

L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NEGLI ENTI LOCALI ITALIANI

Implicazioni e prime conseguenze tra adattamento formale e cambiamento

**a cura di
Luca Bartocci
Luca Del Bene**



**Società Italiana di Ragioneria
e di Economia Aziendale**

FrancoAngeli

OPEN  ACCESS

Collana della Società Italiana dei Docenti di Ragioneria e di Economia Aziendale (SIDREA)

Direzione: Stefano Marasca (Università Politecnica delle Marche)

Comitato Scientifico: Stefano Adamo (Università del Salento); Luca Bartocci (Università di Perugia); Adele Caldarelli (Università di Napoli Federico II); Bettina Campedelli (Università di Verona); Nicola Castellano (Università di Pisa); Vittorio Dell'Atti (Università di Bari); Francesco De Luca (Università di Chieti-Pescara); Anna Maria Fellegara (Università Cattolica – Piacenza); Raffaele Fiorentino (Università di Napoli Parthenope); Francesco Giunta (Università di Firenze); Alberto Incollingo (Università della Campania); Giovanni Liberatore (Università di Firenze); Andrea Lionzo (Università Cattolica – Milano); Rosa Lombardi (Università di Roma La Sapienza); Luciano Marchi (Università di Pisa); Riccardo Mussari (Università di Siena); Paola Paoloni (Università di Roma La Sapienza).

SIDREA è l'associazione scientifica dei docenti di Ragioneria e di Economia aziendale inquadrati nel settore scientifico-disciplinare SECS-P/07. L'associazione è stata costituita nel 2005 allo scopo di promuovere lo sviluppo della base scientifica, della cultura economico-aziendale e dei principi di buon governo delle aziende di ogni tipo: dalle imprese alle aziende non-profit; dalle aziende private alle amministrazioni pubbliche; dalle piccole e medie imprese alle grandi imprese; dalle aziende familiari alle reti d'impresa.

La Collana pubblica studi e ricerche realizzati nell'ambito dei Gruppi di Studio SIDREA sulle tematiche di rilevante interesse teorico e applicativo nell'area della Ragioneria e dell'Economia Aziendale. L'obiettivo è quello di sviluppare sia modelli teorici sia applicazioni, in rapporto alle teorie economico-aziendali ed alla prassi delle aziende e della professione, sulle specifiche tematiche di riferimento dei gruppi di studio:

- Bilancio e principi contabili;
- Comunicazione non finanziaria;
- Governance e Controlli interni;
- Linee guida per il Controllo di gestione;
- Contabilità pubblica;
- Valutazione d'azienda;
- Diagnosi precoce della crisi d'impresa;
- Capitale intellettuale, Smart Technologies e Digitalizzazione;
- Studi di Genere.



Il presente volume è pubblicato in open access, ossia il file dell'intero lavoro è liberamente scaricabile dalla piattaforma **FrancoAngeli Open Access** (<http://bit.ly/francoangeli-oa>).

FrancoAngeli Open Access è la piattaforma per pubblicare articoli e monografie, rispettando gli standard etici e qualitativi e la messa a disposizione dei contenuti ad accesso aperto. Oltre a garantire il deposito nei maggiori archivi e repository internazionali OA, la sua integrazione con tutto il ricco catalogo di riviste e collane FrancoAngeli massimizza la visibilità, favorisce facilità di ricerca per l'utente e possibilità di impatto per l'autore.

Per saperne di più:

http://www.francoangeli.it/come_publicare/publicare_19.asp

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: www.francoangeli.it e iscriversi nella home page al servizio "Informatemi" per ricevere via e-mail le segnalazioni delle novità.

L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NEGLI ENTI LOCALI ITALIANI

Implicazioni e prime conseguenze tra adattamento formale e cambiamento

**a cura di
Luca Bartocci
Luca Del Bene**



**Società Italiana di Ragioneria
e di Economia Aziendale**

FrancoAngeli

OPEN  ACCESS

Copyright © 2018 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore ed è pubblicata in versione digitale con licenza *Creative Commons Attribuzione-Non Commerciale-Non opere derivate 3.0 Italia* (CC-BY-NC-ND 3.0 IT)

L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito
<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/it/legalcode>

INDICE

Prefazione	pag.	9
Introduzione	»	15
1. Armonizzazione contabile e trasparenza: un legame non scontato , di <i>Luca Del Bene, Iacopo Cavallini, Pina Puntillo e Vincenzo Zarone</i>	»	21
1.1. Introduzione	»	21
1.2. Rassegna della letteratura e quadro teorico della ricerca	»	23
1.3. L'oggetto specifico di analisi: il legame tra armonizzazione e trasparenza contabile	»	27
1.4. Metodologia	»	30
1.5. Risultati e discussione	»	35
1.6. Conclusioni	»	40
Bibliografia	»	42
2. Gli effetti della riforma sulla gestione dei residui attivi , di <i>Antonio Costa, Giuseppe Dammacco e Alessandra Tafuro</i>	»	46
2.1. Introduzione	»	46
2.2. Il framework teorico e normativo di riferimento	»	46
2.3. La valutazione dei residui attivi: alcuni riflessi contabili e gestionali	»	50
2.4. L'analisi empirica: obiettivi e metodologia	»	54
2.5. I risultati	»	56
2.6. Conclusioni	»	66
Bibliografia	»	69

3. L’istituzione del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità e il suo impatto sulle grandezze di bilancio , di <i>Luca Bartocci, Simone Fanelli, Marco Ferretti, Elisa Mori e Mariafrancesca Sicilia</i>	pag. 72
3.1. Introduzione	» 72
3.2. Il quadro teorico di riferimento	» 73
3.3. Il Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità	» 75
3.4. Gli obiettivi e il metodo della ricerca	» 78
3.5. I risultati	» 80
3.5.1. Le scelte a preventivo	» 80
3.5.2. Le valutazioni dei responsabili finanziari	» 88
3.6. Conclusioni	» 93
Bibliografia	» 96
4. La produzione e l’utilizzo delle informazioni di contabilità economico-patrimoniale: alcuni elementi di criticità , di <i>Luca Bartocci, Luca Del Bene, Iacopo Cavallini, Fabio Nappo e Vincenzo Zarone</i>	» 98
4.1. Introduzione	» 98
4.2. Il quadro teorico di riferimento	» 100
4.3. Il contesto normativo nazionale	» 105
4.4. La ricerca empirica: obiettivi e metodo	» 108
4.5. I risultati dell’indagine sulla produzione delle informazioni	» 112
4.6. I risultati sull’utilizzo delle informazioni	» 120
4.7. Conclusioni	» 126
Bibliografia	» 130
5. Un’analisi della qualità della programmazione attraverso il DUP , di <i>Armando Della Porta, Marco Berardi e Andrea Ziruolo</i>	» 133
5.1. Introduzione	» 133
5.2. L’efficacia della programmazione nelle amministrazioni pubbliche: un tema controverso in letteratura	» 135
5.3. Un’analisi empirica: la metodologia	» 139
5.4. I risultati	» 141
5.4.1. Contesto interno ed esterno e percezione dell’utilità delle informazioni	» 142
5.4.2. Obiettivi	» 143
5.4.3. Indicatori e target	» 147
5.4.4. Sistema degli incentivi	» 149
5.5. Le interviste dei responsabili finanziari	» 149

5.6. Conclusioni	pag.	151
Bibliografia	»	153
6. Il rendiconto per il cittadino: prime evidenze , di <i>Alberto Romolini e Federica Ricci</i>	»	156
6.1. Introduzione	»	156
6.2. Il quadro teorico di riferimento	»	159
6.3. Il metodo di analisi	»	161
6.4. L'analisi dei risultati	»	165
6.5. Conclusioni	»	168
Bibliografia	»	170
7. Le novità normative tra falso ideologico e falso in bilancio , di <i>Paolo Ricci, Paolo Esposito e Renato Civitillo</i>	»	172
7.1. Introduzione	»	172
7.2. Domande di ricerca e metodologia	»	173
7.3. Rassegna della letteratura ed evidenze internazionali	»	175
7.4. Alcune evidenze empiriche: i casi di Alessandria e di Catania	»	179
7.4.1. Il reato di falso ideologico e il Comune di Catania	»	179
7.4.2. Il Comune di Alessandria: tra dissesto finanziario e danno erariale	»	186
7.5. Discussione dei risultati	»	193
7.6. Conclusioni	»	195
Bibliografia	»	199
8. L'impatto della riforma sulla qualità della revisione contabile , di <i>Luigi Puddu, Massimo Pollifroni, Christian Rainero, Alessandro Migliavacca e Riccardo Coda</i>	»	202
8.1. Introduzione	»	202
8.2. La revisione contabile degli enti locali in Italia	»	203
8.3. La qualità della revisione: il quadro teorico di riferimento	»	205
8.4. Il possibile impatto della riforma sulla qualità della revisione	»	209
8.5. L'analisi empirica: aspetti metodologici	»	211
8.6. La selezione e le caratteristiche del campione	»	212
8.7. L'analisi dei risultati	»	215
8.7.1. Gli aspetti soggettivi: professionalità ed esperienza	»	216

8.7.2. Gli aspetti soggettivi: indipendenza e scetticismo professionale	pag.	218
8.7.3. Gli aspetti procedurali: il processo di revisione	»	220
8.7.4. Gli aspetti procedurali: la valutazione dei rischi	»	221
8.7.5. Altri elementi: significatività, controlli della società di revisione, outcome dell'attività di revisione	»	223
8.8. Conclusioni	»	223
Bibliografia	»	226

8. L'IMPATTO DELLA RIFORMA SULLA QUALITÀ DELLA REVISIONE CONTABILE

di *Luigi Puddu, Massimo Pollifroni, Christian Rainero, Alessandro Migliavacca e Riccardo Coda**

8.1. Introduzione

L'attività di revisione è un processo complesso, svolto tendenzialmente a posteriori, e volto a verificare la corretta applicazione di pratiche o norme di comportamento in aziende e organizzazioni dotate a loro volta di una spiccata complessità. Nelle amministrazioni pubbliche tale complessità è aggravata dalla burocratizzazione dei processi e dal carico di adempimenti posto sui funzionari, la cui regolarità e correttezza è oggetto (tra gli altri) dei controlli dei revisori pubblici.

