



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Autorità federale di sorveglianza dei revisori ASR

Rapporto di attività 2010



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB

Seminar

der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB

Mittwoch, 17. November 2010
Kongress + Kursaal Bern

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 2010

Sommario

Pagina

4		Prefazione
7	1	Abilitazione
7	1.1	Abilitazioni provvisorie
7	1.2	Nuove domande
8	1.3	Statistiche
10	1.4	Richiedenti con titolo di studio estero
10	1.4.1	Equipollenza della formazione
11	1.4.2	Necessarie conoscenze del diritto svizzero
11	1.4.3	Reciprocità in relazione ai diplomi svizzeri
12	1.5	Imprese di revisione
12	1.5.1	Entrate e uscite di personale
13	1.5.2	Ristrutturazioni
14	1.6	Obblighi di notifica e comunicazione
15	1.7	Revisione senza abilitazione
15	1.7.1	Conseguenze di diritto penale, amministrativo e civile
15	1.7.2	Confronto dei registri
16	1.8	Violazione del requisito dell'indipendenza
16	1.9	Prospettive nell'ambito delle abilitazioni
17	2	Sorveglianza
17	2.1	Introduzione
18	2.2	Quote e struttura di mercato delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale
19	2.3	Controlli
19	2.3.1	In generale
20	2.3.1.1	Panoramica dei controlli e delle constatazioni circa la verifica dei processi interni all'azienda (2008–2010)
22	2.3.1.2	Panoramica dei controlli e delle constatazioni circa la verifica della qualità dei servizi di revisione forniti (dal 2008 al 2010)
23	2.3.2	Controlli successivi presso le Big 3
23	2.3.2.1	Constatazioni nell'ambito della Firm Review
24	2.3.2.2	Constatazioni circa la File Review
28	2.3.3	Controllo delle piccole e medie imprese di revisione sotto sorveglianza statale
28	2.3.3.1	Constatazioni nell'ambito della Firm Review
28	2.3.3.2	Constatazioni nell'ambito della File Review
29	2.4	Indicatori (Audit Quality Measures)
30	2.5	Procedimenti e inchieste preliminari
30	2.6	Collaborazione con altre autorità svizzere e le borse
30	2.7	Priorità dei controlli nel 2011
31	2.8	Standard Setting
31	2.8.1	Standard Setting nel 2010
32	2.8.2	Standard Setting 2011

Pagina

33	3	Attività internazionale
33	3.1	Introduzione
33	3.2	Rapporti con l'Unione europea
33	3.2.1	Collaborazione ed equivalenza
35	3.2.2	Libro verde sugli insegnamenti della crisi finanziaria
35	3.3	Rapporti con gli Stati Uniti
36	3.4	Rapporti con Paesi terzi
36	3.5	International Forum of Independent Audit Regulators
37	3.6	Entrata in vigore dell'articolo 8 LSR
37	3.6.1	Campo d'applicazione
37	3.6.2	Futura attuazione
39	4	Giurisprudenza
39	4.1	Introduzione
39	4.2	Formazione
40	4.3	Esperienza professionale
41	4.4	Buona reputazione
42	4.4.1	Mancanza di stabilità finanziaria
42	4.4.2	Revisione senza abilitazione
42	4.4.3	Sentenze civili e penali, procedimenti civili e penali avviati
43	4.4.4	Violazione del requisito dell'indipendenza
44	4.5	Questioni procedurali
45		Allegati
45	1	Organizzazione dell'Autorità federale di sorveglianza dei revisori (ASR)
46	2	Cifre finanziarie
48	3	Elenco delle abbreviazioni
50	4	Abilitazioni fondate su leggi speciali
51	5	Elenco delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale

Prefazione

L'ASR esercita la propria attività di sorveglianza presso le imprese di revisione sotto sorveglianza statale conformemente agli obblighi legali (art. 16 LSR), con frequenza almeno triennale. La conclusione del primo di questi cicli, avvenuta a fine 2010, è stata l'occasione per stilare un quadro complessivo in ottica retrospettiva, delineare una panoramica circa le attività principali dell'autorità e formulare previsioni relativamente al prossimo futuro.

Una parte fondamentale dell'attività svolta dall'ASR durante gli ultimi tre anni è rappresentata dall'introduzione di un **sistema di abilitazione** destinato alle persone e alle imprese che forniscono servizi di revisione prescritti dalla legge. Entro il 31 dicembre 2010, 12'452 tra persone e imprese hanno presentato una domanda di abilitazione a esercitare la funzione di revisore, perito revisore o impresa di revisione sotto sorveglianza statale. Durante lo svolgimento della procedura, 1'253 domande sono state ritirate. In relazione alle 11'199 domande rimaste al vaglio, entro fine 2010 sono state concesse 10'748 abilitazioni tra provvisorie e definitive. 270 domande sono state respinte¹. Le restanti 181 domande sono attualmente in sospeso o attendono un giudizio in merito a un eventuale passaggio di categoria. La quota relativa alle domande respinte ammonta quindi al 2,5 per cento. Circa il 70 per cento delle abilitazioni concesse a persone fisiche è confluito nell'ambito delle PMI, mentre per quanto riguarda le imprese di revisione, il numero di abilitazioni nell'ambito delle PMI supera addirittura il 95 per cento.

La procedura di abilitazione mira essenzialmente a elevare a professione la fornitura di servizi di revisione e ad arginare la revisione profana, diffusa in passato. Non sorprende quindi che un certo numero di domande non siano state accolte a causa del mancato adempimento di tutte le condizioni di abilitazione prescritte dalla legge (formazione, esperienza professionale, buona reputazione). Tuttavia, a fronte di questo scenario, la quota delle domande respinte è relativamente bassa rispetto alle aspettative.

La presenza di rendiconti finanziari esterni significativi riguardanti le società con azioni quotate in borsa è un presupposto imprescindibile per trasmettere fiducia nel mercato dei capitali. La **sorveglianza** delle imprese di revisione che verificano i conti annuali e i conti di gruppo delle società con azioni quotate

in borsa o si candidano per esercitare tale funzione assume quindi una rilevanza significativa dal punto di vista politico-economico. Attualmente esistono 21 (anno precedente: 28) imprese di revisione che, obbligatoriamente o volontariamente, sono sottoposte a sorveglianza da parte dell'ASR. Queste società impiegano circa 3'600 persone nell'ambito della revisione contabile.

Nel 2010 si è concluso il primo ciclo di controlli. Sebbene l'attività di sorveglianza sia stata esercitata solo per un periodo di tre anni e le misure concordate con le imprese di revisione non si rivelino ancora totalmente efficaci, in seguito alle ispezioni si sono riscontrati notevoli miglioramenti dal punto di vista qualitativo. L'ASR intravede un certo margine per ulteriori miglioramenti in particolare per quanto riguarda lo spirito critico professionale dei revisori («professional scepticism») e la stretta osservanza delle prescrizioni in materia di indipendenza. Un ulteriore potenziale di ottimizzazione non si esclude nemmeno nell'ambito della lotta alle frodi, dove gli standard di revisione esistenti vanno imposti in generale in maniera più coerente e con procedure di verifica maggiormente orientate al singolo caso.

L'ASR intravede tuttavia un potenziale di miglioramento anche nei propri processi. Per il 2011, l'autorità conferma quindi la propria volontà di sviluppare ulteriormente e ottimizzare i propri processi di sorveglianza nel quadro delle disposizioni di legge, al fine di rispondere alle esigenze dei diversi stakeholder.

L'ASR rivolge una particolare attenzione al **riconoscimento internazionale** della propria attività. Solo se la sua competenza in materia di sorveglianza viene riconosciuta a livello internazionale, le società svizzere con azioni quotate in borsa possono procurarsi capitale presso le piazze borsistiche estere senza subire svantaggi. In primo piano si colloca il rapporto con i mercati dei capitali UE e USA, di importanza centrale per le imprese svizzere. Il 5 febbraio 2010, la Commissione europea ha certificato la cosiddetta «adeguatezza» (adequacy) del sistema svizzero relativo all'assistenza amministrativa. In tal modo l'UE ha autorizzato le autorità di sorveglianza

¹ Inoltre, 38 richiedenti hanno ottenuto l'abilitazione a esercitare la funzione di revisore anziché perito revisore, contrariamente a quanto da loro richiesto. Nel complesso sono state quindi respinte 308 domande. Per ulteriori dettagli si veda il punto 1.3.

dei propri Stati membri a condurre trattative riguardo alla cooperazione con l'ASR. Con decisione datata 19 gennaio 2011, la Commissione europea ha inoltre riconosciuto l'equivalenza del sistema di sorveglianza dei revisori e delle imprese di revisione della Svizzera, risp. dell'ASR. Le trattative riguardo a uno Statement of Protocol tra l'ASR e l'Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari (FINMA) da un lato e l'autorità di sorveglianza dei revisori statunitense (PCAOB) dall'altro sono in corso già da fine 2008 e stanno per concludersi. Le delegazioni negoziali sono riuscite a giungere a un accordo di massima, che non è ancora stato siglato in via ufficiale, ma lo sarà presumibilmente nella prima metà del 2011. Una volta apposta la firma, la prima ispezione congiunta (Joint Inspection) effettuata da PCAOB, ASR e FINMA avrà luogo con ogni probabilità entro quest'anno.

Quanto alle **prospettive future** si osserva che, a livello globale, si stanno analizzando le cause della crisi economico-finanziaria e si stanno cercando soluzioni per evitare fenomeni simili in futuro, o comunque per attutirne gli effetti. Dopo gli istituti finanziari e le agenzie di rating, lo scorso anno anche gli esperti contabili sono finiti al centro dei dibattiti. Poiché la crisi, sul piano nazionale, ha colpito in primo luogo il settore finanziario, la FINMA ha annunciato la decisione di ottimizzare ulteriormente il proprio sistema in materia di revisione. L'ASR appoggia tale orientamento strategico e considera ragionevole la separazione – discussa in tale conte-

sto – tra la revisione secondo il CO e quella secondo il diritto in materia di vigilanza nell'ambito degli istituti finanziari. Solo così è possibile garantire una sorveglianza uniforme delle società di revisione e semplificare la cooperazione internazionale con le autorità di sorveglianza dei revisori estere.

A livello internazionale, ultimamente, il Libro verde della Commissione europea pubblicato a ottobre 2010 ha acceso intensi dibattiti, che l'ASR seguirà con grande interesse. È comunque opportuno evitare di trarre conclusioni affrettate dalla crisi e di cadere preda di un attivismo sconsiderato. L'ideale è puntare a un'applicazione coerente delle norme esistenti. I controlli esercitati dall'ASR sulle imprese di revisione sotto sorveglianza statale forniscono un contributo essenziale all'assicurazione e al miglioramento della qualità dei servizi di revisione.

In relazione alle domande di abilitazione e ai controlli delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale, l'ASR osserva costantemente che le norme in materia di indipendenza previste dalla legge e dalla categoria professionale non vengono rispettate in misura sufficiente. Anche nel 2010 ha dovuto contestare diverse violazioni, talvolta anche gravi. In quest'ambito sussiste un'ulteriore necessità di intervento, sicché l'ASR cercherà il dialogo con le associazioni professionali. È importante individuare misure adeguate per evitare una perdita di fiducia nei confronti della professione.

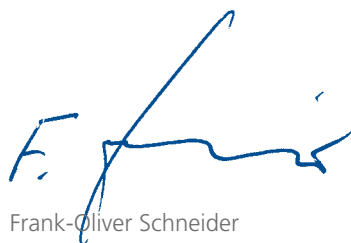
«L'ASR rivolge una particolare attenzione al riconoscimento internazionale della propria attività.»

Sul fronte delle abilitazioni, una volta conclusa la valutazione definitiva delle autorizzazioni provvisorie, l'attività dell'ASR proseguirà su binari più tranquilli. Nel 2011 si tratterà in primo luogo di elaborare le nuove domande relative alla prima abilitazione. Il rinnovo delle abilitazioni esistenti concesse alle imprese di revisione avrà luogo solo a partire da fine 2012. In futuro, l'attività dell'ASR sarà incentrata perlopiù sul controllo delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale e sulle relative questioni inerenti alla cooperazione internazionale.

14 febbraio 2011



Prof. Hans Peter Walter
Presidente del Consiglio d'amministrazione



Frank-Oliver Schneider
Direttore



1 Abilitazione

1.1 Abilitazioni provvisorie

I richiedenti che hanno presentato la propria domanda di abilitazione all'ASR tra il 1° settembre e il 31 dicembre 2007 hanno conseguito l'abilitazione nell'ambito di un procedimento a due fasi: in un primo tempo si è verificato, a fronte di un esame sommario, se le condizioni di abilitazione risultavano soddisfatte. Le uniche domande respinte a questo stadio del procedimento sono state quelle presentate da richiedenti che manifestamente non soddisfacevano le condizioni previste. Per le altre domande, in una seconda fase, è stata condotta una verifica approfondita dell'adempimento delle condizioni di abilitazione (cfr. art. 43 LSR e art. 47 OSRev).

Nel 2010 sono state valutate quasi tutte le domande ancora in sospeso (pari al 10 per cento circa del totale), che in origine erano state ammesse in via provvisoria. Nell'anno in rassegna, pertanto, la procedura di abilitazione si è sostanzialmente conclusa. A fine 2010, nel complesso, 10 528 persone fisiche e imprese disponevano di un'abilitazione definitiva conferita dall'ASR.

Tuttavia, non è stato ancora possibile valutare in via definitiva alcune domande. Per ragioni diverse, al 31 dicembre 2010, circa 220 persone fisiche e imprese disponevano ancora di una semplice abilitazione provvisoria.

- Una parte delle domande sopraccitate costituisce oggetto di procedure di ricorso al Tribunale amministrativo federale o al Tribunale federale² e pertanto può essere evasa, o quantomeno portata avanti, solo in presenza della rispettiva sentenza giudiziaria.
- Un'altra parte delle domande è legata indirettamente all'esito di tali procedure di ricorso. Si pensi al caso in cui l'impresa di revisione può conseguire l'abilitazione solo se la ottiene anche il titolare. È altresì possibile che l'abilitazione o la capacità del sorvegliante debba essere appurata in sede giudiziale. Di conseguenza, le domande presentate da revisori che fanno valere un'esperienza professionale acquisita sotto la sorveglianza di tali persone non possono ancora essere valutate in via definitiva. L'ASR attende inoltre che il Tribunale amministrativo federale emetta, riguardo all'una o all'altra questione, decisioni di principio che occorre tenere in considerazione per altre domande pendenti. L'elaborazione di queste ultime, a seconda delle circostanze, viene lasciata in sospeso finché non verranno emesse le opportune decisioni.

– Talvolta, anche un'esigenza di chiarimento straordinaria comporta tempi di elaborazione più lunghi. Si pensi ad esempio alle persone con una formazione estera: in questi casi occorre verificare l'equipollenza del loro titolo di studio con uno o più diplomi svizzeri (cfr. art. 4 cpv. 2 lett. d LSR). Non è raro che in tali casi l'ASR necessiti di informazioni e documenti provenienti dall'estero, il che può allungare notevolmente i tempi di elaborazione.

L'ASR si impegna a esprimere il più rapidamente possibile una valutazione definitiva in merito alle persone e alle imprese ancora in possesso di un'abilitazione provvisoria. Come illustrato in precedenza, tuttavia, in molti casi l'autorità non esercita alcun influsso o influisce soltanto in misura limitata nel determinare il momento in cui si svolgerà l'esame conclusivo.

La conclusione dell'esame definitivo delle abilitazioni provvisorie ha inciso anche sull'organico dell'ASR. Come previsto, una volta elaborata la maggior parte delle domande di abilitazione, il carico di lavoro gravante sul Servizio Ammissione si è notevolmente ridotto. Il personale ha quindi subito un calo (si veda l'allegato 1).

1.2 Nuove domande

In seguito alla valutazione definitiva – salvo rare eccezioni – delle domande di abilitazione ammesse a titolo provvisorio³, la transizione dal diritto previgente al nuovo diritto può dirsi sostanzialmente conclusa.

L'ASR continua a ricevere un gran numero di nuove domande. Si osserva un particolare incremento nell'afflusso al termine delle sessioni di esami che permettono di ottenere un'abilitazione ai sensi della LSR. Nell'anno in rassegna sono state presentate in tutto 744 nuove domande di abilitazione. Nel 2008 se ne erano contate 1886 e nel 2009 1088.

Scadute, in data 31 agosto 2009, le disposizioni transitorie sui requisiti dei sorveglianti (cfr. art. 43 cpv. 4 e 5 LSR), l'esperienza professionale può essere maturata esclusivamente sotto la sorveglianza di persone provviste a loro volta della necessaria abilitazione. Per l'esperienza professionale acquisita in data anteriore a quella citata, tuttavia, permangono validi i requisiti meno rigidi nei confronti del sorvegliante.

² Cfr. n. 4 sulla giurisprudenza dei due tribunali nel 2010.

³ Cfr. n. 1.1

1.3 Statistiche

Al 31 dicembre 2010, le statistiche sulle persone fisiche e sulle imprese di revisione abilitate erano le seguenti:

Genere di abilitazione	Revisore	Perito revisore	Totale al 31.12.2010	Totale al 31.12.2009
Persone fisiche	29	72	101	627
Ditte individuali	4	9	13	106
Imprese di revisione	36	64	100	679
Imprese di revisione sotto sorveglianza statale	0	6	6	22
Totale abilitazioni provvisorie	69	151	220	1 434
Persone fisiche	2 031	5 121	7 152	6 357
Ditte individuali	372	441	813	670
Imprese di revisione	797	1 751	2 548	1 910
Imprese di revisione sotto sorveglianza statale	0	15	15	6
Totale abilitazioni definitive	3 200	7 328	10 528	8 943
Totale abilitazioni	3 269	7 479	10 748	10 377



Al 31 dicembre 2010, le statistiche sulle procedure con esito negativo per il richiedente erano le seguenti⁴:

Persone fisiche Tipo di disposizione	Lacuna	Categoria	Q.tà	%
Non entrata nel merito della domanda	Obbligo di collaborazione	Nessuna documentazione presentata	5	2
Rigetto della domanda	Obbligo di collaborazione	Domanda incompleta	46	19
	Formazione svizzera	Nessuna formazione ai sensi dell'art. 4 cpv. 2 lett. a–c LSR	44	18
	Esperienza professionale	Insufficiente esperienza professionale sotto sorveglianza	33	0
		Assenza di esperienza professionale nel campo della revisione	28	25
	Buona reputazione	Violazione del principio dell'indipendenza	9	0
		Condanna civile/penale	7	0
		Revisione senza abilitazione	3	0
		Situazione finanziaria	2	0
		Revisione lacunosa	1	10
	Richiedente con formazione estera	Nessuna formazione ai sensi dell'art. 4 cpv. 2 lett. d LSR	6	0
		Assenza di reciprocità	9	0
		Mancanza di conoscenze del diritto svizzero	5	8
Rigetto come perito revisore, ma abilitazione come revisore	Esperienza professionale	Insufficiente esperienza professionale sotto sorveglianza o senza sorveglianza	38	16
Revoca dell'abilitazione	Buona reputazione	Violazione del principio dell'indipendenza	4	0
		Revisione senza abilitazione	1	0
		Mancata comunicazione di fallimento e condanna civile	1	2
Totale disposizioni contro persone fisiche			242	100

⁴ Non sono stati considerati i procedimenti di ricorso pendenti. È quindi determinante lo stato della procedura di abilitazione nel registro dei revisori alla fine del 2010.

