvolte di prendere posizione in merito. Se il sospetto risulta confermato, il colpevole viene denunciato alle autorità cantonali di perseguimento penale competenti (art. 24 cpv. 3 LSR). La fornitura di servizi di revisione in assenza di abilitazione è inoltre un elemento che l'ASR tiene in considerazione nel verificare che sia soddisfatto il requisito della garanzia di un'attività ineccepibile, e che può determinare il rifiuto della domanda (qualora sia in sospeso o venga inoltrata posteriormente).

Una revisione effettuata in assenza di abilitazione o con un'abilitazione non consona (ad es. effettuazione di una revisione ordinaria da parte di un soggetto abilitato a esercitare la funzione di revisore) presenta tuttavia ripercussioni che vanno oltre la sfera amministrativa e penale. In tal caso, infatti, la revisione e l'approvazione del conto annuale in questione sono nulle dal punto di vista del diritto civile (cfr. art. 731 cpv. 3 CO). La revisione va ripetuta a cura di un ufficio di revisione dotato di un'adeguata abilitazione, e il conto annuale approvato in forma giuridicamente valida. La responsabilità per aver affidato la revisione del conto annuale a un organo privo della necessaria abilitazione ricade sui membri del consiglio d'amministrazione e sugli uffici di revisione, sia che abbiano agito intenzionalmente che per negligenza.

2.9 Violazione del requisito dell'indipendenza

L'ufficio di revisione deve essere indipendente e deve formare il suo giudizio di verifica in maniera obiettiva. L'indipendenza non deve essere compromessa né di fatto né in apparenza (art. 728 e art. 729 CO).

L'aspetto dell'indipendenza non si giudica esclusivamente in funzione dell'atteggiamento interiore e della forza di carattere dei revisori, ovvero della loro effettiva capacità di condurre le verifiche mettendo in atto tutte le misure necessarie senza riguardo per i propri interessi personali. L'indipendenza può infatti risultare compromessa anche nel momento in cui non appare più garantita agli occhi di terzi. In questo senso, non si tratta quindi solo di evitare le situazioni di manifesta subordinazione del revisore alle istruzioni impartite dall'azienda soggetta a revisione, ma anche condizioni di dipendenza più sottili, di natura economica, gerarchica o di altro genere. Sono pertanto incompatibili con l'indipendenza, oltre ai vincoli contrattuali formali, le relazioni d'affari che generano un'interdipendenza economica, anche se non giuridica, con un'impresa sottoposta a revisione, tali per cui l'ufficio di revisione potrebbe andare incontro a conflitti d'interesse nell'esercizio dei suoi compiti di verifica.

L'indipendenza secondo l'apparenza esteriore è di primaria importanza per i terzi in relazione all'obiettivo dell'affidabilità del rendiconto e della revisione. La revisione di un conto impeccabile effettuata da un ufficio di revisione soggettivamente imparziale è insignificante per i terzi se verso l'esterno la credibilità della revisione è compromessa da circostanze che inducono a dubitare dell'indipendenza dell'ufficio di revisione. Per valutare se vi sia l'apparenza di una carente indipendenza, occorre basarsi sull'apprezzamento delle circostanze da parte di un osservatore medio, sulla scorta dell'esperienza generale di vita (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, FF 2004 3591).

Per la loro natura stessa, le disposizioni di legge in materia d'indipendenza perseguono i medesimi obiettivi per la revisione ordinaria e la revisione limitata. Le prescrizioni vigenti per la revisione ordinaria hanno quindi pertinenza anche per la valutazione dell'indipendenza nel quadro di una revisione limitata e fungono da parametri di riferimento (FF 2004 3598).

La questione dell'indipendenza salvaguardata anche «in apparenza» non rappresenta una novità; dalla dottrina e dalla giurisprudenza emerge in modo incontestabile che questo principio è attestato sin dall'ultima revisione radicale del diritto della società anonima risalente al 1991 (cfr. Messaggio sulla revisione del diritto della società anonima del 23 febbraio 1983, FF 1983 II 817).

Nella prassi, l'ASR si imbatte costantemente in situazioni in cui vengono violate le disposizioni sull'indipendenza. Il seguente elenco, che non ha pretese di esaustività, presenta i casi d'inconciliabilità che, in base all'esperienza dell'ASR, si verificano con maggiore frequenza.

- A fa parte del consiglio d'amministrazione della società X, Y e Z. Con la propria società V, A è iscritto nel registro di commercio quale ufficio di revisione di X, Y e Z.
- A lavora (in base a un contratto di lavoro o su mandato specifico) per la società X. Il titolare della società X è B. Ai fini dell'abilitazione presso l'ASR, A fa valere l'esperienza professionale acquisita sotto la sorveglianza di B. Allo stesso tempo, A è iscritto nel registro di commercio in qualità di ufficio di revisione della società X (e di eventuali altre società in cui B esercita una funzione decisionale o in cui vanta una partecipazione).
- A, B e C lavorano insieme nella società X (si tratta della loro attività principale). A riveste inoltre a titolo accessorio la carica di membro del consiglio d'amministrazione presso diverse altre società, esercita un'ulteriore funzione decisionale oppure detiene una partecipazione determinante (e diretta) in dette società. La verifica delle società summenzionate viene svolta da B e C, attraverso la società Y, con la quale A non intrattiene «ufficialmente» alcun legame. Le società X e Y tuttavia hanno sede al medesimo indirizzo e il numero telefonico è lo stesso.
- Verifica di società in cui dei parenti esercitano funzioni decisionali oppure detengono partecipazioni determinanti. Casi verificatisi: moglie, genitori, fratello, cugino.
- Verifica vicendevole: la situazione per cui la revisione dell'impresa A è affidata all'impresa B e viceversa determina con facilità l'insorgere di conflitti d'interesse ed è in particolar modo suscettibile d'influenzare l'attività di revisione ingenerando at-

teggiamenti di riguardo reciproco del tutto privi di oggettività. Sussiste quindi, per lo meno in apparenza, il pericolo che le due imprese non adempiano con la necessaria imparzialità ai propri compiti di ufficio di revisione (DTF 123 III pag. 31 segg.). Pertanto la verifica vicendevole non è ammessa.

L'ASR è tenuta per legge a controllare che le condizioni di abilitazione risultino soddisfatte in permanenza. Per essere abilitate, le persone fisiche devono soddisfare tre requisiti, vale a dire una formazione riconosciuta, un'esperienza professionale di durata più o meno lunga a seconda della formazione posseduta e una buona reputazione (cfr. art. 4 e 5 LSR).

Mentre le prime due condizioni sono definite con chiarezza nella legge e nell'ordinanza, e, una volta acquisite, lo sono per sempre, il requisito della buona reputazione e/o la «garanzia di un'attività di controllo ineccepibile» (cfr. in proposito la concretizzazione fornita dal Consiglio federale nell'art. 4 OSRev) sono un concetto giuridico vago, soggetto a evoluzione. Compete all'ASR, quale autorità incaricata dell'applicazione del diritto, sviluppare una prassi al riguardo, sottoposta in una fase successiva al controllo indipendente da parte dei tribunali competenti.

Con sentenza del 16 luglio 2008, passata in giudicato, il Tribunale amministrativo federale ha decretato che la buona reputazione e/o la garanzia di un'attività di controllo ineccepibile da parte del revisore presuppongono competenza professionale e una condotta corretta nelle relazioni d'affari. Rientrano in particolare in quest'ambito anche il rispetto dell'ordinamento giuridico e del diritto in materia di revisione. Quest'ultimo comprende, tra le altre cose, le disposizioni relative all'indipendenza del revisore, condizione imprescindibile per la credibilità della revisione. Qualora l'ASR, durante l'esame di una domanda di abilitazione, riscontri indizi di una possibile violazione del diritto in materia di revisione da parte del richiedente, è tenuta a chiarire la situazione e a controllare se la persona in questione fornisca tuttora la garanzia di un'attività di controllo ineccepibile⁶.

A seconda delle circostanze, l'ASR ammonisce la persona per iscritto, non concede l'abilitazione oppure la revoca a tempo determinato o indeterminato (art. 17 cpv. 1 LSR).

⁶ Cfr. anche le argomentazioni del Consiglio federale in risposta alla domanda 09.5398 «Legge sui revisori e autorità di sorveglianza dei revisori» del Consigliere nazionale signor Dunant (UDC/BL) del 22 settembre 2009.

2.10 Assicurazione della qualità

L'esistenza di un sistema interno di assicurazione della qualità (SQ) è una condizione di abilitazione per tutte le imprese di revisione registrate. I contenuti di un SQ sono definiti in diversi standard professionali (ISQC 1, ISA 220, SR 220 ecc.)⁷, tuttavia tali standard non forniscono istruzioni concrete per il suo allestimento. La struttura di un SQ dipende da diversi fattori, quali le dimensioni dell'impresa, la complessità dei mandati, i rischi esistenti, la formazione/il perfezionamento e l'esperienza dei collaboratori che forniscono servizi di revisione, ma anche gli eventuali problemi sul piano della qualità verificatisi in passato. In quest'ambito, le disposizioni normative e gli standard professionali non possono sostituire la responsabilità imprenditoriale, ma solo delimitare in una certa misura la sfera d'intervento.

Se, nel quadro dell'autodisciplina, l'assicurazione esterna della qualità viene svolta da un altro soggetto appartenente alla categoria professionale, si parla di «peer review». A differenza dei Paesi confinanti, in Svizzera non sussiste ancora un simile SQ esterno che coinvolga tutte le imprese di revisione registrate.

Un sistema di «peer review» è previsto oggi in Svizzera unicamente per le imprese di revisione in cui soltanto una persona dispone della necessaria abilitazione. L'introduzione di tale sistema era originariamente programmata per il 1° settembre 2010. Poiché, tuttavia, nella fase di allestimento sono emersi diversi interrogativi che richiedono chiarimenti approfonditi e potrebbero comportare modifiche di legge (ad es. art. 730 b CO), il Consiglio federale ha recentemente prolungato di tre anni il termine per l'affiliazione a un SQ esterno, ora fissato al 31 agosto 2013. Saranno le associazioni professionali, in collaborazione con l'ASR, a elaborare nel dettaglio l'organizzazione concreta di tale sistema. Una possibile soluzione, da vagliare attentamente, per risolvere in modo soddisfacente il problema dell'indipendenza dei «peer» e contrastare l'apparenza di «autoverifica» insita in un simile sistema potrebbe consistere nell'affidare a un'organizzazione indipendente dalla categoria professionale la designazione del peer che effettuerà il controllo di qualità. Restano poi aperte molte altre questioni, ad esempio la modalità di retribuzione o la procedura da seguire nel caso il peer riscontri lacune qualitative.

Da valutare è anche l'ipotesi di coinvolgere nel sistema di «peer review» tutte le imprese di revisione che effettuano revisioni ordinarie. In tal modo, le imprese che forniscono servizi di revisione limitata risulterebbero completamente sgravate dall'onere di una «peer review».

In linea di principio, è nell'interesse delle associazioni professionali mettere a disposizione dei propri membri, nel quadro dell'autodisciplina, un sistema di controllo esterno finalizzato all'assicurazione della qualità. Anche l'associazione professionale internazionale International Federation of Accountants (IFAC) emana raccomandazioni in merito. In ogni modo, il sistema di «peer review» dovrebbe costituire un vantaggio per le stesse imprese di revisione, poiché una valutazione esterna può contribuire a migliorare la qualità dei servizi di revisione erogati e quindi a ridurre i rischi di revisione. Già oggi, alcune imprese di revisione sottopongono volontariamente il proprio SQ a un controllo esterno.

Poiché attualmente non esiste un SQ esterno di portata generalizzata, o meglio esso trova applicazione unicamente presso le imprese di revisione sotto sorveglianza statale (attualmente 28), l'assicurazione interna della qualità assume un'importanza ancora maggiore.

Il controllo del SQ delle imprese di revisione ha luogo, inizialmente, nel quadro della prima abilitazione. In una seconda fase viene effettuato un controllo approfondito contestuale al rinnovo dell'abilitazione. Costituiscono eccezione le imprese di revisione sotto sorveglianza statale, il cui SQ è sottoposto a controllo in situ con cadenza almeno triennale. Una seconda eccezione è rappresentata dalle imprese di revisione in cui una sola persona è dotata della necessaria abilitazione: attualmente tali imprese sono esentate dall'obbligo di gestire un SQ completo.

Nel quadro della prima abilitazione di un'impresa di revisione e/o all'atto dell'esame definitivo dell'abilitazione provvisoria, l'ASR provvede al controllo del SQ attraverso la compilazione di un questionario. I questionari vengono controllati per verificare, da un lato, il ricorso al corretto standard professionale, dall'altro, la plausibilità, a livello generale, dei dati indicati. I requisiti imposti per il SQ d'impresa che

⁷ Cfr. in proposito l'articolo di Frank Schneider, «Qualitätssicherung in KMU-Unternehmen» (Assicurazione della qualità nelle piccole e medie imprese), in: TREX – L'esperto fiduciario 05/2009.

forniscono servizi di revisione ordinaria hanno generalmente una portata più vasta, poiché questa tipologia di revisione è più complessa e richiede standard più elevati in materia di formazione ed esperienza professionale rispetto alla revisione limitata. Nel verificare i questionari, l'ASR tiene conto di tali circostanze e sottopone pertanto a controlli approfonditi i dati forniti dalle imprese che effettuano revisioni ordinarie. La semplice compilazione di un questionario, tuttavia, non consente all'ASR un controllo completo circa l'adeguatezza e l'efficacia del SQ. Un controllo in situ (ad es. delle carte di lavoro) sarebbe decisamente più funzionale alla verifica dell'efficacia, ma non è previsto dalla legge. In ogni modo, l'ASR è in grado di valutare alcuni aspetti rilevanti del SQ anche senza effettuare controlli in situ.