Lo scopo del lavoro esposto in questo capitolo è di indagare sugli effetti dell'armonizzazione dei sistemi contabili introdotta dal D.Lgs. 118/2011 sulla qualità della revisione negli enti locali. L'analisi si focalizza principalmente sulle caratteristiche soggettive e oggettive del processo di revisione, così come individuate da Knechel & Shefchik (2014).

Considerato il delicato ruolo che assume la revisione nelle amministrazioni pubbliche, anche per via della rilevanza delle risorse gestite e per la specifica funzione di tutela e redistribuzione della ricchezza, l'indagine svolta nel presente capitolo presenta alcuni degli effetti avuti dalla riforma. Potenzialmente, infatti, tale armonizzazione permette di avere una base dati e documentale uniforme a livello nazionale da cui i revisori possono attingere per impostare il processo di revisione, la valutazione dei rischi e la determinazione della soglia di significatività.

Dal punto di vista dei requisiti per una attività di revisione di qualità, secondo il quadro teorico individuato, il lavoro dei revisori degli enti locali

* Gli autori sono docenti dell'Università di Torino. Sebbene il capitolo sia frutto del loro lavoro congiunto, il Prof. Luigi Puddu è da considerare autore del par. 1, il Prof. Massimo Pollifroni del par. 2, il Prof. Christian Rainero del par. 3, il Dott. Riccardo Coda del par. 4, il Dott. Alessandro Migliavacca dei parr. 5 e 6; i paragrafi 7 e 8 sono da attribuire a tutti gli autori.

presenta alcune caratteristiche (professionalità, esperienza, indipendenza) che sono già insite nel processo di nomina degli stessi. Dal punto di vista delle procedure di revisione, invece, la riforma ha avuto rilevanti effetti, prevalentemente per via dell'aumento del numero degli adempimenti richiesti e del maggior numero di dati messi a disposizione dei revisori.

I principali effetti della riforma possono essere ricondotti ad un aumento delle ore lavorate entro e fuori dell'ente, alle conseguenti modifiche dei processi di revisione e alla modifica della percezione che i revisori hanno del loro stessa attività, avvertendo essi un maggior carico di lavoro non direttamente collegato ad un aumento della percezione della qualità del lavoro svolto. Inoltre, l'attuazione dell'armonizzazione contabile è un cambiamento istituzionale di rilevante portata, che non può prescindere dalla variabilità dei comportamenti e delle risposte strategiche poste in essere dal personale dipendente e dirigente delle singole amministrazioni pubbliche.

Come verrà mostrato più avanti si giunge a queste conclusioni attraverso una indagine statistica delle risposte fornite dai revisori ad un questionario loro somministrato, interpretate alla luce del quadro teorico di riferimento individuato.

Il capitolo è strutturato come segue: il secondo paragrafo descrive l'attuale panorama della revisione contabile negli enti locali in Italia; il terzo paragrafo analizza il concetto di qualità della revisione in un contesto teorico e individua le variabili ritenute influenti sulla qualità del lavoro di revisione dopo aver individuato il quadro teorico interpretativo per il tema trattato; il quarto paragrafo analizza i potenziali impatti della riforma sulle caratteristiche dell'attività di revisione individuate nel quadro teorico di riferimento; il quinto paragrafo descrive la metodologia di indagine prescelta e il sesto paragrafo la costruzione del campione di riferimento partendo dalla popolazione complessiva, costituita dai revisori degli enti locali; il settimo paragrafo analizza i dati pervenuti tramite il questionario anonimo di tipo qualitativo e percettivo somministrato al campione di revisori selezionato; l'ottavo paragrafo conclude.

8.2. La revisione contabile degli enti locali in Italia

Le amministrazioni pubbliche per via dell'ampiezza, ma soprattutto della natura, delle risorse gestite, sono aziende di elevata complessità e di assoluto rilievo nel panorama economico ed il loro ruolo ricoperto verso tutta la società determina la necessità di garantire risultati efficienti e attendibili, in particolare riguardo all'utilizzo corretto e appropriato del denaro prelevato coattivamente dai cittadini per l'erogazione dei servizi.

Esse, come tutte le aziende in genere, devono fornire una rendicontazione della propria attività, in un contesto di amministrazione razionale fondata su tre momenti:

- programmazione, in cui vengono prese le decisioni che vincolano e autorizzano l'azione amministrativa dell'esercizio;
- esecuzione, in cui le attività programmate vengono eseguite e, talvolta, riprogrammate in funzione delle maggiori informazioni pervenute per il processo decisionale;
- controllo, in cui viene data informativa al cittadino e agli organi istituzionali preposti al controllo della corretta e appropriata gestione del denaro e della cosa pubblica, e su cui si basano le future decisioni e programmazioni.

Le amministrazioni pubbliche sono sottoposte a diversi livelli di controlli, interni o esterni, preventivi, concomitanti o susseguenti e, in particolare, devono garantire e rendere conto della propria regolarità finanziaria, dell'efficienza economica, degli aspetti sociali derivanti dalla propria azione e della corretta organizzazione delle politiche pubbliche (Harrison, 1984).

In questa logica di controlli, l'attività di revisione è uno dei fulcri di una efficace, veritiera e rappresentativa informazione agli stakeholder sullo stato di salute delle aziende e, nel contesto delle pubbliche amministrazioni, l'attività di revisione consente di garantire al cittadino il corretto, appropriato e legittimo utilizzo dei fondi prelevati coattivamente per mezzo del sistema tributario, al fine di garantire i servizi universali costituzionalmente garantiti con economicità e nel rispetto dei principi di uguaglianza e sussidiarietà.

L'attività di revisione dei bilanci e dell'attività aziendale, inoltre, ricopre i seguenti molteplici ruoli: informativo, di monitoraggio per conto degli stakeholder, assicurativo (in caso di fallimento dell'azienda, ove applicabile, sul revisore può ricadere parte della responsabilità), di controllo organizzativo, di conferma dei bilanci e di valutazione dei rischi (Hay et al., 2014).

Nell'ordinamento italiano il sistema di revisione delle amministrazioni pubbliche, e in particolare degli enti locali, nell'ultimo ventennio è divenuto oggetto di una pluralità di interventi normativi con la riforma dell'armonizzazione contabile, attraverso l'emanazione del D.Lgs. 286/1999, e successivamente con la riforma di cui al D.Lgs. 118/2011 che introduce alcune novità per i revisori, aggiungendo, tra gli altri, i seguenti adempimenti:

- parere sul documento unico di programmazione e suo aggiornamento;
- emendamenti bilancio di previsione;
- relazione al rendiconto consolidato;
- relazione al bilancio consolidato;
- parere su riaccertamento ordinario dei residui;

- parere su delibera di riaccertamento straordinario dei residui;
- parere su utilizzo avanzo vincolato nel corso dell'esercizio provvisorio;
- verifica congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità.

Oltre all'aumento del numero degli adempimenti bisogna tenere in considerazione che il provvedimento dell'armonizzazione si colloca in un contesto di riforma ben più ampio, in cui altri provvedimenti successivi sono collegati indirettamente.

Come conseguenze dirette nella riforma dell'armonizzazione si possono ravvisare i seguenti effetti, almeno potenziali. In primis un maggior numero di adempimenti, il quale potrebbe avere una sua utilità nei limiti in cui consente ai revisori di acquisire maggiore consapevolezza sullo stato di salute dell'ente sottoposto a revisione. Inoltre vi è maggiore quantità di dati a disposizione dei revisori, offrendo la possibilità di maggiori adeguati controlli incrociati e di potenziare quindi la propria attività ed efficacia, che genera una maggiore possibilità di reperire dati significativi, qualora i dati stessi siano coerenti e concordanti. Tutto ciò dovrebbe ridurre il rischio di commettere errori nella revisione, per via delle maggiori possibilità di controllo e delle differenti impostazioni metodologiche (ad esempio, la contabilità finanziaria affiancata dalla contabilità economico-patrimoniale; il potenziamento dei documenti a consuntivo e delle verifiche periodiche, ecc.) e di perdere dati e informazioni rilevanti nella revisione, per via della maggiore possibilità di calcolare una adeguata soglia di significatività.

In definitiva a seguito della riforma i revisori dovrebbero poter ottenere, attraverso i propri controlli e indagini, una maggiore consapevolezza dello stato di salute dell'ente locale e quindi di conseguenza dovrebbero poter aumentare la qualità del loro operato.

Considerato quanto sia rilevante e delicato il compito demandato al sistema di controllo per mezzo dei revisori appare dunque opportuno e di assoluto rilievo una analisi quanto più dettagliata dell'impatto che la riforma dell'armonizzazione abbia avuto sullo stesso e in quale misura.