Imprese di revisione Tipo di disposizione	Lacuna	Categoria	Q.tà	%
Non entrata nel merito della domanda	–	–	–	–
Rigetto della domanda	Obbligo di collaborazione	Domanda incompleta	4	6
	Sistema di assicurazione della qualità	Nessuna documentazione presentata	1	1.5
	Quorum non raggiunto	Art. 6 LSR non rispettato	53	80
Rigetto come perito revisore, ma abilitazione come revisore	Quorum non raggiunto	Art. 6 LSR non rispettato	7	11
Revoca dell'abilitazione	Quorum non raggiunto	Art. 6 LSR non rispettato	1	1.5
Totale disposizioni contro imprese di revisione			66⁵	100
Totale complessivo delle procedure con esito negativo			308	

In rapporto alle violazioni normative pertinenti alla reputazione, il rigetto di una domanda di abilitazione o la revoca dell'abilitazione stessa possono rivelarsi sproporzionati a seconda delle circostanze. In tali casi, l'ASR può anche limitarsi a emanare un'ammonizione nei confronti della persona in difetto. Alla fine del 2010 l'ASR aveva riscontrato violazioni normative rilevanti in 90 casi⁶. In 62 procedure, ovvero nel 70 per cento circa di questi casi, l'ASR ha emanato un'ammonizione. Nel restante 30 per cento circa delle procedure (28 casi) si è verificato il rigetto della domanda o la revoca (a tempo determinato o indeterminato) dell'abilitazione. Nella metà dei casi menzionati (45) la causa all'origine dell'intervento dell'ASR sono state violazioni dell'indipendenza da parte dell'ufficio di revisione.

1.4 Richiedenti con titolo di studio estero

1.4.1 Equipollenza della formazione

Fra le procedure di abilitazione più complesse che l'ASR è stata chiamata a esaminare nell'anno in rassegna rientrano le domande di abilitazione presentate da richiedenti con una formazione estera⁷. Nel 2007 e nel 2008 queste persone hanno ottenuto spesso un'abilitazione provvisoria, a condizione che il titolo di studio estero fosse a prima vista compatibile con i requisiti di una formazione svizzera riconosciuta. Inoltre, nell'ambito dell'esame sommario non è stato neppure possibile approdare a un risultato definitivo circa la questione della reciprocità. Nell'anno in rassegna l'ASR ha valutato in modo approfondito,

nell'ambito di una seconda fase, l'adempimento di tutte le condizioni di abilitazione e quindi la possibilità di concedere un'abilitazione definitiva.

L'ASR decide nei limiti del suo potere d'apprezzamento se un ciclo di formazione estero risulti effettivamente paragonabile a una formazione svizzera. Tuttavia, per esprimere tale giudizio, l'ASR valuta esclusivamente se la formazione estera corrisponde a un titolo di studio svizzero presente nell'elenco esaustivo riportato nella legge. La lista dei cicli di formazione riconosciuti è quindi completa, anche per quanto concerne l'ambito internazionale. L'ASR, finora, ha ritenuto paragonabili i seguenti titoli di studio (stato: 31 dicembre 2010):

⁵ In 50 casi si tratta di ditte individuali il cui titolare non disponeva della necessaria abilitazione. La procedura riguardante l'abilitazione del titolare e quella riguardante l'abilitazione della rispettiva ditta individuale vengono unificate e trattate come un'unica procedura.

⁶ Non sono disponibili dati statistici sul numero di casi in cui si è rinunciato a intervenire o è stata disposta la sospensione del procedimento.

⁷ I richiedenti che hanno conseguito un titolo di studio estero paragonabile ai diplomi svizzeri riconosciuti (cfr. in proposito art. 4 cpv. 2 lett. a–c LSR), che dispongono dell'esperienza professionale corrispondente e dimostrano di possedere le necessarie conoscenze del diritto svizzero adempiono i requisiti in materia di formazione e di esperienza professionale, a condizione che lo preveda un trattato internazionale concluso con lo Stato di provenienza o che quest'ultimo accordi la reciprocità (art. 4 cpv. 2 lett. d LSR).

Australia	Graduate Diploma
Germania	Bestellungsurkunde Wirtschaftsprüfer
Francia	Diplôme d'études supérieures comptables et financières e Diplôme d'expertise comptable
Gran Bretagna	Chartered/Certified Accountant
Italia	Dottore commercialista
India	Chartered Accountant
Paesi Bassi	Registeraccountant
Norvegia	Studiet i revisjon (registered auditor, state authorised auditor)
Austria	Bestellungsurkunde Wirtschaftsprüfer
Svezia	Approved/Authorised public accountant

1.4.2 Necessarie conoscenze del diritto svizzero

Oltre a un titolo di studio paragonabile e all'esperienza professionale corrispondente, i richiedenti devono dimostrare di possedere le conoscenze del diritto svizzero necessarie per fornire servizi di revisione. In seguito a una modifica dell'Ordinanza sui revisori, dal 1° dicembre 2010 i richiedenti possono fornire la suddetta prova in modo semplificato. Non sono più tenuti a frequentare un ciclo di corsi riconosciuto dall'ASR; ora, l'unico modo per dimostrare di possedere le necessarie conoscenze del diritto svizzero consiste nel superare un esame conforme a un regolamento riconosciuto dall'ASR. Detto esame può essere sostenuto in una lingua ufficiale della Confederazione o, su richiesta, anche in inglese (cfr. art. 6 e 34 OSRev).

L'ASR inviterà i richiedenti che attualmente dispongono di una semplice abilitazione provvisoria e non hanno ancora fornito la prova di possedere le necessarie conoscenze del diritto svizzero a presentarsi alla prima sessione di esami nel 2011.

1.4.3 Reciprocità in relazione ai diplomi svizzeri

Un'altra condizione di abilitazione fondamentale è costituita dalla reciprocità. Il titolare di un diploma estero può ottenere l'abilitazione in Svizzera solo se chi possiede un diploma svizzero paragonabile viene a propria volta abilitato nel suo Stato di provenienza. La reciprocità può scaturire da un trattato internazionale. Attualmente esistono simili trattati con gli Stati membri dell'UE e dell'AELS⁸. Questi trattati garantiscono la reciprocità

qualora il richiedente sia effettivamente abilitato a fornire servizi di revisione in uno Stato membro dell'UE o dell'AELS o adempia alle condizioni per un'abilitazione. Per quanto risulta, non sono stati conclusi trattati internazionali con altri Paesi.

Tuttavia, il principio della reciprocità non presuppone necessariamente l'esistenza di un corrispondente trattato internazionale. Per il riconoscimento di diplomi conseguiti in Paesi con cui la Svizzera non ha stipulato alcun trattato internazionale, l'articolo 4 capoverso 2 lettera d LSR richiede soltanto che lo Stato di provenienza «accordi la reciprocità». Con questa espressione si fa riferimento alla cosiddetta reciprocità materiale, che non deriva obbligatoriamente da un trattato, ma può essere garantita anche da un diritto di grado inferiore o dalla giurisprudenza⁹.

Il principio di reciprocità è un fondamento generale del diritto internazionale che autorizza uno Stato ad assumere nei confronti di un altro Stato il medesimo comportamento che dovrebbe aspettarsi dalla controparte in una situazione analoga (cfr. DTF 109 Ib 168, consid. 5). Nella fattispecie si tratta di consentire ai professionisti un libero accesso al mercato per la fornitura di servizi di revisione. Per quanto riguarda l'accesso a tale mercato da parte di professionisti esteri, il rapporto tra diritti e obblighi deve risultare equilibrato per entrambi gli Stati. Il requisito della reciprocità mira in primo luogo a garantire che i titolari di diplomi svizzeri abbiano la possibilità di stabilirsi all'estero per esercitare la propria professione. Pertanto, a differenza delle altre condizioni di abilitazione previste dalla LSR, il requisito della reciprocità non attiene alla sfera della polizia del commercio, ma è legato all'ambito politico-economico. Alla luce dell'obiettivo perseguito, la reciprocità è tenuta in debita considerazione se l'ente estero competente concede effettivamente, a determinate condizioni, l'abilitazione ai revisori e ai periti revisori in possesso di diplomi svizzeri, valutando a propria discrezione ogni singolo caso.

⁸ Accordo del 21 giugno 1999 sulla libera circolazione delle persone, RS 0.142.112.681, e Accordo AELS del 4 gennaio 1960, RS 0.632.31

⁹ Cfr. anche il Messaggio del Consiglio federale del 23 giugno 2004, FF 2004, 4082 segg., con particolare attenzione agli atti di verifica transfrontaliera.

La valutazione della reciprocità non deve vertere sull'accesso al mercato della professione di revisore in quanto tale, bensì appurare se il titolare di un diploma svizzero possa lavorare nel Paese straniero corrispondente in veste di capo revisore e firmare rapporti di revisione. In Svizzera, anche le persone prive di abilitazione dell'ASR possono collaborare ai mandati di revisione svolgendo funzioni subordinate. Non possono tuttavia occuparsi di simili mandati nel ruolo di capo revisore né firmare rapporti di revisione, poiché a tal fine è obbligatorio disporre di un'abilitazione rilasciata dall'autorità di sorveglianza (art. 6 cpv. 1 lett. c LSR in combinato disposto con l'art. 728b cpv. 2 n. 3 e l'art. 729b cpv. 2 CO).

A prescindere dagli Stati UE e AELS, la questione della reciprocità è stata affrontata soltanto in relazione ai Paesi che imponevano di operare una valutazione concreta nell'ambito delle domande di abilitazione. Dagli accertamenti condotti finora è emerso che l'Australia e l'India garantiscono la reciprocità agli esperti contabili svizzeri. Per contro, i titoli di studio conseguiti negli USA e in Canada non possono essere riconosciuti a causa della mancata reciprocità. Al momento sono ancora in corso gli accertamenti in tal senso con Argentina, Algeria, Belgio, Messico, Perù, Filippine, Portogallo e Russia.

Attualmente, per ottenere un'abilitazione a esercitare la funzione di revisore o perito revisore in Svizzera, i richiedenti in possesso di un titolo di studio conseguito in uno Stato che non accorda la reciprocità hanno a disposizione le due strade seguenti:

- Accesso facilitato all'esame per l'ottenimento del diploma di esperto contabile: per informazioni dettagliate su condizioni e modalità, si consulti il sito Internet di Educaris SA¹⁰.
- Conseguimento della Membership presso l'Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)¹¹ o l'Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)¹² la Membership presuppone il superamento di tutti gli esami richiesti e degli eventuali ulteriori esami per ottenere i cosiddetti «signing right» nell'UE. Vengono altresì riconosciuti eventuali accordi di «Mutual Recognition» con l'ACCA o l'ICAEW che consentano un accesso facilitato. Non è richiesta l'iscrizione nel registro degli esperti contabili nel relativo Stato UE. È possibile compensare eventuali lacune in termini di esperienza professionale maturata nello

Stato UE con un corrispondente periodo di attività svolto in Svizzera. Poiché i diplomi rilasciati dall'ACCA e dall'ICAEW sono titoli di studio esteri, devono essere soddisfatte anche le restanti condizioni sancite nell'articolo 4 capoverso 2 lettera d LSR, e in particolare la prova delle conoscenze necessarie del diritto svizzero¹³.

1.5 Imprese di revisione

1.5.1 Entrate e uscite di personale

Un'impresa di revisione può essere abilitata a esercitare la funzione di revisore o perito revisore se adempie a determinate prescrizioni organizzative (cfr. su quanto segue art. 6 cpv. 1 lett. a–c LSR): la maggioranza dei membri del suo organo superiore di direzione o di amministrazione (per la SA è il Consiglio d'amministrazione) e del suo organo di gestione (per la SA, se presente, è la Direzione) deve disporre dell'abilitazione corrispondente. Inoltre, almeno un quinto delle persone che partecipano alla fornitura di servizi di revisione deve disporre dell'abilitazione corrispondente, come pure tutte le persone che dirigono servizi di revisione.

Le entrate e le uscite di personale provvisto di abilitazione possono quindi influire direttamente sull'abilitazione dell'impresa di revisione. A seconda delle circostanze, le condizioni necessarie non risultano più soddisfatte oppure il tipo di abilitazione non è più corretto. Il turnover di personale può avere ripercussioni anche sul sistema di assicurazione della qualità (cfr. art. 6 cpv. 1 lett. d LSR): il funzionamento di un tale sistema presuppone che almeno due persone all'interno dell'impresa possiedano la medesima abilitazione concessa all'impresa stessa. Se tale premessa viene meno, l'impresa di revisione deve aderire, entro il 31 agosto 2013, a un sistema esterno di assicurazione della qualità¹⁴. Per contro, se finora l'impresa di revisione ha operato con una sola persona e decide di aggiungerne un'altra provvista della medesima abilitazione (o di un'abilitazione superiore), essa dovrà a quel punto gestire e documentare un sistema interno di assicurazione della qualità.

¹⁰ www.educaris.ch/dynasite.cfm?dsamid=92321

¹¹ www.accaglobal.com

¹² www.icaew.com

¹³ Cfr. n. 1.4.2.

¹⁴ Cosiddetta «peer review», cfr. in proposito art. 9 e 49 OSRev e il rapporto di attività dell'ASR relativo al 2009, n. 2.10.

L'ASR può revocare l'abilitazione a tempo determinato o indeterminato a un'impresa di revisione che non adempie più alle condizioni sopracitate. Se le condizioni per l'abilitazione possono essere ristabilite, la revoca le è dapprima comminata (art. 17 cpv. 1 LSR).

Affinché l'ASR possa svolgere il proprio compito in modo efficiente e tempestivo, è indispensabile che le persone e le imprese abilitate aggiornino regolarmente i propri dati e inserimenti nel registro¹⁵.

1.5.2 Ristrutturazioni

L'abilitazione di un'impresa di revisione sulla base della LSR rappresenta un'autorizzazione ufficiale conferita ad personam all'impresa richiedente in virtù delle sue strutture concrete. Pertanto, in linea di principio, l'abilitazione non può essere trasferita da un'impresa di revisione a un'altra. In determinati casi, tuttavia, può presentarsi la necessità giustificata di agire in tal senso: è quanto avviene in particolare nell'ambito delle ristrutturazioni, ovvero di fusioni, scissioni, trasformazioni e trasferimenti di patrimonio.

In ogni caso, il trasferimento di un'abilitazione presuppone il rilascio preliminare di un'autorizzazione da parte dell'ASR. Richiedendo il consenso al trasferimento dell'abilitazione si garantisce che quest'ultima venga trasferita alla società assuntrice mediante l'apposita iscrizione nel registro di commercio. In tal modo è possibile evitare interruzioni e altri problemi di trasferimento, garantendo una fornitura continua e regolare dei servizi di revisione¹⁶.

Non esiste alcun diritto al trasferimento dell'abilitazione. L'ASR nega la propria autorizzazione al trasferimento in particolare quando l'obiettivo perseguito è una vendita in piena regola dell'abilitazione stessa. Le abilitazioni dell'ASR non devono costituire oggetto di scambio commerciale. In particolare, non è possibile abbreviare in questo modo i tempi di attesa legati a una nuova iscrizione. Pertanto, ad esempio, un'abilitazione può essere trasferita nell'ambito di un trasferimento di patrimonio soltanto se l'impresa di revisione cedente trasferisce tutte le proprie attività connesse alla revisione, quindi un intero esercizio o una parte di esso.

L'autorizzazione al trasferimento dell'abilitazione a un'altra impresa di revisione presuppone ovviamente che la società assuntrice soddisfi a sua volta le

condizioni di abilitazione di cui all'art. 6 LSR. Come illustrato in precedenza, in linea di massima occorre richiedere preliminarmente il consenso dell'ASR, poiché altrimenti si corre il rischio che l'abilitazione non possa essere trasferita nei termini previsti. Le informazioni e i documenti necessari per verificare il trasferimento possono variare a seconda dei casi; in linea di principio, tuttavia, si tratta del medesimo materiale richiesto all'epoca della prima nuova iscrizione, integrato dei documenti determinanti relativi alla ristrutturazione (pianificata).

Se l'impresa alla quale dovrebbe essere ceduta l'abilitazione soddisfa tutte le condizioni prescritte, la società titolare dell'abilitazione deve aggiornare per via elettronica la relativa iscrizione nel registro. In seguito, l'ASR completa il trasferimento dell'abilitazione indicata all'attuale numero di registro all'impresa corrispondente e iscrive quest'ultima nel registro pubblico dei revisori. Al contempo, la vecchia abilitazione dell'impresa cedente viene annullata e la relativa iscrizione nel registro dei revisori cancellata. In alcuni casi particolari possono esservi discrepanze rispetto a questa procedura. Ciò vale soprattutto se una ditta individuale viene trasformata in una persona giuridica o qualora contestualmente al trasferimento si intenda cambiare il tipo di abilitazione.

Il prelievo di eventuali emolumenti, e il relativo importo, dipendono dall'onere legato al trasferimento dell'abilitazione. Qualora vengano effettivamente riscossi, gli emolumenti sono fatturati all'impresa che rileva l'abilitazione.

¹⁵ Cfr. in proposito anche n. 1.6

¹⁶ Cfr. n. 1.7 sulle conseguenze della revisione senza abilitazione.

1.6 Obblighi di notifica e comunicazione

L'esperienza dell'ASR dimostra che spesso le persone e le imprese abilitate non provvedono ad aggiornare con regolarità i propri dati iscritti nel registro dei revisori. Come si osserva ripetutamente, l'aggiornamento di queste informazioni cessa una volta conseguita l'abilitazione. Ciò può comportare problemi, ad esempio se una persona fisica cambia indirizzo e-mail, indirizzo di domicilio o datore di lavoro e quindi non risulta più raggiungibile per l'ASR. In questi casi l'autorità è costretta a reperire in altro modo i nuovi dati di contatto. Se ciò non risulta possibile con un dispendio di mezzi ragionevole, i titolari dell'abilitazione devono farsi carico personalmente di eventuali svantaggi.

Nel caso delle imprese di revisione si incontrano difficoltà analoghe: ad esempio, l'ASR non è in grado di inviare informazioni importanti per il rinnovo dell'abilitazione a causa di dati di contatto obsoleti¹⁷. Un ulteriore problema è dato dal fatto che non vengono comunicati tempestivamente il numero attuale di collaboratori o le modifiche nella composizione degli organi di direzione¹⁸.

Va ricordato che tutte le persone e le imprese abilitate sono tenute a osservare diversi obblighi di notifica e comunicazione (art. 15 cpv. 3 LSR, art. 13 cpv. 1 OSRev). Le imprese di revisione sotto sorveglianza statale sono soggette a un obbligo di notifica più ampio (art. 14 cpv. 2 LSR). Ogni variazione deve es-

sere comunicata all'ASR entro dieci giorni lavorativi apportando la modifica per via elettronica direttamente nella domanda in questione. La violazione degli obblighi di notifica e comunicazione è passibile di pena (art. 39 LSR, art. 45 OSRev)¹⁹.

