



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Autorità federale di sorveglianza dei revisori ASR

Rapporto di attività 2011



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 2011

Sommario

Pagina

4		Prefazione
5		Punti chiave dell'attività 2011
7	1	Sorveglianza
7	1.1	Introduzione
8	1.2	Struttura di mercato e fattori di rischio nell'ambito della verifica
9	1.3	Fattori di rischio nell'ambito della revisione
9	1.3.1	Pressione sugli onorari
10	1.3.2	Pressione per il miglioramento dell'efficienza
11	1.3.3	Fornitura di servizi supplementari
11	1.4	Controlli 2011
11	1.4.1	In generale
12	1.4.2	Prime esperienze nell'ambito delle ispezioni congiunte
13	1.4.3	Constatazioni nell'ambito della Firm Review
16	1.4.4	Constatazioni circa la File Review
19	1.5	Procedimenti e inchieste preliminari dell'ASR
20	1.6	Indicatori (Audit Quality Measures)
21	1.7	Collaborazione con altre autorità svizzere e le borse
22	1.8	Gruppi di lavoro internazionali e workshop
22	1.9	Investitori e Audit Committee
22	1.9.1	Contatti con gli investitori
22	1.9.2	Contatti con Audit Committee
23	1.9.3	Requisiti normativi imposti agli Audit Committee
24	1.10	Standard Setting
24	1.10.1	Standard Setting nel 2011
25	1.10.2	Standard Setting nel 2012
25	1.11	Priorità dei controlli nel 2012
26	2	Attività internazionale
26	2.1	Introduzione
26	2.2	Rapporti con l'Unione europea
26	2.2.1	Equivalenza del sistema di sorveglianza elvetico
26	2.2.2	Dichiarazione d'intenti con la Germania
27	2.2.3	Registrazione nell'UE
27	2.3	Statement of Protocol con gli USA
28	2.4	Effetti extraterritoriali della LSR
28	2.4.1	Situazione iniziale
29	2.4.2	Titoli di partecipazione
29	2.4.3	Prestiti in obbligazioni
30	2.4.4	Società conosciute essenziali
30	2.4.5	Possibili soluzioni e ulteriore procedura
30	2.5	International Forum of Independent Audit Regulators
31	2.6	Gli insegnamenti della crisi finanziaria

Pagina

32	3	Abilitazione
32	3.1	Introduzione
32	3.2	Statistiche
33	3.3	Rinnovo dell'abilitazione delle imprese di revisione
33	3.3.1	In generale
34	3.3.2	Requisiti relativi al sistema di assicurazione della qualità
34	3.3.3	Il sistema di «Peer Review»
35	3.4	Richiedenti in possesso di un titolo di studio estero
35	3.5	Confronto dei registri
38	3.6	Obblighi di notificazione e di comunicazione
39	3.7	Indipendenza dell'ufficio di revisione
39	3.7.1	In generale
40	3.7.2	Partecipazione all'attività contabile nell'ambito della revisione limitata
41	3.7.3	Ulteriori casi di incompatibilità
41	3.8	Nuovi valori soglia per la revisione ordinaria
42	3.9	Nuovo diritto contabile
43	4	Giurisprudenza
43	4.1	Introduzione
43	4.2	Formazione
44	4.3	Esperienza professionale
44	4.3.1	Revisione interna, controlling, contabilità interna e «revisione profana»
44	4.3.2	Concetto di sorveglianza
45	4.3.3	Clausola di rigore
46	4.4	Buona reputazione
49	4.5	Ammonimento
51		Allegati
51	1	Organizzazione dell'ASR
53	2	Elenco delle abbreviazioni
55	3	Abilitazioni fondate su leggi speciali
56	4	Elenco delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale
57	5	Registrazioni di imprese di revisione svizzere nell'UE
58	6	Conto annuale dell'ASR
71	7	Relazione dell'ufficio di revisione

Prefazione

Il 2011 si è rivelato un anno impegnativo per l'Autorità federale di sorveglianza dei revisori. Il contesto nazionale e internazionale in cui opera è stato infatti caratterizzato da una grande dinamicità, il che ha costretto l'ASR ad affrontare sfide non da poco.

Per il futuro, non si prevedono cambiamenti di tendenza. In seguito ai recenti scandali di bilancio verificatisi all'estero, le autorità di sorveglianza dei revisori sono chiamate a compiere ulteriori sforzi per garantire l'affidabilità dei rendiconti finanziari agli occhi dei mercati dei capitali. Per la Svizzera vale il seguente principio: solo se la verifica dei rendiconti finanziari risponde ai massimi standard di qualità, e ciò viene riconosciuto a livello internazionale, gli investitori sceglieranno il mercato dei capitali elvetico.

L'ASR continuerà a seguire le attività normative in corso nell'UE e negli USA. L'Autorità è disposta a introdurre cambiamenti volti a rafforzare il sistema della revisione. Nel campo della revisione contabile, regolato da standard internazionali, vanno evitate per quanto possibile azioni individuali a livello nazionale. Inoltre, occorre effettuare una valutazione complessiva dei requisiti inerenti alla Corporate Go-

vernance delle imprese, che tenga in debito conto anche la responsabilità di coloro che allestiscono i conti annuali e di gruppo.

Il consiglio d'amministrazione dell'ASR affronterà i temi ancora aperti con una nuova composizione. Il presidente Hans-Peter Walter e il membro Alfred Stettler si sono dimessi a fine 2011, allo scadere del rispettivo mandato.

Dal 1° gennaio 2012 a presiedere l'organo deputato alla direzione strategica dell'ASR è Thomas Rufer, mentre la carica di vicepresidente è assunta da Sabine Kilgus. Completano la rosa Renato Fassbind, Conrad Meyer e Daniel Oyon.

Nel 2011, in un contesto denso di sfide, sono stati raggiunti numerosi traguardi. Ringraziamo pertanto di cuore i collaboratori dell'ASR per il grande impegno dimostrato.

Berna, 23 gennaio 2012



Prof. Hans Peter Walter
Presidente del consiglio d'amministrazione
(fino al 31 dicembre 2011)



Frank-Oliver Schneider
Direttore



Thomas Rufer
Presidente del consiglio d'amministrazione
(dal 1° gennaio 2012)

Punti chiave dell'attività 2011

Progressi sul piano internazionale

Un importante obiettivo strategico dell'ASR è il riconoscimento internazionale della propria attività. A tale riguardo, nel 2011 sono stati compiuti progressi fondamentali. Il riconoscimento dell'equivalenza del sistema di sorveglianza svizzero da parte dell'Unione europea e la stipula di una dichiarazione d'intenti con la commissione di sorveglianza dei revisori contabili tedesca (Abschlussprüferaufsichtskommission, APAK) rappresentano passi importanti nel cammino verso la regolamentazione della collaborazione con i Paesi membri dell'UE.

Dopo la conclusione di uno Statement of Protocol con il Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), l'ASR ha condotto con quest'ultimo, in Svizzera, due ispezioni congiunte (Joint Inspections) in relazione a società di revisione svizzere sotto sorveglianza registrate dal PCAOB. Questi controlli, onerosi per entrambe le parti, sono finalizzati ad accrescere la fiducia reciproca e a creare così solide basi per un futuro rapporto di collaborazione. L'accordo con il PCAOB prevede la reciprocità per la Svizzera, ovvero l'ASR può effettuare a sua volta ispezioni negli USA.

Nei prossimi anni sarà necessario compiere ulteriori progressi nell'ambito del riconoscimento reciproco sul piano internazionale. Ciò presuppone che l'ASR si attenga agli standard e alle prassi internazionali senza cedere alle pressioni che vorrebbero indurla a trascurare la necessaria scrupolosità nell'espletamento del proprio compito di sorveglianza. Solo in questo modo sarà possibile conseguire le agevolazioni auspiccate per le imprese di revisione svizzere attive a livello internazionale.

Revisioni presso imprese di revisione di società svizzere con azioni quotate in borsa

Quest'anno, le revisioni di società con azioni quotate in borsa sono state effettuate in massima parte sulla base della versione rettificata degli standard di revisione internazionali («Clarified ISA»). L'applicazione di questi ultimi ha già determinato un incremento sensibile della qualità. Nel complesso, su questo fronte, il settore merita una valutazione positiva.

Sono tuttavia necessari ulteriori sforzi. I revisori sono chiamati a migliorare ancora il proprio scetticismo professionale: non devono dimenticare che i servizi di revisione sanciti dalla legge vengono forniti a be-

neficio di diversi stakeholder. La revisione può esplicare la funzione per cui è stata concepita solo se l'ufficio competente dimostra di possedere la necessaria fermezza nei confronti dei dirigenti e del consiglio d'amministrazione dell'impresa ispezionata.

In materia di indipendenza hanno compiuto progressi anche le imprese di revisione sotto sorveglianza statale. Il lavoro coerente dell'ASR dà i suoi frutti, ma in alcuni casi sono state nuovamente rilevate violazioni ai requisiti d'indipendenza. L'ASR profonderà ulteriore impegno su questo fronte, poiché l'indipendenza rappresenta un presupposto irrinunciabile per garantire la credibilità e l'affidabilità della revisione.

Ancora una volta si riscontra la necessità di interventi correttivi nell'ambito delle procedure di verifica relative a possibili frodi. In tale contesto, le verifiche previste dagli standard vengono spesso effettuate in modo troppo formale, incompleto o senza il necessario scetticismo professionale. Affinché le imprese di revisione possano individuare e combattere le frodi in maniera efficace, in ottemperanza al loro ruolo, occorrono approcci di verifica più severi.

Come già detto, l'ASR si impegna a eseguire i propri controlli allineandosi il più possibile alle «Best Practice» internazionali. L'ASR è membro dell'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) e dal 2011 partecipa anche alle riunioni del European Audit Inspection Group (EIAG): ciò garantisce che l'attività di sorveglianza svizzera risponde agli standard internazionali.

La revisione di società con azioni quotate in borsa si è fatta più complessa, anche a causa della continua introduzione di nuovi standard in materia di rendiconto e di revisione. I revisori, di conseguenza, devono soddisfare requisiti elevati e di varia natura. In un simile contesto, la qualità della revisione dipende dalla capacità delle imprese di revisione di formare le persone più adatte al ruolo di esperto contabile e di trattenerle presso di sé o in quest'ambito professionale. Occorre illustrare i vantaggi e le possibilità di sviluppo che tale professione offre. Al riguardo, non solo le imprese di revisione ma anche le associazioni professionali sono chiamate ad adottare misure adeguate.

Abilitazione

A differenza di quanto avviene per le persone fisiche, l'abilitazione delle circa 2700 imprese di revisione è limitata nel tempo. La legge impone all'ASR di controllare l'abilitazione delle suddette imprese ogni cinque anni. Le prime abilitazioni concesse scadranno all'inizio del 2013, sicché l'ASR ha iniziato già nell'anno in rassegna a pianificare il rinnovo, per garantire un processo efficace e ben funzionante. Anche in questo caso occorrerà tener d'occhio che vengano garantite il pieno rispetto dei requisiti d'indipendenza e l'adozione dei sistemi di assicurazione della qualità.

Giurisprudenza

Nel 2011 il Tribunale amministrativo federale e il Tribunale federale hanno preso posizione in merito alla prassi dell'ASR nell'ambito di numerose decisioni. I requisiti previsti per l'abilitazione sono stati concretizzati in diversi ambiti, e la prassi seguita dall'ASR è stata in larga parte confermata. In particolare, sono state emanate importanti decisioni circa le condizioni di abilitazione relative alla buona reputazione e alla garanzia di un'attività di controllo ineccepibile nonché i requisiti che consentono di identificare un caso di rigore. Inoltre è emerso che anche i tribunali attribuiscono grande importanza all'indipendenza dei revisori.



1 Sorveglianza

1.1 Introduzione

Nel 2011 è iniziato il secondo ciclo di controlli triennale dell'ASR. Mentre il rapporto di attività 2010 offriva essenzialmente uno sguardo retrospettivo sul primo ciclo¹, questa volta l'attenzione è dedicata soprattutto all'analisi della struttura di mercato e ai fattori di rischio attuali nell'ambito della revisione. È inoltre presente un commento riguardo alla prima esperienza di collaborazione con il PCAOB e alle principali constatazioni emerse dai controlli del 2011.

I controlli del 2011 mostrano l'impronta delle modifiche apportate ai processi all'interno dell'ASR². I programmi relativi alla verifica della qualità dei servizi di revisione forniti (File Review) sono stati completamente rielaborati, poiché con l'introduzione dei Clarified ISA³ nel 2011 sono entrati in vigore importanti cambiamenti a livello degli standard di revisione.

L'impegno richiesto all'ASR in termini di attività di sorveglianza diventa sempre più intenso. L'accresciuta complessità degli standard in materia di revisione e di rendiconto aumenta il rischio inerente di anomalie significative nei conti annuali e conti di gruppo. Quale importante fattore di rischio va citata la struttura di bilancio delle società con azioni quotate in borsa, caratterizzata da cambiamenti sempre più profondi. La costante crescita della quota dell'avviamento (Goodwill) con durata di utilizzo illimitata rispetto alla somma di bilancio delle imprese svizzere⁴ e l'impiego di strumenti finanziari complessi comportano un rischio elevato di errori significativi nel conto annuale. In questo contesto, il scetticismo professionale del revisore e una conoscenza sufficiente degli standard applicabili in relazione alla verifica e alla valutazione di tali posizioni rappresentano una condizione imprescindibile per una buona revisione.

Alla luce della struttura di rete assunta dalle società di revisione e dell'orientamento internazionale delle società quotate in borsa sottoposte a verifica, è importante che le diverse autorità nazionali di sorveglianza dei revisori adottino una procedura uniforme. Attraverso la propria attività nell'ambito dell'IFIAR e del European Audit Inspection Group (EAIG), l'ASR può confrontare il proprio operato e le proprie constatazioni con le autorità estere e garantire quindi una procedura il più possibile armonizzata sul piano internazionale.

L'ASR si impegna inoltre per sensibilizzare diversi gruppi di interesse riguardo all'utilità della revisione e all'importanza di attuare una sorveglianza efficace ed efficiente⁵. A tal fine intrattiene contatti con rappresentanti di investitori e altri stakeholder.

All'inizio dell'anno in rassegna, l'ASR ha attivato sul proprio sito Internet un nuovo canale dedicato alle segnalazioni da parte di terzi⁶, con l'obiettivo di incrementare l'efficacia della sorveglianza. Terze persone possono comunicare eventuali irregolarità verificate presso le imprese di revisione oppure gravi lacune nella fornitura dei servizi di revisione prescritti dalla legge. Nel 2011 sono pervenute circa dieci segnalazioni.

¹ Cfr. il rapporto di attività 2010, pagine 17–32.

² Cfr. numero 2.1 del rapporto di attività 2010 dell'ASR.

³ Gli International Standards on Auditing (ISA) rielaborati dall'IFAC tramite l'IAASB si applicano alle revisioni dei conti annuali e dei conti di gruppo relativi ai periodi con inizio al 15 dicembre 2009 o data successiva.

⁴ Leibfried, Peter/Marty, Lukas, Viel Zukunft in den Bilanzen: Ein wachsender Anteil der Bilanzsumme von Schweizer Unternehmen besteht aus Goodwill – Eine Studie spricht von mehr als CHF 121 Mrd. für die SMI-Gesellschaften, in: Finanz und Wirtschaft 84 (2011) n. 57, pagina 16.

⁵ Cfr. infra numero 1.9.

⁶ <http://www.sorveglianza-della-revisione.ch> (Segnalazioni da parte di terzi circa eventuali irregolarità).

1.2 Struttura di mercato e fattori di rischio nell'ambito della verifica

Per la prima volta, il numero di imprese di revisione sotto sorveglianza statale non ha registrato un calo rispetto al 31 dicembre dell'anno precedente (cfr. figura 1). A fine 2011 sono sempre 21 le società in possesso di un'abilitazione a esercitare la funzione di impresa di revisione sotto sorveglianza statale⁷.

Figura 1:

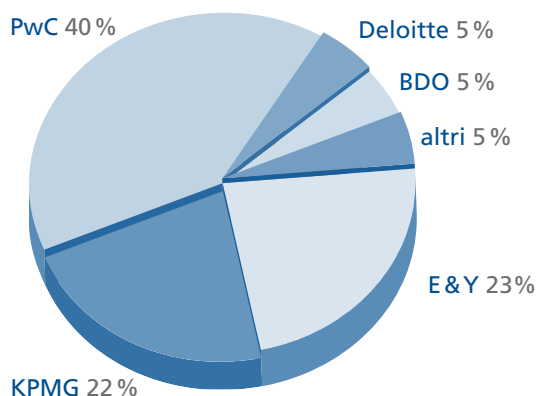
Evoluzione, in termini di quantità, delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale (Irss) dal 31 dicembre 2008 al 31 dicembre 2011 in base allo stato di abilitazione.

Data	Irss totali	Imprese assoggettate volontariamente alla sorveglianza dell'ASRt ⁸	Abilitazione definitiva	Abilitazione provvisoria		
				A controllo ultimato ⁹	Processo di controllo in corso ¹⁰	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
31 dicembre 2011	21	4	19	2	–	–

In termini di quantità di mandati, la quota detenuta dalle tre maggiori imprese di revisione per quanto concerne i servizi prestati in Svizzera alle società con azioni quotate in borsa è leggermente aumentata rispetto all'anno precedente e si attesta ora all'85 per cento circa (2010: 83 per cento; cfr. figura 2).

Figura 2:

Quota percentuale di società con azioni quotate in borsa per impresa di revisione sotto sorveglianza statale in base all'iscrizione nel registro ASR (comprese società conosciute essenziali ed emittenti di prestiti in obbligazioni quotati in borsa); totale 493, stato al 20.12.2011¹¹.



⁷ Cfr. allegato 4 – Elenco delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale.

⁸ In questo caso si tratta di imprese che non forniscono servizi di revisione a società con azioni quotate in borsa e che quindi si sono assoggettate volontariamente alla sorveglianza dell'ASR (art. 7 cpv. 2 LSR).

⁹ Sulla base delle lacune riscontrate, si attende l'attuazione delle misure concordate prima di valutare il rilascio di un'abilitazione definitiva, oppure sono emersi nuovi fatti che impediscono di concedere una simile abilitazione.

¹⁰ In relazione a queste Irss è ancora in corso un processo di controllo o di reporting.

¹¹ In base all'autodichiarazione delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale.

Le tre maggiori imprese di revisione elvetiche – Ernst & Young AG, KPMG AG e PricewaterhouseCoopers AG («Big 3») – forniscono tuttora servizi di revisione alla maggior parte delle grandi società svizzere con azioni quotate in borsa e coprono inoltre una quota sostanziale della capitalizzazione di borsa in Svizzera (circa 95%). Il quadro descritto è paragonabile a quello della maggior parte degli Stati membri dell'UE, dove la quota totale detenuta dalle «Big 4»¹² sul mercato della revisione delle società quotate supera il 90 per cento¹³.

L'ASR non ha alcun interesse a che si verifichi una forte concentrazione di mercato delle società di revisione. Da un lato, la possibilità di scelta per le società con azioni quotate in borsa è già oggi fortemente limitata. Dall'altro, il venir meno di una delle grandi società di revisione potrebbe avere conseguenze rilevanti per il sistema. Negli ultimi anni, le quote di mercato detenute in Svizzera dalla quarta e dalla quinta impresa di revisione sotto sorveglianza statale in relazione alla verifica di società con azioni quotate in borsa sono rimaste pressoché invariate. Nel medesimo ambito, l'importanza delle altre dodici imprese di revisione sotto sorveglianza statale rimane trascurabile. Attualmente, queste ultime sottopongono a revisione 24 società con azioni quotate in borsa (ovvero il 5 per cento del totale). Delle suddette dodici imprese di revisione sotto sorveglianza statale, sei si limitano a verificare rispettivamente una sola società con azioni quotate in borsa¹⁵.

Il fatto che, nell'ambito della verifica di società con azioni quotate in borsa, la concentrazione di mercato sia rimasta costante dipende da svariati fattori. In generale, è difficile accedere al segmento medio e superiore della revisione di simili società. Ad esempio, è possibile che le società con azioni quotate in borsa e gli istituti finanziari che concedono prestiti emanino al proprio interno disposizioni per cui solo le maggiori imprese di revisione possono svolgere la funzione di ufficio di revisione.

Alle piccole imprese di revisione mancano spesso le dimensioni critiche necessarie (ad es. numero dei collaboratori con conoscenze tecniche adeguate, affiliazione a una rete internazionale), per accrescere in misura sostanziale la loro quota nell'ambito dei servizi prestati a società con azioni quotate in borsa. Tale aspetto è evidente anche alla luce del sistema di garanzia della qualità. Delle dodici piccole imprese

di revisione menzionate, solo tre dispongono di un sistema secondo l'ISQC1, e quindi dei presupposti necessari per poter sottoporre ad audit i bilanci elaborati dalle società con azioni quotate in borsa ai sensi degli IFRS. Inoltre, ci si chiede se le imprese di revisione medio-piccole siano realmente intenzionate, per motivi strategici, ad estendere la propria quota nell'ambito della revisione di società con azioni quotate in borsa, attività caratterizzata da una rigida regolamentazione.

1.3 Fattori di rischio nell'ambito della revisione

I cambiamenti che interessano la sfera economica e normativa delle società con azioni quotate in borsa e delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale possono influire direttamente o indirettamente sulla qualità dei servizi di revisione. L'ASR mira a identificare tempestivamente simili sviluppi e fattori di rischio, in modo da tenerli in debito conto durante la pianificazione e lo svolgimento dei controlli.

L'ASR ritiene che i seguenti rischi possano influire sulla qualità dei servizi di revisione e pertanto li tiene presenti nell'ambito della propria sorveglianza.

1.3.1 Pressione sugli onorari

In linea di principio, le imprese di revisione sono libere di definire l'ammontare dell'onorario relativo ai servizi di revisione. Se quest'ultimo è troppo basso, però, potrebbe risultare compromessa la garanzia di un'attività di controllo ineccepibile per ragioni di interesse. Tale circostanza si verifica quando l'onorario concordato con l'impresa sottoposta ad audit è talmente esiguo che risulta difficile svolgere il mandato di revisione in conformità agli standard applicabili sul piano tecnico e professionale¹⁶.

¹² Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG e PricewaterhouseCoopers.

¹³ Libro verde della Commissione europea del 13 ottobre 2010 «La politica in materia di revisione contabile: gli insegnamenti della crisi», COM (2010) 561 definitivo, pagina 17.

¹⁴ BDO AG e Deloitte AG.

¹⁵ Al 31 dicembre 2011, delle 21 imprese di revisione sotto sorveglianza statale quattro si sono sottoposte volontariamente alla sorveglianza dell'ASR. Cfr. in proposito la figura 1.

¹⁶ Cfr. IESBA Code of Ethics for Professional Accountants, numero 240.1.

Nel contesto di nuove gare d'appalto e cambi di ufficio di revisione si osserva spesso un calo sensibile degli onorari di revisione. Considerata l'accresciuta complessità in ambito economico e normativo, questo andamento genera preoccupazione. Pertanto l'ASR mira, nei limiti del possibile, a far sì che nella concorrenza fra imprese di revisione sotto sorveglianza statale gli aspetti qualitativi prevalgano sulle riflessioni inerenti ai prezzi. L'ASR non è tuttavia in grado di valutare se le riduzioni attualmente applicate agli onorari possano considerarsi ragionevoli a fronte della struttura dei costi e degli obiettivi di utile delle imprese di revisione. L'autorità ritiene però che, nel lungo termine, un onorario di revisione troppo esiguo comporti il rischio di un abbassamento della qualità dei servizi di revisione. L'affidabilità dei rendiconti finanziari presentati dalle società con azioni quotate in borsa finirebbe quindi per diminuire.

Per contrastare questo rischio, l'ASR segue l'andamento degli onorari di revisione e ne tiene conto, fra l'altro, al momento di selezionare i mandati da esaminare (File Review). Ciò nondimeno, finora non è stata rilevata alcuna correlazione tra l'andamento degli onorari di revisione e la qualità dei servizi forniti.

1.3.2 Pressione per il miglioramento dell'efficienza

In seguito al calo degli onorari di revisione e all'aumento generalizzato dei costi, le imprese di revisione si impegnano ad adeguare i propri processi alle mutate condizioni quadro.

L'ASR ha notato diffusamente che le imprese di revisione intraprendono varie attività per organizzare i propri processi interni in modo più efficiente e vantaggioso sotto il profilo dei costi. Di seguito riportiamo, a titolo di esempio, alcune delle suddette attività e il commento dell'ASR.

1.3.2.1 Terziarizzazione di incarichi

In alcuni casi, le grandi imprese di revisione hanno iniziato a raggruppare processi affini delegandoli a un ufficio centrale all'interno della rete nazionale o internazionale («Shared Service Center»), oppure a subappaltare determinati incarichi a imprese ter-

ze («outsourcing»). Il fatto di delegare o subappaltare alcuni semplici lavori può risultare opportuno nell'ambito della revisione contabile. Questa tendenza, secondo l'ASR, comporta tuttavia il rischio che l'assenza di un contatto diretto con il cliente e l'impiego di personale privo delle necessarie qualifiche possa incidere negativamente sulla qualità. Centralizzare o subappaltare alcune funzioni all'estero può determinare altresì una violazione delle prescrizioni legali. Si pensi in particolare alle disposizioni in materia di protezione dei dati, indipendenza e segreto della revisione.

Per contrastare questo rischio, l'ASR valuta il tipo e l'entità del ricorso a Shared Service Center o all'outsourcing. Questa valutazione viene condotta durante la Firm Review, con riferimento ai processi inerenti al sistema di garanzia della qualità (ad es. gestione esterna di singoli dati dei clienti). Nell'ambito della File Review vengono esaminate le procedure di verifica concrete (ad es. raccolta centralizzata di conferme esterne). L'ASR attribuisce importanza all'esecuzione di controlli interni all'impresa. Questi ultimi devono garantire che i servizi centralizzati o subappaltati soddisfino i requisiti di qualità vigenti.

1.3.2.2 Presa in considerazione dei lavori dei revisori interni

Ai fini di un ulteriore incremento dell'efficienza, si registra una sempre maggiore tendenza da parte dei revisori esterni ad appoggiarsi ai lavori della revisione interna. Questa prassi, a determinate condizioni, può risultare opportuna. Si osserva altresì che, sempre più spesso, i singoli revisori interni assistono direttamente il revisore esterno nello svolgimento delle procedure di revisione (cosiddetta «Direct Assistance»)¹⁷. Questa tendenza non è però esente da rischi. Va tenuto conto del fatto che i collaboratori impegnati nella revisione interna non sono indipendenti dal proprio datore di lavoro, sicché le procedure di revisione significative devono essere eseguite esclusivamente dall'ufficio di revisione esterno indipendente. Le procedure di verifica affidate a personale interno vanno inoltre monitorate e controllate in modo adeguato.

¹⁷ Il concetto della «Direct Assistance» rientra nel progetto in corso dell'IAASB finalizzato alla revisione dello standard attuale ISA 610 «Utilizzo del lavoro dei revisori interni».

Occorre considerare che lo standard di revisione attualmente in vigore concernente l'utilizzo dei lavori dei revisori interni¹⁸ non disciplina questa assistenza diretta. Tale standard è attualmente in fase di revisione, ma non è stato ancora deciso se e in che misura, in futuro, sarà lecito l'assistenza diretta dei revisori interni¹⁹. In virtù delle riflessioni citate in materia di indipendenza e della possibile sovrapposizione di responsabilità, l'ASR riterrebbe problematico un'assistenza eccessiva.