8.3. La qualità della revisione: il quadro teorico di riferimento

La revisione, in quanto attività complessa con tipologia di controllo campionaria e non assoluta, può avere differenti livelli di qualità e attendibilità.

La definizione della qualità nella revisione non è univoca nella letteratura scientifica. DeAngelo (1981) suggerisce che una revisione di qualità è quella che consente al revisore di avere una buona probabilità di scoprire delle

“falle” e di essere in grado di segnalarla appropriatamente. Altre visioni, contrapposte, asseriscono che una revisione sia di qualità quando ha rispettato le linee guida fornite e accettate a livello professionale (*general accepted auditing standard*) (Krishnan & Schauer, 2001). Altri autori ancora considerano una revisione di qualità quando l’informativa del bilancio è corretta, e quindi ogni errore nel bilancio stesso rappresenta un fallimento del processo di revisione (Behn et al., 2008; Chang et al., 2009).

Il modello teorico di riferimento per il contributo seguente è la sistematizzazione fatta da Knechel e Schefchik (2014), in cui la qualità della revisione è formalizzata sulla base di un processo, in cui se coesistono determinate condizioni antecedenti l’attività di revisione può fornire un insieme generalizzato di conseguenze, che assumono l’aspetto di indicatori di qualità.

In particolare, gli antecedenti di una attività di revisione di qualità sono suddivisi in due categorie. Da un lato sono presenti input di carattere soggettivo di colui che l’attività di revisione pone in essere; dall’altro lato sono presenti requisiti formali di processo che il revisore deve rispettare.

Gli input soggettivi individuati sono:

- professionalità ed esperienza del revisore;
- indipendenza sostanziale;
- scetticismo professionale.

La professionalità del revisore è necessaria per un processo di qualità, che consenta di ottenere la “ragionevole sicurezza” dell’attendibilità del bilancio. In particolare, molti contributi nella letteratura scientifica hanno correlato positivamente la presenza di una buona conoscenza delle tecniche di revisione e delle tecniche contabili con i risultati ottenuti dal revisore nella sua attività (Choo, 1986; Bonner, 1990). Tale professionalità è ottenuta attraverso l’esperienza (Bedard, 1989), e al crescere dell’esperienza aumenta la capacità di individuare errori, anche di tipo concettuale (Ramsay, 1994).

L’indipendenza del revisore è uno degli strumenti fondamentali per garantire un processo di revisione affidabile e imparziale (Mautz & Sharaf, 1961), in quanto permette al revisore di tenere un punto di vista distaccato, senza cadere in quelle distorsioni di giudizio dovute ai conflitti di interesse o a legami economici (Antle, 1982; Moore et al., 2006). Aspetto fondamentale è inoltre costituito dal livello di compenso offerto al revisore, che può generare a sua volta conflitti di interessi (Zeff, 2003).

Lo scetticismo professionale è la capacità del revisore di distaccarsi dalle informazioni e dai dati forniti per analizzarli criticamente e per formare un proprio giudizio sugli stessi. Tale input assume rilevanza nella qualità della revisione, in quanto in numerosi casi di fallimenti del processo di revisione si è ravvisata l’assenza di scetticismo nei revisori, ovvero la presenza di

eccessiva fiducia nei confronti dei dati presentati dalle aziende (PCAOB, 2008; Messier Jr et al., 2010). Tale aspetto è difficile da misurare (Knechel & Shefchik, 2014; Nelson, 2009) ed è determinato generalmente nella capacità dei revisori di effettuare procedure addizionali e controlli incrociati per verificare i dati forniti (Shaub & Lawrence, 1996), nonché nella probabilità di riuscire a scoprire una frode (Bernardi, 1994), e nella quantità di verifiche di conferma effettuate sui risultati della revisione stessa (Hurt et al., 2008). Inoltre, lo scetticismo professionale è influenzato da diversi fattori derivanti dall'ambiente e dal contesto di riferimento dell'azienda, nonché da aspetti personalistici del revisore stesso. Un livello inferiore di scetticismo è stato individuato, in particolare, in revisori con incentivi confliggenti, come ad esempio i compensi per l'attività di revisione (Houston, 1999), in situazioni di livello di rischio aziendale o di revisione diminuito (Hackenbrack & Nelson, 1996; Blay, 2005).

I requisiti di processo individuati, invece, sono:

- la pianificazione e la struttura del processo di revisione;
- la determinazione della soglia di significatività, o materialità, degli errori;
- la valutazione dei rischi di controllo e intrinseci;
- la presenza di controlli di qualità da parte della società di revisione (qualora presenti).

Nel prosieguo del paragrafo sono illustrate le caratteristiche dei requisiti di processo.

In particolare, la pianificazione del processo di revisione deve essere sistematica e fondata sul rischio. L'approfondimento e la durata dei controlli devono essere quindi collegati alla complessità e al rischio dell'azienda.

Da questo punto di vista, per incrementare l'efficacia di una revisione, i revisori tendono ad aumentare lo sforzo di revisione (*audit effort*) (O'Keefe et al., 1994; Calderon et al., 2012) oppure a modificare i processi di revisione (Hackenbrack & Knechel, 1997) o la loro cadenza; oppure, assegnano il processo di revisione a professionisti più esperti (Johnstone & Bedard, 2003). Allo stesso modo, ma con segno inverso, tempi limitati a disposizione dei revisori rendono il processo meno efficace (McDaniel, 1990; Asare et al., 2000).

Dal punto di vista della significatività, stabilire una soglia di materialità minima è un processo altamente soggettivo, che richiede valutazioni qualitative e quantitative, influenzando infine sia il processo di produzione della relazione di revisione, sia le conclusioni ivi riportate. Dato un determinato livello di incertezza, inoltre, la determinazione della soglia di materialità è influenzata dall'effetto che un errore sotto tale soglia può avere sul raggiungimento di risultati di utile (Libby & Kinney Jr, 2000; Ng, 2007).

La valutazione dei rischi è una componente vitale e fondamentale per il processo di revisione che ne modifica completamente la natura, la durata, l'estensione e la tipologia di controlli effettuati. In particolare, è necessaria una spiccata esperienza del revisore sul settore dell'azienda revisionata, nonché avere dei riferimenti di aree critiche su cui focalizzare la determinazione del livello di rischio e tenere separato il rischio di frodi o distorsioni dei dati dal rischio di errori in bilancio dovuti a errate classificazioni o valutazioni (Allen et al., 2006). L'utilizzo di strumenti analitici di valutazione del rischio, inoltre, possono essere di particolare aiuto nella determinazione del livello che esso assume (Koonce et al., 1993; Messier Jr et al., 2013).

Per ultimo, l'aspetto relativo ai controlli di qualità delle società di revisione è considerato elemento di completamento degli antecedenti di un processo di revisione di qualità, e include i controlli e la gestione dei rischi internamente alla società di revisione stessa (Knechel & Shefchik, 2014). Tale aspetto non può essere applicato agli enti locali, per via della natura professionale dell'incarico di revisione e delle modalità di nomina dei revisori.

Al pari degli aspetti di "input", assumono rilevanza per la qualità della revisione anche le conseguenze, o "outcome", del processo. Tali conseguenze possono essere individuate in alcuni indicatori, o segnali, che determinano se il processo di revisione sia stato condotto sulla base degli "input" sopra descritti. Tali "outcome" sono individuati nell'assenza di correzioni formali o redazioni correttive del bilancio, nell'assenza di cause legali contro i revisori, nell'accuratezza delle relazioni di revisione, nell'attendibilità dei bilanci revisionati e negli esiti positivi delle verifiche sulle persone o società di revisione. Infatti, qualora fosse presente una delle fattispecie sopra indicate, significherebbe che il processo di revisione non ha avuto utilità nel rilevare gli errori significativi e nel determinare l'attendibilità della rappresentazione fornita in bilancio.

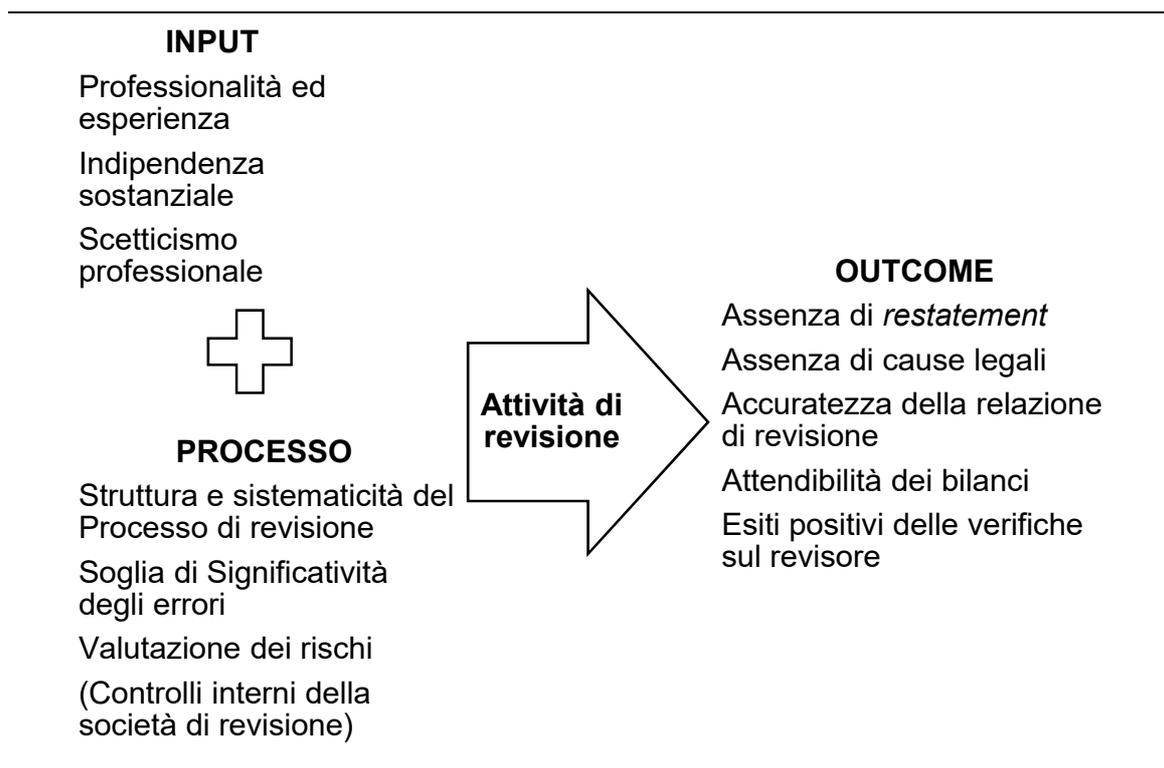
Ciò è palese quando la relazione di revisione non fornisce le informazioni utili a comprendere se il bilancio sia attendibile o meno. È altresì palese quando il bilancio risulta inattendibile ex post e nei casi di *restatement*, ossia quando il bilancio viene corretto successivamente alla sua approvazione.