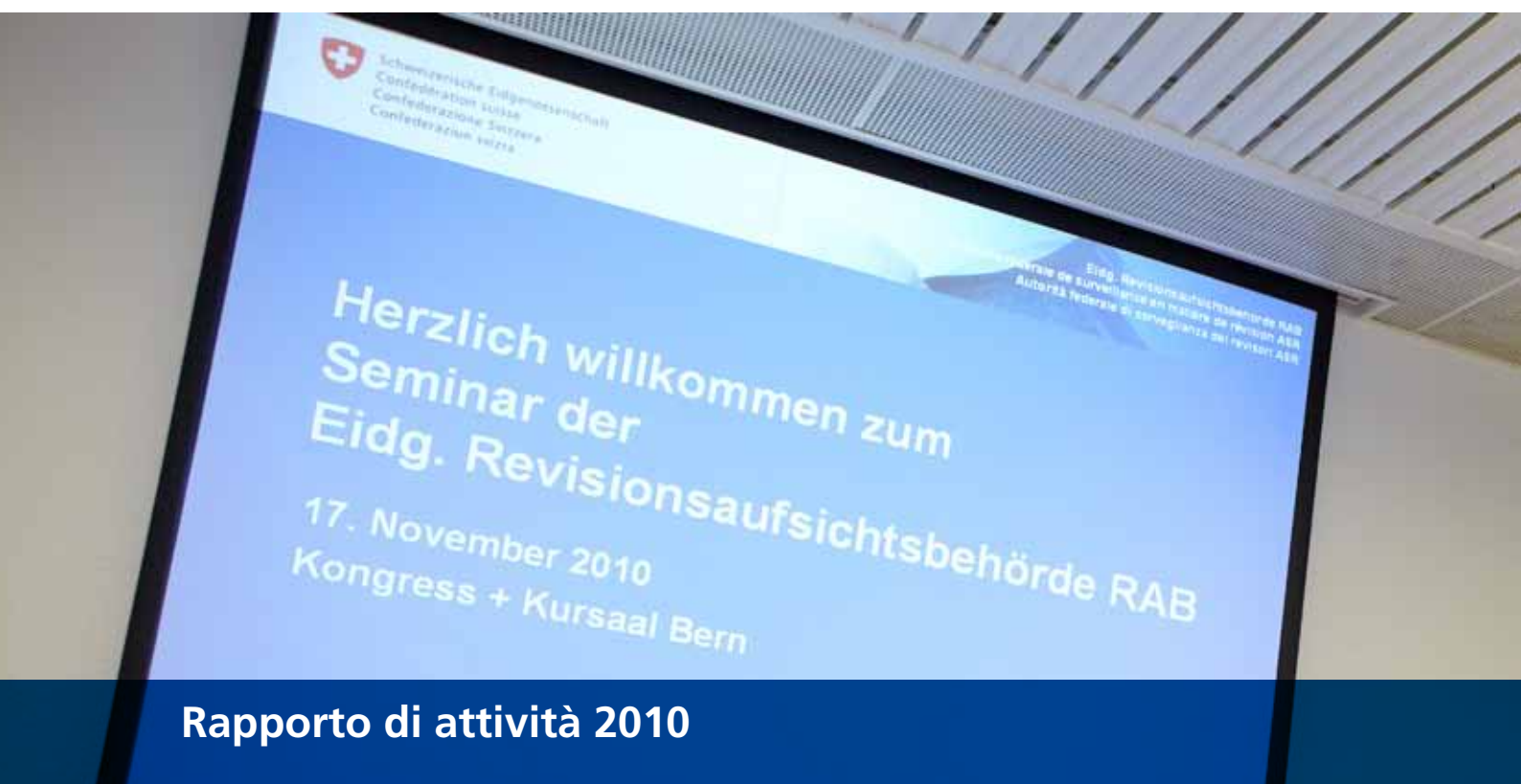
L'ASR verifica l'aggiornamento dei dati sulla base delle proprie osservazioni e delle comunicazioni di terzi. Effettuerà una verifica completa delle informazioni rilevanti in merito a tutte le imprese di revisione al momento del rinnovo della prima abilitazione, cui è stato accordato un periodo di validità di cinque anni²⁰.

¹⁷ Cfr. in proposito n. 1.9.

¹⁸ Cfr. in proposito n. 1.5.1.

¹⁹ Le violazioni degli obblighi di notifica e comunicazione sono punibili con una multa sino a 100 000 franchi e rappresentano altresì violazioni del diritto in materia di revisione. Oltre a risultare perseguibili penalmente, violazioni gravi e/o ripetute del diritto in materia di revisione possono avere anche conseguenze sul piano del diritto amministrativo e, nel caso delle persone fisiche, incidere sulla valutazione della garanzia di un'attività di controllo ineccepibile. Nel caso delle imprese di revisione che violano gli obblighi di notifica e comunicazione, può essere legittimo chiedersi se il sistema di assicurazione della qualità sia all'altezza dei requisiti di legge e venga attuato con efficacia.

²⁰ Cfr. in proposito n. 1.9.



1.7 Revisione senza abilitazione

1.7.1 Conseguenze di diritto penale, amministrativo e civile

Benché il nuovo diritto in materia di revisione sia in vigore ormai dal 1° settembre 2007 e dal 1° gennaio 2008, l'ASR si trova tuttora ad affrontare casi in cui i servizi di revisione sono stati forniti in assenza di abilitazione o senza l'abilitazione corretta²¹. L'allegato 4 riporta le abilitazioni necessarie nell'ambito delle verifiche fondate su leggi speciali.

La fornitura di servizi di revisione senza abilitazione può determinare gravi conseguenze di diritto penale, amministrativo e civile per l'impresa che effettua la revisione, il capo revisore e l'impresa sottoposta a verifica²²:

- Chiunque fornisca servizi di revisione senza esservi abilitato commette un delitto (art. 40 cpv. 1 lett. a e cpv. 2 LSR). Il quadro sanzionatorio prevede una pena detentiva sino a 3 anni o una pena pecuniaria sino a 1 000 000 di franchi se il reato è intenzionale e una pena pecuniaria sino a 100 000 franchi se l'autore ha agito per negligenza. Se l'ASR viene a conoscenza di reati, è obbligata per legge a informare le autorità penali cantonali competenti (art. 24 LSR).
- La violazione di disposizioni penali della LSR legittima a chiedersi se il capo revisore, e quindi la persona responsabile della violazione, possa ancora vantare una buona reputazione e offrire la garanzia di un'attività di controllo ineccepibile. Il Tribunale amministrativo federale ha sancito la legittimità della decisione dell'ASR di negare l'abilitazione a un richiedente che aveva rivisto i conti di 17 società anonime senza disporre dell'abilitazione necessaria²³.
- Se la società è priva di uno degli organi prescritti o uno di tali organi non è composto conformemente alle prescrizioni, un azionista, un creditore o l'ufficiale del registro di commercio può chiedere al giudice di prendere le misure necessarie (art. 731b CO). L'espressione «non composto conformemente alle prescrizioni», citata nell'articolo, si riferisce anche all'ufficio di revisione che viola i requisiti di legge in materia di capacità e di indipendenza. La capacità di operare in veste di ufficio di revisione deriva dall'abilitazione concessa dall'ASR. Un ufficio di revisione privo di abilitazione o in possesso di un'abilitazione inadeguata costituisce un organo viziato nella sua composizione ai sensi dell'articolo 731b CO. Lo stesso vale per un ufficio di revisione

che possiede l'abilitazione corretta dell'ASR, ma non adempie o non adempie più alle rispettive condizioni di legge. È quindi possibile richiedere dinanzi al giudice una rettifica in tal senso.

- Affinché siano valide, le decisioni dell'assemblea generale sull'approvazione del conto annuale e del conto di gruppo e sull'impiego dell'utile risultante dal bilancio presuppongono la presenza di un rapporto di revisione. Se questo non è disponibile, tali decisioni sono nulle (art. 731 cpv. 3 CO). La dottrina è sostanzialmente unanime sul fatto che un rapporto stilato da un ufficio di revisione non abilitato o sprovvisto di un'abilitazione sufficiente non è da considerarsi valido, e le decisioni fondate su di esso sono pertanto nulle.
- Una revisione non valida e decisioni nulle prese dall'assemblea generale determinano conseguenze il cui superamento è legato a numerosi problemi di carattere giuridico. Tali questioni, nonché le manovre e i costi che ne derivano in alcuni casi, possono sfociare in un'azione di responsabilità nei confronti dell'ufficio di revisione (art. 755 CO).

1.7.2 Confronto dei registri

Nel 2010 è stato avviato un confronto del registro dei revisori dell'ASR con i registri di commercio cantonali. Tale operazione è finalizzata a individuare le imprese di revisione iscritte nel registro di commercio in veste di ufficio di revisione, ma prive di un'abilitazione conferita dall'ASR.

Il confronto dei registri sarà ultimato e valutato presumibilmente nella primavera 2011. Successivamente, l'ASR inviterà le imprese interessate a prendere posizione e accerterà se i servizi di revisione siano stati forniti in assenza di un'abilitazione.

²¹ Cfr. in proposito anche n. 2.8 del rapporto di attività relativo al 2009.

²² Cfr. su quanto segue Reto Sanwald / Loris Pellegrini, *Revision ohne Zulassung, Auswirkungen im Straf-, Verwaltungs- und Zivilrecht* (Revisione senza abilitazione. Conseguenze di diritto penale, amministrativo e civile), in: *Der Schweizer Treuhänder* 2010, pag. 640 segg. (versione tedesca), pag. 650 segg. (versione francese) e in: *TREX* 5/2010, pag. 294 segg. (versione tedesca), pag. 301 segg. (versione francese).

²³ Cfr. in proposito n. 4.4.2.

1.8 Violazione del requisito dell'indipendenza

L'ASR, nella prassi, si trova tuttora confrontata con numerose violazioni dell'indipendenza dell'ufficio di revisione (cfr. art. 728 e art. 729 CO).

Il Tribunale amministrativo federale ha deciso che il mancato rispetto delle norme sull'indipendenza rappresenta una violazione grave, direttamente correlata agli obblighi che incombono ai revisori e ai periti revisori. Simili violazioni compromettono pertanto la reputazione professionale e la buona reputazione e sollevano notevoli dubbi sulla credibilità dell'esercizio dell'attività e sul rispetto degli obblighi corrispondenti²⁴. Il Tribunale amministrativo federale ha preso inoltre posizione riguardo a singole circostanze in cui è stata violata l'indipendenza dell'ufficio di revisione²⁵.

1.9 Prospettive nell'ambito delle abilitazioni

A differenza delle persone fisiche, le imprese di revisione vengono abilitate per un periodo di cinque anni (art. 3 LSR). Dovremo quindi aspettarci una nuova «ondata» di domande di abilitazione nel 2013: a partire da quell'anno, è previsto il rinnovo delle abilitazioni per le circa 3400 imprese di revisione. A tempo debito, l'ASR informerà le imprese interessate in merito alle procedure da seguire.

Dopo alcuni anni di attività operativa, l'ASR ha constatato che l'attuale sistema elettronico con il quale le domande vengono presentate ed elaborate necessita di alcuni miglioramenti. Si sta quindi valutando se potenziare l'attuale sistema sviluppando funzioni aggiuntive o se acquistarne uno nuovo. A tale proposito è necessario considerare, oltre agli aspetti legati ai costi, anche riflessioni di carattere funzionale. La modernizzazione del sistema IT è correlata altresì ai seguenti sviluppi:

- L'Amministrazione federale, nell'ottica di evitare le spese amministrative inutili, si impegna costantemente a sviluppare processi rapidi ed economici per persone e imprese. L'attuale sistema dell'ASR, a tale riguardo, è già decisamente avanzato. Tuttavia, presenta anch'esso un potenziale di miglioramento. In futuro, dovrebbe essere possibile evadere le domande e gestire la corrispondenza con l'ASR interamente per via elettronica.

- Sempre in relazione allo sgravio amministrativo delle imprese e a un utilizzo efficiente dei dati all'interno dell'Amministrazione federale, le Camere federali hanno deciso a metà 2010 di introdurre in Svizzera il cosiddetto numero unico di identificazione delle imprese (UID). L'entrata in vigore della legge federale corrispondente, in data 1° gennaio 2011, ha dato il via a un processo graduale che porterà all'attribuzione di un UID univoco a ogni impresa svizzera. Inoltre, entro fine 2015 i numerosi numeri di identificazione in uso presso l'Amministrazione federale (numero del registro di commercio, numero IVA ecc.) verranno progressivamente sostituiti dall'UID. L'introduzione dell'UID rende quindi necessario un adeguamento anche per l'ASR e il registro dei revisori. Ciò riguarda in particolare gli attuali 500 000 numeri dell'ASR relativi alle imprese di revisione abilitate che verranno sostituiti da un UID entro fine 2015.

²⁴ Sentenze del TAF n. B-7348/2009 del 3 giugno 2010, consid. 10 e n. B-4137/2010 del 17 settembre 2010, consid. 4.

²⁵ Cfr. in proposito n. 4.4.4.

2 Sorveglianza

2.1 Introduzione

Nel 2010, l'attività di sorveglianza dell'ASR ha risentito del difficile andamento che ha caratterizzato l'economia globale negli scorsi anni. La crisi economico-finanziaria ha lasciato tracce evidenti nei conti annuali e nei conti di gruppo relativi al 2009 di numerose società svizzere con azioni quotate in borsa²⁶.

Nel 2009, la situazione economica ha influito, da un lato, sull'andamento della cifra d'affari e dei ricavi e, dall'altro, sulle esigenze di finanziamento di numerose società con azioni quotate in borsa. In casi isolati, determinati eventi o condizioni hanno sollevato seri dubbi circa le potenzialità delle imprese a livello di continuità dell'esercizio («Going Concern»). Si sono anche riscontrati casi in cui sono emerse incertezze sostanziali in merito a questioni di finanziamento o ipotesi e stime fondamentali quale base per importanti decisioni in termini di valutazione. Le accresciute incertezze hanno inciso sulla rendicontazione delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale. Questo ha dato luogo in particolare a un incremento dei complementi nei rapporti di revisione relativi al 2010. L'ASR ha reagito prontamente ai cambiamenti descritti e, in occasione dei controlli effettuati nel 2010, ha concentrato l'attenzione su determinati ambiti di verifica che presentavano una componente di rischio²⁷.

Con la conclusione dei controlli effettuati nel 2010 termina il primo ciclo²⁸ triennale dell'ASR. I principali risultati a questo riguardo sono stati presentati in occasione del seminario tenuto dall'autorità a Berna il 17 novembre 2010. Ne viene riportato un sunto nel paragrafo 2.3.

La conclusione del primo ciclo rappresenta inoltre per l'ASR un'occasione per sottoporre nuovamente ad analisi critica i propri processi di controllo. Nel 2011 l'autorità si ripropone di ottimizzarli ulteriormente nell'ottica di un loro costante miglioramento e nel tentativo di rispondere alle esigenze dei diversi stakeholder, nel quadro delle possibilità previste a livello giuridico. Nella misura in cui la valutazione del rischio delle singole imprese di revisione sotto sorveglianza statale lo consente, in occasione della verifica del sistema di assicurazione della qualità (Firm Review) avverrà sempre più una rotazione delle priorità sulla base di una pianificazione pluriennale. Durante la verifica della qualità dei servizi di revisione forniti (File Review) l'attenzione sarà concentrata in maniera evidente, come in passato, su determinati ambiti di verifica che presentano una componente di rischio. Per quanto concerne la durata dell'attività di controllo, l'ASR si adopererà per redigere, nel caso dei controlli di routi-

ne, la bozza di un rapporto entro due mesi dalla fine degli stessi, riducendo così l'intervallo di tempo²⁹.

Un ulteriore obiettivo dell'ASR è colmare tempestivamente le lacune riscontrate o intervenire per contrastarle attraverso misure correttive efficaci. Nell'ambito della File Review, si richiederanno in futuro provvedimenti più incisivi. Qualora le constatazioni emerse dalla File Review siano potenzialmente suscettibili di influire sul giudizio di verifica del conto annuale o del conto di gruppo, in futuro l'ASR chiederà all'impresa di revisione di formulare una presa di posizione nella quale quest'ultima è chiamata ad affermare se ritiene ancora che il proprio giudizio di verifica sia sufficientemente fondato e se la chiusura sottoposta a revisione risponda in tutti i suoi punti essenziali ai principi contabili applicabili. Inoltre, sulla base di standard internazionali, l'impresa di revisione sarà in ogni caso tenuta a eseguire ulteriori procedure di verifica e/o a integrare gli elementi probativi nelle carte di lavoro al fine di fornire la prova regolare delle procedure di verifica effettuate.

A ottobre 2010, l'ASR ha pubblicato il suo attuale concetto di sorveglianza³⁰. La pubblicazione ha lo scopo di creare trasparenza e consentire all'opinione pubblica interessata di farsi un quadro più approfondito sull'attività di sorveglianza dell'autorità, oltre a illustrare in maniera più dettagliata la procedura di controllo a beneficio delle società desiderose di ottenere un'abilitazione a esercitare la funzione di impresa di revisione sotto sorveglianza statale.

L'ASR sostiene le imprese di revisione sotto sorveglianza statale nel loro cammino verso una maggiore trasparenza. Particolarmente gradita è stata la pubblicazione di una relazione di trasparenza («Transparency Report») di una delle «Big 3»³¹, dove per la prima volta – a quanto risulta – vengono fornite informazioni circa i principi di gestione aziendale.

²⁶ Le revisioni dei conti annuali e dei conti di gruppo relativi al 2009 hanno costituito la base per l'attività di controllo dell'ASR nel corso del 2010.

²⁷ Cfr. le priorità dei controlli secondo il rapporto di attività 2009, n. 3.6.

²⁸ Art. 16 cpv. 1 LSR.

²⁹ Per valutare l'adempimento del termine dei due mesi fa fede la data dell'ultima procedura di verifica.

³⁰ Cfr. www.sorveglianza-della-revisione.ch. Il concetto di sorveglianza illustra la procedura dell'ASR durante la sorveglianza delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale. Tale documento riunisce i principi derivanti dai requisiti di carattere normativo della LSR e i processi in uso in ambito internazionale.

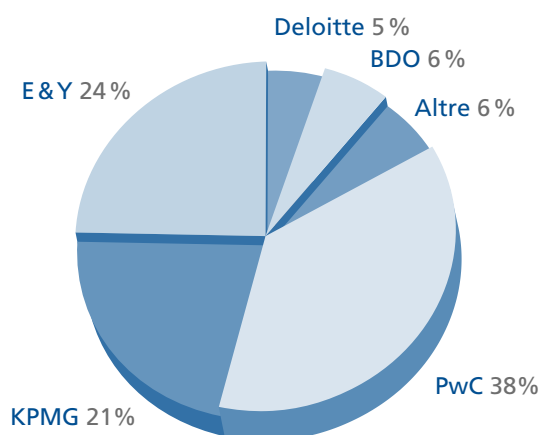
³¹ Le «Big 3», vale a dire le tre maggiori imprese di revisione della Svizzera, sono Ernst & Young AG, KPMG AG e PricewaterhouseCoopers AG. Nel 2010 KPMG AG ha pubblicato una relazione di trasparenza.

2.2 Quote e struttura di mercato delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale

In termini di quantità di mandati, la quota detenuta dalle tre maggiori imprese di revisione per quanto concerne i servizi prestati alle società con azioni quotate in borsa è rimasta sostanzialmente invariata rispetto all'anno precedente e, come si desume dalla figura 1 riportata di seguito, ammonta all'83 per cento circa.

Figura 1:

Quota percentuale 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 quotati in borsa); totale in cifre: 499, stato all'8 dicembre 2010³²



Al 31 dicembre 2010, le tre maggiori imprese di revisione elvetiche, Ernst & Young AG, KPMG AG e PricewaterhouseCoopers AG, coprono ancora circa il 90 per cento della capitalizzazione di borsa in Svizzera.

Al 31 dicembre 2007, avevano inoltrato una domanda a esercitare la funzione di impresa di revisione sotto sorveglianza statale 48 società³³. Negli ultimi tre anni il loro numero è diminuito costantemente. Al 31 dicembre 2010, disponevano di un'abilitazione a esercitare la funzione di impresa di revisione sotto sorveglianza statale 21 società. Questa diminuzione significativa va ricondotta in gran parte a ritiri volontari.

