

DIPARTIMENTO DI IMPRESA E MANAGEMENT

Corso di Laurea Magistrale in Amministrazione, Finanza e Controllo

Cattedra di Revisione aziendale, tecnica e deontologia professionale

LA REVISIONE DEI BILANCI CONSUNTIVI DEGLI ATENEI ITALIANI ED
EVIDENZE EMPIRICHE DEL CONTESTO ITALIANO

RELATORE

Chiar.mo Prof.

Alessandro Mechelli

CANDIDATA

Francesca Mallardo

Matricola n. 726811

CORRELATORE

Chiar.mo Prof.

Riccardo Tiscini

Anno Accademico 2020/2021

INDICE

INTRODUZIONE	7
CAPITOLO PRIMO	11
LA CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE NELLE UNIVERSITÀ E LA REVISIONE LEGALE DEI BILANCI	11
<i>Sezione I</i>	<i>11</i>
<i>Verso una nuova contabilità per le Università italiane: un excursus storico</i>	<i>11</i>
1.1 L'evoluzione della contabilità nelle università	11
1.1.1 La riforma degli anni Ottanta	11
1.1.2 L'autonomia	12
1.1.3 I vincoli di finanza pubblica	13
1.2. L'autonomia e la crisi della contabilità delle università	16
1.2.1 Il disordine contabile	16
1.2.2 La contabilità e i problemi di governance	18
1.3 Una nuova sfida: la contabilità economico-patrimoniale	22
1.4 Il processo di programmazione e controllo delle attività amministrative nelle Università	28
1.4.1 Introduzione	28
1.4.2 La logica del sistema di programmazione e controllo	29
1.4.2.1 La programmazione dei risultati	30
1.4.2.2 La misura dei risultati	31
1.4.2.3 L'analisi degli scostamenti	32
1.4.2.4 L'introduzione delle azioni correttive	32

<i>Sezione II</i>	34
<i>L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale e analitica nell'università</i>	34
1.5 Opportunità e rischi del nuovo sistema contabile nel quadro della riforma dell'autonomia universitaria	34
1.6 Il sistema dei documenti pubblici di sintesi delle università pubbliche delineato dalla riforma	39
1.7 Principi contabili e postulati generali	40
1.8 Alcune riflessioni critiche sull'introduzione del bilancio unico e sulla modifica del sistema autorizzatorio	43
1.9 Verso un sistema contabile integrato? Prime considerazioni sulla riforma in atto nelle università	45
1.10 La costruzione dello Stato Patrimoniale iniziale e rimpianto del nuovo sistema contabile	49
1.10.1 L'iter logico di costruzione dello Stato Patrimoniale iniziale	49
1.10.2 Il riaccertamento dei residui	52
1.10.3 Altre attività preliminari all'impianto del nuovo sistema contabile	53
1.11 L'attività di controllo nel sistema universitario: la revisione legale sui bilanci degli Atenei	55
1.11.1 Principi e funzioni dell'attività di controllo	55
1.11.1.1 I controlli interni all'ateneo	58
I. Controllo del Nucleo di Valutazione	59
II. Controllo dei Revisori dei Conti	60
1.11.1.2 Controlli esterni all'università	62
I. Controllo del Ministero dell'istruzione, dell'Università e della Ricerca	63
II. Controllo del Ministero dell'Economia e delle Finanze	65
III. Controllo della Corte dei Conti	66
IV. Controllo dell'Autorità Nazionale Anticorruzione (ANAC)	68
V. Controllo del Dipartimento della Funzione Pubblica	69

CAPITOLO SECONDO	70
LA QUALITA' DELLA REVISIONE A SECONDA DEL GENERE	70
<i>Sezione I</i>	70
<i>Background letterario</i>	70
2.1 La qualità della revisione nell' amministrazione pubblica italiana	70
2.1.1 La revisione nel contesto italiano	70
2.1.2 Caratteristiche e influenze della revisione	73
2.2 Differenze di genere	74
2.2.1 Fattori biologici	75
2.2.2 Fattori sociali	75
2.2.3 Fattori ambientali	76
2.3 Le logiche di influenza del comportamento	76
2.3.1 La logica istituzionale	77
2.3.2 L'etica della cura	80
2.4 Le implicazioni di genere nella contabilità e nella revisione	81
2.5 Le influenze dell'ambiente esterno sulla qualità della revisione femminile	85
<i>Sezione II</i>	87
<i>La qualità della revisione a seconda del genere nelle università pubbliche italiane</i>	87
2.6. Il rischio di contenzioso del settore pubblico Italiano	87
2.7 Relazione positiva tra qualità di revisione e osservazioni del revisore	89
2.8 La revisione femminile nelle università pubbliche italiane	90
2.9 Parità di genere in Europa	93