La scarsa qualità di un processo di revisione, allo stesso modo, può essere desunta nei casi in cui vi siano cause legali nei confronti dei revisori da parte dei soci o della società oppure provvedimenti disciplinari e indagini interne da parte della società di revisione nei confronti del professionista che ha condotto il processo stesso.

Tali aspetti non sono considerati nell'analisi di cui al presente capitolo.

La Fig. 1 riporta un riadattamento dello schema di sintesi fornito dagli autori.

Fig. 1 – Condizioni di qualità della revisione



Fonte: tradotto e integrato da Knechel & Shefchik (2014: 131)

8.4. Il possibile impatto della riforma sulla qualità della revisione

Come si può rilevare dalla lettera del D.Lgs. 118/2011, l'impatto della riforma della contabilità degli enti locali è stata favorevole per i revisori di tali enti, in quanto aggiunge materiale e dati per la migliore comprensione dello stato di salute degli enti, migliora la consapevolezza degli amministratori sui risultati dell'amministrazione anche dal punto di vista economico-patrimoniale, modificando il contesto di riferimento dei rischi dell'attività e migliorando, potenzialmente, la qualità dell'attività di revisione nel suo complesso.

Sulla base del quadro teorico di riferimento individuato, quindi, è possibile indagare se la qualità della revisione possa essere stata migliorata, almeno sotto il profilo potenziale, dalla riforma.

Infatti, come indicato sopra, sono individuati i requisiti antecedenti fondamentali che possono garantire un processo di revisione di qualità e quindi consentire ai revisori di rilevare più facilmente situazioni di errore o particolarità nella gestione dell'ente, verificare la continuità dell'attività, migliorare gli spazi di confronto per evitare contestazioni e cause legali e, in definitiva, fornire una informativa più precisa e puntuale sullo stato di salute dell'ente.

A tale scopo, in questo paragrafo spostiamo l'attenzione dall'impatto legislativo e di adempimenti che la riforma ha avuto sui revisori alla verifica della presenza, o del miglioramento, o del peggioramento dei requisiti antecedenti alla revisione di qualità sopra indicati.

In particolare, a questo scopo è necessario individuare il contesto di riferimento.

Innanzitutto, partendo dai requisiti di carattere soggettivo, individuati come "input" della revisione di qualità, è possibile asserire che sotto il profilo dell'indipendenza sostanziale, è possibile verificare la presenza di questo requisito dal criterio di nomina dei revisori, che avviene per sorteggio su base regionale secondo un algoritmo definito a livello ministeriale¹;

Sotto il profilo della professionalità ed esperienza, invece, dovrebbero essere garantite dai requisiti formali dei soggetti sorteggiati, essendo essi sono iscritti ad albi professionali (Ordine dei Dottori Commercialisti, Registro dei Revisori Legali) per i quali è richiesto un periodo di praticantato obbligatorio e un esame di stato per l'abilitazione. Inoltre, entrambi gli albi richiedono la formazione professionale continua degli iscritti e i revisori degli enti locali devono conseguire di ulteriori specifici per la materia di riferimento. In ogni caso, la professionalità ed esperienza è garantita a livello minimo ma varia successivamente da soggetto a soggetto e può essere verificata indirettamente.

Sotto il profilo dello scetticismo professionale, esso è di più complicata verifica, come già indicato, e può essere validato sulla base delle modalità con cui il processo di revisione è posto in essere e delle verifiche e controlli incrociati svolti;

Dal punto di vista del "processo" per una revisione di qualità, invece, è necessario verificare:

- le modalità con cui il processo di revisione è svolto e lo sforzo impresso per la revisione, purché questo sia teso al conseguimento di maggiori risultati e non solamente all'adempimento di richieste normative;
- la valutazione di una soglia di significatività, che è correlata al requisito dello scetticismo professionale e sulla cui base si svolge il processo di revisione;
- la valutazione dei rischi effettuata dai revisori per lo svolgimento della propria attività, che può essere valutata anche indirettamente sulla base della percezione del lavoro svolto; inoltre, la determinazione dei rischi nei singoli enti locali è svolta con riguardo al contesto politico

¹ Si veda nel sito web http://finanzalocale.interno.it/ser/revisori/rev_algoritmo.html.

di riferimento, ed è influenzata dalle possibili ripercussioni che eventuali errori di revisione potrebbero avere sul singolo professionista.

Circa il rischio di revisione, inoltre, è possibile valutare due diversi ordini di problematiche: da un lato, il rischio di revisione correlato alla struttura e natura dell'ente revisionato; dall'altro lato, il rischio di controllo del materiale prodotto dai funzionari dell'ente e verificato dai dirigenti o da altre funzioni interne attraverso i protocolli amministrativi.

Come già indicato in precedenza, ai fini dell'analisi di cui al presente capitolo, non è applicabile il requisito di processo della valutazione di qualità del lavoro da parte della società di revisione a cui fa riferimento il professionista, in quanto le caratteristiche professionali soggettive richieste dalla normativa per la nomina dei revisori degli enti locali fanno sì che l'attività sia svolta principalmente in modo solitario e non associato.

La riforma del D.Lgs. 118/2011 introduce nuovi dati per la verifica dello stato di salute dell'ente locale revisionato; per mezzo di questa indagine si cerca di individuare in che modo, e con che portata, la riforma abbia influito sull'effettivo svolgimento dell'attività dei revisori e se siano stati influenzati i requisiti di input o di processo della revisione di qualità.

8.5. L'analisi empirica: aspetti metodologici

La metodologia di indagine prescelta per l'analisi degli effetti della riforma è di tipo qualitativo e percettivo, e lo strumento prescelto per l'indagine è il questionario di tipo anonimo, con analisi statistico-descrittiva per l'interpretazione delle risposte ricevute.

La costruzione del questionario è stata effettuata sulla base dei seguenti criteri:

- indagine anagrafica sui revisori, per verificare la coerenza del campione di indagine effettivo con la popolazione di riferimento e per verificare il grado presunto di esperienza del professionista stesso;
- indagine sulla struttura professionale su cui il revisore può contare, includendovi aspetti riguardanti la struttura dello studio professionale e la presenza di strumenti o competenze specifiche;
- indagine sulla modifica dell'attività di revisione in seguito all'entrata in vigore della riforma portata dal D.Lgs. 118/2011;
- indagine sulla percezione del rischio di revisione da parte dei professionisti.

Il questionario è composto da un totale di 29 domande, a risposta singola tra più scelte o a risposta multipla. Al termine del questionario è stato inserito

uno spazio facoltativo per ulteriori commenti. Il questionario inviato a mezzo posta elettronica è stato preparato per mezzo della piattaforma *Moduli di Google*.

Per l'analisi statistica delle risposte pervenute sono stati utilizzati, compatibilmente con la tipologia dei dati ricevuti e dove applicabile o comunque necessario, le modalità indicate nella Tab 1.

Tab. 1 – Indicatori statistici utilizzati per l'analisi

Modalità	Utilizzo
Indice ρ di Correlazione di Spearman	Misura del grado di correlazione tra le variabili
Retta di Regressione Lineare semplice e multipla	Individuazione di relazioni funzionali tra le variabili
Coefficiente α di Cronbach	Misura dell'attendibilità degli indicatori statistici utilizzati
Indice χ^2	Misura della connessione tra variabili.

Fonte: nostra elaborazione

8.6. La selezione e le caratteristiche del campione

La costruzione del campione a cui è stato somministrato il questionario è coerente con i dati di suddivisione territoriale riportati in precedenza. In particolare, sono stati rispettati i seguenti criteri.

Volendo ottenere, per la tipologia di studio, una precisione assoluta pari allo 0,05, e considerata la prevalenza attesa di genere maschile P della popolazione pari a circa il 71%, la significatività statistica del campione è stata stimata con la formula sottostante:

$$n = \frac{t^2 P(1-P)}{D^2} = 316$$

dove n è la dimensione del campione significativo e $D = 16.991$ il numero complessivo degli iscritti agli elenchi, cioè la popolazione completa. Assunto che non tutti i questionari sarebbero stati compilati, tale numero n è stato dapprima arbitrariamente raddoppiato, e poi per ragioni di arrotondamenti interni per mantenere l'equilibrio esatto tra le varie regioni è stato incrementato fino a $n = 695$.