Ai sensi delle disposizioni di legge (art. 3 cpv. 2 LSR), l'abilitazione delle imprese di revisione va rinnovata ogni cinque anni. Il termine dei cinque anni decorre dalla concessione dell'abilitazione definitiva. Se, ad esempio, un'impresa di revisione ha ottenuto a dicembre 2007 l'abilitazione provvisoria e a luglio 2009 l'abilitazione definitiva, il rinnovo dovrà avere luogo nel luglio 2014. L'ASR prevede di sottoporre l'assicurazione della qualità a un controllo **approfondito** contestualmente al rinnovo dell'abilitazione. In funzione della qualità dei dati già forniti nel questionario, l'ASR si concentrerà in modo particolare sugli aspetti dell'indipendenza, del perfezionamento e dei controlli a posteriori interni all'azienda. Per quanto concerne il perfe-

zionamento, ad esempio, potrà essere richiesta la presentazione di elementi probativi che attestino la frequenza dei necessari corsi nell'ambito della revisione e del rendiconto. Diamo atto alle associazioni professionali di aver moltiplicato il proprio impegno sul fronte del perfezionamento. Poiché, tuttavia, l'appartenenza a simili associazioni non è un criterio ai fini dell'abilitazione, l'ASR sarà comunque costretta a effettuare personalmente controlli al riguardo. In relazione ai controlli a posteriori interni all'azienda, si prevede di richiedere a campione l'inoltro dei rapporti interni con i risultati dei suddetti controlli e le misure correttive definite.

2.11 Prospettive

Nell'anno appena iniziato verrà valutata in via definitiva la totalità delle restanti domande ammesse a titolo provvisorio. L'ASR conta di concludere l'elaborazione di tutte le domande entro la metà del 2010. In singoli casi non si escludono però ritardi dovuti a ragioni di svariata natura.

Dalle considerazioni di cui sopra vanno escluse le domande d'impresa di revisione sotto sorveglianza statale per ora ammesse in via provvisoria: in questo caso l'abilitazione definitiva può essere concessa solo dopo una prima ispezione (controllo) da parte dell'ASR, qualora risultino soddisfatti i requisiti formali e qualitativi. L'ASR sottopone le imprese di revisione sotto sorveglianza statale a un controllo ap-



Alfred Stettler, membro del consiglio d'amministrazione

2.12 Rinnovo delle abilitazioni per le imprese di revisione a partire dal 2013

profondito almeno ogni tre anni (art. 16 cpv. 1 LSR). Nel corso del 2010 verranno pertanto sottoposte a una prima ispezione tutte le imprese di revisione sotto sorveglianza statale in possesso di un'abilitazione provvisoria che finora non sono state oggetto di controlli. Va da sé che un controllo di questo tipo richiede un certo lasso di tempo. Non tutte le imprese di revisione sottoposte all'ispezione potranno ottenere l'abilitazione entro fine 2010. Per alcune di esse, la decisione definitiva in merito all'abilitazione sarà emanata solo nel 2011.

Nell'intervallo intercorrente tra l'esame definitivo delle abilitazioni provvisorie e i primi rinnovi delle domande relative alle imprese di revisione (cfr. n. 2.12), l'attività dell'ASR in materia di abilitazioni assumerà un nuovo orientamento: l'autorità sarà infatti chiamata a sorvegliare che le condizioni di abilitazione risultino soddisfatte in permanenza. Ciò riguarda in primo luogo le imprese di revisione, che devono garantire il costante adempimento dei requisiti di cui all'articolo 6 capoverso 1 LSR anche in presenza di turnover del personale.

Anche le persone fisiche, però, cui fondamentalmente viene concessa un'abilitazione a tempo indeterminato, non vanno esenti dal mutare delle condizioni di abilitazione, nella fattispecie per quanto concerne la garanzia di un'attività di controllo ineccepibile. Tuttavia, ai sensi di legge, sono sottoposte a una vera e propria sorveglianza solo le imprese di revisione sotto sorveglianza statale. L'ASR pertanto non adotterà un approccio attivo, ma si limiterà a un ruolo di osservazione, verificando il rispetto delle condizioni di abilitazione solo in presenza d'indicazioni o dubbi che facciano supporre il contrario.

Nel complesso, l'ASR necessiterà di un organico ridotto per adempiere ai compiti suddetti. Si prevede pertanto di ridurre il numero dei collaboratori in forza al Servizio Ammissione e gestione.

Una volta ultimato l'esame definitivo delle abilitazioni provvisorie entro la metà del 2010, il carico di lavoro gravante sul Servizio Ammissione e gestione si ridurrà sensibilmente. Vi sarà certo un costante afflusso di nuove domande di abilitazione, ma il vero e proprio diluvio legato al passaggio al nuovo sistema dovrebbe ormai essersi concluso.

Diversamente dalle persone fisiche, le imprese di revisione non sono abilitate a tempo indeterminato, bensì per un periodo di cinque anni (art. 3 cpv. 2 LSR). Per tale ragione, a partire dal 2013 si prevede un nuovo, sensibile incremento delle attività di controllo relative alle abilitazioni, appunto in concomitanza con le pratiche di rinnovo.

Se si considera il fatto che i dati sono già a disposizione e che le condizioni di abilitazione devono essere soddisfatte in permanenza, l'onere legato all'esame per il rinnovo dell'abilitazione delle circa 3300 imprese interessate dovrebbe comunque mantenersi entro limiti accettabili. L'ASR informerà per tempo le imprese sull'imminente scadenza dell'abilitazione in loro possesso e, quando sarà il momento, darà opportune indicazioni sulle modalità per il rinnovo.

A partire dal 2013, con il rinnovo delle abilitazioni, determinati aspetti verranno sottoposti a una verifica approfondita. In particolare, si controllerà l'effettivo adempimento della condizione secondo cui almeno un quinto delle persone che partecipano alla fornitura di servizi di revisione deve disporre dell'abilitazione corrispondente (cfr. art. 6 cpv. 1 lett. b LSR). L'ASR adotterà misure ad hoc per verificare il rispetto di questo quorum minimo. Pertanto, è possibile che l'ASR richieda anche i conteggi relativi a singoli mandati e li esami per stabilire se siano state rispettate le disposizioni di legge.

Infine, nel contesto del rinnovo, anche l'assicurazione della qualità all'interno dell'impresa (cfr. n. 2.10) verrà sottoposta a verifiche più approfondite rispetto a quelle condotte all'atto della prima abilitazione.

3 Sorveglianza

3.1 Introduzione

Secondo i dati relativi alla congiuntura forniti dalla Segreteria di Stato dell'economia SECO a dicembre 2009, si prospetta lo scenario di una ripresa economica su scala mondiale. La fase più aspra della recessione sembra essere ormai superata. Ciò nondimeno, le prospettive congiunturali internazionali per il 2010 e probabilmente anche per gli anni seguenti non sono affatto prive di ombre. Gli impulsi attualmente determinanti hanno prevalentemente un carattere temporaneo – in particolare i programmi congiunturali statali, ma anche l'inversione del ciclo di formazione delle scorte – e diminuiranno di nuovo immancabilmente nel corso dell'anno appena iniziato. In un simile contesto economico, contraddistinto dall'insicurezza, i rendiconti finanziari esterni sottoposti a revisione rappresentano tuttora un fattore d'importanza fondamentale per la fiducia nei mercati dei capitali. Il presupposto perché gli stakeholder possano prendere decisioni adeguate è proprio l'affidabilità dei rendiconti finanziari esterni.

Sullo sfondo dell'attuale situazione economica, i revisori saranno chiamati ad affrontare anche in futuro compiti difficili e rischi di revisione accresciuti. Le conseguenze della crisi economica si rifletteranno nei conti annuali e nei conti di gruppo relativi al 2009, che verranno sottoposti a revisione nel 2010. Da un lato, i problemi posti da attivi di difficile valutazione (ad es. strumenti finanziari illiquidi, investimenti immateriali), dall'altro la necessità di valutare in ottica globale le potenzialità di un'impresa a livello di continuità dell'esercizio: i revisori devono far fronte a queste sfide sulla base di prospettive future quanto mai incerte. Anche i rischi legati alle frodi sono aumentati, poiché in tempi di difficoltà economica si fanno più forti le pressioni esercitate sui dirigenti affinché rispettino determinati indicatori finanziari (ad es. obblighi finanziari) o raggiungano gli obiettivi di utile prestabiliti.

Destano preoccupazione anche l'inasprirsi della concorrenza e l'accresciuta pressione sui prezzi per quanto riguarda la fornitura di servizi di revisione a società con azioni quotate in borsa. Secondo quanto osservato dall'ASR, nell'attuale situazione economica le imprese di revisione sotto sorveglianza statale non sembrano in grado di riaddebitare in toto le spese supplementari legate alla copertura dei rischi di revisione accresciuti e ai maggiori oneri di adempimento sul piano normativo.

Il Servizio Sorveglianza dell'ASR ha dato avvio alla propria attività operativa il 1° aprile 2008 e attualmente conclude la seconda ispezione presso le grandi imprese di revisione. Entro fine 2010 l'ASR assolverà ai propri obblighi di legge effettuando un primo controllo presso tutte le imprese di revisione sotto sorveglianza statale.

Benché l'aggravio amministrativo per le imprese coinvolte sarà limitato allo stretto necessario, non va sottovalutato l'onere in termini di tempo che un simile controllo comporta.

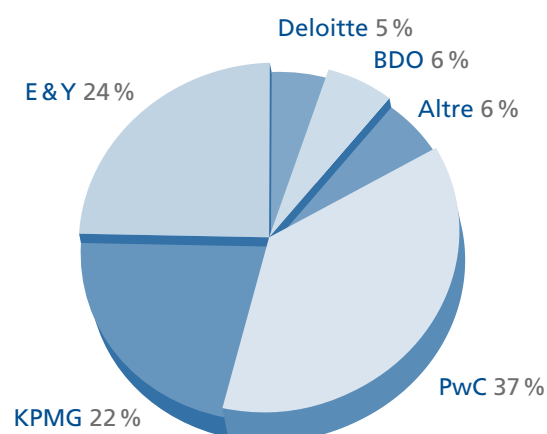
La collaborazione e lo scambio di vedute nell'ambito di organi internazionali, primo fra tutti l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), hanno dimostrato che le attività di sorveglianza condotte dall'ASR e i relativi processi di pertinenza collocano l'autorità elvetica su un piano di parità con le autorità di sorveglianza di maggior spicco della scena mondiale. L'ASR adegua le proprie procedure al mutare delle condizioni generali e si adopera per migliorare costantemente i propri processi.

3.2 Struttura di mercato delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale

Rispetto al 2008 si è registrato un leggero calo (31/12/2008: 85% / 31/12/2009: 83%) della quota detenuta dalle tre maggiori imprese di revisione per quanto concerne i servizi prestati alle società con azioni quotate in borsa (cfr. figura 1).

Figura 1:

Numero di società con azioni quotate in borsa per impresa di revisione sotto sorveglianza statale in base all'iscrizione nel registro ASR (comprese filiali essenziali ed emittenti di prestiti in obbligazioni quotate in borsa); totale 498, stato all'08/12/2009



Al 31 dicembre 2009, le tre maggiori imprese di revisione elvetiche, Ernst & Young AG, KPMG AG e PricewaterhouseCoopers AG, coprono ancora oltre il 90 per cento della capitalizzazione di borsa in Svizzera.

In conformità al concetto di sorveglianza dell'ASR, la cadenza e la strategia di controllo sono definite tenendo in considerazione la rilevanza, in ottica sistemica e di rischio, delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale. Vista la quota di mercato detenuta dalle tre maggiori imprese di revisione, si conferma la necessità di eseguire le ispezioni con cadenza annuale. Per le altre imprese sotto sorveglianza statale, il controllo viene effettuato almeno una volta ogni tre anni.

A fine 2009, le imprese di revisione sotto sorveglianza statale impiegavano complessivamente circa 4'000 collaboratori partecipanti alla fornitura di servizi di revisione (cfr. figura 2).

Figura 2:

Collaboratori che forniscono servizi di revisione presso le imprese di revisione sotto sorveglianza statale (Irss)

Numero di collaboratori (arrotondato)	Tutte le Irss	Big 3 ⁸
Collaboratori con abilitazione in qualità di perito revisore	1'500	1'100
Altri collaboratori che forniscono servizi di revisione	2'500	1'200
Totale dei collaboratori che forniscono servizi di revisione	4'000	2'300

Complessivamente, al 31 dicembre 2009, avevano ottenuto l'abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore circa 5'000 persone fisiche. Se ne può pertanto dedurre che le imprese di revisione sotto sorveglianza statale impiegano circa il 30 per cento di tutti i periti revisori.

⁸ Ernst & Young AG, KPMG AG, PricewaterhouseCoopers AG.



3.3 Ispezioni 2009

3.3.1 In generale

Nel corso del 2009 l'ASR ha adeguato i propri processi d'ispezione e di reporting sulla base delle prime esperienze accumulate nell'anno precedente. Gli adeguamenti erano volti a ridurre gli oneri amministrativi in capo alle imprese di revisione sotto sorveglianza statale ma anche alla stessa ASR. Per la prima volta si è operata una distinzione tra le constatazioni ritenute essenziali dall'ASR (cd. Comment Form) e le ulteriori constatazioni (cd. constatazioni da notificare). Il contenuto dei Comment Form viene ripreso nel rapporto di controllo, mentre le constatazioni da notificare sono semplicemente comunicate per iscritto alle persone competenti presso la società oggetto del controllo. Una presa di posizione formale rispetto alle constatazioni, la formulazione di correttivi e il relativo controllo sono previsti unicamente per i Comment Form.

Nell'anno in rassegna, il numero delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale si è ridotto da 37 a 28 unità⁹. Il calo va ricondotto principalmente a ritiri volontari. Al 31 dicembre 2009 era in corso per altre tre imprese l'iter di ritiro dalla funzione d'impresa di revisione sotto sorveglianza statale.