1.3.2.3 Approcci interni alla revisione/software

Contestualmente all'introduzione dei Clarified ISA, le imprese di revisione hanno rielaborato i propri approcci interni alla revisione e, in alcuni casi, adottato nuovi software per la revisione contabile. In tal modo, oltre ad adempiere alle prescrizioni normative, le imprese di revisione intendono anche risparmiare sui costi e aumentare l'efficienza. Attraverso le consuete operazioni di File Review, l'ASR verificherà altresì l'adeguatezza di questi cambiamenti.

1.3.3 Fornitura di servizi supplementari

Le disposizioni nazionali e internazionali in materia di indipendenza consentono di fornire determinati servizi supplementari alle imprese sottoposte a verifica. A seconda del tipo di servizio, tuttavia, occorre adottare specifiche misure di salvaguardia.

In alcuni casi, la percentuale assoluta e relativa degli altri servizi sull'onorario di revisione fatturato alle società con azioni quotate in borsa risulta elevata. In media, però, tale quota è scesa lievemente rispetto agli anni precedenti²⁰. I motivi per cui un ufficio di revisione eroga servizi paralleli sono diversi. L'utilizzo del potenziale sinergico è una delle ragioni addotte più frequentemente, ma anche le riflessioni di natura economica possono avere un peso molto rilevante.

La fornitura di servizi supplementari può compromettere l'indipendenza dell'ufficio di revisione, perlomeno in apparenza. Nell'ambito delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale, l'ASR valuta su base regolare se tale circostanza si è effettivamente verificata. La valutazione dell'Autorità si fonda in particolare sull'analisi di indicatori, degli onorari pubblicati nel rapporto di Corporate Governance

delle società con azioni quotate in borsa e della tipologia dei servizi supplementari erogati. L'ASR pianifica le proprie procedure di verifica nell'ambito della Firm Review e della File Review in modo tale da poter individuare eventuali violazioni delle disposizioni in materia di indipendenza dovute all'esecuzione di incarichi supplementari.

1.4 Controlli 2011

1.4.1 In generale

Nel 2011 l'ASR ha eseguito complessivamente sette controlli. Le «Big 3» vengono sottoposte a controllo con cadenza annuale, poiché forniscono servizi a oltre 50 società con azioni quotate in borsa²¹.

Il controllo delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale comprende sia aspetti formali che materiali. Il documento relativo al concetto di sorveglianza dell'ASR (disponibile in tedesco e in francese) descrive in termini generali la procedura seguita dall'Autorità²².

Nell'ambito della Firm Review si verifica se risultano soddisfatte le condizioni di abilitazione e se esiste un sistema interno adeguato e funzionante di garanzia della qualità. Se la valutazione individuale del rischio lo consente, la verifica degli elementi del sistema di garanzia della qualità può prevedere una rotazione dei priorità dei controlli sulla base di una pianificazione pluriennale. Tuttavia, alcuni ambiti richiedono un controllo annuale dell'ASR in ragione della loro importanza e significatività. Tra questi figurano l'indipendenza e l'adempimento delle condizioni di abilitazione stabilite per legge. Per le piccole imprese di revisione sotto sorveglianza statale, sottoposte a un controllo approfondito almeno ogni tre anni, l'ASR seleziona le proprie procedure di verifica nell'ambito della Firm Review sulla base delle dimensioni e della complessità dell'impresa di revisione interessata.

¹⁸ Cfr. ISA 610 «Utilizzo del lavoro dei revisori interni».

¹⁹ Cfr. infra numero 1.10.1.

²⁰ Cfr. infra numero 1.6.

²¹ Circolare 1/2010 del federale di sorveglianza dei revisori ASR, numero 8.

²² Cfr. <http://www.sorveglianza-della-revisione.ch> (Servizi/Informationen an staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen/Informations aux entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat (Informazioni alle imprese di revisione sotto sorveglianza statale, pagina disponibile in tedesco e in francese).

La Firm Review è importante per il rispetto delle disposizioni concernenti il sistema di garanzia della qualità. Ciò non deve però far dimenticare che un sistema di assicurazione della qualità conforme alle disposizioni non è in grado di garantire la necessaria qualità dei servizi di revisione. Nell'ambito delle proprie File Review, l'ASR osserva continuamente che – nonostante l'adozione di un sistema uniforme di assicurazione della qualità – il livello dei servizi di revisione forniti da un'impresa dipende in larga misura dalla composizione del team di revisori. Ciò dimostra i limiti intrinseci che presenta un sistema di garanzia della qualità, per quanto esteso e conforme a tutte le norme, all'interno di un'attività incentrata sulle persone. Per questo, l'ASR si concentra maggiormente sulla verifica della documentazione di revisione relativa alla revisione contabile di società con azioni quotate in borsa (File Review).

Nell'ambito delle File Review, si controlla la qualità dei servizi di revisione forniti attraverso l'esame di singoli campioni. L'ASR si concentra sugli ambiti di verifica rischiosi e sui propri temi chiave annuali²³. L'autorità valuta la qualità dei servizi di revisione prendendo in esame non solo la revisione ordinaria dei conti annuali e di gruppo, ma anche numerose altre verifiche e conferme previste dalla legge, tra cui la verifica della relazione sulla costituzione, del prospetto d'emissione, dell'aumento di capitale, della riduzione di capitale o di fusioni²⁴.

La selezione dei mandati per la File Review avviene sulla base di un'analisi completa dell'impresa di revisione e dei mandati a essa affidati. Oltre alle riflessioni incentrate sui rischi (posizioni di rischio del conto annuale, analisi delle strutture di Corporate Governance, segnalazioni da parte di terzi ecc.) si tiene conto anche di altri aspetti. Ad esempio, l'ASR intende sottoporre a controllo, nel medio termine, tutti i capi revisori delle società con azioni quotate in borsa.

Nel 2011 l'ASR ha verificato anche l'attuazione delle misure concordate con le imprese di revisione in seguito ai controlli del 2010²⁵. In alcuni casi, la concessione di un'abilitazione definitiva dipendeva da un'attuazione efficace delle misure concordate in occasione del primo controllo. Nel 2011, quattro imprese di revisione sotto sorveglianza statale hanno ottenuto l'abilitazione definitiva dopo aver applicato con successo le misure previste. Altre due società, invece, sono tuttora abilitate in via provvisoria, poiché

non hanno applicato le misure in modo soddisfacente oppure sono emersi nuovi fatti incompatibili con la concessione di un'abilitazione definitiva.

1.4.2 Prime esperienze nell'ambito delle ispezioni congiunte²⁶

Le imprese di revisione sotto sorveglianza statale che si sono registrate presso l'autorità di sorveglianza dei revisori USA (PCAOB) sono soggette, ai sensi del diritto statunitense, all'obbligo di controllo da parte della suddetta autorità²⁷. Dopo la sottoscrizione di uno Statement of Protocol limitato nel tempo, nel 2011 hanno avuto luogo in Svizzera le prime due ispezioni congiunte (Joint Inspection), nell'ambito delle quali l'ASR ha assunto l'organizzazione amministrativa e affiancato il PCAOB nelle sue procedure di verifica al fine di garantire il rispetto del diritto svizzero.

Le procedure di verifica nell'ambito della Firm Review si sono concentrate in particolare sul rispetto delle disposizioni statunitensi relative al sistema di garanzia della qualità e all'indipendenza. Nell'ambito delle File Review il PCAOB si è focalizzato su aspetti di rischio specifici, stabiliti individualmente. La selezione delle carte di lavoro da controllare si è basata su un documento la cui redazione spettava all'impresa di revisione e comprendeva, oltre alle società quotate negli USA («Issuer»), anche la verifica delle società conosciute essenziali («Substantial Role Engagements») e i reporting al revisore del gruppo («Referred Work Engagements») in merito ai mandati rilevanti per gli USA²⁸.

²³ Cfr. infra numero 1.11.

²⁴ Cfr. in proposito l'elenco presente nel Messaggio del Consiglio federale del 23 giugno 2004 concernente la modifica del Codice delle obbligazioni (obbligo di revisione nel diritto societario) e la legge federale sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori, FF 2004 3631 segg.

²⁵ Articolo 16 cpv. 2 OS-ASR.

²⁶ Cfr. infra numero 2.3.

²⁷ PCAOB Rule 4000 segg.

²⁸ PCAOB Board Rule 1001 (i) (iii) e (p) (ii).

Nell'ambito della Firm Review, l'ASR e il PCAOB hanno svolto colloqui congiunti con i responsabili dell'impresa di revisione. Per il resto, le due autorità hanno attuato le procedure di verifica in modo sostanzialmente indipendente. Nell'ambito delle File Review, il PCAOB ha scelto di controllare mandati diversi rispetto all'ASR, il che ha comportato un onere aggiuntivo non indifferente per le imprese di revisione ispezionate. Inoltre, il reporting delle due autorità avviene separatamente, e la relazione del PCAOB viene pubblicata in forma parziale secondo le disposizioni statunitensi.

La collaborazione con il PCAOB, nel complesso, si è rivelata proficua e l'ASR ha raggiunto il proprio obiettivo primario, ovvero creare una certezza giuridica per tutti i soggetti coinvolti. Le ispezioni congiunte hanno inoltre permesso alle due autorità di instaurare un rapporto basato sulla fiducia. Ciò costituisce un presupposto importante affinché, in futuro, l'ASR e il PCAOB possano appoggiarsi sempre più spesso sul reciproco lavoro.

1.4.3 Costatazioni nell'ambito della Firm Review

Il numero di constatazioni nell'ambito della Firm Review è tendenzialmente diminuito per tutte le imprese di revisione sotto sorveglianza statale. Ciò è dovuto, da un lato, all'attuazione delle misure correttive stabilite in occasione dei precedenti controlli dell'ASR, e dall'altro al potenziamento dei sistemi di assicurazione della qualità, condotto nel proprio interesse dalle imprese di revisione medesime. Tuttavia, l'ASR continua a rilevare lacune.

Riguardo ad alcuni elementi del sistema di garanzia della qualità, l'ASR ha formulato le seguenti osservazioni e constatazioni²⁹.

1.4.3.1 Principi etici e indipendenza

L'osservanza delle disposizioni in materia di indipendenza è indispensabile per conferire credibilità ai servizi di revisione forniti. Per questo è decisamente importante che le imprese di revisione dispongano di processi e controlli adeguati per garantire il rispetto delle disposizioni legali e del diritto professionale a tale riguardo. Su questo argomento, l'ASR ha formulato le seguenti constatazioni:

a. Divieto di verificare propri lavori

Nell'ambito di una File Review presso una piccola società con azioni quotate in borsa, l'ASR ha rilevato, esaminando i verbali del consiglio d'amministrazione, che il capo revisore era sposato con un quadro della divisione finanze dell'impresa sottoposta a verifica. La moglie era responsabile di processi essenziali nell'ambito dell'informativa finanziaria. Questa relazione personale non era stata pubblicata né nella relazione riassuntiva scritta sul risultato della revisione all'attenzione dell'assemblea generale né nella relazione completa destinata al consiglio d'amministrazione. Inoltre, dalla documentazione di lavoro non era possibile stabilire se tale relazione fosse stata esaminata nell'ottica di un'eventuale violazione del requisito dell'indipendenza. Per di più, la moglie deteneva azioni del proprio datore di lavoro. In questo caso sono state contestate una violazione del divieto di verificare propri lavori³⁰ e una temporanea partecipazione diretta non ammessa³¹ nell'impresa sottoposta a verifica. La violazione delle disposizioni in materia di indipendenza ha comportato, per il capo revisore, una revoca a tempo determinato dell'abilitazione. L'impresa di revisione sotto sorveglianza statale ha ricevuto invece un'ammonizione scritta.

Su segnalazione dell'Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari (FINMA), l'ASR ha condotto un'inchiesta preliminare nei confronti di un'altra impresa di revisione sotto sorveglianza statale. Quest'ultima, contestualmente a un mandato di revisione ordinaria, ha svolto incarichi nell'ambito dei salari e della contabilità salariale. L'impresa di revisione ha riconosciuto una possibile compromissione dell'indipendenza, ma non si è attivata per trovare una soluzione immediata al problema. L'ASR, in questo caso, ha stabilito che l'indipendenza era stata compromessa perlomeno in apparenza. L'impresa di revisione, avendo tenuto direttamente parte della contabilità dell'impresa sottoposta a verifica, ha trasgredito al divieto di verificare propri lavori³². Sia l'impresa di revisione che il capo revisore hanno ricevuto un'ammonizione scritta.

²⁹ Le osservazioni e le constatazioni si riferiscono a tutte le imprese di revisione sotto sorveglianza statale, a prescindere dalle dimensioni e dalla complessità.

³⁰ Articolo 728 capoverso 2 numero 4 in combinato disposto con i capoversi 3 e 5 CO.

³¹ Articolo 728 capoverso 2 numero 2 in combinato disposto con i capoversi 3 e 5 CO.

³² Articolo 728 capoverso 2 numero 4 CO.

1.4.3.2 Accettazione e mantenimento dei mandati

b. Accettazione di servizi supplementari

Nei processi a livello di impresa e di mandato relativi all'accettazione di servizi supplementari conferiti da imprese sottoposte a verifica, l'ASR continua a effettuare constatazioni insoddisfacenti. Queste ultime riguardano perlopiù una valutazione insufficiente o non tempestiva dei servizi supplementari da erogare nel contesto delle disposizioni in materia di indipendenza.

In un caso sussistevano indizi secondo cui i servizi supplementari concernenti valutazioni nell'ambito di un'acquisizione avrebbero potuto sfociare in una violazione delle disposizioni in materia di indipendenza. Malgrado questi indizi, il capo revisore si è astenuto dall'effettuare un accertamento sufficiente e documentato in relazione all'indipendenza e all'adozione di misure di salvaguardia.

c. Misure disciplinari

La maggior parte delle imprese di revisione, di fronte a violazioni interne contro le disposizioni in materia di indipendenza, reagisce adottando misure efficaci nei confronti delle persone colpevoli. Nei casi meno gravi si ricorre perlopiù ad ammonizioni scritte, in quelli più gravi o nel caso di infrazioni ripetute vengono disposte misure finanziarie o provvedimenti disciplinari di altro genere, che possono contemplare anche il licenziamento.

L'ASR, tuttavia, ha notato altresì che alcune imprese di revisione non sanzionano le infrazioni o lo fanno in misura insufficiente. Inoltre, talvolta mancano processi che permettano di ricostruire le relative decisioni discrezionali.

L'ASR reputa necessaria l'adozione di meccanismi disciplinari adeguati a livello interno per garantire il rispetto delle disposizioni in materia di indipendenza e quindi l'efficacia del sistema di garanzia della qualità.

Le imprese di revisione sotto sorveglianza statale devono stabilire direttive e procedure affinché le relazioni d'affari e i mandati di revisione vengano accettati solo in presenza, all'interno dell'impresa stessa, delle competenze e delle risorse necessarie allo scopo. Inoltre, i mandati devono essere accettati unicamente se vengono rispettati i requisiti deontologici rilevanti. In tale contesto, assumono un ruolo importante la considerazione e la valutazione dell'integrità del cliente³³.

L'ASR ha constatato ripetutamente che l'integrità del cliente non viene valutata o lo è solo in misura insufficiente. In un caso, il revisore ha omesso, durante il processo di accettazione, di comprendere e valutare i motivi all'origine del cambio dell'ufficio di revisione, benché tra i dirigenti e nel consiglio d'amministrazione dell'impresa sottoposta a verifica emergessero indizi circa fatti importanti concernenti l'integrità. Inoltre, per quanto concerne il mantenimento dei mandati di revisione, l'ASR ha notato che in alcuni casi non viene concessa la debita attenzione ad affermazioni contraddittorie rese dai dirigenti o dal consiglio d'amministrazione, passibili di minarne la credibilità. In un altro caso, un membro del consiglio d'amministrazione di un'azienda ha sollevato accuse in relazione a possibili frodi da parte dei dirigenti della sua impresa. Il revisore non ha valutato tempestivamente tali accuse per deliberare circa il mantenimento del mandato. Per di più, le conclusioni tratte e le riflessioni alla base non sono state documentate in modo tracciabile.

³³ Cfr. ISQC 1, numero 26 segg.

1.4.3.3 Retribuzione e qualità

Nell'ambito della valutazione delle prestazioni e della definizione della retribuzione di collaboratori e partner occorre attribuire la necessaria importanza al fattore «qualità». In tal modo si intende raggiungere un equilibrio tra i diversi obiettivi ai fini della valutazione delle prestazioni. È essenziale che le eventuali violazioni attinenti alla qualità commesse risultino tracciabili nella retribuzione o in una misura disciplinare finanziaria e che sia garantita la parità di trattamento internamente all'impresa³⁴.

L'ASR osserva talvolta che il fattore «qualità» non viene ancora considerato in misura sufficiente al momento di definire la retribuzione. Ad esempio, in alcuni casi, i risultati negativi emersi da controlli a posteriori interni all'azienda (monitoraggio) o dai controlli dell'ASR non sono stati per nulla considerati nella valutazione delle prestazioni e nella definizione della retribuzione dei capi revisori coinvolti, oppure se ne è tenuto conto in misura insufficiente o in modo non tracciabile. Inoltre, in un caso, l'ASR ha osservato che non era garantita la parità di trattamento in merito alle constatazioni attinenti alla qualità emerse dai controlli a posteriori interni. In questa circostanza, nell'ambito del controllo a posteriori (monitoraggio), due capi revisori avevano ottenuto il rating peggiore. In seguito a ciò il partner A ha subito conseguenze finanziarie, mentre nei confronti del partner B non è stata presa alcuna misura disciplinare.

Poi, l'ASR ha osservato ripetutamente che, nell'ambito dell'accordo degli obiettivi e della valutazione delle prestazioni, gli obiettivi riguardanti la qualità non sono tenuti in sufficiente considerazione. Per contro, i parametri di produttività e fatturato vengono definiti e valutati in modo dettagliato e specifico per collaboratori e partner. Gli obiettivi qualitativi, di norma, vengono considerati in misura minore e solo in forma generica. In questi casi per l'ASR non è chiaro come la valutazione delle prestazioni e, di conseguenza, la retribuzione e la promozione possano rappresentare un riconoscimento adeguato dello sviluppo dei singoli collaboratori e garantire nel contempo il mantenimento della competenza tecnica e il rispetto dei principi deontologici.

1.4.3.4 Rapporto dell'ufficio di revisione

Le imprese di revisione sotto sorveglianza statale devono stabilire direttive e procedure affinché il rapporto dell'ufficio di revisione venga allestito in conformità alle circostanze³⁵.

Se un ufficio di revisione, nell'ambito della revisione ordinaria di una società con azioni quotate in borsa e sulla base degli elementi probativi ottenuti, conclude che l'utilizzo dell'ipotesi della continuità aziendale («Going Concern») è appropriato malgrado esistano incertezze significative, il rapporto del revisore deve tenerne conto. A seconda delle circostanze, ciò avviene all'interno di un complemento (richiamo d'informativa) o direttamente nell'opinione di revisione (giudizio). In alcuni casi, il complemento non ha fatto emergere un'incertezza significativa riguardo alla continuità aziendale dell'impresa, oppure l'ha fatto in misura inadeguata. Inoltre, talvolta, nel complemento non è stato indicato esplicitamente che l'incertezza era significativa («material uncertainty») e i dubbi considerevoli («significant doubt»). In un caso l'ASR ha osservato che gli eventi e le condizioni all'origine dell'incertezza non erano stati pubblicati in misura sufficiente nell'allegato al conto di gruppo. In tal modo non vi era la garanzia che i destinatari del conto annuale e del conto di gruppo fossero adeguatamente informati sull'incertezza relativa alla continuità aziendale dell'impresa. In simili circostanze, il revisore non avrebbe dovuto aggiungere alcun complemento, bensì formulare un'opinione di revisione con limitazione (giudizio con rilievi). In queste situazioni i processi a livello aziendale di consultazione e rapporto (relazione), non sono risultati soddisfacenti né coerenti.

A causa delle lacune riscontrate nell'attuazione dei requisiti corrispondenti (SR 570), l'ASR ha pubblicato una Frequently Asked Question (FAQ) che illustra quali conseguenze può avere un'incertezza significativa relativa alla continuità aziendale dell'impresa per il rapporto delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale³⁶.

³⁴ Cfr. ISQC 1, numero 18, A4 e in particolare A5.

³⁵ Cfr. ISQC 1, numero 32.

³⁶ Cfr. la FAQ del 26 settembre 2011 «Incertezza significativa («material uncertainty») relativa alla continuità aziendale dell'impresa («Going Concern») – Conseguenze per il rapporto delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale» (attualmente disponibile solo in tedesco e francese) sul sito dell'ASR (www.sorveglianza-della-revisione.ch).

1.4.4 Costatazioni circa la File Review

Nel 2011, i conti di gruppo di società con azioni quotate in borsa allestiti secondo gli IFRS sono stati sottoposti a revisione in conformità ai Clarified ISA. Nelle File Review eseguite nell'anno in rassegna, l'ASR è stata quindi chiamata a valutare la prima attuazione in assoluto degli standard rielaborati. Al riguardo, l'autorità ha espresso un giudizio sostanzialmente positivo. Nell'ambito di alcuni standard, notevolmente modificati rispetto alla versione precedente, l'ASR ha individuato talvolta una necessità di intervento. Ciò vale soprattutto per la revisione delle stime contabili (ISA 540), per le parti correlate (ISA 550) e per la revisione del bilancio del gruppo (ISA 600).

Di seguito vengono riassunte le principali costatazioni dell'ASR a seguito delle File Review del 2011 nell'ambito delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale³⁷:

1.4.4.1 Scetticismo professionale del revisore

Il revisore deve pianificare e svolgere la revisione contabile con scetticismo professionale («professional skepticism») riconoscendo che possono esistere circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato³⁸. Mantenere il giusto spirito critico in tutti gli aspetti della pianificazione e dell'esecuzione della revisione contribuisce ad aumentare sensibilmente l'efficacia delle procedure di verifica.

In base alle osservazioni dell'ASR, i revisori continuano a mancare di scetticismo professionale nell'ambito delle procedure di verifica. Ciò riguarda in particolare i seguenti ambiti fondamentali:

a. Stime

Le situazioni in cui singoli elementi probativi sono in contraddizione gli uni con gli altri o le informazioni che mettono in discussione l'affidabilità dei documenti e le risposte a domande specifiche richiedono una particolare attenzione e un scetticismo professionale da parte del revisore.

Sin dall'inizio della sua attività di controllo nell'aprile 2008, l'ASR ha rilevato che i revisori, nelle procedure di verifica riguardanti le stime³⁹, mostrano spesso uno scetticismo professionale insufficiente. Ciò rappresenta un problema non trascurabile, se si considera che certe stime sono molto complesse e la loro importanza è cresciuta a livello generale. Spesso i revisori con-

tabili non rilevano informazioni contraddittorie che mettono in dubbio la credibilità delle stime o degli elementi probativi, oppure non le esaminano in modo adeguato. Poiché ciò riguarda le voci, all'interno del conto revisionato, caratterizzate da un'elevata insicurezza nella stima (ad es. verifica annuale di perdita di valore sull'avviamento), in queste situazioni aumenta il rischio di un errore significativo nel conto annuale e nel conto di gruppo. Riguardo alle procedure di verifica nell'ambito della verifica annuale della perdita di valore («Impairment Test») sull'avviamento, l'ASR rileva inoltre nel complesso che le ipotesi alla base del test (ad es. crescita del fatturato, costo del capitale) non vengono analizzate con occhio sufficientemente critico. In molte imprese di revisione, poi, si fa ricorso a esperti in misura troppo limitata.

b. Frodi

Le circostanze che lasciano sospettare una possibile frode devono essere analizzate in modo particolarmente critico dai revisori. Durante l'intero processo di revisione essi devono tener presente che, a prescindere dal grado di onestà e di integrità dimostrato sino a quel momento dai dirigenti e dal consiglio d'amministrazione, eventuali frodi possono rendere i conti significativamente errati. Pertanto, nelle procedure di verifica relative alle frodi, è fondamentale che il revisore agisca con opportuno scetticismo professionale.

L'ASR osserva continuamente che le necessarie procedure di verifica relative alle frodi⁴⁰ vengono contrassegnate sul piano formale nelle apposite check list, ma a livello materiale evidenziano lacune. Ad esempio, la documentazione di revisione relativo a tali procedure contiene talvolta dichiarazioni generiche, poco chiare o contraddittorie. Inoltre, in alcuni casi, dai colloqui del revisore con i dirigenti e il consiglio d'amministrazione non emerge che il revisore abbia posto le domande «giuste» e «cruciali»; ciò rende più difficile valutare il rischio di un errore significativo nel bilancio dovuto a frode. In simili circostanze, il revisore non ha dimostrato di agire con necessario scetticismo professionale.

³⁷ Non si effettua alcuna distinzione tra grandi e piccole imprese di revisione. Le costatazioni si riferiscono ai mandati sottoposti a verifica in conformità agli ISA.

³⁸ Cfr. ISA 200 «Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali», numero 15.

³⁹ ISA 540 «Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa».

⁴⁰ ISA 240 «La responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio».

L'ASR ha inoltre effettuato constatazioni riguardo alle procedure di revisione per verificare la correttezza delle scritture registrate nei libri contabili («Journal Entries Testing»). Il «Journal Entries Testing» costituisce una reazione adeguata ai rischi legati alla forzatura dei controlli da parte della direzione («management override of controls»). Ad esempio, il periodo di reporting esaminato o i criteri definiti per la possibile identificazione di scritture contabili manipolate sono insufficienti. Inoltre, dato il numero talvolta molto consistente di scritture contabili, ci si chiede in che misura la consuetudine di effettuare verifiche manualmente contribuisca a raggiungere gli obiettivi stabiliti. Un'analisi mirata delle scritture contabili, eseguita con il supporto di sistemi IT, sarebbe più efficace in simili situazioni, benché lo standard non ne faccia esplicita richiesta.

c. Parti correlate

Le operazioni con parti correlate comportano un rischio accresciuto di un errore significativo nel bilancio. Inoltre possono essere commesse frodi più agevolmente mediante parti correlate⁴¹. Per questo motivo, nel pianificare ed eseguire le procedure di verifica connesse ai rapporti e alle operazioni con parti correlate, il revisore è chiamato a mostrare uno scetticismo professionale particolarmente spiccato.

Per quanto concerne l'identificazione di rapporti alla base di operazioni con parti correlate, come pure l'analisi della finalità di dette operazioni, l'ASR continua a rilevare aspetti critici, in particolare quando le operazioni effettuate esulano dalla normale attività aziendale. L'ASR osserva regolarmente che la dichiarazione riportata nell'allegato al conto di gruppo, in base alla quale una determinata operazione con parti correlate è effettuata secondo i normali termini e condizioni di mercato, non viene per nulla verificata o lo è solo in misura insufficiente. In una File Review condotta dall'ASR, ad esempio, questa fattispecie riguardava l'acquisto di una partecipazione essenziale da parte dell'azionista principale e presidente del consiglio d'amministrazione. Poiché in questo caso si trattava di un'operazione con una parte correlata avente influenza dominante, il rischio era particolarmente elevato. L'operazione è stata dichiarata conforme al mercato, come risulta dall'allegato pubblicato dalla società quotata in borsa, ma l'ufficio di revisione non ha proceduto a un'adeguata verifica.