Successivamente, i revisori sono stati suddivisi secondo questi criteri:

- 1) il numero complessivo di revisori selezionati per ciascuna regione è pari alla percentuale relativa della regione sul totale dei revisori iscritti a livello nazionale;
- 2) il numero di revisori selezionati all'interno di ciascuna regione è ulteriormente suddiviso in base al peso che la fascia ha sul totale dei revisori iscritti nella relativa regione;
- 3) al fine di evitare duplicazioni, ciascuna fascia è stata depurata dei revisori iscritti in due o più fasce, secondo il seguente criterio:
 - la fascia 1 è composta da tutti i revisori iscritti alla sola e unica prima fascia;
 - la fascia 2 è composta da tutti i revisori iscritti alla prima e/o alla seconda fascia, ma non alla terza fascia;
 - la fascia 3 è composta da tutti i revisori iscritti alla terza fascia e a una o più delle fasce inferiori;
- 4) i revisori sono stati scelti in modo totalmente casuale attraverso le formule *casuale()* e *cerca.vert()* di Microsoft Excel, rispettando le numerosità dei sotto-campioni per regione e per fascia;
- 5) sono stati reperiti gli indirizzi e-mail dei professionisti selezionati; qualora non fosse possibile reperire l'indirizzo in modo efficace, il revisore selezionato è stato sostituito con quello immediatamente successivo nella sotto-popolazione di riferimento.

Dal campione selezionato, sono pervenuti un totale di 161 questionari correttamente compilati. Sono stati considerati un totale di 157 questionari, in quanto 4 rispondenti non avevano ancora svolta alcuna attività di revisione negli enti locali e pertanto le loro risposte sono considerate non significative ai fini dello studio e incompatibili con l'indagine.

Il campione residuo è dunque formato da un totale di 157 questionari correttamente compilati e compatibili con l'indagine, il che rende una precisione assoluta dello 0,07 (cioè un livello di confidenza pari a circa il 93%).

Il campione considerato è composto al 45% da revisori appartenenti alla prima fascia, al 14% da revisori appartenenti alla seconda fascia ed al 41% da revisori appartenenti alla terza fascia. Da un punto di vista geografico, troviamo la seguente composizione: il 24% dei rispondenti appartiene alla zona Nord-Ovest (Liguria, Lombardia, Piemonte) il 10% alla zona Nord-Est (Veneto), il 20% al Centro-Nord (Emilia Romagna, Marche, Toscana, Umbria), il 31% al Centro-Sud (Abruzzo, Campania, Lazio, Molise) e infine il

15% al Sud e alle Isole (Basilicata, Calabria, Puglia)². La composizione dei rispondenti al questionario risulta sovrapponibile per fascia di appartenenza e per distribuzione geografica alla popolazione del campione selezionato.

Il campione presenta un discostamento rispetto alle proporzioni tra i generi maschile e femminile della popolazione a causa di una possibile sotto-rappresentazione del campione stesso (livello di confidenza del 93%).

Non è stato possibile incrociare i dati del campione con quelli della popolazione in quanto i dati vengono forniti dal Ministero in modalità aggregata e non in forma di matrice dati.

Da un punto di vista anagrafico il campione mostra una elevata anzianità professionale, con il 72% del campione che con anzianità compresa tra i 15 ed i 30 anni di attività e con una conseguente anzianità anagrafica, circa l'80%, che ricade nella fascia di età compresa tra i 45 ed i 64 anni.

Si riscontra un dato analogo per quanto riguarda l'anzianità dell'attività di revisione negli enti locali, con il 58% dei rispondenti con più di 10 anni di esperienza specifica attività di revisione ed il 19% con esperienza compresa tra i 5 ed i 9 anni.

Dal punto di vista del numero di incarichi di revisione svolti sino alla data odierna si ritrova che circa il 75% dei revisori abbia svolto da 1 a 5 incarichi, che il 15% abbia già svolto dai 6 ai 10 incarichi mentre il 15% del campione dei rispondenti abbia svolto più di 11 incarichi di revisione.

Per quanto riguarda la valutazione delle caratteristiche dimensionali delle strutture professionali dei revisori è stato calcolato un punteggio qualitativo ordinale, basato su alcuni aspetti quali-quantitativi che influiscono direttamente o indirettamente sulla dimensione e complessità dello studio professionale. In particolare, tale punteggio è stato determinato in base a quanto indicato nella Tab. 2.

² Si noti che, nel campione di riferimento, non sono presenti le Regioni a Statuto Speciale, non incluse nell'indagine di questo capitolo.

Tab. 2 – Variabili e criteri per la valutazione delle caratteristiche dimensionali delle strutture professionali

Variabile	Punteggio	Criterio
Numero di clienti	Da 0 a 10 punti	Segmentazione del range dei clienti in cinque classi, da un minimo di “meno di 24 clienti” ad “oltre 200 clienti”
Numero di collaboratori assunti come dipendenti dello studio	Da 0 a 3 punti	Segmentazione del <i>range</i> dei dipendenti in quattro classi, da un minimo di 0 dipendenti ad un massimo di oltre 5
Numero di collaboratori professionali dello studio, non ancora abilitati alla professione o praticanti	Da 0 a 2 punti	Associato alla presenza o meno da un minimo di 5 collaboratori “junior” (non iscritti/non abilitati)
Numero di collaboratori professionali dello studio, abilitati alla professione e non associati,	Da 0 a 4 punti	Associato alla presenza o meno da un minimo di 5 collaboratori “senior” (iscritti/abilitati)
Presenza di associati	2 punti se appartenente a studio associato), più Da 0 a 9 punti	Associati alla presenza di un maggior numero di soci dello studio
Presenza di sistemi informativi	2 punti	Per i sistemi gestionali integrati della tipologia Enterprise Resource Planning o similari
	1 punto	Per ogni tipologia di sistemi gestionali come individuati dal questionario

Fonte: nostra elaborazione

È opportuno sottolineare che circa un terzo del campione dei revisori che hanno risposto al questionario faccia parte di uno studio associato mentre il 66% sia un professionista indipendente. Il punteggio massimo assegnato con le modalità sopra descritte è pari a 25.

8.7. L’analisi dei risultati

In questo paragrafo, composto da cinque sotto-paragrafi, varrà esposta l’analisi dei risultati, distinguendo tra gli aspetti che possono essere dedotti dall’analisi delle risposte al questionario e tra quelli che invece devono essere dedotti dai principi e dalle regole base impostate dalla riforma ed individuate dall’inquadramento teorico.

Nel primo e secondo sotto-paragrafo viene considerata la presenza dei requisiti di professionalità ed esperienza dei revisori e delle caratteristiche di indipendenza e di scetticismo professionale, sulla base del quadro teorico di riferimento e dei dati evinti dal campione dei revisori analizzato.

Nel terzo e quarto vengono analizzati gli aspetti relativi al processo di revisione e alla valutazione dei rischi, attraverso l'esposizione dei dati ricavati in sede dell'analisi statistica delle risposte al questionario.

Nel quinto sotto-paragrafo vengono considerati gli aspetti della significatività, dei controlli eseguiti dalla società di revisione sui revisori.

8.7.1. Gli aspetti soggettivi: professionalità ed esperienza

Ai fini dell'indagine di cui al presente capitolo, gli aspetti legati alla professionalità non possono essere desunti direttamente dal questionario, ma vanno invece ricercati all'interno dei principi di selezione dei revisori degli enti locali revisori di tali enti. Infatti, i revisori degli enti locali vengono estratti da un elenco di professionisti (Dottori Commercialisti, Esperti Contabili, Revisori Legali) che presentino una anzianità professionale differenziata per le tre diverse fasce di enti locali.

Da ciò è possibile desumere che il requisito della professionalità di cui al quadro teorico di riferimento è rispettato, nei termini in cui la presenza di una buona conoscenza delle tecniche di revisione e delle tecniche contabili, che la letteratura correla con i (buoni) risultati ottenuti dal revisore nella sua attività dovrebbe essere garantita, almeno sotto il profilo potenziale e teorico, dalle modalità di nomina dei revisori degli enti locali, e in particolare:

- l'iscrizione ad un albo professionale seguente ad un esame di abilitazione e a un percorso formativo specifico nella materia;
- la presenza degli obblighi formativi a carico di ambedue le categorie di professionisti abilitati all'iscrizione negli elenchi dei Dottori Commercialisti e dei Revisori Legali.

Ai fini di questa indagine, quindi, la presenza del requisito della professionalità viene assunta sulla base dell'inquadramento teorico³.

Dal punto di vista del requisito dell'esperienza, invece, il campione selezionato e rispondente al questionario, rappresenta un buon numero di professionisti con un elevato numero di incarichi analoghi già svolti in passato, con esperienza anche di tipo indiretto, considerata l'anzianità professionale e la dimensione della struttura professionale del revisore incaricato (esperienza diffusa). Infatti, si è riscontrata nel campione rispondente una media di circa due incarichi e mezzo specifici, per revisione negli enti locali già svolti

³ Risulterà necessario approfondire se questa sia realmente presente e garantita, al fine di validarne la sussistenza e l'effettivo impatto sulla qualità della revisione negli enti locali.

precedentemente, con una punta massima, rappresentata dal 10% del campione, che ha già svolto precedentemente più di undici incarichi specifici⁴.