Dopo la conclusione del primo ciclo di controlli alla fine del 2010, il numero delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale non subirà presumibilmente ulteriori cali significativi.

L'ASR non ha alcun interesse a che si verifichi una forte concentrazione sulle Big 3. Piuttosto, il suo interesse è rivolto a un ventaglio sufficiente di società che dispongano di un'abilitazione a esercitare la funzione di imprese di revisione sotto sorveglianza statale e che abbiano pertanto l'autorizzazione e la capacità per sottoporre a revisione società con azioni quotate in borsa.

³² In base all'autodichiarazione delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale.

³³ Cfr. rapporto di attività 2006-2007, pag. 12.



Figura 2:

Evoluzione, in termini di quantità, delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale (Irss) dal 31 dicembre 2008 al 31 dicembre 2010 in base allo stato di abilitazione.

Data	Irss totali	Imprese sottopostesi spontaneamente alla sorveglianza dell'ASR ³⁴	Abilitazione definitiva	Abilitazione provvisoria		
				A controllo ultimato ³⁵	Processo di controllo in corso ³⁶	Controllo non ancora avviato
31 dicembre 2008	37	13	2	–	8	27
31 dicembre 2009	28	12	6	4	5	13
31 dicembre 2010	21	4	15	6	0	0

2.3 Controlli

2.3.1 In generale

Dal 1° aprile 2008³⁷ al 31 dicembre 2010 l'ASR ha eseguito complessivamente 31 controlli³⁸. Di questi, 10 sono stati effettuati presso le Big 3. Le imprese di revisione sotto sorveglianza statale hanno dato prova di spirito collaborativo e hanno fornito all'ASR tutte le informazioni e i documenti richiesti.

Concluso il primo ciclo di controlli triennale, svoltosi tra il 2008 e il 2010, saranno successivamente rappresentate in forma sintetica le constatazioni emerse dalla verifica dei processi interni all'azienda (Firm Review) e dalla verifica della qualità dei servizi di revisione forniti (File Review).

³⁴ In questo caso si tratta di imprese che non forniscono servizi di revisione a società con azioni quotate in borsa ai sensi dell'art. 727 cpv. 1 cifra 1 CO e che quindi si sono sottoposte spontaneamente alla sorveglianza dell'ASR (art. 7 cpv. 2 LSR).

³⁵ Sulla base delle lacune riscontrate nell'ambito del controllo, prima di prendere la decisione definitiva si attende l'attuazione delle misure concordate.

³⁶ Imprese di revisione sotto sorveglianza statale in relazione alle quali l'ASR ha ancora in corso il processo di controllo.

³⁷ L'attività di controllo dell'ASR è iniziata il 1° aprile 2008 con l'entrata in vigore dell'Ordinanza dell'Autorità federale di sorveglianza dei revisori concernente la sorveglianza delle imprese di revisione (Ordinanza sulla sorveglianza ASR, OS-ASR; RS 221.302.33).

³⁸ Questo dato comprende tutti i controlli effettuati dal 1° aprile 2008 al 31 dicembre 2010, compresi quelli che al 31 dicembre 2010 non si erano ancora conclusi.



Silke Bradtke, collaboratrice sorveglianza.

2.3.1.1 Panoramica dei controlli e delle constatazioni circa la verifica dei processi interni all'azienda (2008–2010)

Dal 1° aprile 2008 al 31 dicembre 2010 sono stati conclusi 29 dei 31 controlli previsti³⁹. Un'analisi delle constatazioni circa la verifica dei processi interni all'azienda (Firm Review) che sono emerse dai suddetti 29 controlli è disponibile nella figura riportata di seguito:

Figura 3:

Numero medio di constatazioni attinenti alla Firm Review emerse dai 29 controlli effettuati dal 1° aprile 2008 al 31 dicembre 2010.

	Totale	Di cui presso le Big 3	Di cui presso le restanti Irs
Numero di Firm Review	29	9	20
Numero di constatazioni attinenti alla Firm Review	191	43	148
Numero medio di constatazioni per Firm Review	6.6	4.8	7.4

Presso le piccole e medie imprese di revisione sotto sorveglianza statale, l'ASR ha riscontrato in media un maggior numero di lacune per ogni Firm Review rispetto alle Big 3 controllate con cadenza annuale. Poiché presso ciascuna delle piccole e medie imprese di revisione sotto sorveglianza statale è stato finora effettuato un solo controllo, i miglioramenti in queste imprese potranno essere misurati soltanto nell'ambito di controlli futuri.

³⁹ Per cinque dei 29 controlli conclusi è disponibile una bozza del rapporto di controllo aggiornata al 31 dicembre 2010. Di questi 29 controlli, nove sono stati effettuati presso le Big 3.

La figura seguente illustra la categorizzazione del totale di 191 constatazioni nell'ambito della Firm Review relative a tutte le imprese di revisione sotto sorveglianza statale:



Figura 4:

Categorizzazione delle constatazioni nella Firm Review dal 1° aprile 2008 al 31 dicembre 2010 in base agli elementi di un sistema di assicurazione della qualità secondo l'ISQC1 (complessivamente 191 constatazioni in 29 controlli).



L'ambito in cui si è riscontrata la maggiore necessità di interventi correttivi è quello relativo all'indipendenza. Ciò è deplorabile, dal momento che proprio le disposizioni in materia di indipendenza esistono ormai da tempo e costituiscono un presupposto imprescindibile sul quale si fonda ogni revisione. L'ASR provvederà anche in futuro a imporre con fermezza il rispetto di tali disposizioni, al fine di rafforzare ulteriormente la fiducia nel ramo professionale della revisione e nei suoi servizi.

Dalla categorizzazione delle constatazioni è emerso che negli ambiti «Principi etici e indipendenza» e «Personale» la frequenza con cui emergono lacune è pressoché analoga in tutte le imprese di revisione sotto sorveglianza statale.

Quanto ai restanti quattro elementi, per le piccole e medie imprese di revisione sotto sorveglianza statale risulta in media un numero maggiore di constatazioni a ciascun controllo. Questa tendenza appare particolarmente evidente negli ambiti «Accettazione e mantenimento delle relazioni con i clienti e di mandati», «Controllo a posteriori interno all'azienda» ed «Esecuzione regolare degli ordini». Tale situazione trova una giustificazione nel fatto che in passato, presso le piccole imprese, i processi di accettazione e quelli relativi all'esecuzione regolare degli ordini in parte non erano formalizzati o lo erano solo in misura insufficiente. In generale, presso le piccole e medie imprese di revisione sotto sorveglianza statale i processi relativi al controllo a posteriori interno

2.3.1.2 Panoramica dei controlli e delle constatazioni circa la verifica della qualità dei servizi di revisione forniti (dal 2008 al 2010)

all'azienda⁴⁰ sono stati strutturati in un momento successivo e risultano meno completi. Inoltre, nelle realtà più contenute risulta difficile garantire la necessaria indipendenza e qualifica delle persone incaricate di effettuare i controlli a posteriori. Questo a sua volta può incidere negativamente sui risultati di queste attività di controllo. L'ASR ha riscontrato che in un simile contesto il ricorso a esperti esterni accresce la qualità del controllo a posteriori. L'autorità è quindi favorevole a che le piccole imprese di revisione sotto sorveglianza statale affidino parte del processo relativo al controllo a posteriori a esperti esterni qualificati, al fine di garantire il necessario grado di obiettività.

Dal 1° aprile 2008 al 31 dicembre 2010 l'ASR ha verificato la qualità dei servizi di revisione forniti (File Review)⁴¹ per un totale di 63 casi. Di queste verifiche, 42 File Review sono state eseguite presso le «Big 3».

Al 31 dicembre 2010 risultavano concluse 58 File Review, i cui esiti sono stati comunicati nei 29 rapporti di controllo redatti fino a quel momento. La figura riportata di seguito illustra l'analisi delle constatazioni emerse in queste 58 File Review:

Figura 5:

Numero medio di constatazioni nell'ambito della File Review emerse dai controlli effettuati dal 1° aprile 2008 al 31 dicembre 2010.

	Totale	Di cui presso le Big 3 ⁴²	Di cui presso le restanti Irs
Numero di File Review	58	38	20
Numero di constatazioni attinenti alla File Review	370	175	195
Numero medio di constatazioni per File Review	6.4	4.6	9.8

⁴⁰ Controllo a posteriori interno all'azienda: controllo a posteriori con riferimento al mandato e controllo volto a valutare l'efficacia del sistema di assicurazione della qualità.

⁴¹ Questo dato comprende tutti i controlli effettuati dall'ASR dal 1° aprile 2008 al 31 dicembre 2010, compresi quelli che al 31 dicembre 2010 non si erano ancora conclusi. Una File Review consiste di norma nella verifica della revisione del conto di gruppo (incl. la chiusura individuale della holding) e nella verifica della revisione di una filiale (essenziale).

⁴² Incl. KPMG Klynveld Peat Marwick Goerdeler SA.



Da un confronto emerge un numero inferiore di constatazioni effettuate per ciascuna File Review a carico delle maggiori imprese di revisione. Poiché la qualità delle File Review dipende però fortemente dalle persone incaricate di effettuarle, nell'ambito delle medesime imprese di revisione l'ASR riscontra costantemente forti differenze nella qualità delle verifiche.

Nelle complessive 370 constatazioni emerse, sono particolarmente rappresentate le seguenti categorie:

a. Documentazione del lavoro (ISA 230)

Nell'ambito della documentazione del lavoro, i controlli effettuati negli ultimi tre anni hanno fatto emergere ripetutamente delle lacune. Nei controlli successivi sono già stati rilevati netti miglioramenti.

b. Elementi probativi (ISA 500)

Nella valutazione di singole voci fondamentali della chiusura annuale non risultano perlopiù elementi probativi sufficienti o adeguati, in grado di dimostrare che il revisore ha potuto trarre conclusioni fondate. Queste constatazioni sono spesso associate alle lacune menzionate nella documentazione.

c. Misure di assicurazione della qualità (ISA 220)

La partecipazione del capo revisore e della persona responsabile della sorveglianza parallela al lavoro (cd. Engagement Quality Control Reviewer) era spesso insufficiente o non documentata.

d. Frodi ed errori (ISA 240)

La revisione contabile non è stata ripetutamente effettuata con il necessario spirito critico. Inoltre, gli elementi di imprevedibilità sono stati contemplati nella revisione in misura solo insufficiente. In molti casi non sono stati condotti sufficienti colloqui con la direzione, il consiglio d'amministrazione e la revisione interna in relazione alle possibili frodi. Anche l'analisi critica di scritture contabili insolite (cd. Journal Entries Testing) non è stata in molti casi adeguata.

opportuno adottare per il caso specifico una cadenza di controllo superiore all'anno⁴³. Dal momento che le tre maggiori società di revisione rispondono a questo requisito, nel corso del 2010 sono state sottoposte a controllo già per la terza volta.

2.3.2.1 Constatazioni nell'ambito della Firm Review

Nell'ottica di una pianificazione pluriennale nell'ambito della verifica dei processi interni all'azienda (Firm Review), l'ASR ha svolto nel 2010 solo procedure di verifica minime. Per questo, i risultati emersi da quelle effettuate presso le Big 3 non sono confrontabili con quelli degli anni precedenti, in quanto negli ultimi due anni sono state svolte rispettivamente procedure di verifica più ampie.

In linea di massima si può affermare che le imprese di revisione sottoposte a controllo attuano un processo costante volto al miglioramento del proprio sistema di assicurazione della qualità e che quest'ultimo presenta uno standard elevato. L'ASR constata tuttavia che i sistemi di assicurazione della qualità adottati dalle Big 3 sono strutturati in maniera differente a livello di formalizzazione e sviluppo. L'ASR reputa esemplare il caso di una società che dispone di un'ampia documentazione basata su applicazioni relativa a tutti i processi e controlli, cosa che migliora sensibilmente l'adempimento delle disposizioni concernenti il sistema di assicurazione della qualità a livello dell'intera azienda.

La concezione dei processi relativi all'assicurazione della qualità può essere ritenuta in linea di massima buona. Le imprese devono tuttavia garantire un'attuazione coerente dei processi, dei controlli e delle misure già esistenti, senza per questo trascurare la concezione e l'ulteriore sviluppo dei processi di assicurazione della qualità.

Sulla base delle proprie constatazioni, in relazione all'ulteriore sviluppo dei sistemi di assicurazione della qualità delle Big 3, l'ASR ritiene importanti i seguenti aspetti:

2.3.2 Controlli successivi presso le Big 3

Le imprese di revisione che forniscono servizi di revisione a oltre 50 società con azioni quotate in borsa vengono sottoposte a controllo con cadenza annuale da parte dell'ASR, a meno che l'autorità non reputi

⁴³ N. 8 della Circolare 1/2010 dell'ASR.

a. Retribuzione e qualità

Al fine di porre il giusto accento nell'ambito della valutazione delle prestazioni e della definizione della retribuzione di collaboratori e partner, occorre migliorare l'attenzione posta sui vari aspetti attinenti alla qualità. Il fattore «qualità», inteso come parametro importante ai fini della valutazione delle prestazioni e della definizione della retribuzione, va considerato in maniera sufficiente e rappresentato secondo criteri di tracciabilità. Ciò si riferisce tanto ad aspetti riguardanti le indennità quanto a coerenti deduzioni finanziarie in seguito a constatazioni negative nell'ambito della qualità in rapporto all'assicurazione di qualità interna ed esterna.

b. Indipendenza

L'adempimento delle disposizioni in materia di indipendenza è un elemento che l'ASR ritiene fondamentale al fine di garantire la qualità e la fiducia dell'opinione pubblica nei confronti dei servizi di revisione. Le società si avvalgono in genere di ampie misure e sistemi di assicurazione della qualità volti ad assicurare il rispetto di dette disposizioni. Le disposizioni contenute nel Code of Ethics⁴⁴ e nelle Direttive sull'indipendenza della Camera fiduciaria⁴⁵, modificate a partire dal 1° gennaio 2011, introdurranno presumibilmente ulteriori miglioramenti in questo settore.

È necessario garantire il pieno adempimento delle disposizioni in materia di indipendenza nell'accettazione di incarichi supplementari presso le imprese sottoposte a revisione. A tale riguardo occorre sottolineare che dal 2011 sussiste un obbligo di notificazione ad hoc per le imprese di revisione qualora il rapporto tra l'onorario di revisione e gli onorari supplementari superi, secondo il rapporto di gestione della società con azioni quotate in borsa sottoposta a verifica, il rapporto di 1:3 per due esercizi consecutivi⁴⁶.

c. Controllo a posteriori interno all'azienda

Per l'ASR, l'efficacia dei controlli a posteriori interni all'azienda è rilevante al fine di stabilire la portata dell'attività di controllo. I risultati che emergono dal controllo a posteriori interno all'azienda sono però significativi anche per le imprese di revisione, in quanto essi confluiscono in un numero cospicuo di processi attinenti alla qualità e quindi consentono anche di ridurre i rischi specifici per l'impresa derivanti da lacune nel sistema di assicurazione della qualità.

Per garantire un controllo a posteriori efficace, un aspetto importante è l'obiettività delle persone incaricate. Ciò si può ottenere ad esempio attraverso il ricorso a ispettori di aziende straniere appartenenti alla rete (i cosiddetti «Non-Local Reviewer»). Dal paragrafo 2.4 si evince che la quota di Non-Local Reviewer interpellati dalle Big 3 è estremamente differente. Da quanto emerge dalle procedure di verifica effettuate dall'ASR, presso un'impresa di revisione che ricorre al 100 per cento a reviewer di aziende straniere appartenenti alla rete la significatività del controllo a posteriori è considerata sostanzialmente più affidabile rispetto a quella riscontrabile nelle altre due maggiori imprese di revisione.

d. Introduzione dei Clarified ISA

A marzo 2009 l'IAASB ha reso nota la conclusione della rielaborazione degli ISA (cd. «Clarity Project»)⁴⁷. Le imprese di revisione devono garantire la tempestiva e completa applicazione delle nuove disposizioni. L'ASR ha osservato le misure di attuazione presso le imprese di revisione interessate e ne verificherà l'attuazione in maniera mirata nel corso del 2011.

2.3.2.2 Costatazioni circa la File Review

Nel quadro del controllo delle maggiori imprese di revisione effettuato nel corso del 2010, l'ASR ha sottoposto a File Review complessivamente 11 società con azioni quotate in borsa.

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

⁴⁴ Dal 1° gennaio 2011 va applicata la versione rielaborata del «Code of Ethics for Professional Accountants» dell'International Ethics Standards Boards of Accountants (IESBA).

⁴⁵ Il Comitato della Camera fiduciaria ha approvato una rielaborazione puntuale delle Direttive sull'indipendenza durante una riunione tenutasi il 6 dicembre 2010. Tale adeguamento si è reso necessario in seguito alla variazione delle disposizioni contenute nel «Code of Ethics for Professional Accountants» dell'IESBA. La data di entrata in vigore delle nuove Direttive sull'indipendenza è il 1° gennaio 2011.

⁴⁶ Cfr. n. 22 lett. b. della Circolare 1/2010 dell'ASR. In questo caso, l'impresa di revisione è tenuta a comunicare all'ASR le misure di tutela intraprese contro un'eventuale compromissione dell'indipendenza.

⁴⁷ Gli standard rielaborati si applicano alle revisioni dei conti annuali e dei conti di gruppo relativi ai periodi con inizio successivo al 15 dicembre 2009.

In linea di principio l'ASR valuta positivamente la qualità dei lavori sottoposti a controllo presso le tre maggiori imprese di revisione. Sussiste però la necessità di agire negli ambiti seguenti:

a. Utilizzo del lavoro di un altro revisore (ISA 600)

Nell'ambito della verifica dei conti di gruppo, il revisore di gruppo (revisore principale) deve collaborare con i revisori locali (revisore secondario). In questo contesto, la partecipazione al lavoro da parte del revisore principale è stata giudicata insufficiente in diversi casi. L'ASR ha riscontrato che quest'ultimo non ha ottenuto elementi probativi sufficienti e adeguati per dimostrare che il lavoro svolto dal revisore locale risponde agli obiettivi del revisore principale. In particolare le istruzioni riguardanti la revisione fornite ai revisori locali erano insufficienti o non chiare. In determinate situazioni il revisore principale ha omesso di analizzare le carte di lavoro del revisore locale oppure i risultati significativi scaturiti dal suo lavoro non sono stati esaminati o considerati in maniera sufficiente.

Per il futuro l'ASR si augura di compiere progressi nella qualità di revisione dei conti di gruppo attraverso l'attuazione dell'ISA 600 rielaborato.

b. Revisione delle stime contabili e delle voci di bilancio valutate al «fair value» (ISA 540 e 545)

La revisione delle stime ha un'importanza fondamentale in un numero sostanziale di voci della chiusura annuale. Considerate le incertezze che caratterizzano i processi di stima delle imprese sottoposte a revisione, non potrà sorprendere che in quest'ambito l'ASR, come nell'anno precedente, abbia di nuovo formulato numerose constatazioni. Di queste, una parte significativa ha riguardato le procedure di verifica nell'ambito del Goodwill Impairment Test (IAS 36).