1.4.4.2 Revisione del bilancio del gruppo

In Svizzera esistono numerose società quotate in borsa che svolgono attività operative di ampio respiro all'estero. In questi casi, il lavoro del revisore del gruppo assume particolare importanza per scoprire dei errori significativi nel bilancio consolidato⁴².

L'ASR osserva che, soprattutto nelle componenti non significative, non vengono messe in atto procedure di analisi comparativa e non si effettua alcuna rotazione delle componenti. Inoltre, le istruzioni del team di revisione del gruppo talvolta non vengono adeguate alla situazione specifica del cliente o del gruppo stesso. Ciò riguarda ad esempio l'indicazione dei rischi significativi rilevati, l'elenco delle parti correlate o la definizione della significativa per le componenti. Va altresì specificato che, in alcuni casi, il revisore del gruppo non tiene nella debita considerazione i rapporti ricevuti dai revisori delle singole componenti. Ne deriva così il rischio che il revisore del bilancio consolidato non disponga di elementi probativi adeguati in misura sufficiente.

⁴¹ Cfr. ISA 550 «Parti correlate», numeri 2 e 5.

⁴² Cfr. ISA 600 «La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)», numero 8.

1.4.4.3 Riesame della qualità dell'incarico

Il riesame della qualità dell'incarico garantisce che il team di revisori fornisca una valutazione obiettiva delle circostanze rilevanti e ne tragga conclusioni adeguate⁴³.

L'ASR osserva talvolta che il responsabile del riesame della qualità dell'incarico (Engagement Quality Control, EQCR) non adempie in maniera sufficiente agli incarichi assegnateli. Tale constatazione emerge in relazione all'esame di carte di lavoro di società con azioni quotate in borsa tanto di piccole quanto di grandi dimensioni. Nell'ambito di alcune File Review, l'ASR rileva lacune sostanziali in relazione alle procedure di verifica finalizzate a individuare rischi significativi: in questi casi non è chiaro perché tali mancanze non siano state individuate e contestate dall'EQCR.

Secondo l'ASR, occorre introdurre misure correttive in relazione al tipo, alla tempistica e alla portata del coinvolgimento da parte dell'EQCR. Inoltre, le imprese di revisione sotto sorveglianza statale dovrebbero impegnarsi maggiormente a richiamare l'EQCR al dovere attraverso l'adozione di provvedimenti mirati – soprattutto quando i controlli a posteriori interni (monitoraggio) e le File Review dell'ASR danno esito non soddisfacente.

- coinvolgimento dei revisori interni negli ambiti di verifica complessi anziché nelle operazioni di routine;
- coinvolgimento insufficiente dei collaboratori in forza alla revisione interna nelle discussioni del team di revisione;
- disposizioni inadeguate in merito al campionamento e ai limiti di significatività;
- mancanza di una valutazione adeguata della qualità dei lavori utilizzati (ad es. tramite «reperformance» o ricostruzione dell'elaborazione dei lavori);
- le carte di lavoro dei revisori interni non fanno parte delle carte di lavoro del revisore esterno;
- coinvolgimento non permesso della revisione interna come revisori delle componenti (ISA 600).

⁴³ Cfr. ISQC 1, numero 35 segg.

⁴⁴ Cfr. ISA 610 «Utilizzo del lavoro dei revisori interni», numero 6.

1.4.4.4 Utilizzo del lavoro dei revisori interni

Qualora l'impresa di revisione abbia stabilito che uno specifico lavoro svolto dai revisori interni possa essere rilevante ai fini della revisione contabile, essa deve stabilire in quale misura utilizzare il lavoro dei revisori interni e se tale lavoro sia adeguato ai fini della revisione contabile⁴⁴.

In alcuni casi, l'ASR ha rilevato che il revisore esterno si è avvalso dei lavori della revisione interna senza averne prima valutato adeguatamente l'obiettività della revisione interna, la competenza dei revisori interni e la qualità dei lavori della revisione interna.

Come menzionato nel capitolo 1.3.2.2, lo standard di revisione attualmente in vigore non tratta i casi in cui singoli revisori interni assistono direttamente il revisore esterno nello svolgimento delle procedure di revisione (direct assistance). Nonostante ciò, l'ASR ha riscontrato diverse lacune, fra cui:

1.5 Procedimenti e inchieste preliminari dell'ASR

Nell'ambito delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale, l'ASR svolge, oltre ai controlli di routine, anche procedimenti e inchieste preliminari ad hoc. Al riguardo, tiene conto in particolare delle segnalazioni qualificate da parte di terzi (ad es. media) nonché eventuali constatazioni e informazioni emerse dai controlli di routine.

Dall'avvio dell'attività di controllo dell'ASR nel 2008, sono stati svolti in tutto undici procedimenti⁴⁵ contro imprese di revisione sotto sorveglianza statale.

- Cinque procedimenti erano a carico dell'impresa di revisione. In tre casi l'ASR ha individuato violazioni delle disposizioni in materia di indipendenza⁴⁶. In due casi, le misure concordate con l'ASR in seguito al primo controllo sono rimaste lettera morta o non sono state attuate entro i termini stabiliti. Quattro procedimenti su cinque si sono conclusi entro il 31 dicembre 2011 con un'ammonizione nei confronti dell'impresa di revisione.

- Sei procedimenti erano a carico di persone fisiche in possesso di un'abilitazione dell'ASR. In tre casi si è trattato delle medesime violazioni delle disposizioni in materia di indipendenza commesse dalle rispettive imprese di revisione. In altri due casi si sono verificate rispettivamente un'infrazione dell'obbligo di diligenza da parte del capo revisore e una violazione sostanziale delle disposizioni in materia di revisione riguardo a un bilancio stilato in conformità ai Swiss GAAP FER. In un altro caso, non sono state attuate le misure concordate. Di questi sei procedimenti, cinque si sono conclusi entro il 31 dicembre 2011. Quattro sono sfociati in un'ammonizione, uno nella revoca a tempo determinato dell'abilitazione.

Inoltre, sulla base di segnalazioni interne ed esterne, sono state svolte numerose inchieste preliminari. Nel 2011, il totale è salito rispetto agli anni precedenti.

⁴⁵ La cifra comprende i procedimenti conclusi e quelli in corso.

⁴⁶ Cfr. supra numero 1.4.3.1.

«Il revisore deve pianificare e svolgere la revisione contabile con scetticismo professionale (professional skepticism) riconoscendo che possono esistere circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato.»

1.6 Indicatori (Audit Quality Measures)

Anche nell'anno in rassegna l'ASR ha rilevato presso le maggiori imprese di revisione svizzere alcuni indicatori relativi a diversi ambiti pertinenti allo standard ISQC 1⁴⁷. In tal modo è possibile analizzare i trend e operare un raffronto tra le singole imprese di revisione. Gli indicatori permettono altresì di riconoscere tempestivamente eventuali fattori d'influenza negativi sulla qualità dei servizi di revisione.

Figura 3:

Principali indicatori delle cinque maggiori imprese di revisione sotto sorveglianza statale nell'ambito della revisione contabile (confronto con l'anno precedente)⁴⁸.

Indicatori	2010		2011	
	da	a	da	a
Cifra d'affari media annua per partner audit in milioni di CHF	1.5	4.0	1.4	4.0
Numero medio di ore computabili per partner audit	699	1'060	761	1'203
Rapporto tra onorario supplementare e onorario di revisione	0.1	0.7	0.1	0.5
Numero di collaboratori per partner audit	7.5	11.4	8	11.5
Tasso di turnover in percentuale nel dipartimento revisione	15	27	16	23
Percentuale di «Non-Local Reviewer» coinvolti nei controlli a posteriori (monitoraggio) in percentuale	11	100	0	100
Numero medio di ore EQCR per società con azioni quotate in borsa	4	16	9	30

Di seguito sono riportate le principali conclusioni tratte dall'analisi degli indicatori (cfr. la figura 3):

- Nel 2011, per le singole società, la **cifra d'affari media annua per partner audit** nell'ambito della revisione contabile è rimasta pressoché invariata rispetto all'anno precedente. Sono tuttavia degne di nota le differenze tra le diverse imprese. Una società ha raggiunto il valore massimo e altre tre si sono attestate a un valore inferiore, oscillante tra 0,5 e 1,2 milioni di CHF in meno. Poiché con la riduzione degli onorari di revisione aumenta il rischio che gli obiettivi qualitativi passino in secondo piano rispetto agli obiettivi finanziari, l'ASR osserva l'andamento di questi indicatori⁴⁹ con grande attenzione. Va inoltre osservato che il **numero medio di ore computabili per partner audit** non è direttamente proporzionale alla cifra d'affari per partner. Ad esempio, nel 2011, la società

⁴⁷ 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 e non garantita.

⁴⁸ L'ASR ha rilevato 12 indicatori relativi a singoli elementi dello standard ISQC 1. Questi indicatori sono stati rilevati presso le 5 maggiori imprese di revisione sotto sorveglianza statale. Va osservato che alcune società, a causa degli errori riscontrati, hanno corretto la propria base di calcolo anche per gli anni precedenti.

⁴⁹ Cfr. supra numero 1.3.1

che presenta la cifra d'affari annua per partner più bassa registra al contempo il maggior numero di ore computabili per partner. La cifra d'affari media annua dipende quindi in particolare dal numero di collaboratori per partner e dalla struttura della clientela della società.

– Il rapporto tra **onorario supplementare e onorario di revisione** per le società con azioni quotate in borsa è rimasto invariato nella parte bassa del range, mentre è lievemente diminuito nella parte alta. Secondo l'ASR, la quota degli onorari supplementari rispetto all'onorario di revisione è un fattore di rischio da valutare con attenzione, al fine di garantire il rispetto delle disposizioni in materia di indipendenza⁵⁰.

– Il **numero dei collaboratori in rapporto ai partner audit** è leggermente aumentato nella parte bassa del range. 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 è ancora piuttosto basso.

– I **tassi di turnover dei dipartimenti di revisione** sono aumentati rispetto all'anno precedente in quattro società. La società che nel 2010 aveva evidenziato il tasso di turnover più alto in assoluto è riuscita a ridurre la quota dal 27 al 23 per cento. Dal punto di vista dell'ASR, elevati tassi di turnover rappresentano un problema, poiché la continuità dei mandati di revisione potrebbe essere compromessa, con effetti negativi sulla qualità dei servizi di revisione.

– La **composizione dei team coinvolti nel controllo a posteriori** nell'ottica di garantire l'obiettività varia in modo molto consistente. In due società, la quota dei «Non-Local Reviewer»⁵¹ corrisponde al 100 per cento. Secondo l'ASR, le constatazioni emerse dal controllo a posteriori sono tanto più numerose e significative quanto più alta è la quota dei Non-Local Reviewer. Tuttavia occorre garantire che gli ambiti specifici per la Svizzera vengano affidati a Reviewer in possesso delle dovute conoscenze in materia.

– Il **numero medio di ore EQCR per società con azioni quotate in borsa** è aumentato in tre imprese, mentre in un'altra è rimasto invariato. In due società il numero di ore è raddoppiato, il che

spiega anche il forte aumento del valore massimo. Durante i suoi controlli, l'ASR ha ripetutamente effettuato constatazioni circa il riesame della qualità dell'incarico da parte dell'EQCR⁵². Alla base di tali constatazioni non vi è necessariamente un basso numero di ore, poiché le ore impiegate – contrariamente a quanto previsto dalle disposizioni interne – non vengono sempre documentate in modo completo. Tuttavia un basso numero di ore dichiarate risulta sorprendente, se si considerano gli incarichi assegnati e la complessità di alcuni mandati, e potrebbe costituire un indizio secondo cui, in futuro, occorrerà incentivare la partecipazione dell'EQCR.

1.7 Collaborazione con altre autorità svizzere e le borse

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

Nell'anno in rassegna è stato effettuato un controllo congiunto con la FINMA. Con quest'ultima autorità avviene inoltre uno scambio regolare di informazioni e constatazioni.

Nel 2011 l'ASR ha ricevuto cinque notifiche dalla SIX Exchange Regulation (SER) in relazione alla sua attività incentrata sull'attuazione delle normative contabili. Sulla base di tali notifiche, l'ASR ha svolto indagini preliminari per valutare, nei singoli casi, il ruolo dell'ufficio di revisione. In tale contesto l'ASR non ha effettuato nuove valutazioni circa l'adempimento dei principi contabili, bensì ha di volta in volta esaminato se il revisore avesse rispettato i requisiti legali e del diritto professionale.

Se, in occasione dei propri controlli, l'ASR rileva possibili violazioni essenziali dei principi contabili, invia una notifica alla SER. Nell'anno in rassegna l'ASR ha inviato una simile notifica, mentre in un altro caso ha trasmesso una comunicazione a un'autorità cantonale di vigilanza sulle fondazioni e LPP.

⁵⁰ Cfr. supra numero 1.3.3.

⁵¹ I Non-Local Reviewer sono partner o collaboratori di società estere appartenenti alla propria rete.

⁵² Cfr. supra numero 1.4.4.3.

⁵³ Cfr. articoli 22 e 23 LSR.

1.8 Gruppi di lavoro internazionali e workshop

Le singole autorità di sorveglianza dei revisori non possono estendere i propri poteri oltre i confini nazionali. Ciò nondimeno, l'ASR orienta il proprio operato a quanto sancito dagli standard internazionali e si impegna, attraverso numerose iniziative, ad armonizzare nel modo più ampio la propria attività di sorveglianza con quella degli altri Paesi. L'obiettivo è, tra l'altro, riservare alle reti di revisione internazionali un trattamento il più possibile uniforme su un piano transnazionale.

Nell'ambito della sorveglianza, l'ASR partecipa agli Inspection Workshop organizzati ogni anno dall'IFIAR. A febbraio 2011 alcuni delegati dell'ASR hanno preso parte a un evento tenutosi a Washington in cui erano rappresentate le autorità di sorveglianza dei revisori di altri 30 Paesi circa, e hanno svolto la funzione di moderatori in occasione di un workshop dedicato alla retribuzione dei partner.

Nel 2011, inoltre, l'ASR ha partecipato per la prima volta alle riunioni del European Audit Inspection Group (EAIG). Benché questo gruppo sia riservato sostanzialmente ai membri UE, da giugno 2011 l'ASR può partecipare alle riunioni su invito. Nell'anno in rassegna l'EAIG si è concentrato sulla formulazione e sull'analisi di sondaggi rivolti ai propri membri riguardo a constatazioni emerse in ambiti di verifica specifici⁵⁴.

Nell'autunno 2011 l'ASR ha partecipato all'International Regulatory Institute del PCAOB a Washington. In questa occasione, insieme a rappresentanti di altre autorità di sorveglianza, ha preso parte a un panel e presentato gli sviluppi nell'ambito della sorveglianza dei revisori in Svizzera.

L'ASR si è resa conto che le constatazioni emerse dai suoi controlli trovano ampio riscontro anche in altri Paesi. Soprattutto lo scarso scetticismo professionale dimostrato dai revisori risulta essere un problema molto diffuso, con conseguenze significative⁵⁵. Lo scambio di opinioni all'interno dell'IFIAR⁵⁶ ha evidenziato ulteriori ambiti rispettivamente constatazioni la cui portata si estende a livello internazionale. Si tratta in particolare di lacune sul piano della revisione del gruppo, delle verifiche della rivelazione dei ricavi e della partecipazione dell'EQCR. Per affrontare i problemi individuati con maggiore frequenza e trovare un coordinamento globale con le grandi reti, all'interno dell'IFIAR si tengono incontri periodici con le sei maggiori società organizzate sotto tale forma⁵⁷ («Big 6»). In tale contesto vengono discusse le lacune riscontrate e si concordano con le reti possibili misure

correttive⁵⁸, che vengono poi attuate nei singoli Paesi ad opera delle reti globali. Questo procedimento ha il vantaggio di evitare doppiioni con le altre autorità di sorveglianza.

1.9 Investitori e Audit Committee

1.9.1 Contatti con gli investitori

Le pubbliche relazioni dell'ASR comprendono i contatti con investitori professionisti. Da un lato, questi contatti permettono di far conoscere l'attività dell'ASR a un pubblico più vasto e di aumentare così la fiducia degli investitori nei rendiconti finanziari delle società svizzere con azioni quotate in borsa. Dall'altro consentono di comprendere meglio le attese delle comunità di investitori nei confronti del settore della revisione e della sorveglianza dei revisori.

La cerchia di investitori operanti nel mercato dei capitali svizzero assume una dimensione sempre più internazionale: negli ultimi anni è aumentata la quota dei soggetti provenienti dai Paesi arabi e orientali. L'ASR ha quindi deciso di curare i contatti con i gruppi di investitori internazionali in primo luogo nell'ambito dell'Investor Working Group dell'IFIAR. Nell'anno in rassegna, l'ASR ha avuto diverse volte un contatto diretto con i rappresentanti degli investitori svizzeri.

1.9.2 Contatti con Audit Committee

Oltre agli investitori, un importante gruppo di interesse è costituito dai rappresentanti dei comitati di revisione (Audit Committee) nel consiglio d'amministrazione delle varie società con azioni quotate in borsa. Come l'ASR, anche questo gruppo attribuisce particolare importanza alla alta qualità della revisione. La cura dei contatti con gli Audit Committee, tuttavia, è ancora in fase iniziale. Nell'anno in rassegna, un seminario dell'ASR destinato ai membri degli Audit Committee è stato annullato per mancanza di adesioni. L'ASR può tuttavia ricorrere all'esperienza maturata dai membri del proprio consiglio d'amministrazione i seno a comitati di revisione. Ciò le

⁵⁴ Il sondaggio dell'EAIG comprendeva i seguenti ambiti: EQCR, ISA 240, ISA 315, ISA 600 e ISA 620.

⁵⁵ Cfr. supra numero 1.4.4.1.

⁵⁶ Cfr. numero 2.5.

⁵⁷ BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG e PricewaterhouseCoopers.

⁵⁸ Cfr. il rapporto annuale 2010 dell'IFIAR, «Dialogue with the International Networks» (www.ifiar.org).

permette di tenere conto direttamente nella propria attività dei punti di vista e delle esigenze di questo gruppo target.

All'ASR è stato chiesto diverse volte se fosse possibile mettere i risultati dei controlli da essa effettuati (File Review) a disposizione degli Audit Committee delle società con azioni quotate in borsa interessate. A differenza dell'ASR, che è vincolata al segreto d'ufficio e quindi non può rendere pubblici tali risultati, le imprese di revisione possono trasmettere le constatazioni emerse agli Audit Committee delle società revisionate. L'ASR accoglierebbe con favore la diffusione dei risultati da parte delle imprese di revisione, in quanto ciò sosterebbe gli Audit Committee nella loro funzione, ovvero quella di valutare e controllare costantemente il lavoro dell'ufficio di revisione.

1.9.3 Requisiti normativi imposti agli Audit Committee

Gli scandali di bilancio e altri casi di frode non solo hanno acceso i riflettori sulle imprese di revisione, ma hanno anche fatto emergere in misura maggiore l'esigenza di meccanismi di controllo più efficienti a livello della direzione aziendale. I comitati di revisione rappresentano uno strumento importante per garantire un controllo e una sorveglianza adeguati dei rendiconti finanziari. Per rafforzare il sistema complessivo dell'informativa finanziaria, occorre potenziare, oltre alle imprese di revisione, anche altri elementi della Corporate Governance, in particolare l'Audit Committee.

Né il diritto della società anonima (CO) né la legge federale sulle borse e il commercio di valori mobiliari (Legge sulle borse, LBVM) prevedono che una società con azioni quotate in borsa debba avere un Audit Committee. Di conseguenza, un eventuale Audit Committee non è tenuto a rispettare requisiti specifici; in Svizzera essi sono imposti piuttosto sul piano dell'autodisciplina. Lo Swiss Code of Best Practice (Swiss Code) stilato nel 2002 dalla Federazione delle imprese svizzere economiesuisse contiene, fra l'altro, raccomandazioni relative ai comitati di revisione. Parallelamente allo Swiss Code, sempre dal 2002 è disponibile la direttiva sulla Corporate Governance emanata dalla SIX Exchange Regulation (SER)⁵⁹. La direttiva della SER dovrebbe esortare gli emittenti a pubblicare in forma adeguata le informazioni chiave sulla Corporate Governance a beneficio degli investitori. Questa direttiva richiede fra l'altro informazioni circa le modalità di lavoro del comitato di revisione.

Dalla loro pubblicazione, lo Swiss Code e la direttiva della SER sono stati puntualmente aggiornati. Gli sviluppi internazionali dal 2002, tuttavia, sono stati in gran parte trascurati. Molte società con azioni quotate in borsa si sono allineate spontaneamente agli standard internazionali. Le società del settore finanziario, inoltre, sono tenute a rispettare i requisiti più specifici della FINMA contenuti in una legge speciale. L'ASR ritiene però che sia opportuno condurre un'analisi circa la pertinenza degli sviluppi internazionali per le società con azioni quotate in borsa e, se del caso, procedere alla loro applicazione per le società con azioni quotate in borsa. Occorre impedire che in quest'ambito la Svizzera si trasformi in un'«isola di regolamentazione» e che ciò scoraggi gli investitori internazionali. Nell'ambito della revisione vanno analizzati soprattutto i seguenti aspetti⁶⁰:

- obbligo di nominare un Audit Committee per le società con azioni quotate in borsa;
- creazione di un Audit Committee Charter con una chiara definizione dei compiti;
- imposizione di un numero minimo di esperti finanziari competenti;
- procedimento in caso di gare d'appalto per un mandato di revisione;
- natura ed estensione della sorveglianza circa l'indipendenza dell'ufficio di revisione;
- approvazione degli onorari dell'ufficio di revisione (incl. onorari supplementari);
- rielaborazione dei requisiti di trasparenza (incl. miglioramento sul fronte delle indicazioni riguardanti gli onorari derivanti da servizi di revisione, i servizi affini alla revisione e gli altri servizi.)

Anche il tipo di regolamentazione è importante, poiché solo una regolamentazione credibile può avere l'efficacia necessaria. Ci si chiede se in quest'ambito l'attuale autodisciplina sia ancora in grado di rispondere adeguatamente alle esigenze del mercato dei capitali.

⁵⁹ Direttiva concernente le informazioni per la Corporate Governance (RLCG) e commento alla direttiva concernente la Corporate Governance.

⁶⁰ Cfr. in proposito «Global Disclosure Guidelines/Audit Committee Reports» pubblicato da «The Enhanced Disclosure Working Group», ottobre 2011.

1.10 Standard Setting

L'ASR determina 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 esistenti⁶¹. L'ASR si avvale di questo diritto con molta moderazione e, in linea di principio, non aspira a elaborare autonomamente standard di revisione. Per fornire il proprio parere e aggiornarsi circa lo sviluppo dell'autodisciplina, nonché per esercitare la propria influenza al riguardo, l'ASR si riunisce regolarmente con una delegazione della Commissione per la revisione contabile della Camera fiduciaria.

I conti annuali e i conti di gruppo allestiti in conformità ai principi contabili stranieri devono essere sottoposti a verifica secondo gli standard di revisione emanati dall'IAASB dell'IFAC⁶². Per la verifica dei conti annuali e dei conti di gruppo allestiti in conformità agli US GAAP, l'ASR ha riconosciuto l'equivalenza degli standard di revisione statunitensi⁶³. Inoltre per le società con sede in Svizzera è necessario applicare anche gli standard svizzeri di revisione⁶⁴. I conti annuali e di gruppo allestiti in conformità alle disposizioni del CO o degli Swiss GAAP FER devono essere verificati 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 Svizzera⁶⁵. 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.

1.10.1 Standard Setting nel 2011

a. Integrazione dei Clarified ISA

Al termine del «Clarity Project» a marzo 2009, l'IAASB ha pubblicato ad aprile 2010 la versione rielaborata degli ISA, i cosiddetti «Clarified ISA». La prima applicazione di questi standard, nell'ambito della verifica dei conti annuali e di gruppo 2010 delle società con azioni quotate in borsa allestiti in conformità a standard contabili stranieri, è stata oggetto di controlli da parte dell'ASR nel 2011.

Gli standard svizzeri di revisione attualmente in vigore (SR, edizione 2010) non comprendono le modifiche in conformità al «Clarity Project». Gli attuali SR si riferiscono piuttosto allo stato degli ISA al 30 giugno 2003 e al nuovo diritto in materia di revisione del 2008. L'ASR ritiene auspicabile e urgente un adeguamento il più possibile rapido 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. Nel 2011 l'ASR si è informata regolarmente circa l'avanzamento del progetto. I nuovi «Clarified SR» dovrebbero essere applicati per la prima volta in Svizzera per le revisioni ordinarie a partire dal 2013.

b. Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale dell'impresa

In seguito alle lacune riscontrate nell'attuazione dei requisiti previsti dallo standard SR 570 «Continuazione dell'attività aziendale (Going Concern)», l'ASR ha pubblicato sul proprio sito Internet una FAQ⁶⁶ che illustra quali conseguenze può avere un'incertezza significativa relativa alla continuità aziendale dell'impresa per il rapporto delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale⁶⁷.

c. Revisione interna

Nel 2010 l'ASR ha presentato all'IAASB una presa di posizione sulle bozze degli standard ISA relativi alla valutazione dei rischi e all'utilizzo del lavoro dei revisori interni⁶⁸. Con la rielaborazione dei suddetti standard, l'IAASB intende soprattutto definire in modo più completo la collaborazione tra revisori interni ed esterni. A tale riguardo, in occasione di un meeting dell'EAIG svoltosi a Oslo a settembre 2011, è stato possibile dar vita a uno scambio diretto di

⁶¹ Articolo 28 capoverso 2 OSRev.

⁶² Articolo 3 capoverso. 1 OS-ASR.

⁶³ Circolare 1/2008 dell'Autorità federale di sorveglianza dei revisori, numero 5

⁶⁴ Articolo 3 capoverso 3 OS-ASR.

⁶⁵ Introduzione agli standard svizzeri di revisione (SR), lettera D.

⁶⁶ Cfr. la FAQ del 26 settembre 2011 «Incertezza significativa («material uncertainty») relativa alla continuità aziendale dell'impresa («Going Concern») – Conseguenze per il rapporto delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale» (attualmente disponibile solo in tedesco e francese) sul sito dell'ASR (www.sorveglianza-della-revisione.ch).

⁶⁷ Cfr. supra numero 1.4.3.4.

⁶⁸ Cfr. in proposito la presa di posizione dell'ASR del novembre 2010 sulle bozze (Exposure Draft) dell'IAASB di ISA 610 e ISA 315: www.revisionsaufsichtsbehorde.ch

opinioni con i rappresentanti dell'IAASB. Da questo scambio, come anche dalla consultazione dell'IAASB, è emerso che il reclutamento diretto («Direct Assistance») dei revisori interni nel team di revisione ha riscosso pareri molto diversi nei vari gruppi di interesse. L'ASR, insieme ad altre autorità di sorveglianza dei revisori, ha espresso un'opinione critica rispetto al coinvolgimento pianificato dei revisori interni, alla luce soprattutto di considerazioni relative all'indipendenza. Poiché le attuali bozze, con ogni probabilità, verranno rielaborate in misura consistente, l'IAASB sta riflettendo in merito a un'eventuale nuova consultazione delle bozze revisionate.

d. Ulteriori prese di posizione

Oltre ai pareri circa la revisione interna, l'ASR, in collaborazione con lo «Standards Coordination Working Group» IFIAR, ha formulato prese di posizione riguardo ai seguenti Consultation Paper: «Proposed IAASB Strategy and Work Program», «The Evolving Nature of Financial Reporting: Disclosure and Its Audit Implications» e «Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change»⁶⁹.