Per quanto concerne l'anzianità professionale dei rispondenti, invece, ritroviamo nel campione una media di circa otto anni di anzianità di revisione degli enti locali per singolo professionista, con il 58% circa dei professionisti con oltre dieci anni di esperienza specifica, e con una elevata anzianità professionale generica (iscrizione all'Ordine dei Dottori Commercialisti o all'Elenco dei Revisori Legali), con il 72% del campione che con anzianità compresa tra i quindici e i trenta anni di attività.

Infine, l'esperienza può essere desunta indirettamente anche dalla dimensione dello studio, in quanto rappresenta da un lato la complessità della realtà in cui il professionista si trova ad operare, mentre dall'altro lato rappresenta un fattore di esperienza diffusa dato anche dal supporto di altri professionisti e collaboratori. Nell'indagine svolta, la dimensione dello studio presenta la distribuzione di frequenze riportata nella Tab. 3.

Tab. 3 – Analisi dell'esperienza (dimensione dello studio e anzianità)

	Anzianità	0-5	5-14	15-30	30+	Totale
Dimensione Studio	0 – 4	0	16	40	4	60
	5 – 9	0	0	33	16	49
	10 – 19	4	0	32	0	36
	22	0	0	8	4	12
	Totale	4	16	113	24	157

Fonte: nostra elaborazione

Ai questionari hanno risposto, in prevalenza, revisori collocati in un contesto professionale poco o molto poco complesso, presumibilmente con pochi clienti e pochi collaboratori. Questo dato però va anche collegato con l'elevata anzianità media dei professionisti rispondenti, come si può vedere nella precedente tabella.

Rimangono pertanto confermate le caratteristiche attese relative all'esperienza professionale per via della larga presenza di specifica esperienza e di anzianità di servizio, in modo allineato alle aspettative generate dai principi

⁴ Si ricorda che sono stati eliminati dal campione coloro i quali non avessero già svolto incarichi precedenti.

di selezione dei revisori degli enti locali, validando pertanto questo aspetto di riferimento del framework teorico.

8.7.2. Gli aspetti soggettivi: indipendenza e scetticismo professionale

L'indipendenza, da un punto di vista formale, è giuridicamente garantita dal meccanismo di verifica della fattispecie di incompatibilità, in cui il professionista prima di assumere l'incarico deve valutare e dichiarare la propria incompatibilità anche sostanziale. Inoltre, il meccanismo di estrazione a sorte dovrebbe garantire una maggiore sicurezza in ordine alla indipendenza dei revisori estratti e nominati nei singoli enti, in cui la probabilità che venga estratto un professionista in situazione di conflitto di interessi è molto bassa ed esso dovrebbe, comunque, valutare la propria compatibilità all'incarico.

Per ultimo, difficilmente il professionista può assumere incarichi di consulenza non inerenti alla revisione per l'ente medesimo (*non-audit service*), che sono tra i maggiori fattori influenzanti l'indipendenza sostanziale dei revisori.

A questo scopo non si ritiene necessario valutare in questa sede la presenza o meno di questo requisito, dandolo per assunto sulla base dei requisiti normativi e procedurali per la nomina dei professionisti incaricati della revisione negli enti locali.

La determinazione della presenza dello scetticismo professionale, invece, è stata ottenuta indirettamente sulla base delle risposte fornite tramite il questionario somministrato. Infatti, è stato assunto che lo scetticismo possa essere individuato nella capacità del revisore di distaccarsi dalle informazioni e dai dati forniti per analizzarli criticamente e per formare un proprio giudizio sugli stessi. Sulla base del quadro teorico di riferimento e della letteratura, lo scetticismo professionale è generalmente determinato nella capacità dei revisori di effettuare procedure addizionali e controlli incrociati per verificare i dati forniti, nonché nella probabilità di riuscire a scoprire una frode e nella quantità di verifiche di conferma effettuate sui risultati della revisione stessa. Inoltre, indirettamente, lo scetticismo professionale è influenzato da diversi fattori derivanti dall'ambiente e dal contesto di riferimento, nonché da aspetti personalistici del revisore stesso, oppure in presenza di incentivi confliggenti, come ad esempio i compensi per l'attività di revisione⁵, o in situazioni di livello di rischio aziendale o di revisione diminuito.

⁵ Stabilito, nel caso in esame, su criteri di legge.

A seguito dell'entrata in vigore dell'armonizzazione contabile, i rispondenti al questionario avvertono di poter verificare meglio (nell'80% delle risposte) la regolarità dell'ente accertato e dichiarano di percepire (nuovamente l'80% delle risposte) una migliore consapevolezza dello stato di salute dell'Ente controllato ed una migliore qualità del lavoro svolto (71% dei casi). Solo 5% del campione però dichiara di percepire, a seguito dell'armonizzazione contabile, un maggiore rischio di frode o di distorsione dei dati da parte dei funzionari dell'ente, il 67% dichiara invece che tale propria percezione sia rimasta invariata mentre il 28% dichiara che la propria percezione di rischio di frodi sia addirittura diminuita.

La percezione di migliore consapevolezza risulta impattare positivamente sulla percezione della qualità del lavoro svolto⁶ mentre entrambe queste percezioni dei revisori, compatibilmente con i dati sopra esposti, non vengono corrisposte da una altrettanto positiva percezione di scoprire frodi o di distorsioni⁷.

Volendo approfondire questo aspetto si può osservare che la percezione di migliore verifica delle attività degli enti risulti collegata alla attività di modifica delle proprie procedure⁸. Dall'altra parte però si osserva che anche se il maggiore afflusso dei dati permette di organizzare controlli incrociati degli stessi (circa 85% delle risposte), tali controlli incrociati non sono corrisposti positivamente né da una migliore consapevolezza dello stato di salute degli enti, né dalla percezione di migliore qualità del proprio lavoro svolto⁹. Ciò potrebbe indurre a pensare che se anche il revisore modifichi le proprie procedure per gestire al meglio il maggiore apporto informativo, e proprio il 90% dei casi dichiara che tali modifiche sono state fatte in funzione di ottenere migliori controlli incrociati, tale maggiore apporto informativo finisca per impattare negativamente sulla qualità dell'attività di revisione e sulla possibilità di scoprire frodi o distorsioni dei dati, ovvero che l'aumento dei dati da analizzare generino l'impressioni nei revisori del campione di influire negativamente sulla possibilità di scoprire frodi.

⁶ Attraverso il test di Spearman tra le variabili si individua una correlazione positiva pari a 0,62 in una scala che va da -1 a +1, con una significatività pari a 0,0001.

⁷ Attraverso il test di Spearman tra le variabili si individua due correlazioni negative, pari rispettivamente a -0,22 e -0,15 in una scala che va da -1 a +1 e con rispettive significatività pari a 0,01 e 0,06. Questa relazione è caratterizzata da una bassa significatività, probabilmente a causa di distorsioni imputabili al sotto-campionamento.

⁸ Dalla regressione lineare tra le variabili è determinato un coefficiente angolare che è pari a 0,36 con significatività pari a 0,001.

⁹ Dalla regressione lineare tra le variabili è determinato un coefficiente angolare che è pari a -0,26 e con significatività pari a 0,001.

Mentre se da un lato si riscontra nei revisori un certo livello di sensibilità volta a percepire la necessità di mettere in atto procedure addizionali e controlli incrociati per verificare i dati forniti, dall'altro lato si nota, in una misura superiore ad un quarto del campione, una diminuzione della percezione dei revisori della loro capacità di individuare irregolarità anche a fronte di un maggior afflusso di dati e della relativa possibilità di incrociare gli stessi.

Pertanto, come visto precedentemente, se da un lato il maggiore afflusso di dati permette generalmente nei revisori di aumentare il grado di consapevolezza dello stato di salute dell'ente, una migliore percezione di qualità rispetto al proprio lavoro e più controlli incrociati, nonostante la modifica delle procedure (attesa da framework teorico come conferma dello scetticismo professionale) dall'altro impatti negativamente sulla possibilità di scoprire distorsioni o frodi.

8.7.3. Gli aspetti procedurali: il processo di revisione

Come si è visto nel paragrafo precedente, i revisori avvertono la necessità di modificare i loro processi di revisione sia in termini di aumento di ore lavorative che di procedure.

Infatti, dalle risposte del questionario si evince che il 97% dei revisori del campione dichiara di aver aumentato le ore dedicate alla revisione dell'ente locale e quasi il 95% del campione dichiara di aver aumentato le ore di lavoro "fuori dall'ente" propriamente per le attività di revisione relativamente ad attività di pianificazione, approfondimenti e controlli a distanza. Queste due dichiarazioni si relazionano tra loro in modo che l'aumento delle ore lavorate all'interno dell'Ente produce un incremento delle ore di lavoro di pianificazione fuori dall'Ente¹⁰.

In contrapposizione a questo fatto si nota invece che la sensazione della necessità di aumentare la frequenza dei controlli non sia tradotta in un effettivo aumento delle ore di lavoro "fuori dall'ente"¹¹. Questo, considerato quanto detto in precedenza, potrebbe difficilmente essere spiegato se non pensando ad una necessità di "compressione dei tempi" dell'attività di revisione. Ma questa argomentazione, di carattere fortemente deduttivo, avrebbe bisogno al suo supporto di maggiori argomenti e, esulando dalla attuale domanda di ricerca, potrebbe essere suscettibile di future analisi.