L'ASR ritiene che in numerose situazioni il revisore non abbia ottenuto elementi probativi sufficienti e adeguati atti a valutare l'adeguatezza delle stime contabili nelle varie circostanze. In dette situazioni, il revisore non ha acquisito nella fattispecie la necessaria conoscenza del processo relativo alle stime (ad es. le basi per determinare le stime, incl. la valutazione circa l'adeguatezza e la coerenza delle stime) né ha svolto procedure di verifica (o le ha svolte in misura insufficiente) inerenti alle stime (ad es. ricorso a stime indipendenti).

In sintesi, va sottolineato che in alcuni casi le necessarie procedure di verifica nell'ambito delle stime e dei fair value non sono state eseguite con il dovuto spirito critico.

c. Procedure di verifica in relazione all'IT (in particolare ISA 315 e 330)

In diverse occasioni l'ASR ha constatato la presenza di lacune nelle procedure di verifica basate e non su applicazioni⁴⁸. In questi casi, il revisore ha definito tipologia e portata delle verifiche di dettaglio basandosi sulle procedure di verifica inerenti all'IT, senza che queste – a parere dell'ASR – fossero sufficienti.

Sebbene in tale ambito siano stati riscontrati alcuni miglioramenti rispetto agli anni precedenti, vanno compiuti ulteriori sforzi per garantire, da un lato, l'esecuzione delle procedure di verifica in relazione all'IT ai sensi delle disposizioni interne⁴⁹ ed esterne e, dall'altro, per trarre da queste procedure di verifica la massima utilità ai fini della revisione in termini di efficienza ed efficacia.

d. Varie constatazioni

Come negli anni precedenti, sono state formulate nuovamente diverse constatazioni nell'ambito delle procedure di verifica relative a frodi ed errori (ISA 240) nonché dell'utilizzo del lavoro di un esperto (ISA 620)⁵⁰.

⁴⁸ Vale a dire controlli generali IT o «IT General Controls – ITGC».

⁴⁹ Ad es. metodologia di verifica delle rispettive imprese di revisione.

⁵⁰ Cfr. constatazioni nel rapporto di attività 2009, n. 3.3.2.2.





Da sinistra a destra: Frank-Oliver Schneider (direttore dell'ASR), Dr. Dominic Biedermann (direttore della fondazione d'investimento Ethos), Thomas Rufer (vicepresidente del consiglio d'amministrazione dell'ASR), Dr. Hubert Achermann (CEO KPMG Svizzera), Prof. Dr. Peter Leibfried (Università di San Gallo), Barbara Widmer (animatrice del congresso dell'ASR).

2.3.3 Controllo delle piccole e medie imprese di revisione sotto sorveglianza statale

Nel 2010, sono state sottoposte a Firm Review 10 piccole e medie imprese di revisione sotto sorveglianza statale. Per una società è stato svolto nel 2010 un secondo controllo.

L'ASR ha identificato in media per ciascuna File Review un numero maggiore di lacune presso le piccole e medie imprese sotto sorveglianza statale rispetto alle Big 3. Nella maggior parte delle piccole e medie imprese di revisione sotto sorveglianza statale è stato finora svolto rispettivamente un solo controllo. I miglioramenti in queste imprese saranno pertanto misurabili soltanto nell'ambito dei futuri controlli.

Tutte le imprese di revisione sotto sorveglianza statale si sono impegnate a eliminare le lacune constatate dall'ASR attraverso adeguate misure correttive. Nel frattempo si è concluso il primo ciclo di controlli, dal quale emerge che le misure necessarie sono state per la maggior parte attuate. Tutte le imprese di revisione sotto sorveglianza statale sono quindi in linea di massima idonee a sottoporre a revisione società con azioni quotate in borsa.

2.3.3.1 Costatazioni nell'ambito della Firm Review

L'allestimento del sistema di assicurazione della qualità 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. Occorre inoltre tenere presente che numerose piccole imprese di revisione sotto sorveglianza statale si avvalgono di un sistema di assicurazione della qualità conforme allo SR 220 e non al più rigoroso ISQC1.

Sebbene risulti ammissibile che l'allestimento del sistema di assicurazione della qualità di cui si avvalgono le piccole imprese di revisione sotto sorveglianza statale risulti meno complesso, si sono riscontrate in alcuni casi ulteriore necessità di recupero.

2.3.3.2 Costatazioni nell'ambito della File Review

La verifica delle carte di lavoro delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale di piccole dimensioni ha evidenziato la necessità di migliorare in particolare la 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. La situazione è nel frattempo migliorata grazie alle misure attuate, che sono state completamente verificate dall'ASR.



2.4 Indicatori (Audit Quality Measures)

Anche quest'anno, l'ASR ha nuovamente rilevato presso le maggiori imprese di revisione alcuni indicatori relativi a diversi ambiti pertinenti allo standard ISQC1⁵¹. Da un lato gli indicatori permettono all'ASR di operare un raffronto tra le imprese di revisione. Dall'altro consentono di rilevare per tempo trend importanti e di riconoscere i fattori d'influenza sulla qualità dei servizi di revisione.

Gli indicatori rilevati mostrano come, in determinati ambiti, sussistano sensibili differenze⁵²:

Figura 6:

Principali indicatori delle quattro maggiori imprese di revisione sotto sorveglianza statale (confronto con l'anno precedente)

Indicatori	2009		2010	
	Da	A	Da	A
Cifra d'affari media annua per Audit Partner in milioni di CHF	2.4	4.2	2.6	4.0
Rapporto tra onorario supplementare e onorario di revisione	0.2	1.1	0.1	0.7
Numero di collaboratori per Audit Partner	7.5	11.5	8.4	11.4
Tasso di turnover in %	15	22	17	27
Percentuale di «Non-Local Reviewer» coinvolti nei controlli a posteriori	32	100	26	100

Dall'analisi dei suddetti indicatori possono essere tratte le seguenti conclusioni:

- La **cifra d'affari media annua per Audit Partner** nel 2010 ha registrato un aumento in particolare presso un'impresa, a causa della diminuzione del numero di partner. Per quanto concerne le altre imprese di revisione, nel 2010 la cifra d'affari per Audit Partner è invece leggermente diminuita rispetto all'anno precedente per via della riduzione degli onorari di revisione e del numero di partner rimasto invariato. Con la diminuzione degli onorari di revisione sussiste in genere il rischio che gli obiettivi qualitativi passino in secondo piano rispetto agli obiettivi finanziari.
- L'ASR constata che l'indicatore relativo al **rapporto tra gli onorari supplementari e gli onorari di revisione** per impresa è estremamente volatile. Per quanto concerne le imprese di revisione e i mandati nei quali gli onorari supplementari hanno un peso rilevante, l'ASR concentrerà l'attenzione sulle procedure di verifica finalizzate al rispetto dell'indipendenza.

⁵¹ L'ASR ha rilevato 12 indicatori relativi a singoli elementi dello standard ISQC1. Nel 2009, questi indicatori sono stati rilevati presso le quattro maggiori imprese di revisione sotto sorveglianza statale, mentre nel 2010 la rosa è stata ampliata a cinque società. Per consentire un raffronto con l'anno precedente, la presente analisi degli indicatori non ha tenuto conto della quinta maggiore impresa di revisione.

⁵² Il calcolo degli indicatori è avvenuto in parte sulla base di dati non sottoposti a verifica. Inoltre, in alcuni casi si sono rese necessarie semplificazioni e/o assunzioni di ipotesi. Pertanto, la significatività e la confrontabilità di questi indicatori è limitata.

- Il **numero dei collaboratori in rapporto agli Audit Partner** è aumentato in particolare nella parte bassa del range. L'aumento è in stretta correlazione con l'impresa di revisione presso la quale il numero dei partner è calato rispetto al 2009. Di conseguenza è aumentata anche la cifra d'affari per partner. In presenza di un numero elevato di collaboratori in rapporto ai partner sussiste il rischio che il partner non riesca ad adempiere in maniera sufficiente ai compiti assegnatigli in veste di capo revisore. Tuttavia, nel confronto internazionale, il rapporto rilevato in Svizzera appare piuttosto basso.
- I **tassi di turnover** dei collaboratori sono aumentati rispetto all'anno precedente sia nella parte bassa che in quella alta del range. Dal punto di vista dell'ASR, elevati tassi di turnover rappresentano un problema, in quanto sussiste per esempio il rischio di una perdita di know-how e la continuità nei mandati di revisione potrebbe essere compromessa. Tale aspetto può incidere negativamente sulla qualità dei servizi di revisione.
- La **composizione dei team di Reviewer coinvolti nel controllo a posteriori** nell'ottica di garantire l'obiettività varia in modo molto consistente. Secondo l'ASR, da un lato le constatazioni emerse dal controllo a posteriori sono più numerose e significative in presenza di una quota di Non-Local Reviewer. Dall'altro lato, occorre tuttavia garantire che gli ambiti specifici per la Svizzera vengano affidati a Reviewer in possesso delle dovute conoscenze in materia.

2.5 Procedimenti e inchieste preliminari

Dall'avvio dell'attività di controllo dell'ASR nel 2008, sono stati svolti sette procedimenti (tra quelli conclusi e in corso) contro imprese di revisione sotto sorveglianza statale. Inoltre, sulla base di segnalazioni interne ed esterne, sono state condotte numerose inchieste preliminari.

Due procedimenti erano a carico di imprese di revisione. In entrambi i casi si è trattato di violazioni delle disposizioni in materia di indipendenza durante la revisione di società con azioni quotate in borsa. Cinque procedimenti sono stati avviati contro persone fisiche, in tre casi a causa di violazioni delle disposizioni in materia di indipendenza, in un caso per infrazione dell'obbligo di diligenza da parte del capo revisore e in un altro caso per violazione fondamentale delle disposizioni riguardanti i GAAP RPC.

2.6 Collaborazione con altre autorità svizzere e le borse

Al fine di evitare doppioni l'ASR coordina la propria attività di sorveglianza con le autorità istituite da una legge speciale e la borsa⁵³.

Nell'anno in rassegna sono stati nuovamente effettuati controlli congiunti con l'Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari FINMA.

L'ASR ha ricevuto dalla SIX Exchange Regulation (SER) tre notifiche in relazione all'attività sanzionatoria di quest'ultima. Sulla base di queste notifiche, l'ASR ha esaminato il ruolo dell'ufficio di revisione nell'ambito delle rispettive inchieste preliminari. In tale contesto non sono state effettuate ulteriori valutazioni circa l'adempimento dei principi contabili. L'ASR ha di volta in volta esaminato se fossero stati rispettati i requisiti legali e del diritto professionale relativi alla revisione.

Nell'anno in rassegna l'ASR ha inviato tre notifiche alla SER. In due episodi si è trattato di possibili violazioni dei principi contabili e in un caso della comunicazione alla SER circa l'avvio di un procedimento.

2.7 Priorità dei controlli nel 2011

Per i controlli 2011, l'ASR concentrerà la propria attenzione sulle seguenti priorità:

- Frodi ed errori (ISA 240)
- La revisione delle stime contabili e delle voci di bilancio valutate al «fair value» (ISA 540)
- Le parti correlate (ISA 550)
- La revisione dei conti di gruppo (ISA 600)
- Procedure di verifica nell'ambito dell'IT

Nel caso di revisioni svolte in conformità agli standard ISA, l'ASR riserverà un occhio di riguardo all'attuazione dei Clarified ISA, a prescindere dalle suddette priorità.

In aggiunta, saranno trattate le seguenti priorità concernenti specificamente i rendiconti:

- IFRS 3R / IAS 27R (aggregazioni aziendali)
- IAS 18 (ricavi, in particolare rilevazione dei ricavi)

⁵³ Cfr. art. 22 e 23 LSR.

2.8 Standard Setting

Ai sensi dell'Ordinanza sui revisori del Consiglio federale, l'ASR deve determinare gli standard di revisione che le imprese sotto sorveglianza statale devono rispettare. 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 (art. 28 cpv. 2 OSRev).

Gli standard di revisione internazionali sono elaborati in particolare dall'International Federation of Accountants (IFAC), che tramite l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) stabilisce gli International Auditing Standards (ISA) riconosciuti. Con l'Ordinanza sulla sorveglianza ASR del 17 marzo 2008 (OS-ASR) l'ASR ha dichiarato applicabili a titolo vincolante gli ISA per la revisione dei conti annuali e dei conti di gruppo allestiti secondo standard in materia di rendiconto stranieri⁵⁴.

Nella circolare 1/2008 dell'ASR del 17 marzo 2008 l'autorità ha inoltre stabilito che, per la revisione dei conti annuali e dei conti di gruppo allestiti conformemente agli US Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP), gli standard di revisione americani⁵⁵ sono considerati equivalenti agli standard ISA. Gli ISA e gli standard di revisione americani vengono riconosciuti dall'ASR in misura sostanzialmente invariata. Eventuali complementi o deroghe vengono effettuati solo se richiesto da disposizioni giuridiche svizzere. In proposito occorre tenere presente che per la revisione dei conti annuali e dei conti di gruppo di società con sede in Svizzera occorre sempre attenersi anche agli standard svizzeri di revisione⁵⁶.

Nell'Ordinanza sulla sorveglianza l'ASR ha stabilito che la revisione dei conti annuali e dei conti di gruppo allestiti in conformità alle disposizioni del CO 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.

Gli SR sono editi dalla Camera fiduciaria che, essendo affiliata all'IFAC, si è impegnata ad attuare – nella misura in cui le specificità nazionali lo consentono – le comunicazioni dell'IAASB in Svizzera. Se gli ISA sono confluiti senza modifiche negli SR, l'ASR non ha motivo di non riconoscerli. L'ASR svolge tuttavia una certa funzione di sorveglianza in relazione all'attuazione per quanto possibile tempestiva degli ISA

negli SR. Attualmente si è di fronte a una sfida impegnativa che consiste nell'integrare il prima possibile negli SR svizzeri i «Clarified ISA» entrati in vigore il 15 dicembre 2009 (si veda più avanti).

In linea di principio, l'ASR non aspira a elaborare autonomamente standard di revisione. In conformità all'articolo 28 OSRev, l'autorità ne avrebbe il diritto qualora non esistessero standard o questi si rivelassero insufficienti. L'ASR si avvale di questo diritto con molta moderazione. L'ASR si riunisce regolarmente con una delegazione della Commissione per la revisione contabile della Camera fiduciaria per aggiornarsi circa lo sviluppo dell'autodisciplina e fornire il proprio parere.

2.8.1 Standard Setting nel 2010

L'attività dell'ASR nel 2010 nell'ambito dello Standard Setting può essere riassunta come segue:

a. SR 880 – Verifica delle offerte pubbliche di acquisto

L'organo di controllo ai sensi della legge sulle borse svolge importanti compiti nell'ambito delle offerte pubbliche di acquisto. Finora non esisteva tuttavia uno standard specifico per la revisione delle offerte d'acquisto. Su proposta della Commissione delle offerte pubbliche di acquisto e dell'ASR, la Camera fiduciaria ha avviato nel 2009 un progetto corrispondente. La consultazione sulla bozza si è conclusa a fine 2009. Lo standard di revisione è stato approvato in via definitiva dalla Camera fiduciaria a fine giugno 2010 ed è stato riconosciuto sia dalla Commissione delle offerte pubbliche che dall'ASR.

⁵⁴ Cfr. art. 3 cpv. 1 OS-ASR. I singoli ISA riconosciuti dall'ASR sono elencati nella circolare 1/2008 dell'ASR del 17 marzo 2008.

⁵⁵ US Generally Accepted Auditing Standards (US GAAS) dell'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) nonché gli standard di revisione del Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).

⁵⁶ Cfr. art. 3 cpv. 3 OS-ASR.

b. Clarified ISA

A marzo 2009, l'IAASB ha concluso il cosiddetto «Clarity Project» incentrato sulla rielaborazione integrale degli ISA. I nuovi ISA rivisitati, noti con la denominazione «Clarified ISA», precisano e integrano in misura sostanziale gli ISA attuali. È stata inoltre rielaborata la struttura degli standard. Con l'adeguamento della circolare 1/2008 al 1° gennaio 2011, i «Clarified ISA» devono essere adottati nella revisione dei conti annuali e dei conti di gruppo delle società con azioni quotate in borsa, allestiti secondo standard in materia di rendiconto stranieri e relativi al periodo iniziato il 15 dicembre 2009 o in data successiva.

Gli standard svizzeri di revisione rivisitati (edizione 2010), approvati dal Comitato della Camera fiduciaria a dicembre 2009, non comprendono le modifiche in conformità al «Clarity Project». Gli SR secondo l'edizione 2010 si riferiscono ancora allo stato degli ISA al 30 giugno 2003. L'ASR ritiene auspicabile e urgente un rapido adeguamento degli SR agli attuali ISA. Nel 2010, la Camera fiduciaria ha presentato all'ASR un piano del progetto e un calendario per l'integrazione dei «Clarified ISA» negli standard svizzeri di revisione. L'autorità ha espresso il proprio consenso in merito. L'attuazione, in termini temporali, dipende anche dagli sviluppi in ambito UE e dall'elaborazione di vasti ausili, in particolare per le imprese di revisione PMI. I «Clarified SR» dovrebbero essere applicati per la prima volta in Svizzera per le revisioni ordinarie a partire dal 2013.

c. Circolare 1/2010

In linea di principio, le imprese di revisione sotto sorveglianza statale sottostanno a un obbligo di reporting e un obbligo di notificazione ad hoc (cfr. art. 14 cpv. 1 e 2 LSR; art. 30 cpv. 2 OSRev), ai quali è stata data concretizzazione nella circolare 1/2010 del 31 marzo 2010.

La necessità d'informazioni dell'ASR dipende in larga misura dalla cadenza (annuale o superiore all'anno) dei controlli ai quali è sottoposta l'impresa di revisione in questione. In linea di massima, le imprese di revisione sotto sorveglianza statale che forniscono servizi a oltre 50 società con azioni quotate in borsa vengono sottoposte a controllo con cadenza annuale. In tale contesto l'ASR riceve tutte le informazioni e i documenti necessari. Pertanto, in questi casi non è necessario presentare alcun rapporto di sorveglianza. Per contro, le imprese di revisione sotto sorveglianza statale con cadenza di controllo superiore all'anno sono tenute, in linea di principio, a presentare all'ASR un rapporto di sorveglianza annuale⁵⁷.

Il rapporto tra onorari di revisione e onorari supplementari, tema trattato nel rapporto di attività del 2009 in considerazione della sua rilevanza per l'adempimento delle disposizioni in materia di indipendenza⁵⁸, è stato preso in esame anche nella circolare 1/2010: a tale riguardo esiste un obbligo di notificazione ad hoc qualora il rapporto tra l'onorario di revisione e gli onorari supplementari superi la soglia di 1:3 per due esercizi consecutivi; occorre altresì menzionare le misure di tutela intraprese contro un'eventuale compromissione dell'indipendenza⁵⁹. Nel contesto dell'obbligo di notificazione ordinario deve essere inoltre presentato un prospetto da cui risultino evidenti l'onorario di revisione e gli ulteriori onorari per ogni società con azioni quotate in borsa relativamente agli esercizi successivi all'ultimo controllo eseguito dall'ASR.

d. Bozza di ISA 610 (revised) e ISA 315 (revised)

Il 12 novembre 2010 l'ASR ha presentato all'IAASB una presa di posizione in merito alle bozze dell'ISA 315 (revised) «Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment» e dell'ISA 610 (revised) «Using the Work of Internal Auditors»⁶⁰. Nell'ambito della revisione dei due standard, l'IAASB punta a definire con maggiore chiarezza la collaborazione tra revisione interna ed esterna.