1.10.2 Standard Setting nel 2012

L'ASR continuerà a seguire con grande attenzione 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'IFIAR⁷⁰. Nel 2012 rivestiranno particolare interesse per l'ASR i seguenti progetti:

- Audit Quality
- Auditor's Report
- ISA Implementation Monitoring
- The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements
- Using the Work of Internal Auditors (cfr. sopra)

L'ASR analizzerà e osserverà con attenzione le proposte della Commissione UE finalizzate al miglioramento del mercato europeo della revisione contabile nonché altre iniziative sul piano normativo⁷¹.

1.11 Priorità dei controlli nel 2012

Le seguenti priorità si mantengono valide anche nel 2012:

- Rispetto dei requisiti in materia di indipendenza in relazione ai servizi diversi dalla revisione
- Responsabilità del revisore relativamente alle frodi (ISA 240)
- Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa (ISA 540)
- Parti correlate (ISA 550)
- La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti) (ISA 600)
- Procedure di verifica nell'ambito dei sistemi informativi (IT)
- Valutazione dei lavori svolti dalla persona responsabile del riesame della qualità dell'incarico (EQCR)

Ulteriori priorità derivano dall'analisi delle circostanze concrete (ad es. SR 570 «Continuazione dell'attività aziendale (Going Concern)»).

⁶⁹ Cfr. infra numero 2.5.

⁷⁰ Cfr. infra numero 2.5.

⁷¹ Cfr. infra numero 2.6.

2 Attività internazionale

2.1 Introduzione

Per la piazza economica svizzera, l'accesso delle imprese di revisione elvetiche ai mercati internazionali (dei servizi di revisione) continua a rivestire una grande importanza. Il riconoscimento formale del diritto svizzero in materia di revisione e dell'attività di sorveglianza dell'ASR costituisce un presupposto fondamentale a tale riguardo: solo se l'equivalenza del sistema di sorveglianza elvetico è accettata a livello internazionale, infatti, le società svizzere con azioni quotate in borsa possono procurarsi capitale presso le piazze borsistiche estere senza subire svantaggi. Per questo motivo, fin dalla propria istituzione, l'ASR si è adoperata con costanza al fine di ottenere il riconoscimento e un'opportuna integrazione a livello internazionale. Nel 2011 è stato possibile compiere alcuni passi importanti verso tale obiettivo.

2.2 Rapporti con l'Unione europea

2.2.1 Equivalenza del sistema di sorveglianza elvetico

Il 19 gennaio 2011 la Commissione europea ha deciso di riconoscere l'equivalenza del sistema di sorveglianza dei revisori e delle imprese di revisione della Svizzera, risp. dell'ASR⁷². Si è così conclusa positivamente una procedura di riconoscimento durata circa tre anni. Dopo la decisione del 5 febbraio 2010 concernente la cosiddetta «adeguatezza» del sistema svizzero relativo all'assistenza amministrativa⁷³, la risoluzione relativa all'equivalenza rappresenta un secondo, importante passo nell'ambito di una regolamentazione della collaborazione con l'UE.

In virtù della decisione concernente il riconoscimento, le autorità di sorveglianza dei revisori dei Paesi UE possono basarsi, da subito, sull'attività di sorveglianza svolta dall'ASR. L'entità e le modalità di tale collaborazione devono essere tuttavia regolamentate in accordi di cooperazione tra l'ASR e le autorità competenti dei singoli Stati dell'Unione.

2.2.2 Dichiarazione d'intenti con la Germania

Come si è accennato, la Commissione europea ha delegato alle autorità competenti nei singoli Stati UE le contrattazioni relative agli effetti concreti dell'equivalenza dei sistemi di sorveglianza di Paesi terzi. L'ASR e la commissione di sorveglianza dei revisori contabili tedesca (Abschlussprüferaufsichtskommission, APAK), anticipando tale evoluzione, hanno avviato già nel 2010 le trattative in merito alla col-

laborazione nell'ambito della sorveglianza dei revisori, che si sono concluse il 24 ottobre 2011 con la sottoscrizione di una dichiarazione d'intenti (Memorandum of Understanding, MoU) da parte delle due autorità.

La cooperazione tra le autorità di sorveglianza nazionali assume grande importanza quando si tratta di sorvegliare reti di revisione attive a livello globale e regionale. Allo stesso tempo, occorre evitare che inutili doppioni gravino sulle imprese di revisione. Per questo motivo, ASR e APAK accettano che le imprese di revisione vengano sorvegliate nel rispettivo Paese di origine, e rinunciano quindi a sottoporle direttamente alla propria sorveglianza. Questo principio, denominato «principio della sorveglianza da parte del Paese di origine», agevola in misura notevole le imprese di revisione svizzere:

- i Paesi coinvolti rinunciano vicendevolmente a effettuare ispezioni transfrontaliere come quelle che l'autorità di sorveglianza statunitense (PCAOB), ad esempio, richiede anche alla Svizzera⁷⁴.
- le imprese di revisione svizzere non sono più tenute, come in passato, a registrarsi presso l'APAK per fornire servizi di revisione a imprese svizzere quotate in borsa in Germania.

⁷² Cfr. in proposito il rapporto di attività dell'ASR relativo al 2010, pagina 36, e la decisione 2011/30/UE della Commissione, del 19 gennaio 2011, relativa all'equivalenza dei sistemi di controllo pubblico, di controllo della qualità e di sanzioni dei revisori dei conti e degli enti di revisione contabile di paesi terzi e ad un periodo transitorio per le attività di revisione contabile dei revisori dei conti e degli enti di revisione contabile di taluni paesi terzi nell'Unione europea, Gazzetta ufficiale dell'UE numero L 15 del 20 gennaio 2011, pagina 12 segg.

⁷³ Cfr. in proposito il rapporto di attività dell'ASR relativo al 2010, pagina 33, e la decisione 2010/64/UE della Commissione, del 5 febbraio 2010, relativa all'adeguatezza delle autorità competenti di alcuni Paesi terzi in conformità alla Direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, Gazzetta ufficiale dell'UE numero L 35 del 6 febbraio 2010, pagina 15 segg.

⁷⁴ Cfr. infra numero 2.3.

Il MoU tra APAK e ASR costituisce il primo accordo concreto tra l'ASR e un'autorità di sorveglianza dell'area UE. Poiché il MoU con l'APAK si fonda, tra le altre cose, anche sul modello di MoU elaborato dallo European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOb), la dichiarazione d'intenti con l'autorità tedesca potrebbe fungere da base per accordi simili con le autorità di sorveglianza di altri Paesi UE. Hanno già avuto luogo primi colloqui esplorativi con altri interlocutori competenti dell'area UE. L'obiettivo dell'ASR è la sottoscrizione in tempi brevi di MoU con le principali autorità di sorveglianza dell'Unione europea.

2.2.3 Registrazione nell'UE

Nel contesto della verifica dell'equivalenza dei sistemi di sorveglianza di Paesi terzi, la Commissione europea aveva deciso in data 29 luglio 2008 di concedere a revisori dei conti e a enti di revisione contabile provenienti da determinati Paesi terzi un periodo transitorio per la loro abilitazione all'interno dell'UE. Tale periodo è scaduto a fine luglio 2010. In seguito, il processo di registrazione nei Paesi UE ha seguito iter differenti. Alcuni Stati dell'Unione rinunciano ancora oggi a una registrazione standard; altri – come la Spagna, i Paesi Bassi o la Svezia – richiedono invece una «Full Registration» che presenti simili requisiti di validità. L'ASR sta attualmente verificando se nell'ambito dei MoU, analogamente a quanto si è stabilito nei rapporti con la Germania⁷⁵, sia possibile introdurre quanto meno una registrazione semplificata delle imprese di revisione svizzere. L'obiettivo è quello di evitare doppiopioni nell'ambito delle registrazioni.

Si veda l'allegato 5 per una panoramica delle registrazioni di imprese di revisione svizzere nell'UE.

2.3 Statement of Protocol con gli USA

L'accesso delle imprese di revisione svizzere al mercato dei servizi di revisione USA presenta maggiori difficoltà rispetto a quanto descritto a proposito dell'Unione europea⁷⁶. Ad oggi, l'autorità di sorveglianza dei revisori statunitense (Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB) non è disposta a ritenere affidabile il lavoro svolto da analoghe istituzioni estere, perlomeno non prima di averne fatto esperienza diretta attraverso una serie di ispezioni congiunte (le cosiddette Joint Inspection).

Come già anticipato nel rapporto di attività relativo al 2010⁷⁷, il 4 aprile 2011 l'ASR e l'Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari (FINMA) sono giunte, dopo circa due anni di trattative con il PCAOB, alla sottoscrizione di uno Statement of Protocol (SoP) che regola la collaborazione tra gli enti coinvolti. Un simile protocollo corrisponde sostanzialmente a un Memorandum of Understanding (MoU), come quello stipulato con l'autorità di sorveglianza della Germania⁷⁸. Con questo accordo vengono poste le premesse per una più stretta cooperazione tra Svizzera e Stati Uniti in relazione alla sorveglianza delle imprese di revisione. In tal modo si rafforza ulteriormente la tutela degli investitori in società con azioni quotate in borsa, e nel contempo si garantisce la certezza del diritto per quelle imprese di revisione elvetiche che si sono registrate presso il PCAOB per erogare servizi di revisione ad aziende svizzere con azioni quotate in una borsa statunitense.

Il SoP costituisce il fondamento per l'esecuzione di Joint Inspection da parte del PCAOB in Svizzera. Come diretta conseguenza di questo accordo con l'autorità di sorveglianza statunitense, le imprese di revisione elvetiche sono state depennate dalla «grey list» del PCAOB⁷⁹, pertanto non rischiano più sanzioni da parte di tale ente.

Il diritto elvetico prevede espressamente che le autorità estere preposte alla sorveglianza dei revisori, in determinate circostanze, possano operare in Svizzera (art. 27 cpv. 3 e 4 LSR). Dal punto di vista giuridico, quindi, non vi è nulla da eccepire riguardo alle Joint Inspection, fintanto che tali ispezioni si svolgono nel rispetto del diritto elvetico. Se tuttavia queste ultime vengono eseguite in assenza di una prospettiva o di obiettivi concreti, sussiste il pericolo che esse, anziché rappresentare una soluzione provvisoria, divengano uno stato permanente, e che si cerchino motivazioni sempre nuove per effettuarle. Per questa ragione lo Statement of Protocol ha una durata limitata, pari a tre anni. In tale lasso di tempo il PCAOB può effettuare in Svizzera una Joint Inspection per ogni impresa di revisione coinvolta.

⁷⁵ Cfr. supra numero 2.2.2.

⁷⁶ Cfr. supra numero 2.2.

⁷⁷ Cfr. in proposito il rapporto di attività dell'ASR relativo al 2010, pagina 35.

⁷⁸ Cfr. supra numero 2.2.2.

⁷⁹ 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. Da allora, tale lista viene aggiornata ogni 6 mesi.

Nel corso del 2011 il PCAOB ha già ispezionato due imprese di revisione svizzere, accompagnato dall'ASR e dalla FINMA⁸⁰. Per l'ASR l'obiettivo principale di questi due controlli consisteva nel sottoporre l'accordo con il PCAOB a una sorta di test pratico e nel garantire la certezza del diritto per le società di revisione e le imprese coinvolte. Tale obiettivo è stato raggiunto: le ispezioni si sono svolte senza grandi problemi. Si è dimostrata efficace, in particolare, la differenziazione fra la consultazione semplificata dei documenti in loco e la procedura formale di trasmissione dei documenti negli USA⁸¹. Una Joint Inspection, comunque, risulta particolarmente onerosa sia per le autorità di sorveglianza svizzere che per le imprese di revisione sottoposte al controllo.

Lo Statement of Protocol con il PCAOB scadrà il 4 aprile 2014. La possibilità che il PCAOB possa dare fiducia all'operato delle autorità di sorveglianza elvetiche (la cosiddetta Reliance) sarà l'argomento principale affrontato nelle nuove trattative. Il PCAOB ha già pubblicato una serie di criteri (adeguatezza e integrità, indipendenza, finanziamento, trasparenza e prestazioni erogate)⁸² di cui intende tenere conto nell'elaborazione della propria decisione. Procederà poi a definire la Reliance sulla base di una sorta di scala mobile («Sliding Scale») su cui siano rappresentate tutte le autorità estere preposte alla sorveglianza dei revisori. Solo dopo le prime esperienze nell'ambito delle Joint Inspection si potrà contare su una parziale Reliance in relazione alla Firm Review. Nell'ambito delle File Review, invece, il PCAOB non ha mai dato fiducia ad autorità di sorveglianza estere. L'ASR auspica una Reliance il più possibile ampia del PCAOB nei confronti delle autorità elvetiche; per raggiungere tale obiettivo, intensificherà costantemente la collaborazione con il PCAOB durante le prossime Joint Inspection e provvederà a un maggiore coordinamento con l'ente statunitense in relazione alle attività di Firm Review.

2.4 Effetti extraterritoriali della LSR

2.4.1 Situazione iniziale

La legge sui revisori (LSR) esplica determinati effetti extraterritoriali in combinazione con altre norme paragonabili degli USA, degli Stati membri dell'UE e di altri Paesi. Per tale ragione, le imprese di revisione che forniscono servizi di revisione a società estere operanti direttamente o indirettamente sul mercato svizzero dei capitali devono essere abilitate anche a esercitare la funzione di impresa di revisione sotto

sorveglianza statale. In questo modo il campo d'applicazione interno della sorveglianza dei revisori (art. 727 cpv. 1 n. 1 CO) è esteso alle società che operano a livello internazionale. L'articolo 8 LSR, non ancora entrato in vigore, rappresenta la base di questo campo d'applicazione extraterritoriale. Il Consiglio federale renderà efficace tale disposizione non appena si arriverà a siglare, con i principali omologhi esteri, accordi finalizzati alla cooperazione e al reciproco riconoscimento.

Il campo d'applicazione extraterritoriale della LSR implica che l'ufficio di revisione di un gruppo internazionale sottostia alle autorità preposte alla sorveglianza dei revisori di più Stati. Al fine di evitare ridondanze, il legislatore ha deciso che l'obbligo d'abilitazione e la sorveglianza da parte dell'ASR sulle imprese di revisione estere vengano a cadere nei due seguenti casi:

- se un'impresa di revisione estera sottostà a un'autorità estera di sorveglianza dei revisori riconosciuta dal Consiglio federale (art. 8 cpv. 2 LSR).
- se i prestiti in obbligazioni sono garantiti da una società che dispone di un'impresa di revisione sottoposta a sorveglianza da parte della stessa ASR o di un'autorità estera di sorveglianza dei revisori riconosciuta dalla Svizzera (art. 8 cpv. 3 LSR)⁸³.

Se l'ufficio di revisione di un gruppo internazionale non rientra nelle eccezioni sopra indicate, deve essere abilitato e sorvegliato in Svizzera. In caso contrario, non è possibile quotare in borsa i valori mobiliari e/o l'emittente incorre nelle sanzioni previste dalla SIX Exchange Regulation (SER) (art. 8 cpv. 3^{bis} LBVM in combinato disposto con l'art. 13 del regolamento di quotazione).

⁸⁰ Cfr. supra numero 1.4.2.

⁸¹ I documenti provenienti dalla Svizzera vengono trasmessi al PCAOB solo se servono ad avvalorare quanto constatato nell'ambito dell'ispezione all'impresa di revisione.

⁸² Cfr. PCAOB Rule 4012, Inspections for Foreign Registered Public Accounting Firms.

⁸³ I prestiti in obbligazioni esteri vengono spesso lanciati da emittenti con sede in uno Stato off shore essendo tuttavia garantiti da una società madre con sede in uno Stato on shore. In tal modo non risulta alcuno svantaggio per gli investitori dal momento che i prestiti in obbligazioni sono interamente garantiti dalla società madre e l'impresa di revisione cui essa fa capo è sottoposta a sorveglianza: Messaggio del Consiglio federale del 23 giugno 2004 concernente la modifica del Codice delle obbligazioni (obbligo di revisione nel diritto societario) e la legge federale sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori, FF 2004 3639.

Dalle prime analisi emerge che, presumibilmente, non sarà possibile garantire il riconoscimento in relazione a determinati Paesi, che non dispongono di un'autorità di sorveglianza dei revisori o che adottano un sistema di sorveglianza la cui equivalenza risulta già ora dubbia. Diversamente da quanto ipotizzato in origine dal legislatore, questi Paesi non rientrano nelle due disposizioni speciali di cui sopra. Pertanto, le imprese di revisione locali, in linea di principio, necessitano dell'abilitazione dell'ASR e dovranno sottostare alla sorveglianza di tale autorità. Il processo di abilitazione previsto per le imprese di revisione sotto sorveglianza statale e l'ispezione dell'ASR, tuttavia, comportano un certo onere per l'impresa di revisione estera e, indirettamente, anche per la quotazione di azioni e obbligazioni in Svizzera. Dal punto di vista della competitività, ne deriverebbe una sorta di barriera d'accesso al mercato svizzero dei capitali. Nel contempo, le Camere federali hanno deliberato che gli investitori attivi sul mercato svizzero dei capitali debbano essere tutelati in pari misura sul fronte dei valori mobiliari elvetici e di quelli esteri. La tutela degli investitori e la competitività del mercato svizzero dei capitali, pertanto, sono in un certo qual modo in contrasto. Tale fenomeno può essere analizzato in modo più preciso sulla base delle tre categorie di imprese di revisione che, dopo l'entrata in vigore dell'articolo 8 LSR, saranno sottoposte alla sorveglianza dell'ASR.

2.4.2 Titoli di partecipazione

Il campo d'applicazione della LSR abbraccia in primo luogo le imprese di revisione che forniscono servizi di revisione a società secondo il diritto estero i cui titoli di partecipazione sono quotati in una borsa svizzera (art. 8 cpv. 1 lett. a LSR). La scelta di quotare azioni in borsa in un determinato Paese è legata a numerose riflessioni di carattere economico e normativo, e, generalmente, viene compiuta da un'impresa in un'ottica di lungo termine. Inoltre, di norma, gli emittenti di azioni quotate in una borsa svizzera non provengono da Paesi «esotici», sicché tendenzialmente è possibile garantire il riconoscimento alle autorità di sorveglianza dei Paesi d'origine. Pertanto, la disposizione derogatoria di cui all'art. 8 cpv. 2 LSR troverebbe generalmente applicazione⁸⁴. L'Unione europea prevede un regolamento analogo: in tal modo, all'emissione di azioni estere, la Svizzera non verrebbe penalizzata rispetto all'UE. In breve, l'entrata in vigore dell'art. 8 cpv. 1 lett. a LSR renderebbe certo più difficile l'accesso al mercato azionario svizzero. Ciò nondimeno, in termini generali, questo

effetto dovrebbe risultare secondario, e verrebbe comunque garantita l'equità sul fronte della tutela degli investitori.

2.4.3 Prestiti in obbligazioni

In secondo luogo la LSR disciplina le imprese di revisione che forniscono servizi di revisione a società secondo il diritto estero che in Svizzera sono debentrici di un prestito in obbligazioni (art. 8 cpv. 1 lett. b LSR). Secondo le stime di alcuni operatori chiave del mercato⁸⁵, le conseguenze dell'entrata in vigore di questa disposizione sarebbero più rilevanti per i prestiti in obbligazioni che non per il mercato azionario. Il mercato obbligazionario muta rapidamente e un'impresa decide perlopiù a breve termine di emettere obbligazioni in un determinato Paese. In un simile contesto, spesso non sarebbe possibile attendere che venga ultimata la registrazione di un'impresa di revisione. Inoltre, in seguito alla crisi finanziaria, il mercato svizzero ha subito una particolare evoluzione nell'ambito dell'emissione di prestiti in obbligazioni: sempre più spesso vengono quotate in Svizzera anche obbligazioni di Paesi «esotici» o «maggiormente rischiosi». Questi Paesi, in genere, non dispongono di un'autorità di sorveglianza dei revisori, ragion per cui l'ASR non può garantire alcun riconoscimento.

Inoltre, il campo d'applicazione comprende tutte le società debentrici di un prestito in obbligazioni in Svizzera, a prescindere dal fatto che quest'ultimo sia quotato in borsa o meno⁸⁶. Per contro, il diritto UE limita la sorveglianza delle imprese di revisione agli emittenti di prestiti in obbligazioni quotati che superano determinati valori soglia⁸⁷. Se non verranno adottate misure collaterali, pertanto, l'entrata in vigore dell'art. 8 cpv. 1 lett. b LSR determinerà probabilmente uno svantaggio competitivo rispetto all'UE.

⁸⁴ Cfr. supra numero 2.4.1.

⁸⁵ A tale proposito, l'ASR dialoga regolarmente con i rappresentanti delle banche emittenti (UBS, CS, Banca cantonale di Zurigo). Inoltre, il 18 aprile 2011 si è svolto un workshop di mezza giornata con i rappresentanti della FINMA, dell'Ufficio federale di giustizia, della SIX Exchange Regulation, della Camera fiduciaria e delle suddette banche emittenti.

⁸⁶ Per il concetto di «società debentrici di un prestito in obbligazioni» l'ASR si rifà in linea di principio al CO (art. 727 cpv. 1 n. 1 lett. b CO e art. 8 cpv. 1 lett. b LSR). Pertanto si ritiene pubblico ogni invito alla sottoscrizione che non si rivolge a una cerchia ristretta di persone. A titolo orientativo, si considera sempre più spesso la soglia di 20 destinatari (cfr. anche l'art. 3a cpv. 2 OBGR, RS 952.02).

⁸⁷ Cfr. art. 27 della Direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali e l'art. 3 cpv. 2 della Direttiva 2010/73/CE relativa al prospetto.

2.4.4 Società conosciute essenziali

Da ultimo, sono soggetti alla LSR anche gli uffici di revisione delle cosiddette «Società conosciute essenziali», ovvero le 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 estera con azioni quotate in borsa (art. 8 cpv. 1 lett. c LSR) e le 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 (art. 8 cpv. 1 lett. d LSR).

Nella maggior parte dei casi, le Società conosciute essenziali possono essere identificate solo con un notevole dispendio di risorse. Le borse svizzere potrebbero introdurre un obbligo di notifica in tal senso, ma gli operatori di mercato indicati in precedenza dubitano che un simile provvedimento sia opportuno e applicabile. Inoltre nell'area UE non esiste una simile regola, sicché anche in quest'ambito ne deriverebbe uno svantaggio competitivo per il mercato dei capitali svizzero. Ci si chiede altresì come andrebbero sanzionate le violazioni dell'obbligo di conferire il mandato a un ufficio di revisione adeguatamente sorvegliato o dell'obbligo di notifica di Società conosciute essenziali. Le sanzioni, in linea di principio, sarebbero ipotizzabili solo nei confronti del holding gruppo (svizzero o estero) quotato in Svizzera, ma non nei confronti della società conosciuta essenziale concretamente responsabile, con sede all'estero.

2.4.5 Possibili soluzioni e ulteriore procedura

Per i motivi sopra descritti, l'entrata in vigore dell'articolo 8 LSR porta con sé sfide non trascurabili. Attualmente l'ASR sta valutando diverse soluzioni per garantire sia la tutela degli investitori che la competitività del mercato svizzero dei capitali. Le idee al vaglio sono, fra le altre, un'entrata in vigore graduale dell'articolo 8 LSR, la concretizzazione del concetto di prestito in obbligazioni, l'abolizione della sorveglianza degli uffici di revisione delle società conosciute essenziali o l'elaborazione di adeguate disposizioni transitorie. In ogni caso, è una scelta opportuna garantire un riconoscimento il più possibile ampio delle autorità di sorveglianza estere. Al momento l'ASR sta studiando una procedura di riconoscimento che, secondo i piani, dovrebbe entrare in vigore nel 2013.

2.5 International Forum of Independent Audit Regulators

L'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), istituito nel 2006, conta 41 membri (fine 2011). La presidenza è attualmente affidata al britannico Financial Reporting Council (FRC), la vicepresidenza allo statunitense PCAOB. Il direttore dell'ASR riveste la carica di tesoriere. Nell'anno in rassegna, l'IFIAR ha svolto una riunione plenaria a Berlino e una a Bangkok, oltre a un Inspection Workshop a Washington.

Nel corso del Plenary Meeting di Berlino, l'IFIAR ha varato alcuni Core Principles, ossia un quadro di riferimento che comprende i principali fondamenti relativi alla struttura e ai compiti di un'autorità di sorveglianza dei revisori nonché all'esecuzione dei controlli sulle imprese di revisione. I Core Principles dovrebbero promuovere a livello globale l'affermazione di strutture efficienti e indipendenti per la sorveglianza dei revisori, apportando in questo modo un significativo contributo in termini di miglioramento della qualità della revisione e di tutela degli investitori.

È stato possibile proseguire il periodico scambio di idee con i rappresentanti delle «Big 6» in seno al Global Public Policy Committee (GPPC). I più importanti argomenti affrontati sono stati il ruolo del revisore, la comunicazione dell'ufficio di revisione rivolta agli investitori, l'Audit Committee e le misure e i processi di verifica da adottare nel contesto economico attuale, caratterizzato dalla crisi del debito.

L'IFIAR delega una parte sempre più consistente delle proprie funzioni a cosiddetti Working Group (gruppi di lavoro). Tra questi, lo Standard Coordination Working Group (SCWG), che si prefigge di promuovere uno scambio di opinioni tra le autorità di sorveglianza coinvolte in merito all'attuale Standard Setting internazionale e di riferire all'IAASB e all'IESBA le esperienze compiute dalle autorità di sorveglianza in relazione all'attuazione e al rispetto degli standard esistenti. L'ASR è membro attivo di questo gruppo di lavoro. Nel 2011 l'SCWG ha svolto dodici conferenze telefoniche sui seguenti argomenti:

- Adeguamenti programmati dell'ISA 610 (Using the Work of Internal Auditors)
- Progetto dell'IAASB relativo al Practice Statement on Complex Financial Instruments
- ISA Implementation & Monitoring Project
- IAASB Strategy and Work Program for 2012–2014
- Preparazione delle sessioni dell'IFIAR con i presidenti dell'IAASB e dell'IESBA
- Audit Quality Framework
- IAASB Consultation Paper – Audit of Disclosures
- IESBA Exposure Draft – Inadvertent Violations

L'ASR ha presentato una Comment Letter sui Consultation Paper «Proposed IAASB Strategy and Work Program», «The Evolving Nature of Financial Reporting: Disclosure and Its Audit Implications» e «Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change».

L'ASR è anche membro attivo dell'«International Cooperation Working Group», che si occupa di questioni relative alla cooperazione internazionale. Fra i temi trattati, lo scambio di report sulle ispezioni e la registrazione delle imprese di revisione estere. Il fine ultimo di questo confronto consiste nel comprendere il funzionamento dei diversi sistemi adottati negli Stati membri e identificare possibili Best Practice.

I progressi menzionati sul fronte del riconoscimento internazionale⁸⁸ sono stati resi possibili, non da ultimo, dall'integrazione e dal posizionamento dell'autorità svizzera di sorveglianza dei revisori sulla scena internazionale. L'IFIAR rimane per l'ASR una importante piattaforma che consente di stabilire contatti con altre istituzioni preposte alla sorveglianza e di definire e attuare una strategia in sintonia con i trend internazionali. Anche nel 2012 l'ASR intende partecipare attivamente a diversi livelli, compatibilmente con le risorse al momento disponibili, ai dibattiti svolti all'interno dell'IFIAR.