¹⁰ Attraverso il test di Spearman tra le variabili si individua una correlazione positiva pari a 0,55 in una scala che va da -1 a +1, con una significatività pari a 0,0001.

¹¹ Attraverso il test di Spearman tra le variabili si individua una correlazione negativa pari a -0,24 in una scala che va da -1 a +1, con una significatività di 0,002.

Volendo considerare le percezioni di una migliore consapevolezza dello stato dell'ente e della qualità del lavoro svolto dai revisori dal punto di vista della modifica e dell'aumento dello sforzo di processo, si nota come per entrambe ci sia una corresponsione di carattere negativo rispetto al maggiore afflusso di dati sia per quanto riguarda la modifica delle procedure di indagine¹² sia per quanto riguarda la possibilità di organizzare controlli incrociati sugli stessi¹³.

Venendo a considerare, per ultimo, la modifica delle procedure di indagini in relazione al maggiore afflusso dei dati, all'aumento delle ore dedicate nell'ente e fuori dall'ente¹⁴ ed alla necessità di aumentare i controlli¹⁵, da quanto dichiarato emerge che a generare una spinta sulla modifica delle procedure non siano direttamente le ore di lavoro dedicate all'Ente, ma piuttosto l'aumento dei dati da analizzare oltre all'incremento stesso delle ore fuori dall'Ente e che, inoltre, chi tende ad aumentare la frequenza dei controlli tende anche a modificare le proprie procedure.

Da quanto sopra esposto appare evidente lo sforzo dei revisori di aumentare le ore lavorate, nel tentativo di aumentare la qualità e l'efficacia del processo di revisione dovendo far fronte a maggiori adempimenti e ad un numero maggiore di dati da analizzare. Si deve però aggiungere che tale maggior sforzo non debba necessariamente coincidere con un miglioramento della qualità dell'attività di revisione, tanto più se si considera che l'aumento dello sforzo della revisione e le modifiche delle stesse procedure sono principalmente imputabili al maggior numero di adempimenti ed al maggior numero di dati.

In altre parole si potrebbe affermare che il maggiore afflusso di dati, nonostante il dichiarato sforzo di modifica delle procedure da parte dei revisori (oltre l'85% delle risposte), ed il maggiore numero di adempimenti non migliori ma di fatto peggiori la comprensione dello stato di salute dell'ente.

¹² Attraverso il test di Spearman tra le variabili si individua una correlazione negativa pari a -0,28 in una scala che va da -1 a +1, con una significatività di 0,0004.

¹³ Attraverso il test di Spearman tra le variabili si individua una correlazione negativa pari a -0,20 in una scala che va da -1 a +1, con una significatività di 0,01.

¹⁴ Dalla regressione lineare tra le variabili, si individua un coefficiente angolare pari a 0,34 con significatività della variabile di verifica pari a 0,0001.

¹⁵ Dalla regressione lineare tra le variabili, si individua un coefficiente angolare pari a 0,37 con significatività della variabile di verifica pari a 0,0001.

8.7.4. *Gli aspetti procedurali: la valutazione dei rischi*

Dal punto di vista dei processi di valutazione dei rischi, che è componente fondamentale della revisione, occorre per prima cosa osservare che i revisori appartenenti al campione possiedono una notevole esperienza nella revisione degli enti locali, sia per la natura stessa della composizione dei registri di appartenenza e l'obbligatorietà per il revisore di continua formazione specifica, che per la loro stessa anzianità, con una media di 7,8 anni di anzianità nelle attività di revisione degli enti locali.

La valutazione dei rischi che i revisori intervistati mettono in atto può essere anche stimata in modo indiretto considerando le modifiche che i revisori hanno apportato ai loro processi di revisione ed al livello generale di scetticismo professionale come evidenziato nei due paragrafi precedenti. Da quanto sopra detto si può quindi desumere che i revisori intervistati siano attenti alla valutazione dei rischi, durante l'attuazione del processo di revisione, e che la stessa valutazione ne vada a modificare la natura del processo mediante l'attuazione nella pratica di strategie volte alla mitigazione degli stessi.

Va però ricordato che all'aumentare della percezione del migliore stato di salute dell'ente locale e del proprio lavoro svolto diminuisce la percezione di rilevazione di frodi o di distorsione dei dati, così come si può osservare che la stessa percezione diminuisca all'aumentare delle ore di lavoro dedicate alle attività fuori Ente¹⁶. Dal punto della percezione infatti solo il 5% dei rispondenti ha dichiarato di percepire un maggiore rischio di distorsioni dei dati o di frodi, mentre per il 67% circa è rimasto invariato e per il 28% si è addirittura ridotto.

Poiché la "pressione" esercitata direttamente od indirettamente sul revisore è ritenuta dalla letteratura essere una componente del rischio professionale riportiamo come i revisori del campione dichiarino un aumento della "pressione" e del rischio professionale (circa il 90%). A questo proposito si può ancora conseguentemente osservare che il 77% del campione percepisce una maggiore pressione da parte degli organi di controllo esterno (in particolare, la Corte dei Conti e il Ministero dell'Economia e delle Finanze), confermato dal fatto che la maggior parte dei revisori avverte un aumentato peso dei controlli esterni sull'attività amministrativa dell'Ente.

¹⁶ Attraverso il test di Spearman tra le variabili si individua una correlazione negativa pari a -0,19 in una scala che va da -1 a +1, con una significatività di 0,02. Questa relazione è caratterizzata da una bassa significatività, probabilmente a causa di distorsioni imputabili al sottocampionamento.

8.7.5. Altri elementi: significatività, controlli della società di revisione, outcome dell'attività di revisione

Nel presente contributo non sono stati analizzati i seguenti aspetti antecedenti del framework teorico di inquadramento dell'attività di revisione di qualità:

- 1) significatività, per via della estrema soggettività della determinazione della soglia; la mancanza dell'analisi di questo aspetto costituisce una limitazione al presente studio, in quanto variazioni nel metodo di determinazione della soglia di significatività o nella sua effettiva applicazione, possono consistere in rilevanti variazioni nel numero di controlli eseguiti e nell'approfondimento degli stessi; in ogni caso, sulla base del questionario, solo il 5% dei rispondenti ha notato un impatto della riforma sulla valutazione della soglia di significatività; questo aspetto dovrà essere approfondito in successive ricerche, in modo tale da valutare:
 - l'utilizzo di una soglia di significatività;
 - l'adeguatezza del metodo di determinazione di tale soglia;
 - l'effettivo rispetto della soglia e verifica dell'appropriatezza della stessa;
 - variazioni e controlli successivi della soglia;
- 2) controlli eseguiti dalla società di revisione sui revisori, in quanto gran parte dei revisori lavora come libero professionista e non presso società di revisione; ciò è anche coerente con la tipologia di professionisti (dottori commercialisti iscritti all'albo ordinario) e all'anzianità media di servizio a livello di popolazione.

Infine, non sono stati analizzati gli outcome dell'attività di revisione negli enti, in parte per la relativa novità dell'introduzione della riforma (armonizzazione contabile a regime dal 2015, bilancio consolidato a regime dal 2016-2017) e delle tempistiche del diritto amministrativo per la produzione degli atti relativi alle eventuali contestazioni o cause. Questo aspetto sarà approfondito in successive richieste, per completare la valutazione circa la qualità della revisione dopo la riforma ai sensi del D.Lgs. 118/2011.

8.8. Conclusioni

Nel presente contributo sono stati analizzati gli effetti della riforma di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti locali in Italia, introdotta dal D.Lgs. 118/2011, in particolare sull'impatto che il maggior afflussi di dati e

l'aumento del numero degli adempimenti generi sulla qualità delle attività svolte dai revisori degli enti locali, dando peso alla percezione ed alle valutazioni degli stessi.

La riforma ha avuto rilevanti effetti dal punto di vista della qualità di revisione, cosa che è stata percepita anche dai revisori stessi (la maggior parte di essi percepisce una qualità migliore della revisione svolta e una migliore consapevolezza dello stato di salute dell'ente). Futuri sviluppi di questa ricerca dovranno condurre all'ampliamento della base di rispondenti al questionario e ad una integrazione delle risposte con verifiche documentali, di modo da rendere verificabile se sia percepita una compressione dei tempi di lavoro necessari ad affrontare il maggior afflusso di dati e con che effetto sul lavoro svolto.