Entro il 31 dicembre 2009 sono state sottoposte a controllo 15 imprese di revisione sotto sorveglianza statale; sei di queste si sono sottoposte spontaneamente alla sorveglianza dell'ASR. Dopo aver effettuato l'ispezione è stato possibile rilasciare un'abilitazione definitiva a sei imprese di revisione. In quattro casi, considerati tipologia e numero delle constatazioni, l'abilitazione definitiva potrà essere concessa solo una volta attuate efficacemente le misure concordate con l'ASR. Per cinque imprese sottoposte a controllo, al 31 dicembre 2009 il processo di reporting non risultava ancora terminato. Nel 2010 sono in programma 13 – o meglio, in considerazione degli iter di ritiro in corso, 10 – ispezioni, il che consente di rispettare la cadenza triennale prevista dal legislatore¹⁰.

Per quanto riguarda la valutazione dell'adempimento delle condizioni di abilitazione da parte d'impresa di revisione sotto sorveglianza statale, l'ASR adotta il seguente approccio: se il sistema di assicurazione della qualità viene giudicato solido e la qualità delle carte di lavoro è considerata buona sulla base della File Review, una volta terminata l'ispezione all'impresa oggetto del controllo viene concessa l'abilitazione definitiva. Se, invece, nell'ambito del sistema di assicurazione della qualità e/o della File Review vengono riscontrate lacune sostanziali, l'ASR deve valutare se l'impresa di revisione sotto sorveglianza statale sarà in grado d'intro-

durare nell'arco di non oltre 12 mesi i necessari correttivi al sistema di assicurazione della qualità. In caso affermativo, l'abilitazione definitiva viene concessa solo una volta attuate completamente le misure disposte e previo controllo da parte dell'ASR. Fino all'emanazione della decisione definitiva viene mantenuta l'abilitazione provvisoria. Se le lacune non vengono colmate per tempo o le misure attuate si rivelano insufficienti, l'ASR può revocare l'abilitazione provvisoria. Qualora già al termine dell'ispezione appaia irrealistica l'ipotesi di un'eliminazione delle lacune, la domanda di abilitazione a esercitare la funzione d'impresa di revisione sotto sorveglianza statale viene respinta. In questo caso è possibile presentare una nuova domanda in tal senso solo dopo che le lacune sono state colmate.

Nel 2009, complessivamente, sono state esaminate carte di lavoro inerenti alla revisione di 19 conti annuali e conti di gruppo (anno precedente: 23) (cd. File Review; comprese le carte di lavoro inerenti al conto di gruppo, alla holding e alle filiali essenziali). Delle 42 carte di lavoro controllate entro il 31 dicembre 2009, 31 riguardavano clienti delle tre maggiori imprese di revisione.

Nell'ambito dell'ispezione successiva presso le tre maggiori imprese di revisione, la quota relativa alle verifiche dei processi interni (Firm Review) è leggermente calata rispetto all'anno precedente e ammonta a circa il 40 per cento dell'onere d'ispezione complessivo (anno precedente: 50 per cento). Questa tendenza si confermerà anche nei prossimi anni e sarà quindi possibile dedicare maggiori risorse alla File Review. Di norma, nelle imprese di revisione sotto sorveglianza statale di dimensioni più contenute il tempo necessario per la valutazione dei processi interni è ridotto, poiché tali imprese, in virtù appunto delle loro dimensioni e della conformazione dei mandati, risultano meno complesse e presentano una struttura più comprensibile.

⁹ Cfr. allegato 4, Elenco delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale.

¹⁰ L'autorità di sorveglianza sottopone le imprese di revisione sotto sorveglianza statale a un controllo approfondito almeno ogni tre anni (art. 16 cpv. 1 LSR).

3.3.2 Ispezioni successive presso le tre maggiori imprese di revisione

Nel 2009 le tre maggiori imprese di revisione sono già state sottoposte a un secondo controllo da parte dell'ASR.

In tale occasione l'ASR ha potuto constatare ulteriori progressi nell'ambito del sistema di assicurazione della qualità. Nel complesso, il livello della qualità è elevato. Le imprese di revisione hanno dato prova di spirito collaborativo e hanno fornito all'ASR tutte le informazioni e i documenti richiesti.

3.3.2.1 Firm Review

Nel quadro della Firm Review, l'ASR verifica se i sistemi di assicurazione della qualità ottemperano ai requisiti legali e professionali.

Circa i singoli elementi di tali sistemi, l'ASR formula le seguenti osservazioni sintetiche:

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

La responsabilità principale riguardo al sistema di assicurazione della qualità compete agli organi direttivi delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale. La funzione di modello rivestita dai dirigenti fa sì che la loro condotta influenzi in misura sostanziale la concezione che i collaboratori hanno della qualità. Il management deve pertanto instaurare con i partner e i collaboratori una comunicazione chiara, coerente e cadenzata sugli aspetti relativi al tema della qualità. Deve inoltre risultare evidente che simili problematiche vengono discusse in maniera adeguata ai massimi livelli direttivi, per evitare il rischio che vengano bollate come aspetti di rilevanza secondaria.

Nel complesso, l'ASR esprime un giudizio positivo sulla cultura aziendale ai vertici del management. In un singolo caso, tuttavia, è stato riscontrato un certo margine di miglioramento riguardo alla dimostrazione di una trattazione adeguata dei temi concernenti la qualità all'interno degli organi direttivi.

b. Principi etici e indipendenza

L'ASR attribuisce la massima importanza al rispetto delle disposizioni relative all'indipendenza ai fini della qualità dei servizi di revisione. Presupposti in-

dispensabili perché ciò avvenga sono l'esecuzione di controlli a tappeto da parte delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale e l'adozione coerente di misure sanzionatorie in caso d'infrazioni.

Le tre maggiori imprese di revisione danno attuazione alle prescrizioni legali e professionali in materia d'indipendenza attraverso direttive e istruzioni interne, contratti di lavoro, iniziative di perfezionamento e un codice di condotta. Per l'applicazione delle normative e la sorveglianza è designata una figura ad hoc (ad es. cd. Ethics Officer o Independence Partner). A supporto vengono utilizzati numerosi sistemi informatici per la registrazione delle relazioni d'affari, personali, finanziarie ecc. e, ai fini della sorveglianza, si eseguono numerosi controlli, sia automatizzati che manuali.

In linea di principio, l'ASR reputa adeguati i processi adottati presso le tre maggiori imprese di revisione per garantire l'indipendenza. Sussistono tuttavia ulteriori margini di miglioramento per quanto attiene ai seguenti aspetti:

- Nell'ambito delle applicazioni utilizzate per sorvegliare in permanenza le relazioni finanziarie dei collaboratori e dei partner, la gestione e il controllo dei dati devono avvenire secondo principi di maggiore costanza e coerenza.
- Se, oltre alla revisione, a un determinato cliente vengono forniti anche servizi di altro tipo, l'impresa di revisione deve migliorare ulteriormente i necessari meccanismi di tutela (ad es. mantenendo una separazione netta a livello del personale).

Inoltre, l'ASR considera problematico il rapporto tra onorari di revisione e onorari supplementari in particolare nel caso delle società con azioni quotate in borsa, qualora l'ammontare degli onorari supplementari superi nettamente per più periodi consecutivi l'importo degli onorari di revisione. In un caso specifico, l'ASR ha constatato che negli anni 2007 e 2008 gli onorari supplementari ammontavano a quattro e cinque volte tanto gli onorari di revisione. Secondo l'ASR, una situazione di questo tipo può rappresentare un notevole rischio di pregiudizio per l'indipendenza, almeno sul piano dell'apparenza («independence in appearance»).

c. Accettazione e mantenimento di clienti e mandati

L'impresa di revisione deve allestire istruzioni e processi relativi all'accettazione e al mantenimento delle relazioni con i clienti e di mandati specifici. Tali istruzioni e processi sono volti, in particolar modo, a garantire che l'impresa disponga delle competenze e delle risorse necessarie per l'esecuzione dei mandati e ottemperi alle disposizioni in materia di etica (ad es. l'indipendenza). Anche in questo caso, a supporto vengono utilizzate applicazioni informatiche. In tale contesto, la qualità dei dati memorizzati nei suddetti sistemi riveste un'importanza cardine.

In occasione dei controlli successivi effettuati presso le tre maggiori imprese di revisione, questo aspetto non ha dato luogo a contestazioni da parte dell'ASR.

d. Personale

La revisione contabile è un'attività incentrata sulle persone (cd. *people business*). Ciò significa che la fornitura di servizi di revisione qualitativamente ineccepibili dipende in primo luogo dalla possibilità di avvalersi di collaboratori e partner integerrimi, in possesso di ottimi requisiti quanto a formazione e perfezionamento. A tale scopo, l'impresa di revisione deve assicurarsi di disporre delle istruzioni, dei processi e delle risorse di personale indispensabili a far sì che le verifiche siano svolte in conformità con le disposizioni normative.

In linea di principio, presso le tre maggiori imprese di revisione, le istruzioni e i processi concernenti il personale (reclutamento, valutazione delle prestazioni, promozioni, perfezionamento, accreditamento, retribuzione ecc.) sono da ritenersi adeguati. L'ASR constata tuttavia che, nel complesso, in fase di definizione della retribuzione andrebbe concessa maggiore rilevanza agli aspetti attinenti alla qualità.

e. Engagement Quality Control Reviewer

Gli standard professionali applicabili richiedono, in particolare per la revisione di società con azioni quotate in borsa, la partecipazione di una persona responsabile della sorveglianza parallela al lavoro (cd. Engagement Quality Control Reviewer [EQCR]). Di norma, l'EQCR è un partner esperto, indipendente dal team di revisione, che dispone delle qualifiche necessarie. Secondo l'ASR, l'EQCR è un fattore parti-

colarmente importante nell'ottica dell'assicurazione della qualità.

In generale, il grado di coinvolgimento dell'EQCR è migliorato. L'ASR ha tuttavia nuovamente constatato che il genere e la portata di questa sorveglianza sono a volte troppo scarsi e che la partecipazione sufficiente dell'EQCR non emerge ancora in modo abbastanza chiaro dalle carte di lavoro. Inoltre la verifica condotta dall'EQCR non avviene sempre, come prescritto, lungo l'intero processo di revisione, bensì solo poco prima della consegna dell'attestato di revisione.

f. Consultazioni

L'impresa di revisione deve allestire le istruzioni e i processi necessari a garantire che, in situazioni complesse o controverse, abbia luogo una consultazione. Il genere, la portata e i risultati delle consultazioni vanno opportunamente documentati.

In molti casi, la decisione di ricorrere a una consultazione è lasciata alla valutazione professionale del team di revisione. Come già riscontrato lo scorso anno, in singoli casi si è in un certo qual modo abusato di questo margine discrezionale. Inoltre, in parecchi casi il team di revisione ha fatto ricorso a consultazioni per così dire «informali»: così facendo, però, non vengono documentati il genere, la portata, il momento e i risultati delle consultazioni, il che è in contrasto con le disposizioni normative.

g. Controllo a posteriori interno all'azienda

I controlli a posteriori interni all'azienda sono volti a garantire il rispetto delle istruzioni, delle direttive e dei processi relativi all'assicurazione della qualità. 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 verifiche nel quadro dell'ispezione. Se, a suo giudizio, il controllo a posteriori interno di un'impresa di revisione è efficace, l'ASR può ridurre l'esame di carte di lavoro relative a servizi di revisione («File Review»).

La qualità del controllo a posteriori interno, che le grandi reti di revisione eseguono in maniera coordinata, è risultata conforme ai requisiti legali e professionali.

Presso un'impresa di revisione, il controllo a posteriori interno ha prodotto risultati simili. Nelle altre imprese, si sono avute constatazioni divergenti per genere e numero, sicché l'ASR, in questi casi, ha potuto fondarsi solo in misura limitata sul controllo a posteriori. Tale situazione ha inciso a propria volta sul numero delle File Review da eseguire.

L'ASR raccomanda di moltiplicare il ricorso a ispettori interni di aziende straniere appartenenti alla rete (i cosiddetti «Non-Local Reviewer»), poiché ciò rafforza sensibilmente l'obiettività del controllo a posteriori. Rispetto allo scorso anno, l'ASR ha già potuto constatare un maggior coinvolgimento di Non-Local Reviewer.

3.3.2.2 File Review

La scelta delle carte di lavoro verificate dall'ASR (File Review) si basa su un'analisi dei rischi tenendo conto di altri aspetti specifici (ad es. verifica dei mandati dei capi revisori o informazioni acquisite durante i controlli degli anni precedenti).

Nell'ambito dei controlli, l'ASR non effettua una «revisione della revisione», ma si limita a singoli punti chiave selezionati in base ai rischi (cfr. n. 3.6).

In linea di principio l'ASR valuta positivamente la qualità dei lavori sottoposti a controllo presso le tre maggiori imprese di revisione. Nell'anno in rassegna non sono state riscontrate gravi lacune. Tuttavia, in singoli casi si evidenzia la necessità di un miglioramento nei seguenti ambiti:

a. Verifica di posizioni di rischio del conto annuale e del conto di gruppo

- Pagamenti basati su azioni (IFRS 2): sufficiente analisi critica delle ipotesi e del metodo su cui si è fondata la valutazione dei pagamenti basati su azioni.
- Aggregazioni aziendali (IFRS 3): sufficienti elementi probativi in relazione alla ripartizione dei costi sulle attività e passività acquisite e in relazione a un'acquisizione esposta nell'allegato al conto di gruppo come evento subentrato dopo il giorno di chiusura del bilancio.
- Piani previdenziali a benefici definiti (IAS 19/IFRIC 14): sufficienti elementi probativi sui dati che han-

no funto da base per determinare le posizioni relative a piani previdenziali da iscrivere a bilancio e sufficienti procedure di verifica in relazione all'iscrizione a bilancio di un attivo in occasione della prima applicazione dell'IFRIC 14.