Inoltre, l'ASR è membro dello «Standards Coordination Working Group» IFIAR⁶¹. Questo gruppo di lavoro è una piattaforma di discussione per gli organi di regolamentazione in relazione agli standard elaborati dall'IAASB. Con la propria partecipazione, l'ASR esercita una certa influenza sullo Standard Setting internazionale.

2.8.2 Standard Setting nel 2010

L'ASR seguirà l'avanzamento del processo di integrazione dei «Clarified ISA» negli standard svizzeri di revisione. Inoltre, analizzerà le nuove bozze (Exposure Drafts) dell'IAASB, prendendo posizione in collaborazione con lo Standards Coordination Working Group dell'IFIAR.

⁵⁷ Negli anni civili in cui viene effettuato un controllo non va presentato alcun rapporto di sorveglianza.

⁵⁸ Cfr. il rapporto di attività 2009, n. 3.5.

⁵⁹ Cfr. Circolare 1/2010 n. 22 lett. b.

⁶⁰ La presa di posizione è stata pubblicata in lingua inglese sul sito dell'ASR (www.sorveglianza-della-revisione.ch)

⁶¹ Cfr. in proposito n. 3.5.

3 Attività internazionale

3.1 Introduzione

Il presupposto all'origine della sorveglianza dell'autorità competente nei confronti di un ufficio di revisione è di norma la quotazione della società sottoposta a verifica presso una borsa nazionale⁶². Ciò vale anche per le imprese quotate in borsa che hanno sede in un Paese esterno all'ambito di competenza dell'autorità di sorveglianza. Tale circostanza non modifica in alcun modo il compito dell'autorità di sorveglianza dei revisori, che consiste nel tutelare gli investitori sul mercato dei capitali nazionale. Per questo motivo, la maggior parte delle leggi in materia di sorveglianza dei revisori si applica anche agli organi di revisione di società estere con azioni quotate in borsa.

Questa efficacia extraterritoriale del diritto in materia di sorveglianza dei revisori obbliga le autorità competenti a coordinare e armonizzare le proprie attività a livello internazionale. Solo attraverso una maggiore cooperazione e un riconoscimento reciproco è possibile sviluppare un sistema internazionale di sorveglianza in grado di eliminare gli svantaggi di un orientamento nazionale nonché i doppi iter per le imprese di revisione sottoposte a controllo e di evitare un dispendio eccessivo per le autorità nazionali.

Come sempre vi sono due approcci diversi riguardo a una possibile soluzione della problematica della sorveglianza extraterritoriale. Da un lato, l'UE e Stati quali Giappone e Sudafrica si ispirano al principio della sorveglianza da parte del Paese di origine (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. Dall'altro, il Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) statunitense non è disposto – oppure lo è soltanto in misura limitata – a riconoscere le autorità omologhe straniere o a basarsi sul loro operato. Il Policy Statement pubblicato dal PCAOB a fine 2007 non è stato finalizzato né dal PCAOB né dalla SEC e si trova ancora allo stato di bozza.

La Svizzera ha compreso tempestivamente la necessità di procedere a un riconoscimento reciproco e di cooperare con le autorità di sorveglianza estere e ha gettato le fondamenta a livello legislativo per una sorveglianza dei revisori efficiente e internazionale. In linea di principio, il sistema svizzero è ispirato a quello dell'UE. L'articolo 8 LSR permette di collegare gli effetti extraterritoriali del diritto svizzero median-

te un sistema di cooperazione basato sul principio del riconoscimento reciproco⁶⁴.

3.2 Rapporti con l'Unione europea

3.2.1 Collaborazione ed equivalenza

Con decisione del 5 febbraio 2010 la Commissione europea ha autorizzato gli Stati membri a intavolare trattative per accordi di cooperazione con le rispettive autorità omologhe esterne all'UE. La decisione riguarda, oltre alla Svizzera e all'ASR, anche le autorità di sorveglianza di Giappone e Canada.

La cosiddetta procedura di adeguatezza («adequacy»), in corso dal 2008, è così giunta a conclusione per la Svizzera. L'obiettivo di tale processo consisteva nel verificare le disposizioni del diritto europeo in materia di protezione dei dati, segreto d'ufficio e assistenza amministrativa e di garantire l'adempimento delle condizioni di base per la cooperazione con le rispettive autorità di Paesi terzi. Con la suddetta decisione è stato posto un fondamento importante per la collaborazione dell'ASR con le autorità di sorveglianza dei revisori dei 27 Paesi UE.

In virtù di considerazioni economiche e strategiche, l'ASR ha preso contatto in primo luogo con la commissione di sorveglianza dei revisori contabili tedesca (Abschlussprüferaufsichtskommission, APAK) per valutare la necessità di un accordo di cooperazione con la Germania. Poiché le autorità di sorveglianza degli Stati membri dell'UE hanno voluto dapprima coordinarsi nell'ambito del European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB) ed elaborare un modello di Memorandum of Understanding (MoU), le trattative con l'APAK sono state rinviate alla prima metà del 2011.

⁶² Cfr. in proposito art. 2 lett. c LSR in combinato disposto con l'art. 727 cpv. 1 n. 1 CO, che prevede un ambito di competenza leggermente più ampio per l'ASR.

⁶³ Cfr. PCAOB Release No. 2007-011 del 5 dicembre 2007, Request for Public Comment on Proposed Policy Statement: Guidance Regarding Implementation of PCAOB Rule 4012.

⁶⁴ Cfr. in proposito n. 3.6.

Parallelamente alla procedura di verifica dell'adeguatezza, è stata svolta a livello europeo un'ulteriore procedura volta ad appurare l'equivalenza («equivalence») del sistema di sorveglianza di uno Stato terzo. Come già specificato⁶⁵, l'UE segue il principio della sorveglianza da parte del Paese di origine («home country oversight»). L'abilitazione e la sorveglianza 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. Con decisione del 19 gennaio 2011, la Commissione europea ha riconosciuto come equivalente il sistema di sorveglianza della Svizzera risp. dell'ASR. La decisione interessa oltre alla Svizzera risp. all'ASR anche le autorità di sorveglianza di altri nove Stati, tra cui Stati Uniti e Giappone.

Nel contesto della verifica dell'equivalenza, la Commissione europea aveva deciso in data 29 luglio 2008 di concedere ai revisori e alle imprese di revisione provenienti da determinati Paesi terzi un periodo transitorio per la loro abilitazione all'interno dell'UE. Le imprese di revisione di 33 Paesi terzi (tra cui la Svizzera) sono così autorizzate a proseguire la loro attività di revisione per imprese di Paesi terzi quotate sui mercati europei. La condizione a tal fine, tuttavia, è che le imprese di revisione vengano registrate nell'ambito di una procedura semplificata nel Paese membro UE competente. Le seguenti imprese di revisione svizzere si sono registrate negli Stati dell'UE o del SEE⁶⁶:

Paese	Imprese di revisione svizzere registrate
Germania (AbschlussPrüferAufsichtskommission)	Deloitte AG, Ernst & Young AG, Ferax AG, KPMG AG, PwC AG (5)
Gran Bretagna (Professional Oversight Board, FRC)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (3)
Irlanda (Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (3)
Francia (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (3)
Lussemburgo (Commission de Surveillance du Secteur Financier)	Deloitte AG, Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC SA (4)
Svezia (Swedish Supervisory Board of Public Accountants)	Ernst & Young AG, KPMG AG (2)
Finlandia (The Auditing Board of the Central Chamber of Commerce of Finland)	Ernst & Young AG (1)
Paesi Bassi (Netherlands Authority for the Financial Markets)	Ernst & Young AG (1)
Liechtenstein (Financial Market Authority FMA)	Ernst & Young AG, KPMG AG (2)

⁶⁵ Cfr. n. 3.1.

⁶⁶ Fonte: notificazioni all'ASR da parte delle imprese di revisione interessate. Occorre ricordare che la registrazione presso un'autorità di sorveglianza estera è soggetta a obbligo di notificazione nei confronti dell'ASR (n. 22, lett. c, n. 1 della Circolare 1/2010 del 31 marzo 2010 concernente il rapporto delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale all'ASR).

Dopo il riconoscimento dell'equivalenza del sistema di sorveglianza elvetico, le autorità di sorveglianza dei Paesi UE interessati e l'ASR sono ora chiamati a condurre trattative in materia di cooperazione.

3.2.2 Libro verde sugli insegnamenti della crisi finanziaria

Durante la crisi economico-finanziaria, dal punto di vista della Commissione europea, il settore della revisione ha evidenziato alcuni punti deboli che meritano un'analisi più attenta. Il 13 ottobre 2010, pertanto, la Commissione UE ha pubblicato il Libro verde «La politica in materia di revisione contabile: gli insegnamenti della crisi»⁶⁷, invitando le categorie interessate a prendere posizione al riguardo entro l'8 dicembre 2010. Nell'ambito di questa consultazione, la Commissione europea intende approfondire le varie possibilità per migliorare il mercato europeo dei servizi di revisione e avviare un dibattito in relazione ai seguenti temi (estratto):

- La designazione e la remunerazione del revisore da parte dell'impresa sottoposta a revisione costituisce un problema? La designazione da parte di un terzo (ad es. autorità di sorveglianza) sarebbe giustificata in alcuni casi?
- La durata massima di un mandato di revisione dovrebbe essere limitata nel tempo (rotazione obbligatoria dell'impresa di revisione dopo un determinato numero di anni)?
- La fornitura di servizi diversi dalla revisione da parte delle imprese di revisione dovrebbe essere vietata?
- È opportuno costituire consorzi obbligatori di imprese di revisione contabile comprendenti almeno una società di revisione contabile più piccola, non rilevante per il sistema (joint audit)?

L'ASR provvederà ad analizzare le suddette questioni e tesi, nonché a seguire con attenzione lo sviluppo in tale ambito sul piano internazionale, senza tuttavia mobilitarsi in maniera precipitosa dal punto di vista normativo.

3.3 Rapporti con gli Stati Uniti

Come già specificato⁶⁸, l'autorità di sorveglianza dei revisori statunitense (PCAOB) non è attualmen-

te disposta a basarsi sull'operato di autorità omologhe straniere, pertanto intende ispezionare in prima persona – almeno temporaneamente – le imprese di revisione con sede al di fuori dei confini USA. Ciò vale in particolare anche per le imprese di revisione svizzere che negli scorsi anni si sono registrate presso il PCAOB. Da fine 2008 l'ASR, insieme alla FINMA, conduce trattative con il PCAOB riguardo alla necessità di effettuare ispezioni congiunte (cosiddette «Joint Inspection») in Svizzera e alle relative condizioni quadro giuridiche.

Le delegazioni negoziali sono riuscite a raggiungere un accordo di massima in merito a un cosiddetto Statement of Protocol (SoP; corrisponde al Memorandum of Understanding, MoU). Dopo il rinvio della firma dello SoP, su richiesta americana, il «Board» del PCAOB dovrebbe concedere la propria approvazione presumibilmente nella prima metà del 2011.

Le trattative tra la Svizzera e gli USA sono state notevolmente agevolate dal cosiddetto Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act del 21 luglio 2010⁶⁹. Il progetto prevede fra l'altro che il Sarbanes-Oxley Act del 2002 (SOX) venga integrato con una disposizione riguardante l'assistenza amministrativa per il PCAOB⁷⁰. Ora, pertanto, il PCAOB è in grado di trasmettere all'ASR e alla FINMA documenti confidenziali, il che aveva sempre costituito un problema in sede di trattativa.

Lo SoP prevede tra l'altro che, nei prossimi tre anni, il PCAOB possa effettuare una Joint Inspection l'anno in ciascuna delle imprese di revisione interessate con sede in Svizzera. Lo SoP, tuttavia, potrà essere revocato in qualsiasi momento, qualora dovessero insorgere problemi di carattere politico o giuridico. Il PCAOB verrà affiancato nelle sue ispezioni dall'ASR e dalla FINMA e dovrà attenersi alla procedura di controllo e alla pianificazione temporale stabilite da queste ultime autorità. Prima di ogni controllo verrà elaborato un piano di lavoro finalizzato a disciplinare in dettaglio la procedura riguardante la Joint Inspection da effettuare. Il contatto tra il PCAOB e l'impresa di revisione svizzera sottoposta a ispezione avverrà con la mediazione dell'ASR e della FINMA. Una volta apposta la firma, la prima ispezione congiunta avrà luogo presumibilmente nella prima metà del 2011.

⁶⁷ COM(2010) 561 definitivo..

⁶⁸ Cfr. in proposito n. 3.1.

⁶⁹ Public Law 111-203.

⁷⁰ Section 105(b)(5).

Al momento è improbabile che le imprese di revisione svizzere incorreranno in sanzioni, benché a fine 2010 alcune di esse figurassero ancora nella «grey list» del PCAOB⁷¹. Gli USA non hanno praticamente alcun motivo di dubitare circa la disponibilità della Svizzera a instaurare un rapporto di cooperazione, poiché alla fine sono state le esitazioni statunitensi a impedire la rapida conclusione delle trattative e l'esecuzione della prima Joint Inspection nel 2010.

3.4 Rapporti con Paesi terzi

Il 14 gennaio 2010 sono entrate in vigore in Giappone disposizioni concrete riguardo alla sorveglianza di imprese di revisione con sede all'estero. Pertanto, anche nel rapporto tra Giappone e Svizzera si pone il problema della necessità di siglare un accordo di cooperazione. I colloqui, avviati già nel 2009⁷², sono proseguiti nel 2010 ma non hanno ancora portato a risultati concreti.

3.5 International Forum of Independent Audit Regulators

L'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), istituito nel 2006, conta attualmente 37 membri. Il presidente è il professor Steven Majoor, dell'autorità di vigilanza sui mercati finanziari olandese (AFM), mentre il vicepresidente è Paul George del britannico Financial Reporting Council (FRC). Nel 2010 l'IFIAR ha svolto una riunione plenaria ad Abu Dhabi e una a Madrid, oltre a un Inspection Workshop a Parigi.

Alla riunione plenaria ad Abu Dhabi si è conclusa la fase costitutiva dell'IFIAR. Quest'ultimo ha deciso, tramite la creazione di un'associazione, di darsi una struttura giuridica che provvede in particolare anche alla riscossione dei contributi dei soci. L'ASR ha avuto modo di garantire il proprio sostegno durante questo processo molto importante per l'IFIAR: l'associazione IFIAR è un'associazione ai sensi del diritto svizzero (art. 60 segg. CC) con sede a Berna (c/o ASR). Il direttore dell'ASR è stato nominato tesoriere; la funzione di ufficio di revisione è svolta dal Controllo federale delle finanze (CDF).

Nella seconda metà del 2010 l'IFIAR si è occupata di numerose questioni relative alla sorveglianza. È stato possibile continuare lo scambio di idee con le «Big 6» e il Global Public Policy Committee (GPPC). L'IFIAR ha definito quattro ambiti tematici (group audits, role of

auditor/scepticism, revenue recognition, the role of the engagement quality control reviewer) che saranno discussi in modo più approfondito con le reti globali. Ora, parallelamente allo scambio di idee con il GPPC, l'IFIAR cerca un dialogo istituzionalizzato con gli investitori. I temi principali in questo caso riguardano il problema dell'oligopolio esercitato dalle maggiori reti di revisione (cosiddette «Big 4»), la forma e il contenuto del rapporto di revisione nonché gli obiettivi fondamentali della regolamentazione nell'ambito della sorveglianza dei revisori. Benché questo dialogo sia ritenuto molto importante, è ancora una sfida trovare l'interlocutore giusto in tal senso.

Anche sul piano della cooperazione internazionale, l'IFIAR ha svolto un ruolo estremamente attivo in seno all'«International Cooperation Working Group» (l'ASR è membro di questo gruppo di lavoro), discutendo fra l'altro esempi di accordi di cooperazione e questioni riguardanti lo scambio di rapporti di controllo.

L'Inspection Workshop svoltosi nel febbraio 2010 a Parigi si è occupato di tematiche legate alla sorveglianza dei revisori emerse durante e dopo la crisi economico-finanziaria. Sono state discusse con particolare intensità le questioni relative alla continuazione dell'attività aziendale («going concern»), al ruolo del capo revisore, al controllo di qualità parallelo al mandato («engagement quality review») e alle valutazioni al «fair value». Riguardo all'ultimo tema, l'ASR ha svolto la funzione di moderatore in un workshop.

Un importante tema del 2011 sarà presumibilmente l'approvazione dei cosiddetti IFIAR Core Principles, un quadro di riferimento che comprende i fondamenti relativi alla struttura e ai compiti di un'autorità di sorveglianza dei revisori nonché all'esecuzione dei controlli. Già nel 2010 è stato possibile giungere a una decisione di massima in tal senso; nel 2011 verranno definiti i dettagli.

L'IFIAR rimane una piattaforma importante per l'ASR, in quanto le permette di instaurare contatti con altre autorità di sorveglianza nonché di discutere le strategie in materia e la rispettiva attuazione in un contesto internazionale. Nel 2010 l'ASR si è prodigata per partecipare attivamente a vari livelli ai dibattiti dell'IFIAR, e anche nel 2011 intende proseguire il proprio impegno nell'ambito delle risorse esistenti.

⁷¹ 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. Nella lista figurano diverse imprese di revisione svizzere.

⁷² Cfr. in proposito il rapporto di attività 2009, n. 4.4.

3.6 Entrata in vigore dell'articolo 8 LSR

3.6.1 Campo d'applicazione

A tutela degli investitori sul mercato dei capitali svizzero, la LSR trova applicazione anche per le imprese di revisione che forniscono i propri servizi a un'azienda estera. Ciò vale tuttavia solo se quest'ultima opera sul mercato dei capitali svizzero.

Di conseguenza, necessitano di un'abilitazione a esercitare la funzione di impresa di revisione sotto sorveglianza statale le imprese di revisione che forniscono servizi di revisione prescritti dalla legge (art. 2 lett. a LSR) o servizi paragonabili secondo il diritto estero per le categorie di imprese indicate di seguito (art. 8 cpv. 1 LSR):

- società secondo il diritto estero i cui titoli di partecipazione sono quotati in una borsa svizzera
- società secondo il diritto estero che in Svizzera sono debentrici di un prestito in obbligazioni
- società secondo il diritto svizzero o estero che contribuiscono almeno per il 20 per cento degli attivi o della cifra d'affari al conto di gruppo di una società conforme alle due categorie sopracitate
- società secondo il diritto estero che contribuiscono almeno per il 20 per cento degli attivi o della cifra d'affari al conto di gruppo di una società svizzera con azioni quotate in borsa ai sensi dell'articolo 727 capoverso 1 numero 1 lettera a o b CO.

3.6.2 Futura attuazione

Poiché il diritto sulle borse, per la quotazione in Svizzera, presuppone l'esistenza di un organo di revisione abilitato, la mancata abilitazione dell'ufficio di revisione estero al momento dell'entrata in vigore dell'articolo 8 LSR significherebbe il delisting della società con azioni quotate in borsa (art. 8 cpv. 3bis LBVM in combinato disposto con l'art. 13 del regolamento di quotazione della SIX Swiss Exchange). Ciò non sarebbe negli auspici del mercato dei capitali svizzero, pertanto sono previste diverse eccezioni alla sorveglianza delle imprese di revisione estere.