In particolare, dal questionario somministrato e dallo studio svolto, è stato possibile determinare che:

- 1) dal punto di vista del fattore “professionalità” dei revisori nominati, essa può essere assunta sulla base del processo e dei requisiti di iscrizione dei professionisti nel registro revisori enti locali del Ministero dell'Interno, che si sostanziano:
 - nell'iscrizione a un albo professionale da almeno due anni; l'iscrizione agli albi richiesti (dottori commercialisti, revisori legali) è subordinata all'esecuzione di un periodo di praticantato professionale, al conseguimento di una laurea magistrale in classi di laurea ben identificate e al superamento di un esame di abilitazione all'esercizio della professione;
 - dalla suddivisione in fasce di anzianità di servizio per enti di maggiore complessità;
 - dalla formazione professionale continua a cui sono sottoposti per legge i professionisti iscritti all'Elenco;
- 2) dal punto di vista del fattore “esperienza”, essa può essere assunta sulla base della professionalità dei revisori, dell'anzianità di servizio e dalla suddivisione in fasce dell'Elenco; essa si verifica, inoltre, dalle tipologie di “reazioni” e comportamenti posti in essere dai professionisti nell'ambito della riforma, i quali hanno per buona parte modificato i propri controlli per tenere conto dei maggiori dati a loro disposizione e per mitigare i rischi derivanti dall'attività di revisione;
- 3) dal punto di vista del fattore “indipendenza”, essa si verifica sotto un profilo formale e sostanziale dal meccanismo di estrazione a sorte operato dagli organi istituzionali; il profilo formale è inoltre rafforzato dalla presenza della dichiarazione di assenza di conflitti di interessi da parte dei revisori, dotati di requisiti di professionalità; il profilo

sostanziale, invece, è rafforzato dalla rilevante difficoltà nell'ottenere, e/o dall'assenza di, servizi di consulenza da parte del revisore all'ente locale (*non-audit service*);

- 4) per quanto concerne il fattore “scetticismo professionale”, i revisori rispondenti al questionario hanno dichiarato di aver modificato i propri processi di revisione e incrementato la frequenza dei controlli o variato la qualità e l'incrocio delle verifiche per far fronte al maggior numero di dati e per acquisire una migliore consapevolezza dello stato di salute dell'ente locale; ciò denota la presenza, tra i revisori rispondenti al questionario, di un certo livello di scetticismo professionale, il quale potrà essere misurato e validato con successive e specifiche ricerche;
- 5) sotto l'aspetto del processo di revisione, i revisori rispondenti al questionario hanno dichiarato di aver incrementato il numero di ore lavorate;
- 6) per quanto riguarda, infine, la valutazione dei rischi, non è stata verificata l'idoneità o la presenza di processi di valutazione dei rischi adeguati per la revisione, ma essa può essere desunta:
 - dalla professionalità e dell'esperienza dei revisori;
 - dalla rilevante percezione di maggiori rischi sia nella propria, sia nella altrui attività all'interno dell'ente locale in seguito all'introduzione della riforma; inoltre, l'incremento dei controlli e delle ore lavorate può essere assunto come indicatore indiretto di una modifica nella percezione del rischio all'interno dell'ente locale;
 - dalla tipologia ed entità delle sanzioni previste in capo ai revisori degli enti locali, che non può essere in alcun modo mitigata dall'incremento del compenso (stabilito per legge).

Sulla base dei dati rilevati da questa ricerca è possibile affermare, da un primo punto di vista, che l'introduzione dell'armonizzazione, a sua volta collocata in un contesto di riforma più ampio, permette di avere una base di dati e documentale uniforme a livello nazionale e (almeno parzialmente) confrontabile con altri paesi europei.

Inoltre, a livello nazionale, è stato rinforzato il ruolo dei revisori e la professionalità ed esperienza che, almeno potenzialmente, dovrebbero avere, insieme con l'indipendenza, garantita dal processo di estrazione a sorte unificato, che garantisce quella separazione tra organi decisionali e organi di controllo tipica del *New Public Management*. Per di più, l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale e di strumenti di amministrazione razionale più precisi e uniformi, consente di incrementare la base di dati da cui i

revisori possono attingere per impostare il processo di revisione, la valutazione dei rischi e la determinazione della soglia di significatività.

Nonostante tutti questi benefici potenziali, però, l'effetto manifesto della riforma sulla percezione dei revisori è stato di aver aggiunto poco alla qualità del lavoro di revisione. Va infatti sottolineato che il maggior afflusso di dati a disposizione dei revisori, l'aumento della "pressione" diretta o indiretta percepita e il maggiore numero di adempimenti, non aumentino ma di fatto peggiorino la percezione diffusa tra i revisori del campione dello stato di salute dell'ente locale e della possibilità di individuare frodi e distorsioni, nonostante lo sforzo dei revisori di modificare le proprie procedure e la possibilità di effettuare maggiori controlli incrociati.

Bibliografia

- Allen R.D., Hermanson D.R., Kozloski T.M., Ramsay R.J. (2006), *Auditor risk assessment: Insights from the academic literature*, Accounting Horizons, 20(2): 157-177.
- Antle R. (1982), *The auditor as an economic agent*, Journal of Accounting Research, 20(2): 503-527.
- Asare S.K., Trompeter G.M., Wright A.M. (2000), *The effect of accountability and time budgets on auditors' testing strategies*, Contemporary Accounting Research, 17(4): 539-560.
- Bedard J. (1989), *Expertise in auditing: Myth or reality?*, Accounting, Organizations and Society, 14(1-2): 113-131.
- Behn B.K., Choi J.H., Kang T. (2008), *Audit quality and properties of analyst earnings forecasts*, Accounting Review, 83(2): 327-349.
- Bernardi R.A., (1994), *Fraud detection: The effect of client integrity and competence and auditor cognitive style*, Auditing, 13(Suppl.): 68-84.
- Blay A.D. (2005), *Independence threats, litigation risk, and the auditor's decision process*, Contemporary Accounting Research, 22(4): 759-789.
- Bonner S.E. (1990), *Experience effects in auditing: The role of task-specific knowledge*, Accounting Review, 65(1): 72-92.
- Calderon T.G., Wang L., Klenotic T. (2012), *Past control risk and current audit fees*, Management and Auditing Journal, 27(7): 693-708.
- Chang X., Dasgupta S., Hilary G. (2009), *The effect of auditor quality on financing decisions*, Accounting Review, 84(4): 1085-1117.
- Choo F. (1986), *Job stress, job-performance, and auditor personality-characteristics*, Auditing—Journal of Practice and Theory, 5(2): 17-34.
- Chow C., Kramer L., Wallace W. (1988), *The environment of auditing*, in Abdelkhalik A.R., Solomon I. (eds), *Research Opportunities in Auditing: The Second Decade*, American Accounting Association, Sarasota, F.
- DeAngelo L.E. (1981). *Auditor size and audit quality*, Journal of Accounting and Economics, 3(3): 183-199.

- Ferrero G. (1968). *Istituzioni di economia d'azienda*. Giuffrè, Torino.
- Hackenbrack K., Knechel W.R. (1997), *Resource allocation decisions in audit engagements*, *Contemporary Accounting Research*, 14(3): 481-499.
- Hackenbrack K., Nelson M.W. (1996), *Auditors' incentives and their application of financial accounting standards*, *Accounting Review*, 71(1): 43-59.
- Harrison A. (1984), *Auditing the public sector*, *Public Money & Management*, 4(1):31-35.
- Houston R.W. (1999), *The effects of fee pressure and client risk on audit seniors' time budget decisions*, *Auditing—Journal of Practice and Theory*, 18(2): 70-86.
- Hurt K., Eining M.M., Plumlee D. (2008), *An experimental examination of professional skepticism*, SSRN, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1140267.
- Johnstone K.M., Bedard J.C. (2003), *Risk management in client acceptance decisions*, *Accounting Review*, 78(4): 1003-1025.
- Knechel W.R., Shefchick, L. (2014), *Audit Quality*, in Hay D., Knechel W.R., Willeken M., *The Routledge Companion to Auditing*, Routledge, London.
- Koonce L., Walker N.R., Wright W.F. (1993), *A cognitive characterization of audit analytical review*, *Auditing*, 12 (Suppl.): 57-76.
- Krishnan J., Schauer P.C. (2001), *Differences in quality among audit firms*, *Journal of Accountancy*, 192(1): 85.
- Libby R., Kinney Jr. W.R. (2000), *Does mandated audit communication reduce opportunistic corrections to manage earnings to forecasts?*, *Accounting Review*, 75(4): 383-404.
- Mautz R.K., Sharaf H.A. (1961), *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, Monograph No. 6, American Accounting Association, Sarasota, FL, USA.
- McDaniel L.S. (1990), *The effects of time pressure and audit program structure on audit performance*, *Journal of Accounting Research*, 28(2): 267-285.
- Messier Jr. W.F., Kozloski T.M., Kochetova-Kozloski N. (2010), *An analysis of SEC and PCAOB enforcement actions against engagement quality reviewers*, *Auditing—Journal of Practice and Theory*, 29(2): 233-252.
- Messier Jr. W.F., Simon C.A., Smith J.L. (2013), *Two decades of behavioral research on analytical procedures: What have we learned*, *Auditing—Journal of Practice and Theory*, 32(1): 139-181.
- Moore D.A., Tetlock P.E., Tanlu L., Bazerman M.H. (2006), *Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling*, *Academy of Management Review*, 31(1): 10-29.
- Nelson M.W. (2009), *A model and literature review of professional skepticism in auditing*, *Auditing—Journal of Practice and Theory*, 28(2): 1-34.
- Ng T.B.P. (2007), *Auditors' decisions on audit differences that affect significant earnings thresholds*. *Auditing—Journal of Practice and Theory*, 26(1): 71-89.
- O'Keefe, T.B., King, R.D., Gaver, K.M. (1994). *Audit fees, industry specialization, and compliance with GAAS reporting standards*, *Auditing*, 13(2): 41-55.
- PCAOB (2008), *Report on the PCAOB's 2004, 2005, 2006, and 2007 inspections of domestic annually inspected firms*, PCAOB Release No. 2008-008, December, 5.

- Ramsay R.J. (1994), *Senior/manager differences in audit workpaper review performance*, Journal of Accounting Research, 32(1): 127-135.
- Shaub M.K., Lawrence J.E. (1996), *Ethics, experience and professional skepticism: A situational analysis*, Behavioral Research in Accounting, 8(Suppl.): 124-157.
- Zeff S.A. (2003), *How the US accounting profession got where it is today: Part II*, Accounting Horizons, 17(3): 267-286.