- Riduzioni di valore di attività immateriali (IAS 36): sufficienti elementi probativi in relazione alla verifica annuale di riduzioni di valore (Impairment Test) sull'avviamento acquisito (Goodwill), in particolare per quanto riguarda le ipotesi e le stime utilizzate come base per determinare l'importo realizzabile. Inoltre chiara identificazione e allocazione del Goodwill a unità generatrici di flussi finanziari (Cash Generating Units) per l'esecuzione di Impairment Test.
- Iscrizione a bilancio di relazioni di copertura (IAS 39): sufficienti elementi probativi circa l'applicazione dell'hedge accounting (ad es. documentazione e test di efficacia mancanti o insufficienti) e quindi sufficiente affidabilità della revisione in relazione al trattamento degli utili e delle perdite derivanti da relazioni di copertura.

b. Atteggiamento di scetticismo (ISA 200)

I revisori devono pianificare ed eseguire la verifica con un atteggiamento critico professionale. Devono essere consapevoli del fatto che i conti potrebbero contenere anomalie significative. In alcuni casi, questo atteggiamento di scetticismo emerge ancora troppo poco dalle carte di lavoro.

c. Responsabilità relativamente a frodi (ISA 240)

Generalmente, in tempi di difficoltà economica il rischio di frodi aumenta. Questa constatazione è stata confermata da diversi studi condotti dalle grandi imprese di revisione. In linea di principio si è assistito a un incremento della qualità delle procedure di verifica nella sfera delle possibili frodi. Nel complesso, tuttavia, i team di revisione devono approfondire un impegno ancora maggiore nei seguenti ambiti:

- Le necessarie interviste presso i clienti vanno eseguite al momento opportuno e le procedure di verifica devono includere tutti i rischi identificati.
- Le imprese di revisione devono eseguire procedure di verifica senza che il cliente ne abbia notizia anticipatamente (effetto sorpresa). Tali procedure di verifica vanno documentate in misura sufficiente.

- L'identificazione e la concreta analisi critica di scritture contabili (cd. Journal Entries Testing) vanno ulteriormente migliorate. Da un lato non si garantisce che il Journal Entries Testing comprenda l'intero periodo, dall'altro le procedure di verifica eseguite in parte manualmente non assicurano la conformità alla sistematica richiesta dallo standard ISA 240 per quanto concerne l'identificazione e l'esame critico delle Journal Entries pertinenti. In considerazione dei volumi di dati a volte molto consistenti, questo fattore può rivelarsi problematico e ridurre la probabilità d'individuare eventuali frodi.

d. Nuova valutazione della significatività (ISA 320)

Un'informazione è significativa se la sua mancanza o la sua imprecisa rappresentazione potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori da prendere sulla base della chiusura contabile. La valutazione di cosa sia significativo in relazione alle asserzioni nella chiusura contabile discende, secondo lo standard ISA applicabile, fondamentalmente da un giudizio professionale del revisore. Le grandi imprese di revisione hanno emanato ulteriori prescrizioni per la determinazione della significatività.

L'adeguatezza dei limiti di significatività, da definire durante la fase di pianificazione, e dei rischi di revisione ad essi connessi va valutata nuovamente nel corso della verifica. Questa costante rivalutazione è importante, in particolare, nel caso la situazione finanziaria dell'azienda muti in misura considerevole (ad es. le perdite operative sono di gran lunga superiori a quanto anticipato al momento della pianificazione) o aumenti il rischio di errori non individuati. In due casi, l'ASR ha riscontrato l'assenza di adeguati elementi probativi circa la nuova valutazione della significatività, malgrado si fosse in presenza di fatti significativi.

e. Verifica dei «fair values» a livello di valutazione e dati (ISA 545)

In diversi casi, l'ASR ha riscontrato che i revisori non hanno ottenuto elementi probativi sufficienti e adeguati attestanti la conformità delle valutazioni al «fair value» e della relativa informativa ai principi contabili applicabili (ad es. in relazione a questioni di valutazione concernenti IFRS 2, IAS 19, IAS 36, IAS 39). Ciò va a incidere, ad esempio, sulla mancata comprensione della procedura seguita dall'azienda per determinare i «fair value», la valutazione circa

l'adeguatezza del metodo prescelto e le procedure di verifica concrete relative alle valutazioni al «fair value» (ad es. esame delle ipotesi principali, valutazione circa la coerenza dei dati).

f. Continuazione dell'attività aziendale («Going Concern», ISA 570)

Nel quadro della pianificazione e dell'esecuzione della revisione, l'ufficio di revisione deve valutare l'attendibilità dell'ipotesi di continuità aziendale («Going Concern») utilizzata dalla direzione per l'allestimento della chiusura contabile. Queste procedure di verifica sono di particolare attualità nel contesto della crisi economica in corso.

L'ASR ha riscontrato che, in linea di principio, a questo tema è stata riservata sufficiente attenzione. In un caso, tuttavia, l'analisi e la valutazione dei cash-flow previsti e di altre informazioni prospettiche (12 mesi) sono state svolte in maniera carente.

g. Ricorso a specialisti interni ed esterni (ISA 610 e 620)

La decisione circa il coinvolgimento di specialisti è spesso lasciata al giudizio del team di revisione. In casi sporadici, l'ASR ha riscontrato che di questa possibilità si fa un uso troppo limitato. In situazioni complesse (valutazione di pagamenti basati su azioni, vaglio d'ipotesi importanti nell'ambito della valutazione del Goodwill o di piani previdenziali destinati al personale ecc.) il ricorso a specialisti può elevare considerevolmente la qualità e/o l'affidabilità della revisione.

Inoltre, in alcuni casi non si è provveduto a valutare in misura sufficiente la competenza professionale e l'oggettività degli esperti esterni. Il controllo dei dati base utilizzati dagli esperti esterni non è stato sempre effettuato secondo criteri di tracciabilità.

h. Documentazione del lavoro di revisione (ISA 230)

Rispetto allo scorso anno, il livello di adempimento al requisito della documentazione è sostanzialmente migliorato. In alcuni casi, tuttavia, gli elementi probativi non illustrano in misura soddisfacente il genere, il momento, la portata e i risultati delle procedure di verifica, pertanto la documentazione va ulteriormente perfezionata.

3.3.3 Prime ispezioni presso le altre imprese di revisione sotto sorveglianza statale

Per quanto concerne il controllo delle imprese che, secondo gli standard svizzeri, possono dirsi di medie dimensioni (mid-tier), l'ASR ha avanzato le seguenti contestazioni:

Firm Review:

- Portata insufficiente dei controlli interni volti a garantire l'adempimento delle disposizioni in materia d'indipendenza nonché insufficienti misure disciplinari in seguito all'individuazione di lacune in quest'ambito (ad es. ritardi nella registrazione o nella vendita di titoli).
- Le iniziative di formazione relative al requisito dell'indipendenza hanno visto coinvolti unicamente i nuovi collaboratori e partner, non quelli già in forza all'azienda.
- Le istruzioni interne concernenti l'attuazione degli standard di qualità sono in parte contraddittorie e non conformi alle novità di legge.
- Scarsa autonomia dell'ufficio di revisione elvetico rispetto alla società madre straniera (ad es. responsabilità, conservazione di documenti).

File Review:

- Le interviste inerenti alle frodi sono state condotte in misura insufficiente e non al momento opportuno (ISA 240).
- Elementi probativi insufficienti in relazione a un Restatement nel conto di gruppo IFRS.
- Elementi probativi insufficienti in relazione alla valutazione della competenza e dell'oggettività degli esperti interpellati, nonché ai dati base utilizzati da questi ultimi (ISA 620).

Dai primi controlli effettuati presso le imprese di revisione sotto sorveglianza statale di piccole dimensioni che annoverano tra i propri clienti poche società con azioni quotate in borsa o non ne annoverano affatto (assoggettamento volontario) è emerso un quadro disomogeneo. Nelle realtà più semplici e di portata contenuta, i sistemi di assicurazione della qualità in conformità a ISQC 1 o SR 220 possono essere strutturati secondo criteri di minore com-

plexità. Tuttavia, in alcuni casi, l'ASR ha riscontrato considerevoli necessità di recupero (ad es. scarsa chiarezza o totale mancanza d'istruzioni e direttive). In parte, si è data attuazione ai requisiti professionali vigenti (SR 220, ISQC 1 e ISA 220) solo nel contesto dell'ispezione in corso da parte dell'ASR, malgrado tali disposizioni risultassero applicabili già da diversi anni. Un ulteriore ambito problematico è rappresentato, in particolare, dai controlli a posteriori interni volti a valutare la qualità dei servizi di revisione forniti: in alcuni casi tali controlli non hanno avuto luogo oppure il livello qualitativo non corrispondeva a quello richiesto (ad es. scarsa oggettività, capacità professionale). Per la maggior parte, inoltre, i controlli intesi a valutare l'efficacia del sistema interno di assicurazione della qualità si sono rivelati lacunosi (ad es. assenza di controlli sull'adempimento delle disposizioni in materia d'indipendenza).

La verifica delle carte di lavoro delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale di piccole dimensioni ha inoltre evidenziato la necessità di concedere un'attenzione maggiore alla documentazione del lavoro (SR 230). Per tale ragione, in alcuni casi l'ASR non è stata in grado di esaminare con il dovuto grado di dettaglio il lavoro compiuto dal team di revisione. Inoltre, in singoli ambiti di verifica sono state riscontrate lacune sostanziali per quanto riguarda il rispetto degli standard di revisione applicabili (in particolare SR 240, 260, 300, 400, 401, 600). In alcune aziende che avevano effettuato la revisione di chiusure contabili allestite in conformità alle norme IFRS o Swiss GAAP RPC, si è riscontrato il mancato adempimento di singoli principi contabili di una certa complessità o un livello di adempimento insufficiente.

L'ASR ha concordato con le imprese di revisione sotto sorveglianza statale sottoposte a controllo un ampio catalogo di misure volte a garantire il rispetto dei requisiti legali e professionali. Nella maggior parte dei casi sarà possibile concedere l'abilitazione (definitiva) solo una volta attuate le misure suddette (e previo controllo al riguardo da parte dell'ASR).

3.3.4 Misure concordate e verifica circa la loro attuazione

L'ASR si reputa soddisfatta delle modalità con cui è stata data attuazione alle misure concordate con le imprese di revisione sottoposte a controllo; nel complesso, i provvedimenti sono stati attuati in misura esaustiva e nel rispetto dei termini previsti. In alcuni casi, l'ASR ha potuto constatare che le imprese di revisione hanno implementato su base volontaria anche misure supplementari. Ciò dimostra come l'esistenza di sistemi di assicurazione della qualità efficaci e funzionanti sia nel pieno interesse delle stesse imprese di revisione.

Nell'anno in rassegna l'ASR ha concordato con le imprese di revisione interessate, tra le altre cose, le seguenti misure essenziali:

- Formazione di collaboratori e partner in materia di standard di revisione e principi contabili nonché sulla tematica dell'indipendenza;
- Potenziamento delle risorse nell'ambito dell'assicurazione della qualità (gestione dei rischi ecc.);
- Garanzia della conservazione delle informazioni e dei documenti rilevanti in Svizzera;
- Adeguamento e/o concretizzazione d'istruzioni e direttive interne concernenti il sistema di assicurazione della qualità;
- Inasprimento delle misure di sorveglianza interne (ad es. in materia d'indipendenza o per quanto concerne la sorveglianza sull'entità del coinvolgimento del capo revisore e dell'Engagement Quality Control Reviewer);
- Ulteriore supporto interno ai capi revisori nell'ambito delle revisioni contabili (coaching);
- Elaborazione di disposizioni volte a migliorare l'integrazione di criteri qualitativi e la loro tracciabilità nell'ambito delle indennità ai partner.

3.4 Collaborazione con altre autorità svizzere e le borse

Nel contesto della sorveglianza dei revisori presso le imprese di revisione sotto sorveglianza statale, nell'anno in rassegna sono stati nuovamente effettuati controlli congiunti con l'Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari FINMA. L'ASR si è occupata della Firm Review e File Review di società con azioni quotate in borsa non appartenenti al settore bancario e assicurativo, mentre la FINMA, dal canto suo, ha effettuato File Review di banche e assicurazioni. Tale procedura consente di evitare al massimo i doppioni, come previsto dal legislatore (art. 22 LSR).

Nel 2009 è stata intensificata la collaborazione con la SIX Exchange Regulation (SIX), in seguito all'accresciuta attività sanzionatoria di quest'ultima nel contesto di test su conti annuali e di gruppo di società con azioni quotate in borsa. Se un emittente viene sanzionato dalla SIX in relazione al conto annuale o di gruppo sottoposto a verifica, l'ASR provvede a esaminare il ruolo dell'ufficio di revisione effettuando inchieste preliminari presso l'impresa di revisione. A fine 2009 risultano in elaborazione diversi accertamenti (cfr. n. 3.8) volti a definire se siano stati rispettati i requisiti legali e professionali. In tale contesto non si effettuano, in linea di principio, ulteriori valutazioni circa l'adempimento dei principi contabili, poiché tale sfera compete alla SIX.

L'ASR ha inoltre svolto diversi accertamenti in seguito a segnalazioni della borsa di Berna (BX Berne eXchange).

3.5 Standard Setting

Ai sensi dell'articolo 28 capoverso 2 OSRev, l'ASR determina gli standard di revisione che le imprese sotto sorveglianza statale devono rispettare per la verifica 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.

Gli standard di revisione internazionali sono elaborati in particolare dall'International Federation of Accountants (IFAC), che stabilisce gli International Auditing Standards (ISA) – riconosciuti appunto sul piano internazionale – tramite l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Per sorvegliare il processo di «Standard Setting» dell'IFAC è stato istituito un organo indipendente, il Public Interest Oversight Board (PIOB). Con l'Ordinanza sulla sorveglianza ASR del 17 marzo 2008 (OS-ASR; RS 221.302.33), l'ASR ha dichiarato applicabili a titolo vincolante gli standard approvati dal PIOB per la revisione dei conti annuali e dei conti di gruppo allestiti secondo standard in materia di rendiconto stranieri. I singoli ISA riconosciuti dall'ASR sono specificati nella circolare 1/2008 dell'ASR del 17 marzo 2008.

Nella medesima circolare, l'ASR stabilisce inoltre 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 standard ISA.