- In primo luogo, l'obbligo di sorveglianza da parte dell'ASR viene a cadere se l'impresa di revisione estera sottostà a un'autorità estera di sorveglianza dei revisori riconosciuta dal Consiglio federale (art. 8 cpv. 2 LSR).
- In secondo luogo, la necessità della sorveglianza da parte dell'ASR viene a cadere se i prestiti in ob-

bligazioni non ancora rimborsati sono garantiti da una società che dispone di un'impresa di revisione sottoposta a sorveglianza da parte della stessa ASR o di un'autorità di sorveglianza riconosciuta come equivalente (art. 8 cpv. 3 LSR). Spesso i prestiti in obbligazioni vengono emessi da un emittente con sede off shore e garantiti da una società madre con sede on shore. L'articolo 8 capoverso 3 LSR, in questo caso, si limita a prescrivere la sorveglianza dell'impresa di revisione della società madre o la sorveglianza da parte dell'autorità competente del Paese in cui ha sede la società garante. Ciò non comporta alcuno svantaggio per gli investitori, poiché i prestiti in obbligazioni sono interamente garantiti dalla società madre, il che assicura la sorveglianza della rispettiva impresa di revisione.

- In terzo luogo, l'obbligo d'abilitazione viene a cadere se i prestiti in obbligazioni o prodotti paragonabili vengono emessi da Special Purpose Vehicles (SPV) domiciliati off shore, non sottoposti ad alcun obbligo di rendiconto. Attualmente si tratta perlopiù di emittenti di cosiddette Asset Backed Securities (ABS), Exchange Traded Commodities (ETC) e Credit Linked Notes (CLN).

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).

Il riconoscimento di autorità di sorveglianza dei revisori estere avviene tramite il Consiglio federale e presuppone l'equivalenza del sistema di sorveglianza estero. Per svolgere il proprio compito, il Consiglio federale si può basare sui riconoscimenti concessi da altri Stati o da organi internazionali e sulla garanzia di reciprocità (art. 10 cpv. 1 OSRev). La LSR e l'OSRev non contengono definizioni di «equivalenza» a livello di contenuto, sicché il Consiglio federale dispone di un adeguato margine di discrezionalità. Considerando le procedure di equivalenza attualmente in corso nell'UE⁷³ e negli USA⁷⁴, ma anche i Core Principles dell'IFIAR⁷⁵ di prossima introduzione, la verifica dell'equivalenza sarà presumibilmente basata, in particolare, sui seguenti criteri nell'ottica di garantire una «Best Practice» sul piano internazionale:

⁷³ Cfr. n. 3.2.

⁷⁴ Cfr. n. 3.3.

⁷⁵ Cfr. n. 3.5.

- Struttura dell'autorità di sorveglianza: indipendenza, segreto d'ufficio, finanziamento e livello di formazione del personale.
- Competenze dell'autorità di sorveglianza: abilitazione e sorveglianza di tutte le imprese di revisione che forniscono servizi di revisione a società con azioni quotate in borsa.
- Concetto di sorveglianza: l'autorità di sorveglianza ispeziona in loco le imprese di revisione sottoposte a controllo. Il controllo riguarda sia i processi interni all'azienda (Firm Review) sia i mandati di revisione concretamente gestiti (File Review). Viene garantito un reporting adeguato e le lacune riscontrate sono colmate attraverso una procedura che consente di verificare, in una fase successiva, l'effettiva eliminazione delle suddette falle.
- Standard di revisione: la revisione di società con azioni quotate in borsa avviene in base a standard equivalenti a quelli riconosciuti dall'ASR (International Standards on Auditing dell'IAASB, US Generally Accepted Auditing Standards dell'American Institute of Certified Public Accountants [AICPA] e gli standard di revisione del Public Company Accounting Oversight Board [PCAOB]).
- Sanzioni: esecuzione di procedimenti formali, sanzioni di diritto amministrativo, sanzioni penali.

Affinché le imprese di revisione interessate possano avere tempo sufficiente per registrarsi in Svizzera, s'intende abbinare l'entrata in vigore dell'articolo 8 LSR con specifiche disposizioni transitorie, la cui esatta struttura deve essere ancora definita. Tra le varie ipotesi possibili sono presi in considerazione, tra l'altro, il riconoscimento provvisorio di autorità di sorveglianza estere e l'abilitazione provvisoria di imprese di revisione estere durante i primi quattro mesi dall'entrata in vigore dell'articolo 8 LSR (art. 43 cpv. 3 LSR).

Poiché l'articolo 8 LSR non è ancora entrato in vigore, l'ASR può avere il tempo necessario per discutere con le principali autorità omologhe straniere e trovare soluzioni appropriate per la cooperazione futura. L'ASR ritiene che le disposizioni dell'articolo 8 LSR debbano essere attuate nel corso dei prossimi due anni e intende pertanto sottoporre proposte in tal senso al Consiglio federale.



4 Giurisprudenza

4.1 Introduzione

Nel 2010, il Tribunale amministrativo federale (di seguito: TAF o il Tribunale o la Corte) ha emesso diverse sentenze a seguito di ricorsi avanzati contro le decisioni dell'ASR. Come l'anno scorso⁷⁶, le tre condizioni necessarie a ottenere un'abilitazione (formazione, esperienza professionale e buona reputazione) sono state oggetto di esame. Rispetto agli anni precedenti, la Corte è stata chiamata più spesso a esaminare la condizione relativa alla buona reputazione. Se, in alcune sentenze, il potere giudiziario ha rimesso in discussione la prassi dell'ASR, si nota però che, ad oggi, ha confermato tutte le decisioni dell'autorità ogni qualvolta il rifiuto o la revoca dell'abilitazione era motivato dalla mancanza di una buona reputazione del richiedente, rispettivamente del titolare dell'abilitazione. Di seguito sono esposte le sentenze o le principali considerazioni.

4.2 Formazione

L'articolo 4 capoverso 2 LSR riporta un elenco esaustivo dei cicli di formazione che permettono di conseguire un'abilitazione. Se i titoli di formazione rilasciati in passato non esistono più o hanno assunto una diversa denominazione, è opportuno analizzare se possono essere classificati come equivalenti a quelli elencati al suddetto articolo di legge. Il TAF ha ritenuto il titolo di «mag.rer.pol.», rilasciato dall'Università di Berna, equivalente al Master of Science, cosicché i titolari di tale qualifica soddisfano la condizione di abilitazione relativa alla formazione ai sensi della LSR⁷⁷. Questa valutazione è fondata su un attestato dell'Università di Berna che riconosce l'equivalenza fra i due titoli sopraccitati. Il Tribunale ha spiegato che l'ASR non dispone di alcun margine discrezionale per riconoscere l'equivalenza dei titoli di formazione svizzeri e che pertanto non possiede neppure la competenza necessaria per rimettere in discussione l'equivalenza di un titolo di formazione superiore riconosciuto da un'Università svizzera.

In una sentenza successiva, il Tribunale ha ritenuto⁷⁸ che il «Master of Advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique», rilasciato dall'Alta scuola specializzata della Svizzera occidentale, non costituisca una formazione ai sensi della LSR. Dopo aver effettuato un confronto tra il Master/Bachelor e il Master of Advanced Studies, è giunto alla conclusione che il percorso di Master – come secondo livello di formazione ai sensi dell'articolo 4 LSUP – e il Master of Advanced Studies – come ciclo di for-

mazione continua – rappresentano due formazioni sostanzialmente diverse. Poiché sia l'articolo 4 capoverso 2 LSR sia l'articolo 5 OSRev sono disposizioni conclusive e la seconda disposizione non cita espressamente il Master of Advanced Studies, tale titolo non è idoneo a soddisfare i requisiti in materia di formazione necessari al conseguimento dell'abilitazione. Il TAF ha infine spiegato che l'ASR non può stabilire se formazioni svizzere diverse da quelle elencate nella legge consentano di ottenere l'abilitazione.

Il Tribunale è stato chiamato a decidere anche in merito alla possibilità di concedere un'abilitazione provvisoria della durata di quattro anni a un richiedente che non contesta il fatto di essere privo di una formazione richiesta dalla legge, vincolando tale concessione all'ottenimento, entro il suddetto lasso di tempo, della qualifica di fiduciario con attestato professionale federale (titolo idoneo a soddisfare il requisito di formazione ai sensi di legge)⁷⁹. La Corte è giunta alla conclusione che il legislatore abbia volutamente rinunciato a introdurre un sistema di abilitazione che consentisse a persone manifestamente prive di un titolo di formazione legalmente riconosciuto di ottenere un'abilitazione provvisoria. Ne consegue che tali individui non potranno proseguire la loro attività di revisione fino alla conclusione di una formazione riconosciuta.

Il TAF ha dovuto altresì giudicare il caso di un richiedente in possesso del diploma tedesco denominato «Diplomverwaltungswirt (FH)», rilasciato dalla scuola superiore di Keh⁸⁰. L'UFFT era precedentemente giunto alla conclusione che il titolo di formazione non poteva essere considerato equivalente ad alcuno dei diplomi citati nella LSR. La Corte ha constatato l'entrata in vigore della decisione dell'UFFT e la sua natura vincolante nei confronti del TAF.

Anche qualora il titolo di formazione oggetto della controversia fosse stato riconosciuto come equivalente, non avrebbe comunque dato diritto all'abilitazione, in virtù tra l'altro dell'articolo 4 capoverso 2 lettera d LSR, a meno che non fosse stato siglato un trattato in tal senso con lo Stato di provenienza o che quest'ultimo accordasse la reciprocità. Ebbene, in

⁷⁶ Cfr. rapporto di attività 2009, n. 5.

⁷⁷ Sentenza del TAF B-5821/2009 del 4 marzo 2010.

⁷⁸ Sentenza del TAF B-5636/2009 del 13 agosto 2010.

⁷⁹ Sentenza del TAF B-7689/2009 del 21 luglio 2010.

⁸⁰ Sentenza del TAF B-4875/2009 del 14 gennaio 2010.

Germania, per svolgere l'attività di revisore contabile è necessario conseguire il titolo di esperto contabile, sicché solo chi è in grado di dimostrare tale qualifica può chiedere che essa venga eventualmente riconosciuta come equivalente. D'altronde se il richiedente non possiede un diploma adeguato per esercitare l'attività di revisione contabile in Germania, non può rivendicare alcuna reciprocità.

Infine, occorre fare presente che i titolari di diplomi esteri vengono abilitati soltanto se dimostrano di possedere le conoscenze necessarie del diritto svizzero. Fino al 1° dicembre 2010 la prova era apportata se il richiedente aveva concluso un ciclo di formazione con il superamento di un esame. Per ragioni di costi, tale formazione poteva essere tenuta esclusivamente in inglese. Un richiedente che desiderava seguire il suddetto ciclo di formazione in lingua francese ha deferito al TAF la decisione in virtù della quale gli era stata negata l'abilitazione. Secondo la Corte⁸¹, considerando la parità di trattamento delle varie lingue ufficiali nei rapporti tra cittadini e Confederazione, il rispetto della libertà linguistica impone all'ASR di riconoscere un ciclo di formazione tenuto nelle lingue ufficiali della Confederazione nonché in inglese. Tenendo conto in particolare dei costi che comporterebbe l'offerta di una formazione in tutte le lingue ufficiali della Confederazione, gli articoli 6 e 34 dell'OSRev sono stati modificati in modo tale che il fattore determinante per provare le conoscenze necessarie del diritto svizzero è il superamento dell'esame conforme a un regolamento riconosciuto dall'ASR.

4.3 Esperienza professionale

Nel 2010 il requisito dell'esperienza professionale ai fini dell'abilitazione è stato oggetto di quattro decisioni del TAF. Il Tribunale si è occupato, da un lato, del concetto di «sorveglianza» dell'esperienza professionale e, dall'altro, dell'applicazione della clausola di rigore di cui all'articolo 43 capoverso 6 LSR⁸².

La LSR dispone che il richiedente acquisisca una parte dell'esperienza professionale sotto la sorveglianza di una persona qualificata (art. 4 cpv. 4 e art. 5 cpv. 2 LSR). L'articolo 7 OSRev definisce in maggior dettaglio il concetto di sorveglianza. Pertanto, si considera che l'esperienza professionale è stata acquisita sotto sorveglianza se il richiedente ha operato in base alle direttive impartitegli da uno specialista che soddisfa i requisiti legali e a cui era gerarchicamente sottoposto. L'ASR ha ritenuto che un membro del consi-

glio d'amministrazione (CdA) di una società anonima non possa rivendicare di essere sottoposto alla sorveglianza di un altro membro, poiché i due occupano la medesima posizione gerarchica e un membro del CdA non è in grado di imporre indicazioni vincolanti a un suo pari grado. Il TAF ha invece ritenuto che, in linea di principio, è consentito eleggere collaboratori dipendenti al consiglio d'amministrazione di una società anonima e che, in base alla giurisprudenza del Tribunale federale, occorre valutare nel caso specifico se la relazione giuridica tra un organo di gestione e la società anonima possa essere qualificata al contempo come contratto di lavoro⁸³. Sempre secondo il Tribunale, nell'ambito di tale esame è determinante stabilire se la persona interessata abbia effettivamente instaurato un rapporto di dipendenza e riceva istruzioni. In caso affermativo, sussiste una doppia relazione giuridica fondata da un lato sul diritto societario e dall'altro sul diritto del lavoro. Possono quindi esistere al contempo due rapporti giuridici. Qualora, nel caso specifico, sia stata dimostrata l'esistenza di un contratto di lavoro, il Tribunale ha ritenuto che esistesse una doppia relazione giuridica e ha quindi riconosciuto l'esperienza professionale sotto sorveglianza maturata in virtù del contratto di lavoro esistente.

In un altro caso il Tribunale è giunto alla conclusione che una persona operante in veste di amministratore unico di una società anonima non può, sul piano formale, essere subordinata a nessun'altra⁸⁴. Inoltre, l'ufficio di revisione non occupa una posizione gerarchica superiore al consiglio d'amministrazione dell'impresa ispezionata e non ha alcuna competenza per imporre indicazioni a quest'ultimo. Infine, il TAF ha constatato che l'insegnamento o la gestione di una scuola non costituisce, in termini generali, un'attività che lascia presupporre un legame di subordinazione formale ai sensi dell'articolo 7 OSRev.

Per quanto concerne l'applicazione della clausola di rigore, nello stesso caso⁸⁵ il TAF ha osservato che l'articolo 50 OSRev non è da ritenersi esaustivo e che tale disposizione riguarda soprattutto coloro che

⁸¹ Sentenza del TAF B-4124/2009 del 5 febbraio 2010.

⁸² In base a tale disposizione, nei casi di rigore, l'ASR 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.

⁸³ Sentenza del TAF B-3219/2009 del 22 marzo 2010.

⁸⁴ Sentenza del TAF B-1379/2010 del 30 agosto 2010.

⁸⁵ Confermato nella sentenza del TAF B-3920/2010 del 9 dicembre 2010.

presentano una domanda di abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore. Per quanti aspirano a esercitare la funzione di revisore, l'applicazione dell'articolo 50 OSRev comporta una restrizione troppo importante della clausola di rigore. Il TAF, peraltro, ha indicato che non è possibile adottare il requisito dell'ASR in base al quale, per ottenere un'abilitazione a esercitare la funzione di revisore, occorre dimostrare un'esperienza professionale di 12 anni nei campi della contabilità e della revisione dei conti. Infatti, tale requisito non consente una differenziazione adeguata e chiaramente prevede tempi troppo lunghi. Il Tribunale ha valutato che non è possibile determinare in astratto il numero di anni di esperienza professionale necessari per ottenere un'abilitazione a esercitare la funzione di revisore. È quindi più opportuno tenere conto, in ogni singolo caso, della tipologia e della qualità dell'esperienza professionale acquisita dal richiedente nel corso di diversi anni e, su tale base, stabilire se l'esperienza pratica accumulata è sufficiente.

Nella medesima sentenza, il Tribunale ha ritenuto altresì – contrariamente all'ordinamento giuridico sistematico – che l'articolo 43 capoverso 6 LSR relativo alla clausola di rigore non costituisca una disposizione transitoria limitata nel tempo, bensì una clausola eccezionale di carattere generale applicabile a tempo indeterminato. Pertanto, all'atto di valutare l'applicazione della clausola di rigore, non è corretto basarsi soltanto sull'esperienza professionale maturata fino al 1° settembre 2007, vale a dire fino all'entrata in vigore

della LSR. Deve essere parimenti considerata l'esperienza professionale acquisita in un periodo successivo a tale data e durante l'abilitazione provvisoria in veste di revisore.

In un altro caso riguardante la clausola di rigore⁸⁶, il TAF si è discostato dal parere dell'ASR, secondo cui la clausola di rigore non andrebbe applicata a coloro che hanno presentato una domanda di abilitazione dopo il 1° settembre 2009, ovvero a più di due anni dall'entrata in vigore della LSR⁸⁷. Se tale circostanza può costituire un elemento a sfavore dell'applicazione della clausola di rigore, essa non risulta di per sé sufficiente a giustificare una tale decisione poiché non si tratta di una presunzione assoluta. Per risolvere la questione dell'applicazione della clausola di rigore è quindi necessario pretendere maggiori delucidazioni dal richiedente.

4.4 Buona reputazione

Chiunque desideri ottenere un'abilitazione a esercitare la funzione di revisore o perito revisore deve godere di

⁸⁶ Sentenza del TAF B-1181/2010 dell'8 settembre 2010.

⁸⁷ L'ASR riteneva che l'articolo 43 capoverso 6 LSR costituisca una disposizione transitoria limitata a due anni, come nell'articolo 43 capoversi 4 e 5 LSR. L'autorità ipotizzava, tutto sommato, che se una persona non aveva richiesto alcuna abilitazione entro il suddetto termine ciò significava che non aveva chiaramente alcun interesse a ottenerla. Inoltre, secondo il Messaggio del Consiglio federale, la clausola di rigore era finalizzata a semplificare il passaggio dal diritto previgente al nuovo diritto (FF 2004 4093 segg.).



buona reputazione, ovvero garantire un'attività di controllo ineccepibile (art. 4 cpv. 1 risp. art. 5 cpv. 1 lett. a LSR e art. 4 OSRev). Nel 2010 il TAF ha emesso quattro sentenze relative all'applicazione di tale condizione di abilitazione. Come illustrato nei paragrafi seguenti, diverse situazioni possono rimettere in discussione il rispetto del requisito della buona reputazione.

4.4.1 Mancanza di stabilità finanziaria

Il TAF è stato chiamato a decidere in merito al caso di un richiedente che aveva dichiarato fallimento personale e aveva a suo carico esecuzioni e attestati di carenza beni per un importo di circa 2,4 milioni di franchi⁸⁸. Il richiedente, per giunta, aveva rivestito la carica di amministratore di una società a garanzia limitata risp. membro del consiglio d'amministrazione di una società anonima che avevano entrambe dichiarato fallimento. La Corte, innanzitutto, ha specificato che il rifiuto di concedere l'abilitazione a una persona soltanto in virtù di attestati di carenza beni intestati a suo nome non era una misura giustificata né proporzionata. Piuttosto, è opportuno determinare nel singolo caso le circostanze esatte, ossia in particolare il tipo, l'origine, l'importo e il numero di attestati di carenza beni esistenti. Un revisore alle prese con difficoltà finanziarie dipende economicamente in particolare dalle imprese per le quali effettua la revisione dei conti; la perdita di un mandato di revisione avrebbe su di lui ripercussioni più gravi che non su un revisore privo di problemi finanziari. Pertanto, in una simile situazione vi è un rischio più elevato che il revisore non assuma il necessario atteggiamento di scetticismo e che l'attività di verifica venga eseguita con un atteggiamento compiacente; il revisore, infatti, sarebbe maggiormente disposto a reprimere le constatazioni sfavorevoli per l'impresa ispezionata, in modo da non perdere il mandato. Ciò detto, perlomeno in apparenza, il revisore vede limitata la propria libertà di fornire una valutazione indipendente sia dalle conseguenze sul mandato che dai propri interessi personali. Ne risulta quindi una mancanza di indipendenza agli occhi di terzi. Il TAF ha ritenuto che, malgrado una quota cospicua dei debiti derivasse dalla speculazione immobiliare e risalisse a oltre 15 anni prima, l'importo degli attestati di carenza beni e il mancato pagamento di debiti più recenti fossero una prova tangibile della difficile situazione finanziaria del richiedente. Inoltre, il fallimento delle società nelle quali egli rivestiva rispettivamente la carica di membro dell'organo esecutivo superiore dava adito a numerosi dubbi circa la sua capacità di valutare correttamente i rischi. Il Tribunale è giunto infine alla conclusione che il richiedente non fosse in grado di garantire un'attività

di controllo ineccepibile e che il rifiuto di concedere l'abilitazione non appariva una misura sproporzionata alla luce della quota degli onorari di revisione rispettivamente pari al 14,3 per cento (2007) e al 12,4 per cento (2008) della cifra d'affari del richiedente.