2.6 Gli insegnamenti della crisi finanziaria

I molteplici effetti innescati dalla crisi finanziaria hanno dato vita a un dibattito internazionale sempre più vivace sul contributo che la revisione può dare affinché in futuro non si verifichino più eventi di simile portata. Le varie iniziative e proposte di regolamentazione formulate mirano fondamentalmente a migliorare la qualità della revisione e a ridimensionare la posizione di oligopolio rivestita dalle quattro grandi reti di revisione.

In particolare il Libro verde della Commissione europea, pubblicato il 13 ottobre 2010, ha acceso intensi dibattiti con le proprie proposte di soluzione, in alcuni casi fortemente progressiste⁸⁹. L'elevata concentrazione di mercato in relazione alle imprese che offrono servizi di revisione a società con azioni quotate in borsa, a cui si è accennato in precedenza, è stata identificata come un rischio sostanziale. Anche in Gran Bretagna, nella primavera del 2011, è stato pubblicato un ampio resoconto sui rischi della concentrazione di mercato⁹⁰. Negli USA il PCAOB

si focalizza sulla questione dell'indipendenza⁹¹ e sul raggiungimento di una maggiore trasparenza sul mercato dei servizi di revisione⁹².

Il 30 novembre 2011 la Commissione europea ha presentato un pacchetto di misure attualmente al vaglio degli Stati membri e del Parlamento europeo. Il progetto contiene sempre alcuni sostanziali cambiamenti, in particolare in relazione all'indipendenza, che tuttavia sono stati mitigati rispetto ai contenuti del Libro verde di ottobre 2010. Il pacchetto prevede, ad esempio, una norma in base alla quale gli enti di interesse pubblico (tra cui in particolare le aziende con azioni quotate in borsa, le banche e le assicurazioni) devono cambiare dopo sei anni l'ufficio di revisione a cui rivolgersi (la cosiddetta «rotazione esterna»). Inoltre, l'ufficio di revisione non può più fornire servizi di altra natura alle società verificate. Un'altra, significativa misura è costituita dal rafforzamento della sorveglianza esercitata dalle autorità europee sulle imprese di revisione. La Commissione propone il coordinamento della sorveglianza dei revisori nel quadro dell'Autorità europea degli strumenti finanziari e dei mercati (European Securities and Markets Authority, ESMA). Essa ha in programma la creazione di un mercato interno delle revisioni contabili mediante l'introduzione di un pass europeo per le società di revisione.

L'ASR segue con attenzione gli sviluppi internazionali. In considerazione delle forti interconnessioni regionali e sovranazionali delle imprese di revisione e delle registrazioni delle società di revisione elvetiche nei Paesi UE⁹⁴, non si esclude che alcune nuove disposizioni introdotte nel diritto UE possano influire sulle società di revisione svizzere.

⁸⁸ Cfr. supra numeri 2.2 e 2.3.

⁸⁹ Libro verde della Commissione europea, «La politica in materia di revisione contabile: gli insegnamenti della crisi», del 13 ottobre 2010, COM (2010) 561 definitivo.

⁹⁰ Auditors: Market concentration and their role, House of Lords, Select Committee on economic affairs, second report of session 2010–2011, Published by the Authority of the House of Lords, March 2011.

⁹¹ Improving the Transparency of Audits: Proposed Amendments to PCAOB Auditing Standards and Form 2, PCAOB Release No. 2011-007 October 11, 2011.

⁹² Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation, PCAOB Release No. 2011-006, August 16, 2011.

⁹³ Proposte avanzate dalla Commissione europea il 30 novembre 2011: Proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio che modifica la direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, COM (2011) 778 definitivo, e Proposta di regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio sui requisiti specifici relativi alla revisione legale dei conti di enti di interesse pubblico, COM (2011) 779 definitivo.

⁹⁴ Cfr. supra numero 2.2.3.

3 Abilitazione

3.1 Introduzione

Sia le persone fisiche sia le imprese di revisione che forniscono servizi di revisione ai sensi della LSR necessitano di un'abilitazione concessa dall'ASR. Dopo il vero e proprio diluvio verificatosi nei primi anni dall'introduzione della LSR, il numero di domande che attualmente pervengono all'autorità è decisamente inferiore. L'ASR ne riceve in media circa 50 al mese (totale nel 2011: 605). Come già si era potuto osservare negli anni precedenti, si è constatato un aumento significativo delle domande pervenute solo nel mese successivo allo svolgimento degli esami per l'ottenimento del diploma di esperto contabile.

Le nuove domande ricevute vengono evase con celerità, a condizione che siano state fornite tutte le informazioni necessarie e sia stata presentata la documentazione corrispondente. L'attività dell'ASR in questo ambito ha in parte modificato il proprio orientamento, ponendosi ora più che altro a sostegno delle persone e delle imprese che già dispon-

gono di un'abilitazione. Ad esempio, l'ASR fornisce sempre assistenza, laddove richiesta, alla gestione delle iscrizioni nel registro affinché rimangano aggiornate, oppure risponde alle più svariate domande tecniche e giuridiche sul tema dell'abilitazione.

In vista del rinnovo dell'abilitazione per le imprese di revisione previsto per il 2013 sono già in corso alcuni lavori di preparazione (cfr. 3.3.). Per gestire questa importante fase nel modo più efficiente possibile, l'ASR deve attuare il mandato legale e sottoporre a un nuovo controllo l'adempimento delle condizioni di abilitazione, in particolare per quanto riguarda il sistema interno di assicurazione della qualità⁹⁵.

3.2 Statistiche

Figura 4:

Statistiche sulle persone fisiche e sulle imprese di revisione abilitate al 31 dicembre 2011⁹⁶:

Genere di abilitazione	Revisore	Perito revisore	Totale al 31.12.2011	Totale al 31.12.2010
Persone fisiche	2'177	5'519	7'696	7'253
Ditte individuali	386	468	854	826
Imprese di revisione	866	1'841	2'707	2'648
Imprese di revisione sotto sorveglianza statale ⁹⁷	–	21	21	21
Totale abilitazioni	3'429	7'849	11'278	10'748

⁹⁵ Cfr. infra numero 3.3.3

⁹⁶ Tutte le cifre si riferiscono ai procedimenti passati in giudicato. Non sono stati considerati i procedimenti di ricorso pendenti. È quindi determinante lo stato della procedura di abilitazione alla fine del 2011.

⁹⁷ Cfr. allegato 4

Alla fine dell'anno in rassegna 28 persone fisiche, 27 imprese di revisione e due imprese di revisione sotto sorveglianza statale disponevano ancora di un'abilitazione provvisoria. Questa situazione è da ricondursi, da un lato, ai procedimenti di ricorso ancora in essere che si ripercuotono in maniera diretta o indiretta sulle domande in questione. Dall'altro lato, risulta straordinariamente consistente l'onere richiesto per la valutazione e l'evasione delle domande presentate da persone in possesso di un titolo di studio estero e talvolta anche residenti in un Paese straniero⁹⁸.

Nell'anno in rassegna sono state respinte complessivamente 43 domande: in nove casi è stato possibile concedere un'abilitazione di revisore anziché, come richiesto, quella necessaria a svolgere la funzione di perito revisore. In 74 casi il richiedente ha ritirato la domanda. In due casi non è stato possibile entrare nel merito delle domande a causa dell'incompletezza dei documenti pervenuti. Inoltre sono state decretate 12 revoche dell'abilitazione ed emanate 32 ammonizioni.

3.3 Rinnovo dell'abilitazione delle imprese di revisione

3.3.1 In generale

A differenza delle persone fisiche che vengono abilitate a tempo indeterminato, le abilitazioni concesse alle imprese di revisione hanno un periodo di validità di cinque anni (art. 3 cpv. 2 LSR). Una volta trascorso questo lasso di tempo, l'abilitazione non ha più effetto alcuno e non viene nemmeno prorogata automaticamente. Il rinnovo dell'abilitazione, al fine di evitare una cancellazione (temporanea) dal registro dei revisori, è quindi un aspetto sul quale occorre intervenire per tempo. L'ASR ha conferito le prime abilitazioni definitive a favore di imprese di revisione nel corso del 2008. Queste perderanno quindi validità nel 2013. Le imprese di revisione interessate saranno contattate dall'ASR all'incirca sei mesi prima della scadenza e saranno invitate a presentare le informazioni e la documentazione necessarie, purché sussista la volontà di rinnovare l'abilitazione. Le imprese che rinunciano al rinnovo dell'abilitazione e non intendono più fornire servizi di revisione non devono intraprendere alcuna misura in tal senso. Tuttavia, per evitare oneri inutili, l'ASR invita gentilmente a inviare una breve comunicazione qualora l'abilitazione non venisse più rinnovata.

I requisiti richiesti per l'abilitazione delle imprese di revisione sono disciplinati dalla legge e, anche per quanto riguarda il rinnovo, corrispondono a quelli validi per la prima abilitazione. Le condizioni di abilitazione si suddividono in prescrizioni incentrate sulle persone (art. 6 cpv. 1 lett. a–c LSR) e di natura organizzativa (art. 6 cpv. 1 lett. d LSR). In linea di principio, la verifica delle informazioni e della documentazione fornite è condotta, da parte dell'ASR, in funzione dei rischi. Le imprese che effettuano revisioni ordinarie vengono quindi sottoposte a un controllo maggiormente approfondito – con particolare riferimento al sistema interno di assicurazione della qualità – rispetto a quelle che si limitano a fornire servizi di revisione limitata.

Le condizioni di abilitazione incentrate sulle persone vengono sostanzialmente verificate con il supporto di un sistema e, solo in caso eccezionale, sono sottoposte a un controllo manuale più rigoroso. Questo può avvenire ad esempio qualora vengano fornite informazioni contraddittorie oppure i collegamenti tra le persone fisiche e l'impresa di revisione non siano più aggiornati. Può essere oggetto di un controllo approfondito anche il rispetto del rapporto minimo tra le persone in possesso di un'abilitazione personale e altri collaboratori (non abilitati). A questo proposito la legge prescrive che almeno un quinto delle persone che partecipano alla fornitura di servizi di revisione deve disporre dell'abilitazione corrispondente (art. 6 cpv. 1 lett. b LSR). Almeno il 20% delle ore fatturate complessivamente in un anno dall'impresa per la fornitura di servizi di revisione deve pertanto essere riconducibile a persone in possesso di un'abilitazione personale adeguata.

⁹⁸ Cfr. *infra* numero 3.4.

3.3.2 Requisiti relativi al sistema di garanzia della qualità

Il rinnovo dell'abilitazione ruota essenzialmente attorno al controllo circa il rispetto dei requisiti relativi al sistema interno di garanzia della qualità. Tali requisiti variano a seconda del tipo di abilitazione posseduta: le imprese di revisione che effettuano revisioni ordinarie devono applicare in linea di principio almeno⁹⁹ gli standard svizzeri di revisione (SR 220 – Controllo di qualità della revisione contabile) della Camera fiduciaria. Le imprese che operano esclusivamente nell'ambito della revisione limitata devono quantomeno attenersi alle linee guida per l'assicurazione della qualità nelle piccole e medie imprese di revisione elaborate dalle associazioni professionali.

L'impresa di revisione è tenuta a illustrare il sistema di garanzia della qualità adottato nell'ambito della domanda di rinnovo dell'abilitazione. Già in occasione della concessione della prima abilitazione era stato fornito un questionario al riguardo che le imprese di revisione erano tenute a compilare. Nel contesto del rinnovo, il medesimo documento viene redatto in una versione più dettagliata. Le informazioni indicate nel questionario verranno sottoposte a un controllo approfondito da parte dell'ASR per verificarne la plausibilità. In presenza di punti poco chiari e contraddittori, le imprese verranno invitate a fornire informazioni e documenti supplementari. Nel corso dell'intero processo l'ASR presterà particolare attenzione agli aspetti legati all'indipendenza, al perfezionamento e al controllo a posteriori interno all'azienda¹⁰⁰. L'autorità provvederà anche a verificare l'idoneità generale delle misure e dei processi applicati dalla singola impresa di revisione. Il rispetto delle disposizioni di legge e del diritto professionale verrà appurato nel singolo caso con la richiesta di documentazione supplementare. Oggetto di un simile controllo potranno essere, ad esempio, il rispetto dell'indipendenza a livello di mandato¹⁰¹, le disposizioni e i controlli in materia di perfezionamento dei collaboratori negli ambiti della contabilità e della revisione oppure la documentazione relativa al controllo a posteriori interno all'azienda.

3.3.3 Il sistema di «Peer Review»

Le imprese di revisione in cui soltanto una persona fisica dispone dell'abilitazione necessaria devono aderire entro il 31 agosto 2013 a un sistema di valutazione periodica della loro attività di controllo da parte di professionisti di pari grado (art. 9 cpv. 2 in combinato disposto con l'art. 49 OSRev). Il cosiddetto

sistema di «Peer Review» ha l'obiettivo di affidare il compito dell'assicurazione della qualità a un'istanza competente esterna all'impresa di revisione, qualora quest'ultima non sia in grado di svolgere autonomamente tale funzione a livello interno. L'allestimento di detto sistema è attualmente sottoposto a un rinnovato processo di controllo. In particolare si sta valutando se limitare l'obbligo di adesione al sistema di «Peer Review» alle imprese di revisione che forniscono servizi nell'ambito della revisione ordinaria. Con ogni probabilità, il termine entro il quale occorre aderire al sistema di «Peer Review» – attualmente fissato al 31 agosto 2013 – sarà quindi nuovamente prorogato. Pertanto, le imprese che hanno ottenuto l'abilitazione con riserva di affiliazione a tale sistema non sono tenute per il momento a intraprendere alcuna azione in tal senso. L'ASR provvederà a informare quanto prima i soggetti interessati in merito all'ulteriore modo di procedere.

⁹⁹ Le imprese di revisione che effettuano revisioni ordinarie di conti annuali o conti di gruppo secondo gli IFRS devono comunque rispettare gli standard dell'IAASB (ISQC1 e ISA 220). Le imprese di revisione che effettuano revisioni ordinarie di conti annuali o conti di gruppo secondo gli US-GAAP devono, se del caso, tener conto anche delle prescrizioni del PCAOB e, se del caso, dell'AICPA.

¹⁰⁰ Per maggiori informazioni cfr. FRANK SCHNEIDER/SÉBASTIEN DERADA, Erneuerung der Zulassung von Revisionsunternehmen – Erfüllung der gesetzlichen Anforderungen als oberstes Ziel, in: Der Schweizer Treuhänder 2011, 790 segg. (versione tedesca), 794 segg. (versione francese), e TREX, Der Treuhandexperte, 5/11, 284 segg. (versione tedesca), 288 segg. (versione francese).

¹⁰¹ Ad esempio, qualora nell'ambito della revisione limitata vi sia contemporaneamente anche una partecipazione all'attività contabile.

3.4 Richiedenti in possesso di un titolo di studio estero

La valutazione delle domande di abilitazione presentate da persone in possesso di un titolo di studio estero comporta da sempre un dispendio di risorse non indifferente¹⁰². I problemi principali sono rappresentati, in particolare, dalla valutazione dell'equipollenza dei titoli di studio conseguiti all'estero con i cicli di formazione svizzeri corrispondenti nonché l'accertamento dell'esistenza di reciprocità (materiale) con lo Stato che rilascia il diploma. Adesso, la verifica dell'equipollenza del titolo di studio estero e delle ulteriori condizioni di abilitazione viene quindi effettuata solo nel momento in cui l'ASR riceve una domanda concreta. Il controllo che talvolta, in passato, veniva svolto in via pregiudiziale per verificare l'equipollenza della formazione e la reciprocità non viene più effettuato. In questo modo si garantisce al tempo stesso che vengano forniti tutti i dati e i documenti necessari. Tuttavia, per evitare di addossare al richiedente oneri e costi inutili, in questi casi si rinuncia a verificare, in un primo momento, il possesso delle necessarie conoscenze del diritto svizzero. L'esame previsto a tale scopo presso Educaris SA dovrà essere svolto solo una volta accertato che le restanti condizioni di abilitazione sono adempiute. L'abilitazione viene comunque concessa solo quando tutte le condizioni di abilitazione risultano soddisfatte.

I richiedenti in possesso di un titolo di studio estero possono incidere notevolmente sull'onere a carico dell'ASR nonché, di conseguenza, sulla durata della valutazione delle proprie domande. In questo contesto è particolarmente importante che il questionario per l'esame d'equivalenza disponibile sul sito Internet dell'ASR venga compilato in maniera completa e dettagliata e inoltrato allegando tutti i documenti necessari. Può risultare altresì opportuno presentare le traduzioni dei documenti e dei regolamenti significativi qualora questi non siano redatti in una lingua ufficiale della Svizzera oppure non siano disponibili in inglese. L'ASR si riserva di richiedere una traduzione nel caso in cui non venga fornita spontaneamente.

Nell'anno in rassegna l'ASR ha concesso abilitazioni a persone in possesso di diplomi rilasciati in altri Paesi stranieri (in particolare Irlanda, Filippine e Turchia).

Figura 5:

Elenco dei titoli di studio esteri paragonabili al 31 dicembre 2011

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

3.5 Confronto dei registri

Nel 2011 è stato effettuato un confronto tra il registro dei revisori dell'ASR e i vari registri di commercio cantonali. Tale operazione è finalizzata a rilevare le persone e le imprese iscritte nel registro di commercio in veste di ufficio di revisione, ma prive di un'abilitazione conferita dall'ASR. In una prima fase sono state individuate circa 400 iscrizioni di uffici di revisione che non disponevano di alcuna abilitazione dell'ASR. Questo numero molto cospicuo è dovuto al fatto che numerose iscrizioni presenti nel registro di commercio sono obsolete o non aggiornate. In una fase successiva gli ufficiali cantonali del registro di commercio provvederanno ad accertare quante delle suddette iscrizioni rispecchiano tuttora circostanze attuali.

¹⁰² I richiedenti che hanno conseguito un titolo di studio estero paragonabile (cfr. art. 4 cpv. 1 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).





In seguito al ritiro o alla mancata rielezione dell'ufficio di revisione oppure successivamente alla rinuncia alla revisione (il cosiddetto «opting-out», art. 727c CO), il registro di commercio non sempre viene aggiornato adeguatamente e ciò genera discrepanze con il registro dei revisori. In questo contesto occorre far presente che adoperarsi per la cancellazione dal registro di commercio non costituisce l'obbligo primario dell'ufficio di revisione. Esso dovrebbe tuttavia nutrire un enorme interesse affinché ciò avvenga rapidamente. Infatti, qualora una circostanza di fatto, della quale è prescritta l'iscrizione nel registro di commercio (cfr. art. 45 cpv. 1 lett. p in combinato disposto con l'art. 62 ORC) non sia stata iscritta, essa può essere opposta al terzo solo qualora sia provato che questi ne aveva conoscenza (art. 933 cpv. 2 CO). Se quindi l'ufficio di revisione rimane iscritto nel registro di commercio, eventuali terzi potrebbero presumere, a seconda delle circostanze, che l'ufficio di revisione iscritto continui a effettuare la revisione del conto annuale o del conto di gruppo dell'impresa e che si assuma la responsabilità per la revisione (art. 755 CO). Del resto, l'aggiornamento del registro di commercio non rientra nella sfera di competenza esclusiva del consiglio d'amministrazione dell'impresa sottoposta a revisione, ma può essere richiesto anche dall'ufficio di revisione stesso (cfr. art. 938b cpv. 2 CO).

Se la società è priva di uno degli organi prescritti o uno di tali organi non è composto conformemente alle prescrizioni (in tale casistica rientra ad es. anche un ufficio di revisione privo dell'abilitazione), ciò rappresenta una lacuna organizzativa (cfr. art. 731b cpv. 1 CO). In questo caso un azionista, un creditore o l'ufficiale del registro di commercio può chiedere al giudice di prendere le misure necessarie. Il giudice può segnatamente:

- assegnare alla società, sotto comminatoria di scioglimento, un termine per ripristinare la situazione legale;
- nominare l'organo mancante o un commissario;
- pronunciare lo scioglimento della società e ordinarne la liquidazione secondo le prescrizioni applicabili al fallimento.

La fornitura di servizi di revisione senza esservi abilitato è passibile di pena (art. 40 cpv. 1 lett. a LSR). In caso di segnalazioni che lascino supporre l'esecuzione

ne – ora o in passato – di una revisione in assenza dell'adeguata abilitazione, l'ASR è tenuta ad approfondire la situazione e a informare dell'eventuale comportamento punibile le autorità penali competenti (cfr. art. 24 cpv. 3 LSR). Se in una di queste evenienze una persona fisica inoltra in un secondo momento una domanda di abilitazione, occorre verificare se, a fronte di una violazione così grave del diritto in materia di revisione, è garantita ancora un'attività di controllo ineccepibile (art. 4 OSRev).

Una volta scremati e analizzati i dati, l'ASR o l'ufficio cantonale del registro di commercio competente provvederà a contattare per iscritto, nel corso del 2012, le persone e le imprese prive dell'abilitazione dell'ASR ma iscritte in veste di ufficio di revisione nel registro di commercio. Con questo non si intende in alcun modo accusare i diretti interessati di avere adottato un comportamento passibile di pena. In una prima fase si tratta piuttosto di accertare le circostanze, un contesto nell'ambito del quale le persone e le imprese contattate per iscritto sono soggette a un obbligo di cooperazione (art. 14 OSRev).

3.6 Obblighi di notificazione e di comunicazione

Dal momento della presentazione della domanda e per l'intero periodo di validità dell'abilitazione, tutte le persone e le imprese abilitate sono tenute a osservare diversi obblighi di notificazione e comunicazione¹⁰³. Dall'esperienza dell'ASR emerge che il rispetto di questi obblighi e l'aggiornamento dei dati del registro sono in molti casi due aspetti migliorabili. Infatti, ad esempio, capita costantemente che determinate entrate e uscite di personale non vengano riportate, o non in maniera tempestiva, nel registro dei revisori. Ciò fa sì che, da un lato, i collegamenti personali della persona fisica in questione non siano più aggiornati e, dall'altro lato, che non sia più possibile verificare l'adempimento dei requisiti di abilitazione prescritti dalla legge per le imprese di revisione, o quanto meno non lo sia senza un'adeguata indagine. Talvolta anche i dati di contatto non vengono adeguati al mutare di determinate condizioni, come ad esempio la variazione dell'indirizzo di sede, del numero di telefono o dell'indirizzo e-mail. In questi casi l'ASR non è più in grado di contattare le persone o le imprese interessate o vi riesce solo con un notevole sforzo in

¹⁰³ Informazioni dettagliate al riguardo sono disponibili sul sito Internet dell'ASR, alla voce «FAQ».

termini di ricerca. In questo modo si corre il rischio che determinate informazioni importanti non possano essere comunicate ai titolari dell'abilitazione, fatto non privo di svantaggi, ad esempio nel quadro del rinnovo dell'abilitazione delle imprese di revisione¹⁰⁴. È quindi importante che i dati riportati nel registro dei revisori siano mantenuti costantemente aggiornati.

Occorre inoltre ricordare che la violazione degli obblighi di notificazione e di comunicazione è passibile di pena (art. 39 LSR, art. 45 OSRev)¹⁰⁵.

3.7 Indipendenza dell'ufficio di revisione

3.7.1 In generale

Per la professione dei revisori l'indipendenza è un aspetto di fondamentale importanza. Anche per il 2012 l'ASR ha inserito la verifica dell'osservanza delle prescrizioni in materia di indipendenza tra le priorità da affrontare nel quadro della propria attività di sorveglianza¹⁰⁶. Ad ogni modo, il rispetto di tali prescrizioni costituisce una premessa imprescindibile per l'esercizio della professione di tutte le persone abilitate. Benché nell'ambito delle imprese di revisione non sottoposte a sorveglianza statale l'ASR non svolga alcuna attività di sorveglianza, l'autorità è comunque tenuta ad approfondire eventuali segnalazioni di violazioni dei principi di indipendenza. A tale proposito, nel periodo in rassegna l'ASR ha esaminato con maggiore attenzione circa 30 casi. A dare avvio a un accertamento riguardo all'osservanza del-

le prescrizioni in materia di indipendenza può essere una constatazione (casuale) dell'ASR stessa oppure la notifica da parte di un terzo.

Eventuali violazioni delle prescrizioni in materia di indipendenza dell'ufficio di revisione¹⁰⁷ costituiscono un aspetto rilevante ai fini della valutazione della garanzia di un'attività di controllo ineccepibile intesa come condizione di abilitazione per la quale è richiesto un adempimento permanente¹⁰⁸. Simili violazioni sollevano, a seconda delle circostanze, notevoli dubbi sull'ineccepibilità e la credibilità dell'attività svolta e sul rispetto degli obblighi gravanti sull'ufficio di revisione. Violazioni gravi del principio di indipendenza possono pertanto comportare la revoca dell'abilitazione. Considerata l'importanza fondamentale del requisito di indipendenza per la professione dei revisori, l'ASR continua a rivolgere particolare attenzione all'adempimento delle prescrizioni in materia.

¹⁰⁴ Cfr. supra numero 3.3.

¹⁰⁵ Le violazioni degli obblighi di notificazione 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 interno di assicurazione della qualità sia all'altezza dei requisiti di legge e venga attuato con efficacia.

¹⁰⁶ Cfr. supra numero 1.11.

¹⁰⁷ Cfr. in proposito in particolare l'articolo 728 e l'articolo 729 CO.

¹⁰⁸ Cfr. supra numero 4.4.

«Per la professione dei revisori l'indipendenza è un aspetto di fondamentale importanza.»

In tale ambito occorre considerare diversi aspetti: innanzitutto va sottolineato che l'indipendenza deve essere garantita sia di fatto (in fact) sia in apparenza (in appearance). Si tratta quindi di evitare tutte le circostanze in base alle quali un osservatore medio, sulla scorta dell'esperienza generale di vita, potrebbe dedurre che l'indipendenza non è più garantita¹⁰⁹. La revisione impeccabile di un conto annuale corretto effettuata da un ufficio di revisione indipendente e/o soggettivamente (vale a dire di fatto) imparziale è insignificante per un terzo se l'indipendenza, da un punto di vista esterno, appare compromessa. È determinante non tanto ciò che un osservatore medio realmente sa, quanto piuttosto il modo in cui un determinato fatto verrebbe valutato nell'ottica dell'indipendenza e sulla scorta dell'esperienza generale di vita se l'osservatore medio conoscesse le circostanze rilevanti.

La legge riporta un elenco di fattispecie che risultano incompatibili con l'indipendenza e che rappresentano almeno in apparenza una violazione del suddetto principio (art. 728 cpv. 2 n. 1–7 CO). Occorre altresì considerare le disposizioni del diritto professionale¹¹⁰. In linea di principio, l'ufficio di revisione che fornisce servizi di revisione limitata soggiace ai medesimi requisiti di indipendenza prescritti per l'ufficio di revisione che opera nel campo della revisione ordinaria. I succitati casi di incompatibilità sono validi, secondo la dottrina e la giurisprudenza, anche nell'ambito della revisione limitata. L'unica eccezione è rappresentata dalla partecipazione all'attività contabile e dalla fornitura di altri servizi per la società da verificare, a condizione che vengano rispettate determinate condizioni quadro (art. 729 cpv. 2 CO).