Gli standard ISA e US-GAAS/PCAOB sono stati adottati dall'ASR in misura sostanziale, senza complementi né deroghe, fatti salvi i casi in cui lo richiedesse il diritto svizzero. In proposito occorre tenere presente che, per il conto annuale e il conto di gruppo di società con sede in Svizzera, ai fini dell'ottemperanza alla legislazione elvetica devono essere sempre applicati pure gli standard svizzeri di revisione, anche se si applicano gli standard ISA e US-GAAS/PCAOB.

Nella propria ordinanza sulla sorveglianza, l'ASR ha stabilito che la revisione ordinaria dei conti annuali e dei conti di gruppo allestiti in conformità alle disposizioni del Codice delle obbligazioni e alle norme contabili svizzere della Fondazione per le raccomandazioni relative alla presentazione dei conti (Swiss GAAP RPC) deve essere effettuata secondo gli standard svizzeri di revisione (SR), riconosciuti dall'ASR (art. 2 OS-ASR).

L'editore degli 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 queste non siano incompatibili con il diritto svizzero. Quando gli ISA confluiscono senza modifiche negli



SR, l'ASR non vede motivo di non riconoscerli. L'ASR svolge tuttavia una certa funzione di sorveglianza in relazione all'attuazione «per quanto possibile tempestiva» degli ISA. Vi sono dei ritardi in tal senso in particolare a causa delle traduzioni in tedesco e francese, svolte in Germania e in Francia sotto la responsabilità delle organizzazioni professionali. Inoltre la Camera fiduciaria segue anche l'evolversi delle decisioni della Commissione europea concernenti l'attuazione degli ISA nell'Unione europea¹¹.

Come detto, in linea di principio l'ASR dispone delle competenze per elaborare standard di revisione qualora non ne esistano o quelli esistenti si rivelino insufficienti. L'ASR si avvale di tale diritto con moderazione, visto che finora in Svizzera l'autodisciplina ha dato risultati sostanzialmente buoni.

L'attività dell'ASR nel 2009 nell'ambito di questo processo di «Standard Setting» può essere riassunta come segue:

- Ai sensi dell'articolo 728b CO, l'ufficio di revisione deve ora presentare al consiglio d'amministrazione una relazione completa. Sulla base di tale modifica, la Camera fiduciaria ha riveduto e completato lo SR 260 «La comunicazione relativa alla revisione contabile con i responsabili». Secondo la Camera fiduciaria il contenuto della relazione scaturisce innanzitutto dalla legge (art. 728b CO) e in secondo luogo dallo SR 260; non ha tuttavia emanato disposizioni vincolanti circa il suo contenuto minimo. Affinché l'ASR, nel quadro delle proprie ispezioni, possa valutare se la relazione completa corrisponde alle disposizioni di legge, occorre definirne i contenuti. Pertanto, in data 1° luglio 2009, l'ASR ha posto in vigore la circolare 1/2009 concernente la relazione di revisione completa al consiglio d'amministrazione. Lo SR 260 resta vincolante per tutte le revisioni ordinarie. La circolare 1/2009 va tuttavia a completare questo standard per quanto riguarda le relazioni complete al consiglio d'amministrazione delle società con azioni quotate in borsa. L'intento che l'ASR vuole perseguire con la suddetta circolare non è quello di prescrivere uno schema vincolante per gli uffici di revisione. La forma delle relazioni resterà libera, i contenuti non pertinenti non dovranno essere commentati, vale a dire non sussiste l'obbligo di aggiungere conferme negative. L'ASR ritiene che la definizione dei contenuti da parte dell'ASR stessa vada a beneficio anche dei consigli d'amministrazione delle società con azioni quotate in borsa.

- In considerazione delle modifiche apportate al CO in relazione al diritto in materia di revisione ed entrate in vigore il 1° gennaio 2008, la Camera fiduciaria ha riveduto i propri SR. L'edizione aggiornata (edizione 2009) comprende tuttavia solo le novità in relazione diretta con le suddette modifiche. Ciò significa che l'edizione 2009 degli SR riproduce tuttora, con l'eccezione dello SR 260 e dello SR 700, lo stato degli ISA al 30 giugno 2003. L'ulteriore evoluzione avutasi dal 2003 in avanti e, in particolare, le modifiche apportate agli ISA nel quadro del «Clarity Project» non sono contemplate nella nuova edizione 2009 degli SR. I nuovi standard riveduti SR 260 e SR 700, che disciplinano la relazione completa e quella sintetica, trovano applicazione per i rapporti datati 1° gennaio 2010 o successivamente. Gli altri SR modificati (leggermente) valgono per i periodi di verifica che hanno inizio il 1° gennaio 2010 o in data successiva. Gli SR che non sono interessati dalle modifiche del CO e quindi sono rimasti invariati conservano la data originaria di entrata in vigore¹². L'ASR si è occupata in maniera approfondita delle modifiche agli SR e ha in programma di adeguare di conseguenza la propria circolare 1/2008 concernente il riconoscimento di standard di revisione (Circ. 1/08).

Nel 2010 assumeranno presumibilmente rilievo i seguenti temi:

- L'organo di controllo 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 e dell'ASR, la Camera fiduciaria ha avviato un progetto corrispondente. Nel 2009 è stato elaborato uno standard di revisione che definisce le procedure di verifica dell'organo di controllo nell'ambito delle offerte di acquisto. La consultazione si è conclusa nel 2009. Nel corso del 2010 si passerà alla finalizzazione dello standard di revisione, che quindi potrà entrare in vigore.

¹¹ Ad es. in relazione ai «Clarified ISA»; cfr.: Der Schweizer Treuhänder 09/12 «Schweizer Prüfungsstandards» (Standard svizzeri di revisione), edizione 2009, Reto Zemp e Christine Csibi.

¹² Per i dettagli, cfr.: Der Schweizer Treuhänder 09/12 «Schweizer Prüfungsstandards» (Standard svizzeri di revisione), edizione 2009, Reto Zemp e Christine Csibi.

- Come specificato in precedenza, l'edizione 2009 degli SR si riferisce ancora (con l'eccezione degli standard SR 260 e SR 700) allo stato degli ISA al 30 giugno 2003. L'ASR ritiene auspicabile un rapido adeguamento degli SR agli ISA attuali. È comprensibile che la Camera fiduciaria si uniformi ai tempi dell'attuazione nell'ambito della Comunità europea e non voglia rivestire i panni del battistrada. L'ASR ha tuttavia richiesto che la Camera fiduciaria presenti nel 2010 un piano e un calendario per l'attuazione dei «Clarified ISA».
- Nel quadro della propria attività di abilitazione e d'ispezione, l'ASR ha potuto constatare che i controlli interni (in particolare quelli preventivi) effettuati dagli uffici di revisione circa il rispetto delle prescrizioni in materia d'indipendenza sono suscettibili di miglioramento. L'ASR condurrà controlli approfonditi al riguardo. Un argomento fonte di costante dibattito è il rapporto tra onorari di consulenza e onorari di revisione. In riferimento all'indipendenza economica, il legislatore, nell'articolo 11 LSR dal titolo «Indipendenza» ha decretato che gli onorari annui risultanti da servizi di revisione e altri servizi forniti a una società non devono superare il 10 per cento della somma complessiva degli onorari percepiti dall'impresa di revisione. Ha però rinunciato a porre limitazioni più dettagliate in quest'ambito. Anche a livello internazionale, malgrado il dibattito ferva, non sussistono (ancora) disposizioni in materia che limitino a un determinato coefficiente il rapporto tra onorari di consulenza e onorari di revisione. L'ASR è tuttavia convinta che un eccessivo peso degli onorari di consulenza all'interno della somma complessiva degli onorari possa risultare pregiudizievole per l'indipendenza, per lo meno sul piano dell'apparenza. Le direttive concernenti le informazioni relative alla corporate governance emanate dalla SIX Exchange (DCG del 17 aprile 2002 e 29 marzo 2006) prevedono l'indicazione separata degli onorari di revisione e di quelli risultanti da servizi di altro genere. Attraverso il rapporto sulla corporate governance integrato nell'annuale rapporto di gestione delle società con azioni quotate in borsa, gli investitori e le altre cerchie interessate vengono informati sulla situazione in materia di onorari e possono pertanto formulare un giudizio indipendente al riguardo. Per tale ragione, al momento l'ASR non intende emanare prescrizioni finalizzate alla concretizzazione. Tuttavia, nello svolgere la propria attività d'ispezione, concentrerà l'attenzione sulle situazioni in cui gli onorari di consulenza

risultano superiori agli onorari di revisione. Se, ad esempio, il rapporto dovesse superare la soglia di 3:1, l'ASR controllerà se ciò influisce sull'attività di revisione.

- Le imprese di revisione sotto sorveglianza statale sottostanno a una serie di obblighi di reporting nei confronti dell'ASR (cfr. art. 14 cpv. 1 e 2 LSR; art. 30 cpv. 1 OSRev). Si prevede di dare concretizzazione a tali obblighi con la circolare 1/2010. Il disegno della nuova circolare è in consultazione da fine 2009 ed entrerà presumibilmente in vigore nel 2° trimestre 2010.

3.6 Priorità delle ispezioni nel 2010

Le priorità menzionate nei rapporti di attività 2006–2007 e 2008 conservano la propria validità. Per le ispezioni 2010, l'ASR concentrerà la propria attenzione in particolare sui seguenti standard di revisione:

- La responsabilità del revisore relativamente a frodi ed errori (ISA 240);
- La verifica dei «fair values» (ISA 545);
- La continuazione dell'attività aziendale (ISA 570);
- L'utilizzo del lavoro di un altro revisore (ISA 600).

Nel contesto della Firm Review si analizzerà inoltre l'integrazione tempestiva dei «Clarified Standards (ISA)»¹³ nell'approccio interno (Audit Methodology) adottato dalle imprese di revisione.

In aggiunta, l'ASR si occuperà nel 2010 delle seguenti priorità concernenti specificamente i rendiconti:

- Verifica di aggregazioni aziendali (IFRS 3R/IAS 27R);
- Reporting per segmenti (IFRS 8 Segmenti operativi);
- Registrazione della cifra d'affari in situazioni complesse (IAS 18 Ricavi).

¹³ I nuovi standard vanno applicati per la revisione di conti annuali relativi a periodi che hanno inizio il 15 dicembre 2009 o in data successiva («Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009»).

3.7 Indicatori (Audit Quality Measures)

Nell'anno in rassegna, l'ASR ha rilevato indicatori per la valutazione della qualità nella fornitura di servizi di revisione presso le quattro maggiori imprese di revisione (Ernst & Young AG, KPMG AG, PricewaterhouseCoopers AG e Deloitte AG). Non è ancora possibile effettuare analisi dei trend poiché non sono disponibili dati analoghi riferiti all'anno precedente. Gli indicatori relativi alla qualità – complessivamente 12 – sono stati calcolati per alcuni ambiti pertinenti allo standard ISQC 1, ovvero accettazione e proseguimento di relazioni con la clientela, personale, esecuzione dei mandati e controllo a posteriori interno.

La qualità dei servizi di revisione viene misurata primariamente sulla base dei risultati dei controlli a posteriori interni ed esterni. Benché indispensabili, tali controlli non sono in grado di dar conto in misura adeguata di fattori che si manifesteranno solo in futuro. In quest'ottica, gli indicatori richiesti dall'ASR possono fornire informazioni più dettagliate e ragguagli sui trend.

Gli indicatori rilevati¹⁴ mostrano come, in determinati ambiti, sussistano sensibili differenze tra le quattro maggiori imprese di revisione. Eccone alcuni esempi:

- a. Le cifre d'affari medie annue per ciascun Audit Partner oscillano, a seconda dell'impresa di revisione, tra i 2,0 e i 4,2 milioni di CHF.
- b. La proporzione tra Audit Partner e collaboratori è sostanzialmente omogenea in tre delle quattro imprese citate (indicatore compreso tra 10,8 e 11,5). La quarta presenta invece un rapporto di 7,5, vale a dire che per ogni Audit Partner si contano 7,5 collaboratori che forniscono servizi di revisione.
- c. Il tempo dedicato in media ogni anno al perfezionamento da parte di manager, senior manager, direttori e partner varia tra le 54 e le 95 ore pro capite all'anno (media calcolata su un periodo di due anni).
- d. Il coinvolgimento di risorse estere nell'ambito dei controlli a posteriori interni («Non-Local Reviewer») si colloca tra il 32 e il 100 per cento.

Gli indicatori relativi alla qualità fanno parte del monitoring dei rischi condotto dall'ASR e vengono rilevati presso le grandi imprese di revisione con cadenza annuale. Nell'esercizio della propria attività di sorveglianza, l'ASR analizzerà l'andamento di tali indicatori e ne terrà debito conto.

3.8 Procedimenti e inchieste preliminari

Se sussiste il sospetto d'infrazioni agli obblighi legali, l'ASR svolge un'inchiesta preliminare. Di norma, tali accertamenti vengono compiuti sulla base di segnalazioni da parte di terzi. L'obiettivo è analizzare e comprendere il ruolo del revisore nella situazione concreta e nel contesto delle disposizioni normative applicabili.

Se il sospetto risulta confermato, l'ASR avvia un procedimento amministrativo contro l'impresa di revisione sotto sorveglianza statale o le persone fisiche interessate.

Nel 2009 l'ASR ha svolto sei inchieste preliminari (anno precedente: tre), due delle quali hanno già dato luogo a un procedimento amministrativo (anno precedente: nessuna). Il primo si riferiva a un rapporto non corretto riguardante il conto annuale di una società con azioni quotate in borsa allestito in conformità agli Swiss GAAP RPC. Nei confronti dell'impresa di revisione sotto sorveglianza statale sono state disposte misure appropriate e le sono state addebitate le spese amministrative. Nel secondo caso, riguardante la violazione delle prescrizioni in materia di rotazione, sono stati aperti procedimenti contro il capo revisore e l'impresa di revisione sotto sorveglianza statale, che al 31 dicembre 2009 non si erano ancora conclusi. Per quanto concerne le quattro restanti inchieste preliminari, in tre casi non si è ancora giunti a una decisione sull'ulteriore modo di procedere, mentre nel quarto l'inchiesta non ha dato luogo a provvedimenti da parte dell'ASR.