4.4.2 Revisione senza abilitazione

Il TAF ha inoltre confermato la decisione dell'ASR di non concedere l'abilitazione a un richiedente che aveva rivisto i conti relativi all'esercizio 2008 di 17 società anonime senza disporre dell'abilitazione⁸⁹. In primo luogo il Tribunale ha constatato che la fattispecie rientrava nel caso descritto all'articolo 40 capoverso 1 lettera a LSR⁹⁰. Un'attività di controllo ineccepibile richiede invece la correttezza della condotta professionale, il che impone il rispetto dell'ordinamento giuridico, in particolare del diritto in materia di revisione, ma anche del diritto civile e penale, nonché il rispetto del principio della buona fede negli affari. La violazione delle disposizioni penali previste dalla LSR determina una valutazione negativa per quanto concerne la buona reputazione, anche qualora l'autorità penale competente non abbia ancora espresso alcun giudizio. Pertanto, la condizione della buona reputazione non poteva ritenersi soddisfatta e non è dunque scaturito alcun diritto a ottenere un'abilitazione, né in veste di revisore né di perito revisore.

4.4.3 Sentenze civili e penali, procedimenti civili e penali avviati

Il TAF ha confermato che, nell'analisi della buona reputazione, è importante considerare le sentenze civili e penali pronunciate dalle autorità competenti. Ha precisato altresì che l'ASR ha il diritto di basarsi sulle sentenze che hanno acquistato forza di cosa giudicata, sicché in linea di principio non è tenuta a riesaminare la fondatezza di simili atti e quindi a entrare nel merito delle argomentazioni addotte dal richiedente contro una specifica sentenza⁹¹. Il TAF ha aggiunto che, per l'analisi della buona reputazione, il momento determinante è la data della sentenza e non quella in cui sono state commesse le violazioni; le infrazioni commesse in

⁸⁸ Sentenza del TAF B-5115/2009 del 12 aprile 2010.

⁸⁹ Sentenza del TAF B-7968/2009 del 6 maggio 2010.

⁹⁰ In base a tale disposizione, è punito con la detenzione o con la multa sino a 1 000 000 di franchi chiunque fornisce un servizio di revisione senza esservi abilitato o nonostante il divieto di esercitare l'attività.

⁹¹ Sentenza del TAF B-7348/2009 del 3 giugno 2010.

un periodo recente, tuttavia, saranno valutate in modo diverso rispetto a quelle risalenti a 10 anni fa, purché da allora non si sia verificato alcun ulteriore evento rilevante⁹².

La Corte ha infine constatato che anche i procedimenti civili e penali avviati nei confronti di un richiedente – sospesi o conclusi con una transazione (giudiziale o extragiudiziale) – possono essere presi in considerazione all’atto di valutare la buona reputazione. In questo caso non si può escludere un comportamento passibile di minare la garanzia di un’attività di controllo ineccepibile, soprattutto se il richiedente ha concordato, nel quadro di una transazione giudiziale o extragiudiziale, di pagare una somma di denaro alla controparte⁹³. L’ASR può anche tenere conto di infrazioni cancellate dal casellario giudiziale⁹⁴.

4.4.4 Violazione del requisito dell’indipendenza

Come illustrato in precedenza, la garanzia di un’attività di controllo ineccepibile richiede la correttezza della condotta professionale, il che impone il rispetto dell’ordinamento giuridico nel suo complesso, in particolare del diritto in materia di revisione e delle disposizioni in materia d’indipendenza⁹⁵. Al riguardo è importante ricordare che l’indipendenza dell’ufficio di revisione non deve essere compromessa né di fatto né in apparenza e che il concetto della violazione dell’indipendenza sul piano dell’apparenza era già contemplato nel diritto previgente, anche se, a

differenza di quanto avviene nel nuovo diritto, non figurava a chiare lettere all’interno del testo di legge⁹⁶.

In due sentenze, il TAF ha dovuto giudicare una serie di circostanze incompatibili con le prescrizioni in materia d’indipendenza, passibili di inficiare la garanzia di un’attività di controllo ineccepibile da parte di un richiedente.

È quanto accade in ciascuno dei seguenti casi: una società è controllata da una holding detenuta dal revisore (benché questi non sia membro del consiglio d’amministrazione della stessa holding); si effettuano «verifiche incrociate» (due imprese di revisione rivedono reciprocamente i rispettivi conti); sussiste un legame di subordinazione formale tra il revisore responsabile dell’ufficio di revisione e un membro dirigente dell’impresa sottoposta a verifica⁹⁷. L’indipendenza risulta compromessa anche nel caso in cui l’ufficio di revisione e l’impresa sottoposta a verifica abbiano sede allo stesso indirizzo o dispongano del medesimo sito Internet⁹⁸.

⁹² Sentenza del TAF B-4137/2010 del 17 settembre 2010.

⁹³ Sentenza del TAF B-7348/2009 del 3 giugno 2010.

⁹⁴ Sentenza del TAF B-7348/2009 del 3 giugno 2010.

⁹⁵ Sentenza del TAF B-7348/2009 del 3 giugno 2010.

⁹⁶ Sentenza del TAF B-4137/2010 del 17 settembre 2010.

⁹⁷ Sentenza del TAF B-7348/2009 del 3 giugno 2010.

⁹⁸ Sentenza del TAF B-7348/2009 del 3 giugno 2010.



Si rivela incompatibile con il principio dell'indipendenza sul piano dell'apparenza anche la revisione dei conti di un gruppo qualora il revisore rivesta la carica di membro del consiglio d'amministrazione delle società del gruppo stesso o detenga azioni di una di esse, ma anche qualora partecipi alle riunioni del consiglio d'amministrazione della banca che concede crediti a una società del gruppo⁹⁹.

D'altronde, il TAF ha constatato che la rinuncia alla revisione limitata (opting out) non cambia nulla al fatto che le disposizioni in materia d'indipendenza siano state violate. Tali infrazioni rimangono pertanto rilevanti ai fini della valutazione della buona reputazione¹⁰⁰.

4.5 Questioni procedurali

Il TAF ha respinto la richiesta di misure provvisoriale mossa da un richiedente con l'obiettivo di ottenere l'iscrizione provvisoria nel registro dei revisori sino alla decisione definitiva in merito alla sua domanda. Il Tribunale ha constatato che il richiedente non negava in alcun modo di essere privo di una formazione conforme ai requisiti legali e ha ritenuto che una misura atta a disporre l'iscrizione provvisoria del richiedente nel registro dei revisori equivallesse a esprimere un giudizio anticipato sull'esito della controversia¹⁰¹.

La Corte ha rifiutato altresì di esaminare un ricorso poiché dallo scritto del ricorrente non emergevano né le conclusioni né la motivazione¹⁰².

Quanto alla conferma di un datore di lavoro in merito all'esperienza professionale, firmata dal padre del richiedente, il TAF ha stabilito che i rapporti familiari e d'affari e i conflitti d'interessi ad essi evidentemente collegati comportano una relativizzazione della forza probatoria della conferma¹⁰³.

Il TAF, infine, ha confermato la prassi dell'ASR riguardo all'obbligo di collaborazione di quanti presentano una domanda di abilitazione¹⁰⁴. La Corte è infatti giunta alla conclusione che se il richiedente omette di produrre i documenti richiesti dall'ASR, in particolare a conferma dell'esperienza professionale, egli viene meno al suo dovere di collaborazione e deve farsi carico delle conseguenze derivanti dalla mancanza di tali prove.

⁹⁹ Sentenza del TAF B-4137/2010 del 17 settembre 2010.

¹⁰⁰ Sentenza del TAF B-7348/2009 del 3 giugno 2010.

¹⁰¹ Decisione incidentale del TAF B-7689/2009 del 4 gennaio 2010.

¹⁰² Sentenza del TAF B-2384/2010 del 29 luglio 2010.

¹⁰³ Sentenza del TAF B-3920/2010 del 9 dicembre 2010.

¹⁰⁴ Sentenza del TAF B-703/2010 del 23 novembre 2010.



Allegati

1 Organizzazione dell'Autorità federale di sorveglianza dei revisori (ASR)¹⁰⁵

Forma giuridica	istituto di diritto pubblico con personalità giuridica propria.	
Integrazione nell'Amministrazione federale	unità indipendente dell'Amministrazione federale decentrata, subordinata dal punto di vista amministrativo al Dipartimento federale di giustizia e polizia (DFGP).	
Sede	Berna	
Organi dell'ASR	Consiglio d'amministrazione	Hans Peter Walter (presidente) , dr. h.c., prof. emer. di diritto privato ed economico all'Università di Berna
		Thomas Rufer (vicepresidente) , economista aziendale SUP ed esperto contabile diplomato
		Eugen Haltiner , dr. oec., presidente del consiglio d'amministrazione dell'Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari FINMA (fino al 31.12.2010)
		Alfred Stettler , prof. emer., dr. rer. pol., HEC Losanna
		Peter R. Voser , economista aziendale SSQEA, CEO della Royal Dutch Shell (fino al 31.12.2010)
	Direzione	Frank Schneider , direttore e responsabile del Servizio Sorveglianza, esperto contabile diplomato
		Reto Sanwald , responsabile del Servizio Diritto e affari internazionali, dr. iur., avvocato
		Daniela Wieland , responsabile del Servizio Ammissione e gestione (dal 01.07.2010)
	Ufficio di revisione	Controllo federale delle finanze (CDF)
Numero di collaboratori	26 collaboratori, ripartiti su 21 posti a tempo pieno (stato al 31.12.2010). Alla fine dell'anno precedente presso l'ASR erano attivi 29 collaboratori, ripartiti su 23 posti a tempo pieno.	
Finanziamento	l'ASR finanzia le proprie attività esclusivamente attraverso gli emolumenti e le tasse di sorveglianza riscossi presso le persone e le imprese abilitate e sottoposte a controllo, senza attingere al gettito fiscale. L'ASR tiene una contabilità propria, separata dalle finanze federali.	
Mandato legale	garantire che i servizi di revisione siano forniti conformemente alle prescrizioni e ai requisiti di qualità.	
Competenze	valutare le domande di abilitazione, vigilare sugli uffici di revisione delle società con azioni quotate in borsa e fornire assistenza amministrativa a livello internazionale nell'ambito della sorveglianza dei revisori.	
Indipendenza/sorveglianza	l'ASR è indipendente nella propria attività di sorveglianza, tuttavia sottostà alla vigilanza del Consiglio federale. Riferisce annualmente a quest'ultimo e all'Assemblea federale in merito alla sua attività.	

¹⁰⁵ Sono disponibili informazioni più approfondite sul sito dell'ASR e nel rapporto di attività 2009, pag. 6 segg.

2 Cifre finanziarie

Conto economico

cifre in 1.000 CHF

	2010	2009
Tassa di sorveglianza	2'890	2'878
Emolumenti di controllo	1'216	1'238
Emolumenti di abilitazione	659	872
Restituzione di emolumenti di abilitazione	-148	-208
Costituzione di rateizzazione di emolumenti 2010	-559	-738
Scioglimento di rateizzazione di emolumenti	1'692	1'508
Altri ricavi	92	27
Ricavo netto	5'842	5'577
Spese per il personale	-4'083	-4'323
Spese d'esercizio	-742	-702
Ammortamenti	-133	-154
Risultato d'esercizio	884	398
Reddito finanziario	71	96
Spese finanziarie	–	–
Risultato finanziario	71	96
Costituzione di riserve	-955	-494
Guadagni/Perdite	0	0

Retribuzioni del consiglio d'amministrazione e dei dirigenti

cifre in 1.000 CHF

	2010	2009
Consiglio d'amministrazione		
Onorario presidente	110	110
Onorario vicepresidente	75	75
Onorario altri membri	90	90
Contributi assicurazioni sociali conteggiati ¹⁰⁶	0	0
Totale indennità a membri del consiglio d'amministrazione	275	275
Direttore e direzione		
Stipendio direttore	247	247
Ulteriori corrispettivi direttore	27	22
Stipendi altri membri ¹⁰⁷	338	378
Ulteriori corrispettivi altri membri	36	35
Contributi assicurazioni sociali conteggiati ¹⁰⁸	112	113
Totale indennità a membri della direzione	760	795

¹⁰⁶ Tutti i contributi previdenziali vengono sostenuti dai membri del consiglio di amministrazione

¹⁰⁷ La signora Daniela Wieland è membro della direzione dell'ASR dal 1° luglio 2010

¹⁰⁸ Comprende i contributi AVS/AI/PG, i contributi AD, i contributi infortuni professionali e non professionali, i contributi di risparmio e i premi di rischio LPP.



3 Elenco delle abbreviazioni

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CC	Codice civile del 10 dicembre 1907 (RS 210)
cd.	cosiddetto/a
CFCG	Commissione federale delle case da gioco
CO	Codice delle obbligazioni del 30 marzo 1911 (RS 220)
DFGP	Dipartimento federale di giustizia e polizia
DTAF	Decisione del Tribunale amministrativo federale
DTF	Decisione del Tribunale federale
EGAOB	European Group of Auditor's Oversight Bodies
EQCR	Engagement Quality Control Reviewer
FF	Foglio federale
FINMA	Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
IFIAR	International Forum of Independent Audit Regulators
IFRS	International Financial Reporting Standards
Irss	Impresa di revisione sotto sorveglianza statale
ISA	International Standards on Audit
ISQC	International Standard on Quality Control
LBVM	Legge federale del 24 marzo 1995 sulle borse e il commercio di valori mobiliari (RS 954.1)
LSR	Legge federale del 15 dicembre 2005 sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori (RS 221.302)
LSUP	Legge federale del 6 ottobre 1995 sulle scuole universitarie professionali (RS 414.71)
OSRev	Ordinanza del 22 agosto 2007 sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori (RS 221.302.3)
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board

PMI	Piccole e medie imprese
RS	Raccolta sistematica del diritto federale
SEC	U.S. Securities and Exchange Commission
SER	SIX Exchange Regulation
SOX	Sarbanes-Oxley Act of 2002 (USA)
SR	Standard svizzeri di revisione della Camera fiduciaria
TAF	Tribunale amministrativo federale
TF	Tribunale federale
UE	Unione europea
UFAS	Ufficio federale delle assicurazioni sociali
UFFT	Ufficio federale della formazione professionale e della tecnologia
UFRC	Ufficio federale del registro di commercio
UFSP	Ufficio federale della sanità pubblica
US GAAP	U.S. Generally Accepted Accounting Principles
US GAAS	U.S. Generally Accepted Auditing Standards



4 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: 31.12.2010):

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 ¹⁰⁹	Impresa di revisione sotto sorveglianza statale	Perito revisore	FINMA	Art. 26 LFINMA ¹¹⁰ Art. 3 OA-FINMA ¹¹¹
Commercianti di valori mobiliari ¹¹²	Impresa di revisione sotto sorveglianza statale	Perito revisore	FINMA	Art. 26 LFINMA, Art. 3 OA-FINMA
Investimenti collettivi di capitale ¹¹³	Impresa di revisione sotto sorveglianza statale ¹¹³	Perito revisore	FINMA	Art. 26 LFINMA, Art. 3 OA-FINMA
Assicurazioni ¹¹⁵	Impresa di revisione sotto sorveglianza statale	Perito revisore	FINMA	Art. 26 LFINMA, Art. 3 OA-FINMA
Lotta contro il riciclaggio di denaro ¹¹⁶	Revisore	Revisore	FINMA	Art. 19b LRD ¹¹⁷
Centrali d'emissione di obbligazioni fondiarie ¹¹⁸	Impresa di revisione sotto sorveglianza statale	Perito revisore	FINMA	Art. 26 LFINMA, Art. 3 OA-FINMA
Istituti di previdenza ¹¹⁹	Perito revisore ¹²⁰	Perito revisore	(UFAS)	–
Casse malati ¹²¹	Perito revisore	Perito revisore	(UFSP)	–
Casse da gioco ¹²²	Perito revisore	Perito revisore	CFCG	Art. 75 OCG ¹²³

¹⁰⁹ Legge dell'8 novembre 1934 sulle banche (LBCR; RS 952.0).

¹¹⁰ Legge del 22 giugno 2007 sulla vigilanza dei mercati finanziari (LFINMA; RS 956.1).

¹¹¹ Ordinanza del 15 ottobre 2008 sugli audit dei mercati finanziari (OA-FINMA; RS 956.161).

¹¹² Legge del 24 marzo 1995 sulle borse (LBVM; RS 954.1).

¹¹³ Legge del 23 giugno 2006 sugli investimenti collettivi (LICol; RS 951.31).

¹¹⁴ 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).

¹¹⁵ Legge del 17 dicembre 2004 sulla sorveglianza degli assicuratori (LSA; RS 961.01).

¹¹⁶ Legge del 10 ottobre 1997 sul riciclaggio di denaro (LRD; RS 955.0).

¹¹⁷ 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.

¹¹⁸ Legge del 25 giugno 1930 sulle obbligazioni fondiarie (LOF; RS 211.423.4).

¹¹⁹ Legge federale del 25 giugno 1982 sulla previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità (LPP; RS 831.40).

¹²⁰ 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).

¹²¹ Legge federale del 18 marzo 1994 sull'assicurazione malattie (LAMal; RS 832.10).

¹²² Legge del 18 dicembre 1998 sulle case da gioco (LCG; RS 935.52).

¹²³ Ordinanza del 24 settembre 2004 sulle case da gioco (RS 935.521).

5 Elenco delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale

Stato: 31 dicembre 2010

Abilitate in via definitiva

500003	PricewaterhouseCoopers AG	Zürich
500038	Bankrevisions- und Treuhand AG	Zürich
500149	OBT AG	St. Gallen
500241	Mazars Coresa	Genève
500420	Deloitte AG	Zürich
500498	PKF Wirtschaftsprüfung AG	Zürich
500505	Treuhand- und Revisionsgesellschaft Mattig-Suter	Schwyz
500646	Ernst & Young AG	Basel
500705	BDO AG	Zürich
500770	Intercontrol AG	Zürich
501091	Provida Wirtschaftsprüfung AG	St. Gallen
501382	Berney & Associés SA	Genève
501403	KPMG AG	Zürich
501470	Ferax Treuhand AG	Zürich
501839	Grant Thornton AG	Zürich

Abilitate a titolo provvisorio

500012	T&R AG	Gümligen
500168	Mäder + Baumgartner Treuhand AG	Neuhausen
500436	Refidar Moore Stephens	Glattbrugg
500762	Balmer-Etienne AG	Luzern
501570	Fiduciaire FIDAG SA	Martigny
502658	Treureva AG	Zürich