3.7.2 Partecipazione all'attività contabile nell'ambito della revisione limitata

L'ASR ha pubblicato sul proprio sito Internet alcune informazioni riguardanti i principi di cui è bene tener conto nell'ambito della partecipazione all'attività contabile e della fornitura di altri servizi per la società da verificare¹¹¹. Tuttavia, non si tratta di istruzioni procedurali vincolanti, ma di un parere tecnico espresso dall'ASR su una tematica che è costantemente oggetto di domande. Di seguito riportiamo brevemente i principi più significativi:

Secondo il testo di legge (art. 729 cpv. 2 CO) la «partecipazione» all'attività contabile è consentita. In ottica inversa, ciò significa che all'ufficio di revisio-

ne è fatto divieto di occuparsi in toto e in maniera autonoma della tenuta della contabilità (in termini di outsourcing completo). Occorre pertanto garantire che il consiglio d'amministrazione della società oggetto della verifica mantenga la responsabilità in relazione a tutti gli aspetti critici del conto annuale e del conto di gruppo (ad es. ammortamenti, correzioni di valore, accantonamenti, registrazione all'attivo di determinati costi, rivalutazione, modifica delle norme di presentazione del rendiconto) (art. 716a CO). Il consiglio d'amministrazione non è autorizzato a trasferire tali poteri decisionali all'ufficio di revisione. L'impresa verificata deve rimanere autrice e responsabile intellettuale del conto annuale. L'ufficio di revisione deve limitarsi a fornire supporto nella stesura del conto annuale senza tuttavia redigerlo in toto o nelle sue parti essenziali.

In relazione alle misure organizzative occorre assicurare che la direzione operativa della divisione di revisione e della divisione i cui collaboratori partecipano alla contabilità o forniscono altri servizi non venga affidata alla stessa persona o congiuntamente al medesimo gruppo di persone. Inoltre, le persone che partecipano alla contabilità o forniscono altri servizi non devono avere la facoltà di impartire istruzioni ai soggetti coinvolti nella revisione.

Per garantire la separazione a livello del personale occorre infine ricordare quanto segue: le persone che svolgono attività legate alla contabilità o forniscono altri servizi rilevanti per l'impresa oggetto della verifica non devono essere coinvolte nei lavori inerenti alla revisione per la medesima impresa.

Il 26 ottobre 2011 la Camera fiduciaria ha pubblicato una presa di posizione sul tema della partecipazione all'attività contabile¹¹². Il documento contiene principalmente divergenze concettuali con i punti di vista dell'ASR, in particolare in relazione all'ammissibilità dell'outsourcing completo della contabilità all'ufficio di revisione.

¹⁰⁹ Cfr. in proposito il messaggio del Consiglio federale del 23 giugno 2004 concernente la modifica del Codice delle obbligazioni (obbligo di revisione nel diritto societario) e la legge federale sull'abilitazione e la sorveglianza dei revisori, FF 2004 3591.

¹¹⁰ In particolare le Direttive sull'indipendenza della Camera fiduciaria, edizione 2007.

¹¹¹ Cfr. la FAQ riguardante l'indipendenza dell'ufficio di revisione in caso di revisione limitata del 18 luglio 2011 (www.sorveglianza-della-revisione.ch; pagina iniziale. «Attualità», 18.07.2011).

¹¹² Camera fiduciaria, *Eingeschränkte Revision und Mitwirkung bei der Buchführung*, in: *Der Schweizer Treuhänder* 2011, 1000 segg. (versione tedesca), 1004 segg. (versione francese).

3.7.3 Ulteriori casi di incompatibilità

Illustrare tutte le fattispecie problematiche legate all'indipendenza sarebbe sproporzionato in un simile contesto. Tuttavia, le violazioni al principio dell'indipendenza che l'ASR riscontra con maggiore frequenza nell'ambito della propria attività presentano una natura simile. Riportiamo quindi di seguito alcuni esempi tipici di situazioni da evitare:

Sono frequentemente oggetto di contestazioni le relazioni strette del revisore dirigente con un membro del consiglio d'amministrazione, un'altra persona con funzione decisionale o un azionista importante (cfr. art. 728 cpv. 2 n. 3 CO). A tale riguardo va ricordato che le disposizioni concernenti l'indipendenza si applicano non solo al capo revisore, ma a tutte le persone partecipanti alla revisione. Se l'ufficio di revisione è una società di persone o una persona giuridica, le disposizioni concernenti l'indipendenza si applicano anche ai membri dell'organo superiore di direzione o amministrazione e ad altre persone con funzione decisionale (art. 728 cpv. 3 CO). In conformità alle suddette disposizioni è pertanto inammissibile il caso in cui due partner gestiscano congiuntamente una società (fiduciaria) e uno dei due, tramite la propria impresa di revisione condotta in totale autonomia, fornisca contemporaneamente servizi di revisione a società nelle quali l'altro partner opera ad es. all'interno del consiglio d'amministrazione.

Occorre tenere presente che l'indipendenza non è data nemmeno se i requisiti di indipendenza non sono adempiuti da persone vicine all'ufficio di revisione, alle persone coinvolte nella revisione, ai membri dell'organo superiore di direzione o amministrazione o ad altre persone con funzione decisionale (art. 728 cpv. 5 CO). È pertanto incompatibile con il principio di indipendenza il caso in cui un familiare (diretto) o un parente stretto rivesta, all'interno dell'impresa oggetto di verifica, una posizione che consenta di influenzare l'attività contabile. Se, ad esempio, il coniuge del revisore assume una carica dirigenziale nell'ambito della contabilità all'interno dell'impresa oggetto di verifica, l'indipendenza non è più garantita. In tale contesto anche l'indipendenza in apparenza riveste un'enorme importanza.

È altresì vietata la verifica vicendevole tra imprese di revisione, ovvero la situazione per cui la revisione dell'impresa A è affidata all'impresa B e viceversa. Ciò vale anche per i casi in cui si giunge a una verifica vicendevole indiretta. Fortunatamente il numero di contestazioni in questo ambito è decisamente diminuito. Ciò dipende anche dal fatto che tale fat-

tispecie sia stata integrata in maniera esplicita nelle Direttive sull'indipendenza della Camera fiduciaria in occasione della loro rielaborazione risalente al 1° gennaio 2011¹¹³.

3.8 Nuovi valori soglia per la revisione ordinaria

Il 17 giugno 2011 le Camere federali hanno approvato una modifica del quadro normativo concernente l'obbligo di revisione. I valori soglia che segnano il limite tra la revisione limitata del conto annuale e quella ordinaria sono passati da 10-20-50 (somma di bilancio di 10 milioni di franchi, cifra d'affari di 20 milioni di franchi e 50 posti di lavoro a tempo pieno in media annua) a 20-40-250 (art. 727 cpv. 1 n. 2 CO). I valori soglia così innalzati entrano in vigore il 1° gennaio 2012 e si applicano alla revisione del conto annuale e del conto di gruppo relativa agli esercizi con decorrenza a partire dal 1° gennaio 2012.

Il meccanismo di calcolo resta invariato: una revisione ordinaria va effettuata se una società oltrepassa due dei tre valori soglia per due anni d'esercizio consecutivi. Per valutare se questa condizione si verifica, risultano determinanti, conformemente alla volontà del legislatore e del Consiglio federale, i valori relativi all'anno in esame e all'anno precedente. Per l'esercizio 2012 occorre quindi fondarsi sulle cifre del 2012 (esercizio in rassegna) e 2011 (esercizio precedente). È esclusa la retroattività all'esercizio 2011 o a quelli precedenti¹¹⁴.

I nuovi valori soglia non hanno alcun influsso diretto sull'abilitazione di revisori o periti revisori. La modifica interessa tuttavia il campo di attività legato a entrambi i tipi di abilitazione: a partire dall'esercizio 2012 le persone e le imprese in possesso dell'abilitazione a svolgere la funzione di revisore possono fornire servizi di revisione anche per i conti annuali di imprese che oltrepassano i vecchi valori soglia (10-20-50) ma si tengono al di sotto di quelli nuovi (20-40-250).

¹¹³ Cfr. numero IV lettera C capoverso 3 delle Direttive sull'indipendenza 2007.

¹¹⁴ Cfr. in proposito anche la FAQ adattata il 27 ottobre 2011 «Revisione ordinaria o limitata (criteri di grandezza)» sulla home page dell'ASR.

3.9 Nuovo diritto contabile

Il 23 dicembre 2011 le Camere federali hanno approvato la revisione totale del diritto contabile e delle norme in materia di presentazione dei conti. Già a fine 2007 il Consiglio federale aveva presentato un messaggio concernente la modifica del diritto della società anonima e del diritto contabile¹¹⁵, principalmente con lo scopo di raggiungere quattro obiettivi: migliorare il governo d'impresa, incrementare la flessibilità nella struttura del capitale, aggiornare le prescrizioni relative all'assemblea generale e modernizzare la contabilità e la presentazione dei conti. A causa dell'iniziativa popolare «contro le retribuzioni abusive» il progetto è stato sospeso. Parallelamente, però, il diritto contabile è stato scisso e il dibattito al riguardo è stato portato a termine separatamente dal Parlamento.

Con il nuovo diritto, le disposizioni obsolete in materia di contabilità e presentazione dei conti sono state sottoposte a un completo processo di modernizzazione, sebbene il Parlamento abbia in parte addolcito nettamente i toni del disegno redatto dal Consiglio federale. L'idea è di realizzare un'unica normativa applicabile a tutte le forme giuridiche del diritto privato, operando però una differenziazione dei requisiti in materia di contabilità in funzione dell'importanza economica dell'impresa. Le disposizioni specifiche per una singola forma giuridica vengono quindi abrogate (ad es. art. 662 segg. CO per le società anonime). Il progetto prevede prescrizioni generali che trovano applicazione per tutti i soggetti di diritto che soggiacciono all'obbligo di contabilità e di tenuta dei libri contabili (art. 957 segg. CO). Secondo il parere del Consiglio federale e del Parlamento, le disposizioni rispecchiano la normativa attuale in termini di contabilità e rendiconto che deve rispettare una PMI ben gestita. Alle grandi imprese (art. 961 segg. CO) e ai gruppi (art. 963 segg. CO) si applicano disposizioni di più ampio respiro. In presenza di determinate condizioni occorre allestire un conto annuale non solo in conformità al CO ma anche secondo uno standard riconosciuto in materia di rendiconto (art. 962 segg. CO; ad es. in base agli Swiss GAAP FER o gli IFRS). In questo modo si garantirebbe una rappresentazione fedele della situazione economica dell'impresa (cd. «fair presentation»).

In appendice al nuovo diritto contabile, il Parlamento ha inoltre introdotto una disposizione concernente la responsabilità dell'ASR. Finora ci si orientava in base alla legge sulla responsabilità del 14 marzo 1958 (RS 170.32): se un organo o un impiegato dell'ASR ca-

giona illecitamente, nell'esercizio della propria attività, un danno a terzi, l'ASR risponde del danno cagionato a terzi in base alle disposizioni della legge sulla responsabilità (cfr. art. 19 Legge sulla responsabilità).

In termini oggettivi e di politica giuridica questa responsabilità generale è tuttavia assurda nel momento in cui un'impresa sotto sorveglianza statale commette una colpa grave, mentre all'autorità di vigilanza possono essere rimproverate solo lievi violazioni del dovere d'ufficio. Sulla scorta di simili riflessioni, il Parlamento ha emanato già nel 2009 una particolare disposizione in materia di responsabilità per la FINMA. Il Consiglio federale e il Parlamento hanno deciso che in termini di responsabilità si debba riservare alla FINMA e all'ASR il medesimo trattamento, considerata la loro attività comparabile e la loro collaborazione nell'ambito della sorveglianza delle imprese di revisione. In linea di principio, anche in futuro la responsabilità dell'ASR, dei rispettivi organi, del personale e di terzi eventualmente coinvolti si orienterà in base alla legge sulla responsabilità. Tuttavia, l'ASR, analogamente alla FINMA, risponderà solo nel momento in cui avrà violato determinati obblighi di sorveglianza fondamentali e il danno non è riconducibile a violazioni di obblighi da parte di un revisore, perito revisore o di un'impresa di revisione (art. 36a LSR; non ancora in vigore). La normativa si applica anche alle imprese di revisione sotto sorveglianza statale nonché alle persone e alle aziende che necessitano di un'abilitazione dell'ASR ma non l'hanno ricevuta¹¹⁶.

Il Consiglio federale non si è ancora espresso in merito all'entrata in vigore del nuovo diritto.

¹¹⁵ Messaggio del Consiglio federale del 21 dicembre 2007 concernente la modifica del Codice delle obbligazioni (Diritto della società anonima e diritto contabile; adeguamento del diritto della società in nome collettivo, della società in accomandita, della società a garanzia limitata, della società cooperativa, del registro di commercio e delle ditte commerciali), **FF 2008 1321 segg.**

¹¹⁶ Messaggio del Consiglio federale del 21 dicembre 2007 concernente la modifica del Codice delle obbligazioni (Diritto della società anonima e diritto contabile; adeguamento del diritto della società in nome collettivo, della società in accomandita, della società a garanzia limitata, della società cooperativa, del registro di commercio e delle ditte commerciali), **FF 2008 1466 segg.**

4 Giurisprudenza

4.1 Introduzione

Analogamente al 2010, il 2011 è stato un anno proficuo in termini di sentenze emesse dal Tribunale amministrativo federale (TAF). L'istanza giudiziaria ne ha infatti pronunciate una relativa al requisito della formazione, 8 in materia di esperienza professionale e 7 concernenti la condizione della buona reputazione. Il TAF si è altresì espresso sulla legalità delle ammonizioni emanate dall'ASR nonché su varie questioni di ordine procedurale. Anche il Tribunale federale (TF) ha avuto modo di emettere una sentenza concernente il requisito della formazione professionale e tre sentenze relative alla condizione della buona reputazione. Di seguito sono esposte le principali considerazioni formulate dalle suddette istanze giudiziarie e, nel caso specifico, le varie precisazioni fornite in termini di interpretazione delle condizioni di abilitazione.

4.2 Formazione

Dagli articoli 4 e 5 LSR si evince che chiunque desideri richiedere un'abilitazione, sia di revisore che di perito revisore, deve dimostrare di soddisfare in particolare i requisiti in materia di formazione. L'art. 4 cpv. 2 lett. d LSR disciplina i titoli di studio esteri. Ai sensi di questa disposizione, le persone che hanno conseguito un titolo di studio estero adempiono i requisiti per l'abilitazione se il titolo di studio in loro possesso è paragonabile a quelli di cui alla lettera a, b o c dell'art. 4 cpv. 2 LSR, se dispongono dell'esperienza professionale corrispondente e dimostrano di possedere le necessarie conoscenze del diritto svizzero, a condizione che lo preveda un trattato internazionale concluso con lo Stato di provenienza o che quest'ultimo accordi la reciprocità.

Nell'unica sentenza emessa dal TAF relativamente al requisito della formazione¹¹⁷, il Tribunale ha analizzato la questione della reciprocità e della sua compatibilità con il diritto fondamentale della libertà economica. Nel caso in oggetto, il ricorrente disponeva di un «Bachelor of Science in Business Administration» rilasciato dall'Università dello Stato della California. In questo Stato, egli era inoltre autorizzato a operare in qualità di «Certified Public Accountant» (CPA). Per di più possedeva un'abilitazione provvisoria conferita dall'ASR. Il tribunale ha stabilito anzitutto – fatto peraltro non contestato nel caso specifico – che in questo ambito non esisteva alcun trattato internazionale con gli Stati Uniti e che questo Paese non accordava la reciprocità per le persone in possesso di una formazione svizzera ai sensi della LSR. Secondo

il parere della stessa istanza giudiziaria, il rifiuto di concedere l'abilitazione per mancanza di reciprocità nello Stato che aveva rilasciato il titolo di studio non violava il diritto della libertà economica. Il tribunale si è allineato all'opinione dell'ASR secondo la quale la condizione di reciprocità ha come scopo quello di assicurare a una persona in possesso di un titolo di studio svizzero l'accesso al mercato della revisione all'estero e rappresenta quindi una questione di interesse pubblico. Inoltre, in queste circostanze il rifiuto dell'abilitazione non comprometteva in maniera sproporzionata la libertà economica dell'interessato. Così come il rifiuto dell'abilitazione non violava, nel caso in oggetto, il diritto fondamentale della libertà economica.

Nella medesima sentenza, il TAF ha altresì precisato che, nel caso specifico, non trovava alcuna giustificazione il fatto di sospendere il procedimento permettendo così al ricorrente di mantenere la propria abilitazione provvisoria, in attesa di passare l'esame ed essere autorizzato dall'«Association of Chartered Certified Accountants» (ACCA) a esercitare l'attività di perito contabile in Inghilterra (Paese in cui la reciprocità viene accordata).

Anche il TF si è occupato del requisito della formazione, in particolare ha giudicato se il «Master of advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique» fosse un titolo ai sensi dell'art. 4 cpv. 2 lett. c LSR¹¹⁸. Il tribunale ha ritenuto che, nel caso specifico, non si trattava di stabilire se questo titolo di studio fosse equivalente a uno di quelli menzionati nella LSR¹¹⁹, bensì di definire se quel master rientrava fra questi titoli, in modo tale da consentirgli di entrare in materia sul ricorso. In seguito ha ritenuto che i metodi di interpretazione letterale, storica e sistematica delle disposizioni contenute nella LSR erano poco concludenti, sicché occorreva, nel caso specifico, fondarsi essenzialmente sull'interpretazione teleologica dell'art. 4 cpv. 2 lett. c LSR. Questo metodo di interpretazione ha permesso al tribunale di stabilire che il «Master of advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique» è un titolo di studio ai sensi di legge.

¹¹⁷ Sentenza del TAF B-8732/2010 del 22 settembre 2011 (non ancora passata in giudicato).

¹¹⁸ Sentenza 2C_731/2010 del 16 novembre 2011.

¹¹⁹ Se così fosse stato, il TF avrebbe dovuto rinunciare a entrare in materia sul ricorso conformemente all'art. 83 lett. t della legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale federale (LTF, RS 173.110), dal momento che non ha le competenze per deliberare quando la controversia riguarda la valutazione delle capacità del ricorrente.

4.3 Esperienza professionale

Nelle varie sentenze emesse nel 2011, il TAF ha fornito qualche precisazione in merito ai concetti di revisione interna, controlling, contabilità interna e «revisione profana» nonché circa la misura in cui queste attività debbano essere prese in considerazione. Il tribunale ha inoltre definito la portata del concetto di sorveglianza e perfezionato la giurisprudenza relativa all'interpretazione della clausola di rigore di cui all'art. 43 cpv. 6 LSR.

4.3.1 Revisione interna, controlling, contabilità interna e «revisione profana»

Il TAF si è occupato a due riprese del riconoscimento dell'attività di revisione interna come esperienza professionale ai sensi della LSR, in particolare come attività di revisione^{120, 121}. In termini generali, il tribunale ha notato che, per essere ammessa a titolo di revisione contabile, la revisione interna esercitata e dimostrata da un richiedente l'abilitazione deve essere simile, in misura consistente, all'attività di revisione esterna. Il tribunale ha ravvisato tale similitudine nel caso di una persona che esercitava la funzione di «Financial Controller» e che aveva svolto delle attività di audit simili a quelle di un revisore nell'ambito di fusioni e acquisizioni di aziende da parte del proprio gruppo. Peraltro, secondo l'istanza giudiziaria, in materia di revisione interna non è possibile tener conto dei requisiti attuali quando si tratta di esaminare un'attività svolta tra il 1987 e il 1993¹²². Per contro, il TAF ha negato che sussistesse una tale similitudine nel caso di un richiedente l'abilitazione che operava in qualità di direttore finanziario e aveva dimostrato solo di aver partecipato alla stesura dei conti annuali e di aver collaborato alla revisione dei conti con i revisori esterni¹²³.

Per quanto riguarda il controlling, il tribunale ha ritenuto che, contrariamente alla revisione contabile, non si tratti di un'attività il cui scopo è di controllare in maniera indipendente se i conti siano conformi alla legge e allo statuto. Il controlling consiste piuttosto nell'assicurare, in maniera generale, il buon funzionamento dell'attività dell'impresa sorvegliando gli scostamenti rispetto all'obiettivo stabilito dalla stessa, i sorpassi del budget o ancora le inefficienze all'interno dell'azienda. Quindi, in linea di principio, questa attività non è assimilabile alla revisione dei conti. Nel caso specifico, il richiedente non ha potuto dimostrare che l'attività da lui svolta a questo titolo presentava una forte similitudine con la revisione dei conti, ragion per cui non è stata riconosciuta in tali termini¹²⁴.

Il TAF si è anche occupato del concetto di contabilità interna e ha stabilito che la legislazione in materia di sorveglianza dei revisori non opera alcuna distinzione tra contabilità interna (Management accounting) ed esterna (Financial accounting) né tantomeno contiene una definizione di contabilità. In seguito a un'analisi dettagliata, il tribunale giunge alla conclusione che il legislatore ha deliberatamente rinunciato a delimitare il concetto di contabilità quando si tratta di definire l'esperienza professionale dei richiedenti un'abilitazione. Pertanto, un'esperienza professionale maturata nell'ambito della contabilità interna deve essere presa in considerazione quand'anche non sia stata acquisita simultaneamente a un'esperienza di contabilità esterna¹²⁵.

Infine, per quanto concerne la «revisione profana», vale a dire la revisione non prevista dalla legge, il tribunale è dell'opinione per cui il solo fatto che la revisione non sia disciplinata espressamente in termini di legge (nel caso specifico, si trattava di revisioni di associazioni non soggette all'obbligo di revisione) non esclude di per sé che una simile attività possa essere assimilata alla revisione dei conti. Il richiedente deve comunque dimostrare che i lavori svolti sono paragonabili a quelli di una revisione dei conti. Il tribunale stabilisce tuttavia che in tale circostanza una simile attività possa essere considerata alla stregua di un'esperienza professionale in materia di revisione dei conti tutt'al più nella misura in cui è stata esercitata parallelamente ad altri mandati¹²⁶.

4.3.2 Concetto di sorveglianza

La LSR esige che una parte dell'esperienza professionale maturata da un richiedente l'abilitazione sia stata acquisita nel campo della contabilità e della revisione dei conti sotto la sorveglianza di una persona qualificata (cfr. art. 4 cpv. 4 e art. 5 cpv. 2 LSR). L'art. 7 OSRev definisce il concetto di sorveglianza.

¹²⁰ Sentenze del TAF B-5668/2010 del 7 aprile 2011 e B-7516/2009 del 6 luglio 2011.

¹²¹ Il TAF ha fornito alcune definizioni dei concetti di contabilità, revisione esterna e interna e controlling rispettivamente nelle seguenti sentenze: B-639/2010 del 7 luglio 2011, consid. 7.2.2, B-5668/2010 del 7 aprile 2011 consid. 4.1 ; B-7516/2009 del 6 luglio 2011, consid. 5.1.4; B-3737/2010 del 12 ottobre 2011, consid. 5.4.1. 5.1.4 e Nr. B-3737/2010 del 12 ottobre 2011, consid. 5.4.1.

¹²² Sentenza B-5668/2010 del 7 aprile 2011 consid. 4.3.4.

¹²³ Sentenza B-7516/2009 del 6 luglio 2011 consid. 5.1.4.

¹²⁴ Sentenza B-3737/2010 del 12 ottobre 2011 consid. 5.4.1.

¹²⁵ Sentenza 639/2010 del 7 luglio 2011 consid. 7.2.

¹²⁶ Sentenza B-7516/2009 del 6 luglio 2011 consid. 5.1.5.

Questa condizione si ritiene ottemperata nel momento in cui il richiedente ha operato in base alle direttive impartitegli da uno specialista che soddisfa i requisiti legali e a cui era gerarchicamente sottoposto.

Si precisa anzitutto che l'istanza giudiziaria ha confermato la prassi dell'ASR su due punti. Da un lato, il tribunale ha infatti ammesso che il requisito della sorveglianza deve riguardare entrambi i campi della contabilità e della revisione¹²⁷. Dall'altro lato, ha stabilito che l'ASR non travalica le proprie competenze quando esige che almeno il 10% di un tempo pieno sia dedicato alla revisione dei conti. Peraltro, l'autorità non ha dichiarato se, con questa percentuale ridotta di tempo dedicato alla revisione, lo scopo della LSR (vale a dire assicurare che i servizi di revisione siano forniti conformemente alle prescrizioni e ai requisiti di qualità) sia realmente raggiunto¹²⁸, lasciando in sospeso la questione.

Nel 2010, il TAF ha precisato che un rapporto di subordinazione formale ai sensi della legislazione in materia di sorveglianza dei revisori può esistere anche nel caso in cui un richiedente l'abilitazione e il sorvegliante siedano entrambi nel consiglio d'amministrazione. A tale riguardo il tribunale ha fatto riferimento alla teoria della doppia relazione giuridica fondata da un lato sul diritto societario e dall'altro sul diritto del lavoro¹²⁹. In una sentenza emessa nel corso di quest'anno, il tribunale ha compiuto un ulteriore passo avanti. Il richiedente, che svolgeva la funzione di amministratore delegato e deteneva tra il 70 e l'80% delle quote della società, ha dichiarato di aver maturato, all'interno di quest'ultima, un'esperienza professionale sotto la sorveglianza del presidente del consiglio d'amministrazione. La Corte ha stabilito che questo stato di fatto non esclude l'esistenza di un contratto di lavoro (nella fattispecie in forma orale) e di un rapporto di subordinazione, dal momento che il richiedente non è il solo azionista e amministratore unico della società. Dal suo punto di vista, il fatto che il richiedente possa dirigere la società per il tramite dell'assemblea generale non lo esime dall'osservanza delle istruzioni impartite dal consiglio d'amministrazione. Il tribunale ha quindi ammesso l'esistenza di un rapporto di subordinazione¹³⁰.

Per contro, il TAF ha rifiutato di riconoscere un legame di subordinazione formale nel caso di un richiedente l'abilitazione che svolgeva la funzione di direttore delle finanze e dell'amministrazione di una filiale con sede in Svizzera e faceva valere la sorveglianza da parte di una persona operante in seno alla società madre con sede all'estero. Il tribunale ha stabilito, da un lato, che una tale posizione implica una

certa autonomia e, dall'altro lato, che una simile situazione può tutt'al più portare a una subordinazione di fatto per certi ambiti ma non a una subordinazione formale ai sensi della LSR e dell'OSRev. D'altro canto, il tribunale ha difficoltà a comprendere come, tenuto conto della lontananza delle persone interessate, abbia potuto sussistere una reale sorveglianza dell'attività del richiedente conformemente a quanto richiesto dal legislatore e dal Consiglio federale¹³¹.

Infine, la Corte ha ritenuto che, nel momento in cui tra il richiedente l'abilitazione e il suo sorvegliante intercorre una relazione di mandato, la sorveglianza ai sensi della legislazione in materia di sorveglianza dei revisori può esistere solo nella misura in cui il richiedente agisce in qualità di mandatario e sulla base delle istruzioni impartite dal mandante, con funzione di sorvegliante. Se la relazione è inversa, non può sussistere alcun rapporto di subordinazione formale¹³².

4.3.3 Clausola di rigore

Ai sensi dell'art. 43 cpv. 6 LSR, l'ASR può riconoscere, nel contesto di un caso di rigore, 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. L'art. 50 OSRev precisa le condizioni che devono soddisfare le persone fisiche desiderose di ottenere un'abilitazione a esercitare la funzione di revisore o perito revisore in applicazione dell'art. 43 cpv. 6 LSR.