¹⁴ In alcuni casi il calcolo degli indicatori è avvenuto sulla base di dati non revisionati. Inoltre, a seconda dell'impresa di revisione, essi si riferivano ai mandati conferiti dalla totalità dei clienti che usufruiscono di servizi di revisione oppure solo a quelli delle società con azioni quotate in borsa. Per di più, in singoli casi, è stato necessario formulare ipotesi e/o procedere a semplificazioni. Pertanto, la significatività e la comparabilità di tali indicatori è limitata.

4 Attività internazionale

4.1 Introduzione

La tendenza verso la regionalizzazione, l'internazionalizzazione e la globalizzazione delle grandi reti di revisione, in essere già da diverso tempo, si è ulteriormente rafforzata nel 2009. Le società nazionali, orientate alle realtà dei singoli Paesi e governate entro i loro confini, si trasformano sempre più spesso in affiliate di gruppi operanti a livello regionale¹⁵.

A fronte di tale stato di cose, la maggior parte delle autorità preposte alla sorveglianza dei revisori è tuttora costituita principalmente da istanze nazionali, i cui poteri vengono meno una volta oltrepassati i confini del rispettivo Paese. La suddetta evoluzione le costringe tuttavia in misura crescente ad ampliare la portata meramente nazionale del proprio ruolo e ad armonizzare e uniformare le attività di sorveglianza sul piano internazionale. Solo rafforzando la cooperazione e giungendo a un riconoscimento reciproco è possibile dare vita a un sistema internazionale di sorveglianza che annulli gli svantaggi di un orientamento nazionale¹⁶.

Quanto affermato si applica in misura ancora maggiore alla Svizzera, per una serie di fattori: rispetto ad altre realtà, infatti, il mercato dei capitali elvetico è limitato, l'economia nazionale è tradizionalmente contraddistinta da una spiccata dipendenza dalle esportazioni e le società svizzere con azioni quotate in borsa sono spesso quotate anche presso borse straniere. Pertanto, un'efficiente cooperazione con le diverse autorità estere preposte alla sorveglianza dei revisori risulta d'importanza fondamentale per

mantenere l'attrattiva della piazza economica svizzera. Per questa ragione, nel 2009 l'ASR ha intavolato o portato avanti trattative bilaterali con le autorità omologhe delle più importanti aree economiche (UE, Stati Uniti e Giappone), in vista di una futura collaborazione.

In ottica politico-economica, la posizione della Svizzera al tavolo delle trattative si contraddistingue per la sua non appartenenza all'Unione europea, un fattore cui sono legati tanto vantaggi quanto svantaggi. Se da un lato tale situazione determina una maggiore indipendenza, percepita dall'ASR come un'opportunità che le consente di rappresentare in modo mirato gli interessi dell'economia svizzera, dall'altro questo stato di cose priva la nostra autorità di sorveglianza di un alleato potente in fase di negoziazione e la costringe a definire con assoluta chiarezza le proprie posizioni per poter resistere alle pressioni internazionali.

Anche, e non da ultimo, per questa ragione, è fondamentale che l'ASR trovi la propria collocazione sulla scena internazionale e intessa una rete di relazioni. Ha rappresentato un passo importante in que

¹⁵ Cfr. in proposito il rapporto di attività dell'ASR relativo al 2008, pag. 29.

¹⁶ Cfr. in proposito lo studio di Reto Sanwald/Sabine D'Amelio Favez, *Internationale Zusammenarbeit zwischen Revisionsaufsichtsbehörden* (Cooperazione internazionale tra le autorità di sorveglianza dei revisori), in: *Der Schweizer Treuhänder* 2008, pag. 872 segg.



sta direzione l'organizzazione della riunione dell'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)¹⁷, tenutasi nell'aprile 2009 a Basilea.

4.2 Rapporti con l'Unione europea

Le trattative in corso con l'Unione europea interessano due diversi livelli: la cosiddetta procedura di equivalenza (Equivalence) è volta a valutare l'equivalenza dei sistemi di sorveglianza di Stati terzi¹⁸, mentre nel quadro della cosiddetta procedura di adeguatezza (Adequacy) si appura se sussistano le condizioni per una cooperazione delle autorità di sorveglianza dell'UE con le autorità omologhe di Paesi terzi. In particolare, le autorità di un Paese terzo soddisfano i criteri di adeguatezza nel momento in cui sono in condizione di siglare accordi per lo scambio di carte di lavoro e altri documenti con le autorità omologhe degli Stati membri dell'UE e risulta garantita la riservatezza della documentazione proveniente da questi ultimi.

Per quanto concerne l'equivalenza, il sistema di sorveglianza dei revisori svizzero è sottoposto a controlli da parte di specialisti provenienti da diversi Paesi UE fin dall'autunno del 2008. Il Rapporto Paese riguardante la Svizzera è stato approvato dal Gruppo europeo degli organismi di controllo dei revisori dei conti (European Group of Auditors' Oversight Bodies, EGAOB) nell'autunno del 2009. È legittimo supporre che la Commissione europea prenderà una decisione definitiva riguardo all'equivalenza prima del 1° luglio 2010¹⁹.

In relazione all'adeguatezza, la Commissione europea ha presentato nell'ottobre 2009 un progetto in base al quale alle autorità di sorveglianza degli Stati membri dell'UE è consentito stringere accordi di cooperazione con le autorità omologhe di Canada, Giappone e Svizzera. La decisione formale del Consiglio e del Parlamento dell'Unione europea dovrebbe essere emanata prossimamente. Tale formalizzazione consentirà alla Svizzera di siglare accordi di cooperazione con le autorità di sorveglianza dei Paesi UE.

L'autorizzazione del Consiglio e del Parlamento dell'Unione europea non equivale tuttavia a un effettivo scambio d'informazioni. Tale decisione dà semplicemente il via libera alle trattative tra le autorità di sorveglianza europee e l'ASR. Se sarà possibile giungere a un effettivo scambio d'informazioni e a quali condizioni verrà deciso in sede di negoziazione.

4.3 Rapporti con gli Stati Uniti

A fine 2007 il PCAOB ha reso nota la propria idea di cooperazione internazionale nel progetto di un cosiddetto Policy Statement²⁰. La finalità perseguita dal PCAOB è differente da quella di Giappone, Svizzera e Unione europea: essa non consiste infatti nel riconoscimento di un sistema di sorveglianza estero che adotti standard di revisione e sorveglianza equivalenti («Mutual Recognition»), bensì nell'instaurazione di un rapporto di fiducia con un'autorità di sorveglianza estera tale per cui quest'ultima possa sostituirsi al PCAOB al fine di monitorare l'ottemperanza agli standard statunitensi («Mutual Reliance»). Il livello della fiducia concessa dipende dalla qualità di cui dà prova l'autorità estera. Tuttavia, anche se quest'ultima ottenesse lo statuto della cosiddetta «Full Reliance», il PCAOB si riserva in particolare il diritto di affiancarla durante le sue ispezioni.

Le imprese di revisione svizzere registratesi presso il PCAOB nel 2003 e nel 2004 devono essere ispezionate da quest'ultimo entro quattro anni²¹. Pertanto il PCAOB intendeva effettuare prime ispezioni congiunte con l'ASR (cosiddette «Joint Inspection») in Svizzera già nel 2008. A metà del 2009, tuttavia, il PCAOB ha adottato una regolamentazione che permette di prorogare i termini per le ispezioni²².

¹⁷ L'IFIAR è l'organismo internazionale che riunisce le autorità di sorveglianza dei revisori. Informazioni più dettagliate al riguardo sono disponibili sulla relativa home page all'indirizzo www.ifiar.org.

¹⁸ 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.

¹⁹ Il 29 luglio 2008, la Commissione europea 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 – come si è affermato – alla Commissione europea di decidere definitivamente sull'equivalenza dei sistemi di sorveglianza dei Paesi terzi (cfr. in proposito il rapporto di attività dell'ASR relativo al 2008, pag. 29).

²⁰ PCAOB Release No. 2007-011, Request for Public Comment on Proposed Policy Statement: Guidance Regarding Implementation of PCAOB Rule 4012, December 5, 2007.

²¹ PCAOB Rule 4003.

²² PCAOB Release No. 2009-003, Final Rule Concerning the Timing of Certain Inspections of Non-U.S. Firms, and Other Issues Relating to Inspections of Non-U.S. Firms, June 25, 2009.

4.4 Rapporti con Paesi terzi

Le ispezioni che avrebbero dovuto essere effettuate nel 2008 potevano pertanto essere rimandate al 2009, quelle previste nel 2009 possono essere prorogate fino al 2011, sulla base di una serie di criteri. Le imprese di revisione estere che non rispettano i termini prescritti possono incorrere in sanzioni da parte del PCAOB, vale a dire essere inserite in un'apposita lista (trasparenza)²³, oppure, nella peggiore delle ipotesi, vedere depennata la propria registrazione presso il PCAOB²⁴.

Nel marzo 2008, l'ASR ha dato al PCAOB il proprio consenso di massima alle ispezioni congiunte, a condizione però che prima, per motivi di certezza giuridica, tra l'ASR e il PCAOB sia concluso un Memorandum of Understanding che tenga in debito conto le disposizioni del diritto svizzero in materia di assistenza amministrativa e giudiziaria. 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. Le trattative tra l'ASR, la FINMA²⁵ e il PCAOB in riferimento a eventuali Joint Inspection da condurre in Svizzera hanno avuto inizio già nel dicembre 2008. Una seconda sessione di trattative nella primavera del 2009 ha consentito d'identificare diversi problemi giuridici che attualmente rendono impossibile l'effettuazione di tali ispezioni nella Confederazione. Le difficoltà emergono in particolare per quanto concerne la reciprocità, la mancanza di un calendario in relazione a un possibile riconoscimento dell'ASR, il trattamento confidenziale delle informazioni e l'inoltro delle stesse ad autorità terze negli Stati Uniti. Un'ulteriore sessione di trattative ha avuto luogo nell'ottobre 2009 a Washington.

A dicembre 2009 lo House Financial Services Committee ha adottato l'Investor Protection Act. L'entrata in vigore della legge, che comprende una nuova disposizione per il PCAOB in materia di assistenza amministrativa, risolverebbe in larga misura il problema della reciprocità. È tuttavia ancora incerto se, quando e con quale formulazione verrà approvata tale modifica di legge.

In ragione dei suddetti problemi, nel 2009 in Svizzera non ha avuto luogo alcuna Joint Inspection.

A gennaio 2009 l'ASR ha fatto gli onori di casa in occasione di un incontro che ha visto riunite tutte le autorità di sorveglianza dei revisori dei Paesi di lingua tedesca (Germania, Austria e Svizzera). Il meeting, organizzato a turno in una delle tre nazioni citate, consente un approfondito scambio di vedute su problematiche comuni riguardanti la sorveglianza dei revisori. Inoltre, l'ASR intrattiene un intenso rapporto di collaborazione con la propria omologa tedesca nell'ambito del perfezionamento. Nel 2009 sono stati organizzati congiuntamente due eventi, il primo a Berlino nel mese di gennaio, il secondo a Berna nel mese di luglio. Durante queste manifestazioni dedicate al perfezionamento vengono di volta in volta discussi i più recenti sviluppi teorici e pratici nell'ambito della revisione e del rendiconto, a cura di esperti riconosciuti provenienti dalla zona UE.

Il 14 settembre 2009 sono entrate in vigore in Giappone le condizioni generali concernenti la sorveglianza delle imprese di revisione estere. L'autorità giapponese di sorveglianza dei revisori intende rinunciare nella misura del possibile all'effettuazione d'ispezioni all'estero, ma richiede in contropartita che le siano fornite informazioni dettagliate sull'attività dell'autorità di sorveglianza nel Paese di origine²⁶. Per tale ragione, il Giappone ha interesse a concludere un accordo bilaterale con la Svizzera sullo scambio d'informazioni. Le trattative al riguardo sono ancora in fase iniziale e verranno portate avanti nel corso del 2010.

²³ Il 31 luglio 2009 il PCAOB ha pubblicato una «grey list» in cui sono riportate le imprese di revisione presso le quali non è stato possibile effettuare un'ispezione entro i termini prescritti. La Ernst & Young Svizzera figura nella lista.

²⁴ Cfr. PCAOB Rule 5300 e Final Rule Concerning the Timing of Certain Inspections of Non-U.S. Firms, and Other Issues Relating to Inspections of Non-U.S. Firms (Section V, pag. 14).

²⁵ Poiché la sorveglianza sugli uffici di revisione delle banche viene esercitata congiuntamente dall'ASR e dalla FINMA, un simile accordo va sottoscritto con la partecipazione di quest'ultima. Pertanto la FINMA prende parte a tutte le trattative, occupandosi in particolare delle problematiche concernenti il segreto bancario.

²⁶ Cfr. Public Consultation on «Proposed Basic Guidelines on Information Requirements and Inspection on Foreign Audit Firms etc. by the Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board» del 2 ottobre 2009.

4.5 International Forum of Independent Audit Regulators

Nel 2009 l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) ha accolto sei nuovi membri, portando a 34 il numero delle autorità aderenti. Steven Maijoor, dell'autorità di vigilanza sui mercati finanziari olandese, e Paul Gorge, dello UK Financial Reporting Council, sono stati nominati rispettivamente presidente e vicepresidente. L'IFIAR ha inoltre deciso di costituirsi in associazione di diritto svizzero, dotandosi così di una base giuridica stabile per la propria successiva evoluzione.

Nell'anno in rassegna, l'ASR ha svolto un ruolo attivo all'interno dell'IFIAR. Da ricordare, innanzitutto, la realizzazione della riunione IFIAR a Basilea nel mese di aprile 2009. Oltre ai rappresentanti di circa 30 Stati membri, hanno presenziato all'evento, in veste di osservatori, anche delegati del Financial Stability Board, del Basel Committee on Banking Supervision, dell'International Association of Insurance Supervisors, del Public Interest Oversight Board, della Banca Mondiale, della IOSCO e della Commissione europea. Presenti a Basilea anche i CEO delle sei grandi reti di revisione internazionali (BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG e PricewaterhouseCoopers), per dibattere con i rappresentanti delle autorità di sorveglianza gli effetti della crisi economica sul settore della revisione.

Attualmente l'ASR è inoltre rappresentata in due gruppi di lavoro in seno all'IFIAR. Lo Standards Coordination Working Group mira a riflettere sui lavori dell'IAASB e a raccogliere esperienze al riguardo dei membri dell'IFIAR. L'International Cooperation Working Group si sforza invece di promuovere la cooperazione internazionale tra i membri dell'IFIAR. La partecipazione a questi gruppi di lavoro consente all'ASR di riconoscere precocemente trend e sviluppi e di tenerne debito conto nella propria attività di sorveglianza.

Infine, l'ASR ha preso parte attiva anche all'Inspection Workshop dell'IFIAR, tenutosi a febbraio 2009 a Stoccolma, occupandosi della presentazione e della moderazione della tematica «Auditors' responsibility to consider fraud as part of a financial statement audit».

4.6 Entrata in vigore dell'articolo 8 LSR

Negli ultimi anni, i mercati dei capitali hanno subito un processo di crescente internazionalizzazione e globalizzazione. Di conseguenza, sul mercato finanziario svizzero sono attive anche numerose aziende estere. Le imprese di revisione che erogano servizi a tali società devono a propria volta essere sottoposte a sorveglianza, se si vuole garantire la qualità della revisione per il mercato finanziario elvetico (cfr. art. 8 LSR). Ne consegue che sull'ufficio di revisione di un gruppo internazionale si estende la sorveglianza di più Stati. Per evitare doppiioni, gli obblighi concernenti l'abilitazione e la sorveglianza vengono a cadere in due casi eccezionali:

- Da un lato, l'ASR rinuncia alla sorveglianza se l'impresa di revisione estera sottostà a un'autorità estera di sorveglianza dei revisori riconosciuta dal Consiglio federale (art. 8 cpv. 2 LSR). Per il riconoscimento di autorità di sorveglianza estere equivalenti, il Consiglio federale si può basare sul riconoscimento concesso da altri Stati o da organi internazionali e sulla garanzia di reciprocità (art. 10 cpv. 1 OSRev).
- Dall'altro, la necessità della sorveglianza da parte dell'ASR viene meno anche nel caso in cui un prestito in obbligazioni è garantito da una società che dispone di un'impresa di revisione sottoposta a sorveglianza da parte della stessa ASR o di un'autorità di sorveglianza dei revisori estera riconosciuta dal Consiglio federale (art. 8 cpv. 3 LSR).

Un'eccezione di segno contrario è invece rappresentata dalla disposizione secondo la quale le imprese di revisione estere che forniscono servizi di revisione in base al diritto svizzero a società svizzere con azioni quotate in borsa sottostanno in ogni caso alla sorveglianza dell'ASR (art. 10 cpv. 2 OSRev).

L'articolo 8 LSR non è ancora in vigore. Tuttavia, l'ASR sta lavorando a un progetto riguardante l'attuazione di tale disposizione e a tempo debito lo sottoporrà a un'indagine conoscitiva pubblica. L'entrata in vigore è programmata presumibilmente per metà 2011.

5 Giurisprudenza

5.1 Introduzione

Nel corso del 2009, il Tribunale amministrativo federale (TAF) ha dovuto pronunciarsi su diversi ricorsi avanzati contro decisioni negative dell'ASR in merito all'abilitazione. Alcuni fascicoli sono tuttora aperti presso il TAF. Solo in un caso un ricorrente che si è visto opporre un rifiuto si è successivamente rivolto al Tribunale federale (TF). Le sentenze delle due autorità giudiziarie hanno riguardato le condizioni di abilitazione, relativamente ai requisiti di formazione ed esperienza professionale, ma anche questioni di natura procedurale. Nella maggior parte dei casi è stata avallata la prassi dell'ASR. Di seguito sono riportati le principali considerazioni formulate. Per il resto, si fa riferimento in particolare alla prassi adottata dall'ASR per quanto riguarda il principio della buona reputazione.

5.2 Formazione

La LSR riporta un elenco, attualmente esaustivo, dei cicli di formazione che permettono di conseguire l'abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore o di revisore (art. 4 cpv. 2 LSR). Come già ripetutamente osservato dal TAF, il legislatore ha preso in considerazione solo quei cicli di formazione che – completati da un adeguato numero di anni di esperienza professionale – garantiscono servizi di revisione qualitativamente ineccepibili. In ottica inversa, ciò significa che i cicli di formazione non elencati all'articolo 4 capoverso 2 LSR sono stati ritenuti insufficienti dal legislatore. Nel 2008 il TAF si è espresso negativamente riguardo a una serie di cicli di formazione²⁷.

Nel 2009, il TAF ha confermato che anche il titolo di «fiduciario commercialista», rilasciato dal Consiglio di Stato del Canton Ticino, non costituisce un ciclo di formazione riconosciuto. Al riguardo, il tribunale ha sottolineato che questo titolo rappresenta un'autorizzazione ufficiale all'esercizio della professione di «fiduciario commercialista» ai sensi della legge del Canton Ticino sull'esercizio delle professioni di fiduciario del 18 giugno 1984, ma non la prova che sia stata conclusa una formazione specifica ai sensi della LSR²⁸.

²⁷ Esperto diplomato federale in economia bancaria (sentenza n. B-1940/2008 del TAF del 10 giugno 2008); titolo universitario in scienze politiche (sentenza n. B-3393/2008 del TAF del 24 settembre 2008); formazione commerciale (sentenza n. B-2807/2008 del TAF del 19 agosto 2008, sentenza n. B-5811/2008 del TAF del 22 gennaio 2009); formazione di fiduciario privata senza attestato professionale federale (sentenza n. B-2486/2008 del TAF del 7 ottobre 2008).

²⁸ Sentenza n. B-5881/2008 del TAF del 19 marzo 2009.



5.3 Esperienza professionale

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 le persone che hanno svolto un ciclo di formazione in base al vecchio diritto che corrisponde a uno dei cicli di formazione menzionati attualmente nella legge (i cosiddetti «diplomi predecessori»). Tra queste figurano in particolare coloro che hanno superato l'esame propedeutico per periti contabili negli anni 1958–1986²⁹, l'esame propedeutico per periti fiscali negli anni 1982–1986 e l'esame di fiduciario USF negli anni 1981, 1982 e 1984 nonché l'esame preliminare per contabili.

Il TAF ha riconosciuto l'equivalenza di quest'ultimo ciclo di formazione con il titolo di contabile diplomato, e di conseguenza anche con quello di specialista in finanza e contabilità con attestato professionale federale³⁰. Il tribunale ha verificato se la mancanza di una disposizione transitoria in relazione al riconoscimento degli esami preliminari nel Regolamento del 22 marzo 1971 concernente l'esame per l'ottenimento del diploma federale di contabile rappresentasse una lacuna oppure se il mancato accoglimento di tale disposizione non fosse piuttosto intenzionale. In primo luogo, il tribunale ha osservato che nel regolamento non emerge in modo chiaro la volontà degli autori di statuire l'equivalenza, poiché la prova dell'avvenuto superamento dell'esame preliminare non conferisce i medesimi diritti del vero e proprio diploma. Il tribunale ha quindi verificato se tale interpretazione letterale e sistematica fosse costituzionale con riguardo al principio della parità di trattamento, poiché le persone che hanno superato l'esame preliminare per contabili non dispongono di una formazione riconosciuta ai sensi della LSR, contrariamente ai titolari di un diploma federale di contabile. Dopo aver confrontato i due titoli sul piano dei contenuti, il tribunale è giunto alla conclusione che essi non divergono a tal punto da giustificare il fatto che l'uno possa essere considerato equivalente alle formazioni riconosciute ai sensi della LSR e l'altro invece no. Pertanto non sussiste nella fattispecie alcun motivo materiale per non considerare equivalenti l'esame preliminare per contabili e il diploma federale di contabile. Una tale ineguaglianza di trattamento violerebbe il principio della parità di trattamento esposto nell'articolo 8 della Costituzione federale.

La durata dell'esperienza professionale prescritta dalla legge dipende dalla formazione del richiedente e dall'abilitazione richiesta. A seconda della formazione, per l'abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore possono essere necessari fino a 12 anni di esperienza professionale (art. 4 cpv. 2 LSR), acquisita almeno per due terzi sotto sorveglianza (art. 4 cpv. 4 LSR). Per l'abilitazione in qualità di revisore, per contro, si richiede un anno di esperienza professionale sotto sorveglianza, a prescindere dalla formazione posseduta (art. 5 cpv. 1 LSR). In entrambi i casi l'esperienza professionale deve essere stata acquisita prevalentemente nel campo della contabilità e della revisione dei conti (art. 4 cpv. 4 e art. 5 cpv. 2 LSR).

In una sentenza del 27 gennaio 2009³¹ il TAF ha confermato la prassi dell'ASR. È del parere che l'avverbio «prevalentemente» conceda all'ASR un consistente margine di apprezzamento, di cui quest'ultima si sarebbe avvalsa correttamente definendo che ciò corrisponde a tre quarti dell'esperienza professionale di cui va complessivamente apportata la prova³². Il tribunale ha inoltre confermato l'opportunità di non tenere in considerazione l'esperienza professionale acquisita prima della formazione specifica. Condivide infatti con l'ASR l'opinione per cui solo chi dispone delle conoscenze teoriche necessarie può applicarle nella pratica e riconoscere il contesto globale dei problemi e dei dubbi riscontrati. Inoltre, il TAF si è espresso negativamente sul riconoscimento dell'esperienza professionale acquisita prima che abbia inizio una formazione portata poi a compimento. Pertanto non può essere computata l'esperienza professionale acquisita durante una formazione se non viene superato il relativo esame conclusivo.

²⁹ Cfr. in particolare la sentenza n. B-3805/2008 del TAF del 4 dicembre 2008 e la sentenza n. B-1237/2008 del TAF del 22 dicembre 2008 sull'esame propedeutico per periti contabili delle annate 1966 e 1970. Questa formazione corrisponde a quella di fiduciario con attestato professionale federale.

³⁰ Sentenza n. B-1554/2009 del TAF del 16 giugno 2009. Il procedimento vedeva il ricorrente contrapposto all'Ufficio federale della formazione professionale e della tecnologia (UFFT). Nel quadro della procedura di abilitazione, l'ASR aveva esortato il ricorrente a rivolgersi all'UFFT per ottenere il riconoscimento dell'equivalenza del proprio titolo (cfr. sotto il n. 5.5 sulla questione della legittimità di tale modo di procedere).

³¹ Sentenza n. B-5835/2008 del TAF del 27 gennaio 2009.

³² In tal senso, l'esperienza professionale sotto sorveglianza per il conseguimento dell'abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore corrisponde alla metà dell'esperienza professionale complessivamente richiesta dall'art. 4 cpv. 2 LSR. Se l'esperienza professionale prescritta ammonta a 5 anni (cfr. art. 4 cpv. 2 lett. b LSR), l'esperienza professionale sotto sorveglianza è quindi pari a 2,5 anni ($5 \times 3/4 \times 2/3$). Se invece la legge prescrive un'esperienza professionale di 12 anni (cfr. art. 4 cpv. 2 lett. c LSR), l'esperienza professionale sotto sorveglianza sarà pari a 6 anni ($12 \times 3/4 \times 2/3$).

5.4 Buona reputazione

Per ottenere l'abilitazione a esercitare la funzione di revisore o perito revisore, una persona deve essere incensurata (art. 4 cpv. 1 e art. 5 cpv. 1 lett. a LSR). L'articolo 4 capoverso 1 OSRev precisa che il 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.

Nel 2009, né il TAF né il TF sono stati chiamati a pronunciarsi sull'aspetto della buona reputazione. Nel 2008, tuttavia, il TAF ha confermato la prassi dell'ASR, che si fonda in particolare sulla giurisprudenza concernente la garanzia di un'attività commerciale ineccepibile nell'ambito del diritto dei mercati finanziari³³.

5.5 Questioni procedurali

Nel procedimento concernente la verifica dell'equivalenza tra l'esame preliminare per contabili e il diploma federale di contabile (cfr. sopra n. 5.2), l'ASR ha esortato il richiedente a rivolgersi all'Ufficio federale della formazione professionale e della tecnologia (UFFT) per ottenere il riconoscimento dell'equivalenza di detto esame. Dopo la decisione negativa dell'UFFT, il richiedente ha avanzato ricorso contro tale ufficio di fronte al TAF. Egli ha inoltre chiesto al tribunale di decidere se l'ASR abbia la competenza per pronunciarsi direttamente in materia di equivalenza e di appurare così se detta autorità l'avesse rinviato a ragione all'UFFT. Il TAF è giunto alla conclusione che l'ASR non possiede tale competenza e che il fatto di aver rinviato il richiedente all'UFFT non costituisce violazione manifesta del diritto, poiché l'UFFT è univocamente autorizzata a decidere sulle questioni di equivalenza. Nello stesso caso, il richiedente ha sollecitato il TAF affinché, nel quadro di provvedimenti d'urgenza, ordinasse all'ASR di rilasciargli un'abilitazione provvisoria e d'iscriverlo nel registro dei revisori. Con decisione intermedia, il tribunale ha decretato di non poter entrare nel merito di tale richiesta poiché l'oggetto del contendere riguarda l'equivalenza tra l'esame preliminare per contabili e il diploma federale di contabile e non l'abilitazione da parte dell'ASR³⁴.