Il TAF si è pronunciato in merito a queste disposizioni a più riprese. Nel 2010, aveva già disposto che l'art. 50 OSRev non poteva essere considerato come unico caso d'applicazione dell'art. 43 cpv. 6 LSR¹³³. Nella sua giurisprudenza recente, il tribunale ha aggiunto che i requisiti relativi all'esperienza professionale necessaria per ottenere un'abilitazione in qualità di perito revisore devono essere maggiori rispetto a quelli richiesti per l'abilitazione a svolgere la funzione di revisore¹³⁴.

¹²⁷ Sentenze B-5668/2010 del 7 aprile 2011 consid. 4.2 e B-3648/2010 del 5 maggio 2011 consid. 2.1.

¹²⁸ Sentenze B-5668/2010 del 7 aprile 2011 consid. 4.2 e B-3648/2010 del 5 maggio 2011 consid. 2.2.1.

¹²⁹ Sentenza B-3219/2009 del 22 marzo 2010. Cfr. anche il rapporto di attività 2010 dell'ASR, pagina 40.

¹³⁰ Sentenza B-187/2010 del 12 gennaio 2011 consid. da 4.4.3 a 4.4.6.

¹³¹ Sentenza B-1350/2010 del 29 aprile 2011 consid. 4.2.4.

¹³² Sentenza B-7516/2009 del 6 luglio 2011 consid. 4.2.

¹³³ Sentenze B-3920/2010 del 9 dicembre 2010 consid. 6.2. cfr. anche il rapporto di attività 2010 dell'ASR, pag. 41

¹³⁴ Sentenza B-5668/2010 del 7 aprile 2011 consid. 5.

Invitato a pronunciarsi in merito all'applicazione della clausola di rigore con riferimento a richiedenti un'abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore, il tribunale, nelle sentenze emanate nel 2011, ha formulato il principio secondo il quale va ammesso un caso di rigore nel momento in cui una persona non può essere abilitata secondo le condizioni ordinarie e tale fatto comporta oggettivamente un risultato inaccettabile. In un primo momento, l'istanza giudiziaria ha stabilito che se il richiedente di una abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore è ben lungi dal soddisfare le condizioni di abilitazione ordinarie, il rifiuto dell'abilitazione non comporta, oggettivamente, un risultato inaccettabile. Nel caso specifico, l'interessato aveva potuto dimostrare solo 43 mesi di esperienza professionale sotto sorveglianza sui 72 richiesti, sicché era ben lungi dal soddisfare le condizioni di abilitazione ordinarie. A ciò si aggiunge il fatto che aveva operato nell'ambito della revisione solo a tempo parziale e che, per la maggior parte dei suoi mandati, non era richiesta un'abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore¹³⁵. La clausola di rigore non era quindi applicabile¹³⁶. In una sentenza successiva¹³⁷, la Corte ha specificato che l'esame della clausola di rigore comporta un'analisi complessiva dell'esperienza professionale del richiedente, nell'ambito della quale risultano determinanti le revisioni ordinarie per società che soddisfano le condizioni di cui all'art. 727 cpv. 1 n. 2 CO¹³⁸ (in vigore fino al 31 dicembre 2011), che richiedono, secondo il diritto vigente, un'abilitazione di perito revisore. Nel caso specifico, il richiedente non ha potuto dimostrare di soddisfare le condizioni di abilitazione ordinarie. Non ha nemmeno potuto presentare documenti attestanti la fornitura di servizi nell'ambito della revisione ordinaria ai sensi dell'art. 727 cpv. 1 n. 2 CO.

In alcuni casi in cui è stata applicata la clausola di rigore a richiedenti l'abilitazione di revisore, il TAF ha sottolineato che, sebbene sia effettivamente richiesta una lunga esperienza professionale nel campo della revisione, non è comunque possibile definire tale durata in modo generalmente valido. È opportuno valutare ogni singolo caso specifico e tenere conto dell'esperienza professionale nel suo complesso nonché della qualità dei servizi forniti. Tuttavia, l'analisi di quest'ultimo aspetto è superflua se emerge chiaramente che il requisito della lunga esperienza professionale non è soddisfatto¹³⁹. D'altro canto, la Corte ha ammesso il requisito minimo imposto dall'ASR secondo il quale almeno il 10% di un tempo pieno deve essere stato consacrato alla revisione

dei conti per un periodo di più anni. Sulla scorta di tali considerazioni, la Corte ha rifiutato di applicare la clausola di rigore a un richiedente che vantava al suo attivo un mandato di revisione all'anno tra il 2002 e il 2008 e 36 mandati successivamente al 2009; questi ultimi rappresentavano un onere lavorativo pari al 10% di un tempo pieno¹⁴⁰. Il tribunale è giunto alla medesima conclusione nel caso di un richiedente che aveva dimostrato di aver redatto 1 rapporto di revisione tra il 1989 e il 1995, 2 rapporti di revisione tra il 1995 e il 1999 e 3 rapporti nel 2000 e successivamente al 2001 non aveva più esercitato alcuna attività di revisione¹⁴¹.

4.4 Buona reputazione

In termini generali, dalla giurisprudenza del TAF e del TF si evince che l'interpretazione dell'ASR circa i concetti di buona reputazione e garanzia di un'attività di controllo ineccepibile è ammessa. È quindi confermato che questi concetti indeterminati debbano essere paragonati a quelli presenti nella legislazione in materia di vigilanza sui mercati finanziari (Legge sulle banche [LBCR, RS 952.0], Legge sulle borse [LBVM RS 954.1] e Legge sul riciclaggio di denaro [LRD, RS 955.0]). In particolare, nel verificare che entrambi i requisiti siano soddisfatti occorre considerare l'integrità, la rettitudine, la diligenza – componenti professionali della reputazione – nonché qualità generali quali la rispettabilità, la stima e l'affidabilità. A seconda delle circostanze, le azioni che vanno oltre quelle inerenti alla funzione di revisore o perito revisore influiscono sulla valutazione di un'attività di controllo ineccepibile, la quale richiede competenze professionali e una condotta corretta nelle relazioni

¹³⁵ D'altro canto, secondo il TAF, il fatto che il richiedente lavorasse a tempo parziale per un'altra società per la quale era necessaria l'abilitazione di perito revisore in virtù di 5 mandati che costituivano il 50% della sua cifra d'affari non rende il rifiuto dell'abilitazione a esercitare la funzione di perito revisore un atto sproporzionato, in quanto possono essere adottate misure ragionevoli al riguardo (cfr. sentenza B-1350/2010 del 29 aprile 2011 consid. 6).

¹³⁶ Sentenza B-1350/2010 del 29 aprile 2011 consid. 5.2 e 5.3.

¹³⁷ Sentenza B-3737/2010 del 12 ottobre 2011 consid. 5.4.

¹³⁸ Secondo questa disposizione, sono soggette a revisione ordinaria le società che, per due esercizi consecutivi, oltrepassano due dei valori seguenti: somma di bilancio di 10 milioni di franchi; cifra d'affari di 20 milioni di franchi; organico: 50 posti di lavoro a tempo pieno in media annua.

¹³⁹ Sentenza B-3648/2010 del 5 maggio 2011 consid. 3.1.

¹⁴⁰ Sentenza TAF B-3648/2010 del 5 maggio 2011 consid. 3.4.

¹⁴¹ Sentenza TAF B-6595/2010 del 26 maggio 2011 consid. 3.3.6.

d'affari. Quest'ultimo aspetto implica in primo luogo il rispetto dell'ordinamento giuridico, non solamente del diritto in materia di revisione, ma anche del diritto civile e penale, nonché l'osservanza del principio della buona fede¹⁴².

Nella sua giurisprudenza, il TF ha confermato l'opinione condivisa dal TAF e dall'ASR secondo la quale le violazioni del requisito di indipendenza devono essere prese in considerazione nell'analisi della condizione della buona reputazione, in quanto influiscono negativamente su di essa¹⁴³. Sempre secondo il TF, determinano una valutazione negativa della buona reputazione anche le violazioni delle disposizioni penali previste dalla LSR, più precisamente qualora siano stati forniti servizi di revisione ai sensi di legge da parte di persone prive dell'abilitazione richiesta¹⁴⁴. Per contro, secondo alcune precisazioni dell'alta corte, le violazioni del diritto in materia di revisione che non hanno comportato una sentenza penale e risalgono a oltre 10 anni prima non possono rimettere in discussione la buona reputazione dell'interessato¹⁴⁵. Tuttavia, nel quadro di un'analisi complessiva della condizione relativa alla buona reputazione, l'ASR può tenere conto dei procedimenti penali pendenti nonché delle violazioni delle norme del diritto in materia di revisione risalenti al periodo compreso tra il 1995 e il 1999, almeno nella misura in cui siano state anche constatate violazioni recenti¹⁴⁶.

Quanto al TAF, il tribunale ha constatato che, nella valutazione della buona reputazione, conveniva tener conto della gravità e del numero di inadempienze commesse nonché del momento al quale esse risalgono. Inoltre, ha aggiunto che vanno prese in considerazione anche tutte le circostanze che influiscono in maniera positiva sulla reputazione del richiedente o che presentano gli atti negativi sotto una luce migliore (ad es. la riparazione del danno, il ripristino di uno stato conforme al diritto, o il carattere unico della colpa commessa)¹⁴⁷. Riguardo a quest'ultimo punto, il tribunale ha in seguito precisato che gli elementi a discolora o favorevoli dal punto di vista della buona reputazione vanno sì menzionati nel momento in cui l'autorità di grado inferiore ne viene a conoscenza, ma non influiscono automaticamente in maniera positiva sulla valutazione della reputazione. In linea di principio, devono essere valutati in maniera neutra¹⁴⁸. D'altro canto, l'ASR è tenuta a fare una previsione in vista di un'eventuale abilitazione futura e a pronunciarsi, in funzione delle inadempienze commesse, circa la loro ripercussione attuale sull'attività del ricorrente nonché circa gli ef-

fetti che eventualmente persisteranno in futuro sulla reputazione della persona in oggetto¹⁴⁹. Alla luce di queste considerazioni, il TAF ha rinviato tre cause all'ASR affinché prendesse una nuova decisione e, in particolar modo, avanzasse un pronostico sul momento a partire dal quale il requisito della buona reputazione poteva ritenersi nuovamente soddisfatto. In materia di indipendenza, il tribunale ha inoltre avuto modo di apportare alcune precisazioni. In particolare, ha stabilito che il requisito di indipendenza si applica non solo al revisore responsabile e ai membri del team di revisione, bensì anche a tutte le persone che partecipano alla revisione o a coloro che possono contribuire al relativo processo. A titolo di esempio, il membro della direzione di un'impresa o il revisore che si limita a controllare il lavoro di un collega risultano comunque coinvolti nel processo di revisione. In tale contesto, non è determinante il fatto che la persona partecipi alla revisione in virtù di un contratto di lavoro o di un mandato. D'altro canto, il requisito di indipendenza previsto per la revisione ordinaria è altrettanto valido per la revisione limitata, fatta salva l'eccezione prevista all'art. 729 cpv. 2 CO¹⁵⁰. La Corte ha constatato, in particolare, una violazione del suddetto requisito nel caso riportato di seguito. Il richiedente era azionista unico della propria società. Questa svolgeva la funzione di ufficio di revisione per numerose altre aziende di cui l'amministratore unico, rispettivamente il direttore, operava in virtù di un mandato per conto dell'ufficio di revisione e quindi del richiedente. Secondo la Corte, sebbene non sia stato accertato, nel caso specifico, che l'amministratore unico, rispettivamente il direttore delle società sottoposte a revisione, abbia partecipato alla revisione di dette aziende (nell'ambito del suo rapporto di mandato in essere con la so-

¹⁴² Sentenze del TF 2C_505/2010 del 7 aprile 2011 consid. 4.2 e 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011 consid. 3.2.

¹⁴³ Sentenze del TF 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011 consid. 5 e 2C_591/2010 del 15 marzo 2011 consid. 4, rispettivamente sentenze del TAF B-4137/2010 del 17 settembre 2010 consid. 4/5 e B-7348/2009 del 3 giugno 2010 consid. 9 e 10.

¹⁴⁴ Sentenza 2C_505/2010 del 7 aprile 2011 consid. 4.4.

¹⁴⁵ Sentenza 2C_834/2010 dell'11 marzo 2011 consid. 6.

¹⁴⁶ Sentenza 2C_591/2010 del 15 marzo 2011 consid. 4.

¹⁴⁷ Sentenze B-7967/2009 del 18 aprile 2011 consid. 5.2.1 e 5.2.2 e B-4420/2010 del 24 maggio 2011 consid. 4.

¹⁴⁸ Sentenze B-1355/2011 del 5 ottobre 2011 consid. 4.1.4 e B-4465/2010 del 3 novembre 2011 consid. 4.2.4.

¹⁴⁹ Sentenza B-4420/2010 del 24 maggio 2011 consid. 4.2.

¹⁵⁰ Secondo questa disposizione, l'ufficio di revisione può partecipare all'attività contabile e fornire altri servizi per la società da verificare. Se vi è il rischio di dover verificare propri lavori, esso adotta misure a livello organizzativo e di personale che garantiscano una verifica affidabile (cfr. supra n. 3.7.2).

cietà del richiedente), ciò risulta possibile, di fatto e in apparenza, sicché il requisito di indipendenza non è stato soddisfatto. A ciò si è aggiunto che, in virtù del rapporto di mandato, tra le due persone interessate si è instaurata una relazione di fiducia la quale, per lo meno in apparenza, non è compatibile con il requisito di indipendenza, in quanto in una simile situazione sussiste il rischio che le società oggetto della verifica siano sottoposte a una revisione meno rigorosa¹⁵¹. Anche in un altro caso il tribunale ha constatato una violazione del requisito di indipendenza che influiva sulla buona reputazione. Si trattava nello specifico del titolare di un'abilitazione con una partecipazione diretta (fino al 10 % delle partecipazioni) nella società di cui era revisore. L'azienda aveva peraltro il medesimo indirizzo del suo ufficio di revisione. Inoltre, esisteva una relazione stretta con uno dei membri del consiglio d'amministrazione di questa società. Infatti, il titolare dell'abilitazione aveva attestato di aver sorvegliato i lavori svolti da quest'ultima persona con la quale deteneva inoltre in comune l'86 % delle partecipazioni di un'altra società. A ciò si aggiungeva il fatto che il titolare dell'abilitazione esercitava una funzione decisionale in numerose aziende figlie dell'impresa detenuta congiuntamente con l'altra persona interessata e che queste ultime società erano sottoposte a revisione ad opera di un'azienda del cui ufficio di revisione il titolare dell'abilitazione era amministratore unico e solo dipendente. Tenuto conto di tali violazioni, il tribuna-

le ha confermato la revoca dell'abilitazione, aggiungendo che nel momento in cui l'interessato avesse richiesto una nuova abilitazione, avrebbe dovuto dimostrare di aver regolarizzato la situazione e provare di aver compreso il requisito di indipendenza¹⁵².

In alcuni casi in cui sono state svolte revisioni in assenza dell'abilitazione richiesta, il TAF sembra aver leggermente modificato la propria giurisprudenza. Infatti, in un primo momento, ha specificato che le ragioni per le quali sono stati commessi i reati e le loro conseguenze concrete non svolgono, in un caso specifico, alcun ruolo nell'esame della buona reputazione¹⁵³. Nell'ambito di una sentenza recente, ha tuttavia dichiarato che non solo era stato violato l'art. 40 LSR, ma che inoltre l'istituto di previdenza sottoposto a revisione subiva un danno: la validità del rapporto, infatti, era giuridicamente discutibile, e questo poteva indurre l'istituto a richiederne un altro¹⁵⁴. Le conseguenze di questa inadempienza sembrano quindi essere state prese in debito conto in questo caso.

¹⁵¹ Sentenza B-6373/2010 del 20 aprile 2011.

¹⁵² Sentenza B-1355/2011 del 5 ottobre 2011 consid. 4.4 e 7.2 (non ancora passata in giudicato).

¹⁵³ Sentenza B-4420/2010 del 24 maggio 2011 consid. 3.1.

¹⁵⁴ Sentenza B-786/2011 del 28 giugno 2011 consid. 4.7.

«Nell'anno in rassegna il Tribunale amministrativo federale e il Tribunale federale hanno emanato 21 decisioni in merito alla prassi di abilitazione.»

Infine, il TAF è stato chiamato a risolvere il caso di un richiedente l'abilitazione che era stato condannato per appropriazione indebita ed era oggetto di esecuzioni per oltre 100'000 franchi nonché di atti di carenza beni per un importo superiore a 6 milioni di franchi. Sulla base di una sentenza del TF, il TAF ha precisato che le condanne penali vengono considerate nel quadro dell'esame della buona reputazione solo nella misura in cui sono iscritte nel casellario giudiziale. A tale riguardo, il tribunale ha sottolineato che il Codice penale, che prevede una riabilitazione in due fasi, opera una distinzione tra le iscrizioni nel casellario giudiziale informatizzato (VOSTRA) e quelle che figurano sull'estratto destinato a soggetti privati; queste ultime scompaiono generalmente in un tempo inferiore rispetto al tempo necessario per la loro eliminazione dal registro informatizzato. Dal momento che non è abilitata a consultare il registro VOSTRA, l'ASR è tenuta a far riferimento alle iscrizioni presenti sull'estratto del casellario giudiziale¹⁵⁵. In questo caso, la Corte ha altresì fatto notare che un'esclusione delle persone a nome delle quali sono stati decretati atti di carenza beni non appare, di per sé, né appropriata né tantomeno conforme al principio della proporzionalità. Per questo motivo, in una situazione concreta, è opportuno esaminare le circostanze precise, come ad es. la natura, l'origine, l'importo e il numero degli atti di carenza beni. La Corte ha tuttavia considerato che, nel caso specifico, l'esistenza di atti di carenza beni per un valore superiore a 6 milioni di franchi in aggiunta a esecuzioni in corso per un importo di 100'000 franchi si rivela incompatibile con il requisito relativo alla buona reputazione nonché con la garanzia di un'attività di controllo ineccepibile¹⁵⁶.

4.5 Ammonimento

Il TAF¹⁵⁷ ha chiarito una volta per tutte se l'ASR sia abilitata a pronunciare un ammonimento nei confronti di una persona fisica al di fuori del caso previsto specificamente dall'art. 18, 1^a frase LSR¹⁵⁸. Secondo il tribunale, la LSR non fornisce alcun fondamento giuridico che legittimi un ammonimento al di fuori dell'art. 18 LSR. Tutt'al più, in applicazione dell'art. 17 cpv. 1, 2^a frase LSR, può essere pronunciato un ammonimento nella misura in cui non sono ancora state ristabilite le condizioni per l'abilitazione¹⁵⁹.

¹⁵⁵ Sentenza B-4465/2010 del 3 novembre 2011 consid. 4.3.2 e 4.3.3 ; cfr. anche sentenza B-3837/2010 del 14 dicembre 2011 consid. 6.

¹⁵⁶ Sentenza B-4465/2010 del 3 novembre 2011 consid. da 4.4.1 a 4.4.3.

¹⁵⁷ Nell'ambito di due sentenze precedenti, il TAF ha lasciato la questione in sospeso (sentenza B-6373/2010 del 20 aprile 2011 consid. 4) o non vi è entrata nel merito (sentenza del TAF B-786/2011 del 28 giugno 2011 consid. 2).

¹⁵⁸ L'autorità di sorveglianza ammonisce per iscritto le persone fisiche attive per conto di un'impresa di revisione sotto sorveglianza statale che violano le disposizioni legali.

¹⁵⁹ Sentenza B-3988/2010 del 31 maggio 2011.



Allegati

1 Organizzazione dell'ASR¹⁶⁰

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 (fino al 31.12.2011)
		Thomas Rufer (vicepresidente, dal 1.1.2012: presidente) , economista aziendale SUP ed esperto contabile diplomato
		Alfred Stettler , prof. emer., dr., HEC Losanna (fino al 31.12.2011)
		Sabine Kilgus (vicepresidente dal 1.1.2012) , PD dr., avvocato, membro del consiglio d'amministrazione dell'Autorità federale di vigilanza sui mercati finanziari (FINMA) (fino al 31.12.2011)
		Renato Fassbind , dr., CPA statunitense, Senior Advisor del CEO di Credit Suisse
		Conrad Meyer , prof., dr., titolare della cattedra di Accounting presso l'università di Zurigo, presidente della commissione tecnica degli Swiss GAAP FER (dal 1.1.2012)
		Daniel Oyon , prof., dr., decano della facoltà di scienze economiche dell'università di Losanna (dal 1.1.2012)
	Direzione	Frank Schneider , direttore e responsabile del Servizio Sorveglianza, esperto contabile diplomato
		Reto Sanwald , responsabile del Servizio Diritto e affari internazionali, dr. iur., avvocato
		Sébastien Derada , responsabile del Servizio Ammissione e gestione
	Ufficio di revisione	Controllo federale delle finanze (CDF)

¹⁶⁰ Sono disponibili informazioni più approfondite sul sito dell'ASR (www.sorveglianza-della-revisione.ch) e nel rapporto di attività 2009, pagina. 6 segg.

Numero di collaboratori	23 collaboratori, ripartiti su 17 posti a tempo pieno (stato al 31.12.2011). Alla fine dell'anno 2010 presso l'ASR erano attivi 26 collaboratori, ripartiti su 21 posti a tempo pieno. Il calo dei posti a tempo pieno è riconducibile principalmente alle uscite dei praticanti e a riduzioni del grado di occupazione
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

2 Elenco delle abbreviazioni

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CC	Codice civile del 10 dicembre 1907 (RS 210)
cd.	cosidetto/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
EAIG	European Audit Inspection Group
EGAOB	European Group of Auditor's Oversight Bodies
EQCR	Engagement Quality Control Reviewer (responsabile del riesame della qualità dell'incarico)
FAQ	Frequently Asked Question (domanda frequente)
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 Auditing
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 sui revisori del 22 agosto 2007 (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
SR	Standard svizzeri di revisione della Camera fiduciaria
SWISS GAAP FER	Raccomandazioni professionali per l'allestimento dei conti annuali
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

3 Abilitazioni fondate su leggi speciali

Partendo da un'abilitazione di base secondo la LSR occorre richiedere un'abilitazione fondata su una legge speciale in particolare per l'attività nei seguenti settori (stato: 31.12.2011):

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 ¹⁶¹	Impresa di revisione sotto sorveglianza statale	Perito revisore	FINMA	Art. 26 LFINMA ¹⁶² Art. 3 OA-FINMA ¹⁶³
Commercianti di valori mobiliari ¹⁶⁴	Impresa di revisione sotto sorveglianza statale	Perito revisore	FINMA	Art. 26 LFINMA, Art. 3 OA-FINMA
Investimenti collettivi di capitale ¹⁶⁵	Impresa di revisione sotto sorveglianza statale ¹⁶⁶	Perito revisore	FINMA	Art. 26 LFINMA, Art. 3 OA-FINMA
Assicurazioni ¹⁶⁷	Impresa di revisione sotto sorveglianza statale	Perito revisore	FINMA	Art. 26 LFINMA, Art. 3 OA-FINMA
Lotta contro il riciclaggio di denaro ¹⁶⁸	Revisore	Revisore	FINMA	Art. 19b LRD ¹⁶⁹
Centrali d'emissione di obbligazioni fondiarie ¹⁷⁰	Impresa di revisione sotto sorveglianza statale	Perito revisore	FINMA	Art. 26 LFINMA, Art. 3 OA-FINMA
Istituti di previdenza ¹⁷¹	Perito revisore ¹⁷²	Perito revisore	(UFAS)	–
Casse malati ¹⁷³	Perito revisore	Perito revisore	(UFSP)	–
Casse da gioco ¹⁷⁴	Perito revisore	Perito revisore	CFCG	Art. 75 OCG ¹⁷⁵

¹⁶¹ Legge dell'8 novembre 1934 sulle banche (LBCR; RS 952.0).

¹⁶² Legge del 22 giugno 2007 sulla vigilanza dei mercati finanziari (LFINMA; RS 956.1).

¹⁶³ Ordinanza del 15 ottobre 2008 sugli audit dei mercati finanziari (OA-FINMA; RS 956.161).

¹⁶⁴ Legge del 24 marzo 1995 sulle borse (LBVM; RS 954.1).

¹⁶⁵ Legge del 23 giugno 2006 sugli investimenti collettivi (LICol; RS 951.31).

¹⁶⁶ 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'articolo 2 capoverso 3 LICol hanno bisogno di un'abilitazione come revisore (cfr. art. 6 OA-FINMA).

¹⁶⁷ Legge del 17 dicembre 2004 sulla sorveglianza degli assicuratori (LSA; RS 961.01).

¹⁶⁸ Legge del 10 ottobre 1997 sul riciclaggio di denaro

(LRD; RS 955.0).

¹⁶⁹ 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.

¹⁷⁰ Legge del 25 giugno 1930 sulle obbligazioni fondiarie (LOF; RS 211.423.4).

¹⁷¹ Legge federale del 25 giugno 1982 sulla previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità (LPP; RS 831.40).

¹⁷² 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).

¹⁷³ Legge federale del 18 marzo 1994 sull'assicurazione malattie (LAMal; RS 832.10).

¹⁷⁴ Legge del 18 dicembre 1998 sulle case da gioco (LCG; RS 935.52).

¹⁷⁵ Ordinanza del 24 settembre 2004 sulle case da gioco (OCG; RS 935.521).

4 Elenco delle imprese di revisione sotto sorveglianza statale

Stato: 31 dicembre 2011

Abilitate in via definitiva

500003	PricewaterhouseCoopers AG	Zurigo
500012	T & R AG	Gümligen
500038	Bankrevisions- und Treuhand AG	Zurigo
500149	OBT AG	San Gallo
500168	Mäder + Baumgartner Treuhand AG	Neuhausen
500241	Mazars Coresa	Ginevra
500420	Deloitte AG	Zurigo
500498	PKF Wirtschaftsprüfung AG	Zurigo
500505	Treuhand- und Revisionsges. Mattig-Suter	Schwyz
500646	Ernst & Young AG	Basilea
500705	BDO AG	Zurigo
500762	Balmer-Etienne AG	Lucerna
500770	Intercontrol AG	Zurigo
501091	Provida Wirtschaftsprüfung AG	San Gallo
501382	Berney & Associés SA	Ginevra
501403	KPMG AG	Zurigo
501470	Ferax Treuhand AG	Zurigo
501570	Fiduciaire FIDAG SA	Martigny
501839	Grant Thornton AG	Zurigo

Abilitate a titolo provvisorio

500436	Refidar Moore Stephens	Glattbrugg
502658	Treureva AG	Zurigo

5 Registrazione delle imprese di revisione svizzere nell'UE¹⁷⁶

Stato: 31 dicembre 2011

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)	Deloitte AG, Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (4)
Finlandia (The Auditing Board of the Central Chamber of Commerce of Finland)	Ernst & Young AG (1)
Francia (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (3)
Irlanda (Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (3)
Italia (CONSOB)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (3)
Liechtenstein (Finanzmarktaufsicht FMA)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (3)
Lussemburgo (Commission de Surveillance du Secteur Financier)	Deloitte AG, Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (4)
Paesi Bassi (Netherlands Authority for the Financial Markets)	Ernst & Young AG (1)
Spagna (Accounting and Auditing Institute ICAC)	PwC AG (in attesa di registrazione) (1)
Svezia (Swedish Supervisory Board of Public Accountants)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (in attesa di registrazione) (3)

¹⁷⁶ 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).