In un altro caso, il TAF è stato chiamato a esprimersi in relazione alla revoca dell'effetto sospensivo di un ricorso nei confronti dell'ASR. Al ricorrente era stata concessa a titolo provvisorio l'abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore, cui però non aveva fatto seguito l'abilitazione definitiva. Quale motivo alla base della sua domanda di ripristino dell'effetto sospensivo del ricorso, il ricorrente ha essenzialmente addotto il danno di reputazione. Il tribunale è giunto alla conclusione che l'interesse pubblico a che siano forniti servizi di revisione conformi alle prescrizioni e ai requisiti di qualità e la tutela delle aziende che si avvalgono di tali servizi nonché di tutte le persone interessate al rapporto di revisione hanno la priorità sull'interesse personale del richiedente³⁵. In un caso simile, un perito revisore già in possesso di un'abilitazione definitiva era stato condannato da un tribunale civile a versare un considerevole indennizzo per non aver ottemperato agli obblighi di diligenza nella sua veste di capo revisore. Il TAF ha ribadito che l'ASR ha revocato a ragione l'effetto sospensivo del ricorso avanzato contro la sua decisione di revocare al ricorrente l'abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore. Il tribunale ha inoltre specificato che l'ASR ha agito in modo congruo, poiché una decisione più blanda non avrebbe fornito la garanzia di un'attività di controllo ineccepibile fino alla conclusione della procedura di ricorso. Nella verifica della congruità, il TAF ha anche tenuto conto del fatto che il ricorrente poteva continuare a effettuare lavori di revisione per l'impresa sotto la guida del proprio partner, in possesso di un'abilitazione in qualità di perito revisore³⁶.

Nel quadro di un riesame dell'ASR, inoltre, il TAF si è pronunciato sul tema delle spese processuali. L'ASR aveva inizialmente respinto una domanda di abilitazione poiché il richiedente non era in grado di dimostrare l'acquisizione di esperienza professionale sotto sorveglianza. Al momento della decisione da parte dell'ASR, l'unico titolo vantato dalla persona sorvegliante era il superamento dell'esame preliminare per contabili. La sentenza del TAF sull'equivalenza di tale formazione (cfr. n. 5.2) è giunta all'ASR il giorno successivo la suddetta decisione negativa.

³³ Sentenza n. B-2440/2008 del TAF del 16 luglio 2008.

³⁴ Decisione intermedia n. B-1554/2009 del TAF del 19 marzo 2009.

³⁵ Decisione intermedia n. B-3219/2009 del TAF del 16 giugno 2009.

³⁶ Decisione intermedia n. B-7348/2009 del TAF del 23 dicembre 2009.

In conseguenza di ciò, l'ASR ha dato avvio a un riesame e concesso l'abilitazione al richiedente. Secondo il TAF, l'ASR era a conoscenza del fatto che la decisione dell'UFFT costituiva oggetto di una procedura di ricorso a sé stante. Inoltre, il ricorso contro la decisione negativa dell'ASR rappresentava per il ricorrente l'unica possibilità di far valere i propri diritti, in particolare con riferimento al ripristino dell'effetto sospensivo del ricorso³⁷. Tale giudizio è per diverse ragioni suscettibile di critica. Al momento del rifiuto, il richiedente era in possesso di un'abilitazione provvisoria a esercitare la funzione di revisore, perciò era autorizzato a eseguire revisioni limitate e, per lo meno potenzialmente, avrebbe potuto provocare danno alle aziende a cui forniva servizi di revisione e alle altre persone interessate ai rapporti di revisione. Al momento del rifiuto, le condizioni di abilitazione previste dalla prassi dell'ASR risultavano manifestamente non essere da lui soddisfatte. Inoltre, alla luce dell'interesse pubblico, l'ASR non può semplicemente rinviare tutti i fascicoli solo per il fatto che risulta pendente una procedura di ricorso. Quanto detto assume tanto più valore se si considera che l'ASR non può prevedere il momento in cui verrà emanata una decisione in merito a un ricorso. Inoltre, nella fattispecie, il richiedente ha avanzato ricorso contro la decisione negativa dell'ASR datata 24 giugno 2009 il 27 luglio 2009, malgrado il termine per il ricorso fosse sospeso dal 15 luglio al 15 agosto incluso (art. 22a Legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa, PA; RS 172.012). Il richiedente, cui era nota la sentenza del TAF sull'equivalenza dell'esame preliminare per contabili, avrebbe quindi avuto tempo sufficiente per decidere circa l'effettiva necessità di un ricorso o se non fosse piuttosto opportuno contattare in primo luogo l'ASR per risolvere direttamente la questione. Nella seconda ipotesi, l'ASR avrebbe potuto procedere direttamente al riesame senza necessità di una procedura di ricorso, e il riesame avrebbe avuto luogo in tempi più ristretti di quanto non si sia poi verificato.

In un altro caso concernente un riesame, il tribunale non ha addebitato all'ASR le spese ripetibili³⁸. L'ASR, nel quadro della procedura di abilitazione, aveva sollecitato il richiedente a fornire prova dell'esperienza professionale acquisita, presentando, in particolare, dei rapporti di revisione. L'ASR ha poi giudicato insufficienti i documenti presentati e respinto la domanda di abilitazione. In un secondo tempo, durante la procedura di ricorso di fronte al TAF, il richiedente ha

inoltrato i rapporti di revisione richiesti, ragion per cui l'ASR ha disposto un riesame della propria decisione e concesso l'abilitazione al ricorrente. Secondo il tribunale, il richiedente avrebbe avuto pienamente modo di produrre i suddetti elementi probativi già nel corso della procedura di abilitazione. Il TAF ha osservato che il rifiuto della domanda e la nuova valutazione della stessa sarebbero imputabili al comportamento del richiedente e che, pertanto, non vi è ragione per concedere a quest'ultimo le spese ripetibili.

Infine, il TF si è anche espresso circa la propria competenza in relazione a ricorsi contro decisioni del TAF. Dando interpretazione all'articolo 83 lettera t della legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale federale (LTF, RS 173.110), il TF ha rifiutato di entrare nel merito dei ricorsi contro sentenze del TAF qualora queste si riferiscano al requisito della formazione e all'applicazione della clausola di rigore (art. 43 cpv. 6 LSR). Ai sensi dell'articolo 83 lettera t LTF, è inammissibile il ricorso in materia di diritto pubblico contro le decisioni concernenti l'esito di esami e di altre valutazioni delle capacità, segnatamente nei settori della scuola, del perfezionamento e dell'esercizio della professione. Tale disposizione si applica non solo in relazione all'esito di esami in senso stretto, ma anche alla valutazione delle capacità fisiche e mentali di un individuo. Pertanto, il ricorso in materia di diritto pubblico è inammissibile se riguarda le conoscenze acquisite nel contesto dell'esperienza professionale o l'equivalenza di una formazione, oppure qualora si tratti di decidere se sussistano circostanze straordinarie (caso di rigore) che giustifichino la concessione dell'abilitazione malgrado il mancato adempimento delle condizioni regolari. Di conseguenza, in tali casi il TAF decide quale ultima istanza³⁹.

³⁷ Decisione di stralcio n. B-4801/2009 del TAF del 6 agosto 2009.

³⁸ Decisione di stralcio n. B-5880/2009 del TAF dell'8 dicembre 2009.

³⁹ Sentenza 2C_136/2009 del TF del 16 giugno 2009. Cfr. anche la sentenza 2C_288/2009 del TF dell'8 maggio 2009.



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
IFAC	International Federation of Accountants
IFIAR	International Forum of Independent Audit Regulators
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standards on Audit
ISQC	International Standard on Quality Control
LSR	Legge sui revisori del 16 dicembre 2005 (RS 221.302)
OS-ASR	Ordinanza sulla sorveglianza ASR del 17 marzo 2008 (RS 221.302.33)
OSRev	Ordinanza sui revisori del 22 agosto 2007 (RS 221.302.3)
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PIOB	Public Interest 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
UFFT	Ufficio federale della formazione professionale e della tecnologia
UFRC	Ufficio federale del registro di commercio

2 Cifre finanziarie

Conto economico

	2009	2008
Tassa di sorveglianza	2'877'500	3'010'000
Emolumenti d'ispezione	1'238'690	1'073'000
Emolumenti di abilitazione	922'600	1'336'800
Spese per pagamenti via Internet	-49'614	-73'703
Restituzione di emolumenti di abilitazione	-208'650	-279'350
Costituzione di rateizzazione di emolumenti 2009	-738'080	-1'061'440
Scioglimento di rateizzazione di emolumenti anni precedenti	1'508'041	1'242'680
Altri ricavi	27'000	12'900
Ricavo netto	5'577'487	5'260'887
Spese per il personale	-4'322'806	-3'330'249
Spese d'esercizio	-702'651	-710'643
Ammortamenti	-153'948	-142'422
Risultato d'esercizio	398'082	1'077'573
Reddito finanziario	95'748	112'647
Spese finanziarie	–	–
Risultato finanziario	95'748	-112'647
Costituzione di riserve	-493'830	-1'190'220
Guadagni/Perdite	0	0



Retribuzioni del consiglio d'amministrazione e dei dirigenti

	2009	2008
Consiglio d'amministrazione		
Onorario presidente	110	110
Onorario vicepresidente	75	75
Onorario altri membri	90	90
Contributi assicurazioni sociali conteggiati	14	16
Totale indennità a membri del consiglio d'amministrazione	289	291
Direzione		
Stipendio direttore	247	240
Ulteriori corrispettivi direttore	32	25
Stipendi altri membri	378	358
Ulteriori corrispettivi altri membri	35	12
Contributi assicurazioni sociali conteggiati ⁴⁰	113	104
Totale indennità a membri della direzione	805	739

⁴⁰ Comprende i contributi AVS/AI/IPG, i contributi AD, i contributi infortuni professionali e non professionali, i contributi di risparmio e i premi di rischio LPP.



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: 31 dicembre 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 ⁴¹	Impresa di revisione sotto sorveglianza statale	Perito revisore	FINMA ⁴²	Art. 26 LFINMA ⁴³ , Art. 3 OA-FINMA ⁴⁴
Commercianti di valori mobiliari ⁴⁵	Impresa di revisione sotto sorveglianza statale	Perito revisore	FINMA	Art. 26 LFINMA, Art. 3 OA-FINMA
Investimenti collettivi di capitale ⁴⁶	Impresa di revisione sotto sorveglianza statale ⁴⁷	Perito revisore	FINMA	Art. 26 LFINMA, Art. 3 OA-FINMA
Assicurazioni ⁴⁸	Impresa di revisione sotto sorveglianza statale	Perito revisore	FINMA	Art. 26 LFINMA, Art. 3 OA-FINMA
Lotta contro il riciclaggio di denaro ⁴⁹	Revisore	Revisore	FINMA	Art. 19b LRD ⁵⁰
Centrali d'emissione di obbligazioni fondiarie ⁵¹	Impresa di revisione sotto sorveglianza statale	Perito revisore	FINMA	Art. 26 LFINMA, Art. 3 OA-FINMA
Istituti di previdenza ⁵²	Perito revisore ⁵³	Perito revisore	(UFAS ⁵⁴)	-
Casse malati ⁵⁵	Perito revisore	Perito revisore	(UFSP ⁵⁶)	-
Casse da gioco ⁵⁷	Perito revisore	Perito revisore	CFCG ⁵⁸	Art. 75 OCG ⁵⁹

⁴¹ Legge dell'8 novembre 1934 sulle banche (LBCR; RS 952.0).

⁴² 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).

⁴³ Legge del 22 giugno 2007 sulla vigilanza dei mercati finanziari (LFINMA; RS 956.1).

⁴⁴ Ordinanza del 15 ottobre 2008 sugli audit dei mercati finanziari (OA-FINMA; RS 956.161).

⁴⁵ Legge del 24 marzo 1995 sulle borse (LBVM; RS 954.1).

⁴⁶ Legge del 23 giugno 2006 sugli investimenti collettivi (LICol; RS 951.31).

⁴⁷ 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).

⁴⁸ Legge del 17 dicembre 2004 sulla sorveglianza degli assicuratori (LSA; RS 961.01).

⁴⁹ Legge del 10 ottobre 1997 sul riciclaggio di denaro (LRD; RS 955.0).

⁵⁰ 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.

⁵¹ Legge del 25 giugno 1930 sulle obbligazioni fondiarie (LOF; RS 211.423.4).

⁵² Legge federale del 25 giugno 1982 sulla previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità (LPP; RS 831.40).

⁵³ 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).

⁵⁴ Ufficio federale delle assicurazioni sociali.

⁵⁵ Legge federale del 18 marzo 1994 sull'assicurazione malattie (LAMal; RS 832.10).

⁵⁶ Ufficio federale della sanità pubblica.

⁵⁷ Legge del 18 dicembre 1998 sulle case da gioco (LCG; RS 935.52).

⁵⁸ Commissione federale delle case da gioco.

⁵⁹ Ordinanza del 24 settembre 2004 sulle case da gioco (RS 935.521).

4 Elenco delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale

Stato: 31 dicembre 2009

Abilitate in via definitiva

500003	PricewaterhouseCoopers AG	Zürich
501403	KPMG AG	Zürich
501401	KPMG Klynveld Peat Marwick Goerdeler SA	Zürich
500646	Ernst & Young AG	Basel
500770	Intercontrol AG	Zürich
500241	Mazars Coresa	Genève

Abilitate a titolo provvisorio

500012	T & R AG	Gümligen
500038	Bankrevisions- und Treuhand AG	Zürich
500149	OBT AG	St. Gallen
500168	Mäder + Baumgartner Treuhand AG	Neuhausen
500369	Duchosal Revision Fiscalité Fiduciaire SA	Genève 12
500420	Deloitte AG	Zürich
500705	BDO Visura AG	Zürich
500424	Multifiduciaire Léman SA	Montreux
500436	Refidar Moore Stephens	Glattbrugg
500498	PKF Wirtschaftsprüfung AG	Zürich
500505	Treuhand- und Revisionsges. Mattig-Suter	Schwyz
501091	Provida Wirtschaftsprüfung AG	St. Gallen
500762	Balmer-Etienne AG	Luzern
500786	PKF Certifica SA	Lugano
500842	PEQ GmbH	Zunzgen
500959	BDO Visura International	Zürich
501382	Berney & Associés SA	Genève
501470	Ferax Treuhand AG	Zürich
501570	Fiduciaire FIDAG SA	Martigny
501839	Grant Thornton AG	Zürich
502142	Engel Copera AG	Bern Liebefeld
502658	Treureva AG	Zürich