6 Conto annuale dell'ASR

Bilancio

cifre in CHF

	Note	31.12.2011	31.12.2010
Mezzi liquidi	5	5'943'113	6'016'301
Crediti	6	176'192	178'904
Lavori in corso	7	314'000	155'357
Ratei e risconti attivi	8	70'288	65'957
Attivo circolante		6'503'593	6'416'519
Immobilizzi materiali	9	307'807	299'725
Immobilizzi immateriali	10	63'036	120'174
Immobilizzi finanziarie	11	71'236	71'091
Attivo fisso		442'079	490'990
Totale Attivi		6'945'672	6'907'509
Debiti per prestazioni a breve termine		116'698	48'784
Debiti nei confronti di imprese di revisione sotto sorveglianza statale	12	723'440	–
Debiti nei confronti di assicurazioni sociali		19'903	45'604
Accantonamenti a breve termine	13	157'500	200'020
Ratei e risconti passivi	14	273'591	238'314
Delimitazione di emolumenti	16	615'060	1'832'240
Capitale di terzi a breve termine		1'906'192	2'364'962
Delimitazione di emolumenti	16	539'480	1'053'440
Capitale di terzi a lungo termine		539'480	1'053'440
Riserve	17	4'500'000	3'489'107
Capitale proprio		4'500'000	3'489'107
Totale Passivi		6'945'672	6'907'509

Conto economico

cifre in CHF

	Note	1.1.2011 –31.12.2011	1.1.2010 –31.12.2010
Tassa di sorveglianza		2'036'560	2'890'001
Emolumenti d'ispezione		1'202'203	1'215'657
Emolumenti di abilitazione	18	585'200	698'400
Spese per pagamenti via Internet		-34'276	-39'684
Restituzione di emolumenti di abilitazione		-41'600	-148'350
Costituzione di delimitazione di emolumenti 2011		-100'800	-558'620
Scioglimento di delimitazione di emolumenti anni precedenti		1'831'940	1'692'560
Altri ricavi		66'737	91'800
Ricavo netto		5'545'964	5'841'764
Costi del personale	19	-3'781'867	-4'083'053
Costi d'esercizio	20	-660'714	-742'160
Ammortamenti	9, 10	-147'773	-132'776
Risultato operativo		955'610	883'775
Ricavo finanziario		55'283	71'281
Risultato finanziario		55'283	71'281
Costituzione di riserve (netto)	17	-1'010'893	-955'056
Utile / Perdita		–	–

Rendiconto finanziario

cifre in CHF

	Note	1.1.2011 – 31.12.2011	1.1.2010 – 31.12.2010
Attribuzione a riserve	17	1'010'893	955'056
Ammortamenti su immobilizzi	9, 10	147'773	132'776
Scioglimento di emolumenti di abilitazione (LT)	16	-513'960	-1'273'520
Aumento/Diminuzione Crediti	6	2'712	-63'843
Aumento/Diminuzione Lavori in corso	7	-158'643	20'643
Aumento/Diminuzione Ratei e risconti attivi	8	-4'331	15'525
Aumento/Diminuzione Debiti	12	765'653	-125'757
Aumento/Diminuzione Accantonamenti a breve termine	13	-42'520	-89'551
Aumento/Diminuzione Ratei e risconti passivi	14	35'277	164'814
Aumento/Diminuzione Delimitazione di emolumenti	16	-1'217'180	139'680
Flusso finanziario dell'attività operativa		25'674	-124'177
Investimenti in immobilizzi materiali	9	-78'235	-68'193
Investimenti in immobilizzi immateriali	10	-20'481	–
Investimenti in immobilizzi finanziari	11	-146	-163
Flusso finanziario dell'attività di investimento		-98'862	-68'356
Variazione mezzi liquidi		-73'188	-192'533
Mezzi liquidi all'inizio esercizio	5	6'016'301	6'208'834
Mezzi liquidi alla fine esercizio	5	5'943'113	6'016'301

Prospetto della variazione del capitale proprio

cifre in CHF

	1.1.2011 – 31.12.2011	1.1.2010 – 31.12.2010
Saldo iniziale al 1.1.	3'489'107	2'534'050
Attribuzione a riserve	1'035'893	980'057
Versamento nella cassa pensioni	-25'000	-25'000
Stato al 31.12.	4'500'000	3'489'107

Allegato al conto annuale 2011

1 Attività

L'Autorità federale di sorveglianza dei revisori (ASR) ha sede a Berna in Bundesgasse, 18. L'ASR gestisce un organo di abilitazione e tiene un registro pubblico delle persone fisiche e delle imprese di revisione che forniscono servizi di revisione ai sensi della legge sulla sorveglianza dei revisori (LSR). Inoltre, sorveglia le imprese di revisione che forniscono servizi di revisione per le società con azioni quotate in borsa.

L'ASR è stata fondata il 1° novembre 2006 e ha iniziato la propria attività operativa il 1° settembre 2007. L'ASR è un istituto di diritto pubblico con personalità giuridica propria. Esercita la sorveglianza in modo indipendente, gode di autonomia e si autofinanzia completamente mediante gli emolumenti derivanti dalle prestazioni erogate e dalle imposte percepite dalle imprese sotto sorveglianza statale. L'ASR gode di autonomia organizzativa e gestionale e tiene una contabilità propria.

L'attività dell'ASR è regolamentata dalla legge sui revisori (LSR) del 16 dicembre 2005 (LSR; SR 221.302). Scopo della LSR è garantire che i servizi di revisione siano forniti conformemente alle prescrizioni e ai requisiti di qualità.

Al 31 dicembre 2011 l'ASR contava 17 posti di lavoro a tempo pieno (nel 2010: 21). Tale calo rispetto all'anno precedente è da ricondurre in particolare alla riduzione nel numero di praticanti.

2 Principi contabili

2.1 Introduzione

Il presente rapporto finanziario dell'ASR è stato redatto in conformità alle disposizioni degli International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) – ai sensi degli articoli 662a-663b del Codice delle obbligazioni (come da art. 35 cpv. 2 LSR).

Il consiglio d'amministrazione ha approvato il presente rapporto finanziario in data 27 febbraio 2012. Questo conto annuale rappresenta una chiusura individuale dell'esercizio comprendente l'anno civile 2011, con data di bilancio 31 dicembre 2011 (incluse cifre dell'anno precedente). Il conto annuale è espresso in franchi svizzeri (CHF).

Gli attivi e i passivi sono – salvo diversamente indicato – analizzati rispetto ai costi storici d'acquisto e di produzione che, di norma, corrispondono al valore nominale. Costi e ricavi sono rilevati nel periodo corrispondente.

Gli importi indicati nel conto annuale sono arrotondati a franchi interi e possono pertanto presentare differenze di arrotondamento irrilevanti.

2.2 Mezzi liquidi

I mezzi liquidi comprendono contanti in cassa, disponibilità immediate presso istituti finanziari nonché il conto d'investimento presso l'Amministrazione federale delle finanze (AFF). Ai sensi dell'art. 36 cpv. 1 LSR, l'ASR è tenuta a investire le eccedenze presso la Confederazione.

La valutazione è stata eseguita al valore nominale.

2.3 Crediti per prestazioni

I crediti sono valutati al valore nominale dedotte le eventuali riduzioni durevoli di valore.

2.4 Lavori in corso

I lavori in corso relativi a controlli sono valutati alla tariffa giornaliera applicabile, ai sensi dell'art. 39 cpv. 2 OSRev.

2.5 Immobilizzi materiali

Gli immobilizzi materiali sono valutati al prezzo d'acquisto dedotti gli ammortamenti cumulati. L'ammortamento viene eseguito in modo lineare sulla durata di utilizzo economica prevista.

Categoria di immobilizzi	Durata di utilizzo (anni)
Mobili e installazioni	10
Macchine per ufficio, attrezzature informatiche (hardware)	3
Installazioni fissi	10

Il valore residuo, la durata di utilizzo nonché il metodo di ammortamento di un'immobilizzazione materiale vengono controllati ogni data di bilancio ed eventualmente adeguati.

Qualora il valore contabile di un'immobilizzo materiale ecceda il valore recuperabile stimato, la differenza

risultante viene addebitata al risultato d'esercizio in qualità di riduzione durevole di valore.

Il valore contabile dei immobilizzi materiali viene cancellato in caso di vendita. Un eventuale ricavo derivante dalla vendita di immobilizzi materiali viene riportata separatamente nel conto economico.

2.6 Immobilizzi immateriali

Gli immobilizzi immateriali sono valutati al prezzo d'acquisto o di produzione dedotte le necessarie rettifiche di valore. Gli ammortamenti vengono eseguiti in modo lineare sulla durata di utilizzo economica prevista.

Categoria di immobilizzi	Durata di utilizzo (anni)
Software registro di abilitazione	5
Altri software	3

Il valore residuo, la durata di utilizzo nonché il metodo di ammortamento di un'immobilizzo immateriale vengono controllati a ogni data di chiusura del bilancio ed eventualmente adeguati.

Qualora il valore contabile di un'immobilizzo immateriale ecceda il valore recuperabile stimato, la differenza risultante viene addebitata al risultato d'esercizio in qualità di riduzione durevole di valore.

Avviamenti generati internamente non possono essere valutati come beni patrimoniali.

2.7 Immobilizzi finanziari

Gli immobilizzi finanziari vengono valutati ai valori di mercato.

2.8 Imposte

L'ASR fruisce dell'esenzione fiscale a livello federale, cantonale e comunale.

2.9 Accantonamenti

Gli accantonamenti includono in particolare i debiti a breve termine relativi ai costi di personale.

2.10 Leasing

I debiti derivanti da leasing operativi che non sono disdicibili entro un anno sono esposti nell'allegato.

2.11 Capitale proprio

Per adempiere la sua attività di sorveglianza, l'ASR costituisce riserve che non devono superare il corrispondente di un budget annuo (art. 35 cpv. 3 LSR). La costituzione della riserva avviene in un periodo pari a 5 anni ed è stata stabilita entro fine 2011. Al momento della fondazione, l'ASR non ha ricevuto alcun capitale di dotazione.

2.12 Ricavi (emolumenti e tassa di sorveglianza)

L'ASR riscuote emolumenti per decisioni, controlli e prestazioni nonché, a cadenza annuale, una tassa di sorveglianza dalle imprese di revisione sotto sorveglianza statale per il finanziamento dei costi non coperti dagli emolumenti. Gli emolumenti e la tassa di sorveglianza sono regolamentati nella Sezione 5 dell'ordinanza sui revisori (OSRev).

Le entrate derivanti dagli emolumenti di abilitazione di imprese di revisione vengono delimitate e ripartite su 5 anni. Le entrate derivanti dagli emolumenti di abilitazione di persone fisiche, a partire dal 2011, vengono registrate immediatamente all'attivo e non più delimitate su 5 anni. Le restituzioni di emolumenti sono direttamente imputate al conto economico.

Gli emolumenti d'ispezione sono completamente registrati come ricavi al momento della fatturazione.

2.13 Risultato finanziario

Il risultato finanziario si compone da interessi attivi e passivi. Gli interessi vengono rilevati nel rispetto della delimitazione temporale. L'ASR non detiene strumenti finanziari derivati e non svolge operazioni di copertura.

2.14 Modifiche di norme di presentazione del rendiconto

Le entrate derivanti dagli emolumenti di abilitazione di persone fisiche, a partire dal 2011, vengono registrate immediatamente all'attivo e non più delimitate su 5 anni.

3 Indicazioni per la valutazione dei rischi (art. 663b CO)

3.1 Indicazioni per la valutazione dei rischi

La direzione è responsabile per il sistema di controllo interno e per la connessa valutazione dei rischi. In data 19 dicembre 2011, ha effettuato una valutazione dei rischi corredandola di documentazione. Sulla base degli esiti ottenuti, non è stato introdotto alcun adeguamento della copertura assicurativa stabilita congiuntamente a un consulente esterno. Il sistema di controllo interno dell'ASR viene calibrato di volta in volta sulla base delle informazioni relative alla valutazione dei rischi.

Per l'ASR sono rilevanti i seguenti rischi finanziari:

3.2 Rischio di credito

L'ASR consegue ricavi mediante tasse ed emolumenti che devono essere versati dai fornitori di servizi di revisione. In caso di mancata regolarità nei pagamenti, si provvede a sollecitare i clienti in questione. Eventualmente è possibile adire le vie legali.

3.3 Rischio di responsabilità

Non sussiste esclusione di responsabilità alcuna ai sensi di legge.

4 Incertezza nella valutazione

L'allestimento del conto annuale, in conformità ai principi contabili generalmente riconosciuti, comporta l'utilizzo di valori stimati e di ipotesi che hanno effetto sugli importi documentati di attivi e debiti nonché sulla pubblicazione di attivi e passivi eventuali alla data di chiusura del bilancio oltre che su ricavi e costi documentati. Sebbene i valori stimati, secondo scienza e coscienza della direzione, siano stati determinati sulla base dei risultati attuali e delle possibili misure adottate in futuro dall'ASR, i risultati effettivamente conseguiti possono divergere da tali valori.

Spiegazione delle singole posizioni del conto annuale

5 Mezzi liquidi

	2011	2010
Cassa	260	206
Conti postali	89'397	245'414
Conto d'investimento Amministrazione federale delle finanze (AFF)	5'853'456	5'770'681
Totale mezzi liquidi	5'943'113	6'016'301

6 Crediti

	2011	2010
Crediti Emolumenti	103'038	102'250
Crediti Yellowpay	72'939	75'526
Altri crediti	215	1'128
Totale crediti da prestazioni	176'192	178'904

Nell'esercizio 2011, analogamente al periodo precedente, non sono state rilevate né perdite sui debitori né delcredere.

7 Lavori in corso

	2011	2010
Lavori in corso	314'000	155'357
Totale lavori in corso	314'000	155'357

I lavori in corso comprendono emolumenti d'ispezione non ancora fatturati.

8 Ratei e risconti attivi

	2011	2010
Ratei e risconti attivi	70'288	65'957
Totale ratei e risconti attivi	70'288	65'957

Per quanto concerne i ratei e risconti si tratta di pagamenti anticipati per costi dell'esercizio successivo.

9 Immobilizzi materiali

	Mobili e allestimenti	Macchine per ufficio Attrezzature informatiche (hardware)	Intallazioni fissi	Totale 2011	Totale 2010
Costi d'acquisto					
Stato all'inizio del periodo in rassegna	281'110	57'702	149'173	487'985	419'792
Incrementi	17'269	60'966	–	78'235	68'193
Decrementi	–	-42'447	–	-42'447	–
Stato alla fine del periodo in rassegna	298'379	76'221	149'173	523'773	487'985
Ammortamenti cumulati					
Stato all'inizio del periodo in rassegna	-98'554	-52'628	-37'078	-188'260	-131'694
Incrementi	-29'838	-25'398	-14'917	-70'153	-56'566
Decrementi	–	42'447	–	42'447	–
Stato alla fine del periodo in rassegna	-128'392	-35'579	-51'995	-215'966	-188'260
Valore contabile netto	169'987	40'642	97'178	307'807	299'725

A data di bilancio non esistono indicazioni di rischi di riduzioni durevoli di valore per gli immobilizzi materiali.

Allo stato attuale non sussistono limitazioni, diritti di disposizione nonché immobilizzi materiali impegnate.

Il valore dell'assicurazione contro gli incendi dei immobilizzi materiali ammonta, al 31 dicembre 2011, a CHF 400'000 (esercizio precedente: CHF 400'000).

L'aumento dei costi d'acquisto per macchine per ufficio e attrezzature informatiche, pari a CHF 60'966, è da ricondurre all'acquisto di nuovi hardware per l'informatica. L'hardware sostituito, già completamente ammortizzato, è stato cancellato.

10 Immobilizzi immateriali

	Software: Registro e Ammini- strazione	Altri software	Totale 2011	Totale 2010
Costi d'acquisto				
Stato all'inizio del periodo in rassegna	343'741	93'818	437'559	437'559
Incrementi	–	20'482	20'482	–
Decrementi	–	-13'374	-13'374	–
Stato alla fine del periodo in rassegna	343'741	100'926	444'667	437'559
Ammortamenti cumulati				
Stato all'inizio del periodo in rassegna	-225'611	-91'774	-317'385	-241'175
Incrementi	-68'748	-8'872	-77'620	-76'210
Decrementi	–	13'374	13'374	–
Stato alla fine del periodo in rassegna	-294'359	-87'272	-381'631	-317'385
Valore contabile netto	49'381	13'654	63'036	120'174

A data di bilancio non esistono indicazioni di rischi di riduzioni durevoli di valore per gli immobilizzi immateriali. Allo stato attuale non sussistono limitazioni, diritti di disposizione nonché immobilizzi immateriali impegnate.

L'aumento dei costi di acquisto per altri software, pari a CHF 20'482, è da ricondurre all'acquisto di software standard (Windows 7). Il software sostituito, già completamente ammortizzato, è stato cancellato.

12 Debiti nei confronti di imprese di revisione sotto sorveglianza

L'ASR riscuote una tassa di sorveglianza dalle imprese di revisione sotto sorveglianza statale (cfr. 2.12). All'inizio dell'anno civile vengono compensati i pagamenti a conto. Gli importi non utilizzati vengono restituiti alle imprese di revisione sotto sorveglianza statale nell'anno successivo. Importo di CHF 723'440 (esercizio precedente 0) sarà accreditato alle imprese di revisione sotto sorveglianza statale nell'anno 2012.

11 Immobilizzi finanziarie

In relazione all'affitto dei propri uffici siti in Bundesgasse 18, l'ASR dispone, presso Valiant Bank AG, di un conto cauzione affitto pari a CHF 71'236.

13 Accantonamenti a breve termine

	2011	2010
Debiti connessi a costi del personale	150'000	200'020
Accantonamenti per spese ripetibili	7'500	–
Totale accantonamenti a breve termine	157'500	200'020

Sulla base delle singole condizioni di impiego, al 31 dicembre si determina e accantona quanto spettante rispettivamente per ferie, orario flessibile e straordinario. L'accantonamento per spese ripetibili è stato

costituito a seguito di decisioni dell'ASR impugnate da terzi (in particolare: rifiuto di domande di abilitazione).

14 Ratei e risconti passivi

	2011	2010
Ratei e risconti passivi diversi	273'591	238'314
Totale ratei e risconti passivi	273'591	238'314

I ratei e risconti passivi includono in particolare la delimitazione dei costi del personale e del rapporto di attività 2011.

15 Leasing operativo

	2011	2010
Pagamenti minimi fino a un anno	10'740	14'940
Pagamenti minimi 2–6 anni	52'805	6'225

Con leasing operativo si intendono i contratti per stampanti multifunzione di Triumph-Adler. I contratti scaduti nel 2011 sono stati nuovamente stipulati a condizioni molto più favorevoli. La durata complessiva dei contratti di leasing operativo ammonta a 6 anni (esercizio precedente: 5 anni).

L'ASR non ha effettuato alcuna operazione di leasing finanziario.

16 Delimitazione di emolumenti di abilitazione

	2011	2010
Delimitazione di emolumenti di abilitazione (a breve termine)	615'060	1'832'240
Delimitazione di emolumenti di abilitazione (a lungo termine)	539'480	1'053'440
	1'154'540	2'885'680

Le entrate derivanti da emolumenti per l'abilitazione di persone giuridiche nonché dagli emolumenti di persone fisiche (2007–2010) vengono delimitate e ripartite su un periodo di 5 anni.

17 Riserve

	2011	2010
Riserve	4'500'000	3'489'107
Totale riserve	4'500'000	3'489'107

Ai sensi dell'art. 35 cpv. 3 LSR, al fine di adempiere alla propria attività di sorveglianza, l'ASR ha facoltà di costituire una riserva che non deve superare il corrispondente di un budget annuo. Al 31 dicembre 2011, la riserva ha raggiunto l'ammontare previsto di CHF 4,5 milioni.

18 Emolumenti di abilitazione

	2011	2010
Emolumenti di abilitazione persone fisiche	456'200	506'400
Emolumenti di abilitazione imprese di revisione	129'000	192'000
Totale emolumenti di abilitazione	585'200	698'400

19 Costi del personale

	2011	2010
Retribuzioni del personale e onorari CdA	2'881'960	3'224'169
Contributi del datore di lavoro	565'074	533'927
Altre spese per il personale	253'258	238'231
Costi per personale di terzi	81'575	86'726
Totale costi del personale	3'781'867	4'083'053

I contributi del datore di lavoro comprendono i versamenti effettuati per AVS/AI/IPG, per la previdenza professionale, la SUVA e le assicurazioni di indennità giornaliera di malattia. È inoltre da includere un versamento pari a CHF 25'000 (esercizio precedente: CHF 25'000) depositato nella riserva per i contributi del datore di lavoro dell'istituzione di previdenza a favore del personale dell'ASR.

Nell'esercizio in rassegna, i costi relativi al personale di terzi includono in particolare le spese sostenute per servizi di traduzione esterni.

20 Costi d'esercizio

	2011	2010
Costi per i locali	177'040	175'002
Investimenti minori, manutenzione di immobilizzi materiali e leasing	18'087	25'988
Costi amministrativi	88'573	85'972
Costi d'informatica	199'575	244'853
Altri costi d'esercizio	177'439	210'345
Totale costi d'esercizio	660'714	742'160

La riduzione degli altri costi d'esercizio – pari a circa CHF 45'000 – è da ricondurre principalmente ai costi sostenuti nell'esercizio precedente per il seminario dell'ASR svoltosi il 17 novembre 2010. I corrispondenti ricavi, pari anch'essi a CHF 45'000, sono stati esposti nell'esercizio 2010 alla voce «Altri ricavi». Analogamente all'anno precedente, nell'esercizio in rassegna è stato effettuato un pagamento pari a circa CHF 13'000 relativo alla partecipazione all'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR).

21 Passivi eventuali

Alla data di bilancio non sussistono passivi eventuali e in particolare non sono state rilevate richieste di risarcimento danni pendenti o incombenti.

22 Operazioni con parti correlate

22.1 Spiegazione della definizione «parti correlate»

Per «parti correlate» si intendono aziende e persone in grado di esercitare una qualsiasi influenza sull'ASR o che possono a loro volta esserne influenzate. I seguenti soggetti sono definiti, in contesto ASR, come «persone correlate»:

- L'Amministrazione Federale ai sensi dell'art. 6 dell'ordinanza sull'organizzazione del Governo e dell'Amministrazione (OOGA)
- Swisscom, La Posta, FFS
- Membri del consiglio d'amministrazione
- Membri della direzione

Tutte le operazioni con persone e società correlate sono state effettuate sulla base delle relazioni abituali con clienti e fornitori e si svolgono di norma a condizioni analoghe a quelle applicate con terzi indipendenti.

22.2 Relazioni con la Confederazione in casi specifici

L'ASR è un istituto di diritto pubblico con personalità giuridica propria ed è subordinata, dal punto di vista amministrativo, all'amministrazione federale. Per questa ragione, la Confederazione ha facoltà di esercitare la propria influenza sull'ASR in vario modo:

- La LSR è una legge federale. L'OSRev e ulteriori norme e prescrizioni sono emanate dal Consiglio federale.
- Il Consiglio federale nomina il consiglio d'amministrazione, ne determina la presidenza e la vicepresidenza, stabilisce le indennità e approva la nomina della direttrice o del direttore.
- Il Controllo federale delle finanze svolge la funzione di ufficio di revisione dell'ASR e sottopone a revisione l'Autorità federale di sorveglianza ai sensi della legge sul Controllo delle finanze.
- Ai sensi dell'art. 36 cpv. 1 LSR, l'ASR è tenuta a investire le eccedenze presso la Confederazione ai tassi di mercato.

Per assicurarne l'insediamento e la solvibilità, la Confederazione concede all'autorità di sorveglianza mutui ai tassi di mercato (art. 36 cpv. 2 LSR). L'Autorità di sorveglianza fruisce dell'esenzione fiscale a livello federale, cantonale e comunale (art. 37 LSR).

22.3 Retribuzioni del consiglio d'amministrazione e dei dirigenti

Cifre in 1.000 CHF

	2011	2010
Consiglio d'amministrazione		
Onorario presidente	110	110
Onorario vicepresidente	75	75
Onorario altri membri	90	90
Contributi assicurazioni sociali conteggiati ¹	0	0
Totale indennità a membri del consiglio d'amministrazione	275	275
Direttore e direzione		
Stipendio direttore	247	247
Ulteriori corrispettivi direttore ²	32	27
Stipendi altri membri ³	326	338
Ulteriori corrispettivi altri membri	32	36
Contributi assicurazioni sociali conteggiati ⁴	107	112
Totale indennità a membri della direzione	744	760

Le retribuzioni del personale sono state adeguate, al 1° gennaio 2012, con una compensazione del rincaro generale dell'1 %. Sono stati inoltre garantiti aumenti retributivi individuali basati sulle prestazioni.

23 Eventi successivi alla data del bilancio

Dalla data del bilancio (31 dicembre 2011) non si sono verificati eventi con effetto sulla significatività del conto annuale 2011.

¹ Tutti i contributi previdenziali (quote datore di lavoro e dipendenti) vengono sostenuti dai membri del consiglio d'amministrazione.

² Sono incluse prestazioni supplementari imponibili, come gratificazioni e assegni di custodia sovraobbligatori. Le cifre dell'esercizio precedente sono state adeguate a scopi comparativi.

³ Il signor Sébastien Derada è membro della direzione dell'ASR dal 1° giugno 2011.

⁴ Comprende i contributi AVS/AI/IPG, i contributi AD, i contributi infortuni professionali e non professionali, i contributi di risparmio e i premi di rischio LPP.



Rapporto dell'Ufficio di revisione sulla revisione limitata al Consiglio d'amministrazione dell' Autorità federale di sorveglianza dei revisori, Berna

In qualità di Ufficio di revisione secondo l'art. 32 della Legge sui revisori (RS 221.302) abbiamo verificato il conto annuale (bilancio, conto economico, conto del flusso di mezzi liquidi, prospetto delle variazioni del capitale proprio e allegato) della Autorità federale di sorveglianza dei revisori (ASR) per l'esercizio chiuso al 31 dicembre 2011.

La direzione è responsabile dell'allestimento del conto annuale, mentre il nostro compito consiste nella sua verifica. L'indipendenza del Controllo federale delle finanze è stabilita nella Legge sul Controllo delle finanze (RS 614.0).

La nostra revisione è stata effettuata conformemente allo Standard svizzero sulla revisione limitata, il quale richiede che la stessa deve essere pianificata ed effettuata in maniera tale che anomalie significative nel conto annuale possano essere identificate. Una revisione limitata consiste essenzialmente nell'effettuare interrogazioni e procedure analitiche, come pure, a seconda delle circostanze, adeguate verifiche di dettaglio della documentazione disponibile presso l'azienda sottoposta a revisione. Per contro, la verifica dei processi aziendali e del sistema di controllo interno, come pure interrogazioni e altre procedure miranti all'identificazione di atti illeciti o altre violazioni di disposizioni legali, sono escluse da questa revisione.

Sulla base della nostra revisione non abbiamo rilevato fatti che ci possano fare ritenere che il conto annuale non sia conforme alle disposizioni legali e alle ordinanze.

Berna, 1 Marzo 2012

CONTROLLO FEDERALE DELLE FINANZE

Walter Ristler
Perito revisore abilitato

Peter Küpfert
Perito revisore abilitato

Testo originale Tedesco