CAPITOLO TERZO	95
ANALISI EMPIRICA: RELAZIONE NEGATIVA TRA RIVIELI E TENURE DEL MANDATO DI REVISIONE	95
3.1 Descrizione del campione selezionato	97
3.2 Analisi del contesto e formulazione dell'ipotesi	95
3.3 Studio del campione	101
3.3.1 L'attività di programmazione e la realizzazione degli obiettivi 2016-2018	101
3.3.2 Processo di razionalizzazione delle partecipazioni	103
3.3.3 I documenti contabili degli Atenei italiani	105
3.3.3.1 Documenti contabili pubblici preventivi: il bilancio unico d'ateneo di previsione	105
3.3.3.1.1 Budget economico	105
3.3.3.1.2 Budget degli investimenti	110
3.3.3.2 Documenti contabili pubblici consuntivi	111
3.3.3.2.1 Bilancio unico di Ateneo d'esercizio	111
3.3.3.2.2 Relazione sulla gestione	112
3.3.4 Considerazioni sul rispetto delle disposizioni normative	113
3.3.5 Relazione di revisione	113
3.4 Sviluppo dell'ipotesi	115
3.5 Risultati e conclusioni dell'analisi empirica	118
CONCLUSIONE	123
BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA	125

INTRODUZIONE

Il tema principale del presente elaborato fa riferimento all'istituto della revisione legale dei conti, con l'obiettivo di comprendere gli effetti e le caratteristiche.

Per studiare le peculiarità del citato istituto ci si concentra sul contesto italiano, in particolare sulle Università pubbliche italiane, poiché gli studiosi hanno dedicato una scarsa attenzione alla revisione nelle amministrazioni pubbliche.

Il quadro normativo dei suddetti istituti è in continua evoluzione, principalmente a causa dell'impatto della normativa nazionale in materia di rendicontazione contabile e finanziaria.

Per meglio comprendere il significativo cambiamento contabile degli Atenei italiani, avvenuto nel 2015, si descrive l'*excursus* storico a partire dalla riforma degli anni Ottanta fino all'introduzione della contabilità per competenza.

All'inizio degli anni Ottanta l'università italiana conosce un disegno di riforma che interessa l'insieme degli aspetti dell'attività degli atenei, dagli assetti organizzativi della didattica e della ricerca, al reclutamento del personale, alle procedure amministrative e contabili. Un passo importante fu l'emanazione del Regolamento per l'amministrazione e la contabilità generale delle università e degli istituti di istruzione universitaria, con la finalità di uniformare l'amministrazione e la contabilità attraverso appositi schemi omogenei.

Successivamente con la legge 9 maggio 1989, n. 168 si è dato inizio ad un processo di profonda trasformazione del sistema, riconoscendo alle università una maggiore autonomia che si estende dal potere normativo ed organizzativo alle innovazioni didattiche e scientifiche, fino alla riorganizzazione della gestione contabile e finanziaria. Infatti, l'Art. 7 co. 7 prevede che: «[...] le università possano adottare un proprio regolamento di contabilità anche in deroga alle norme dell'ordinamento contabile dello Stato, ma comunque nel rispetto dei relativi principi».

L'autonomia regolamentare viene impropriamente intesa come autonomia «contabile». Ciascun ateneo definiva una propria struttura di bilancio, adottando diversi criteri relativi alla classificazione delle spese tra correnti ed in conto capitale, peraltro senza esplicitare in modo trasparente i principi contabili adottati, di conseguenza, i bilanci non appaiono più confrontabili e l'analisi di specifici aspetti e dei relativi indicatori richiede elaborazioni extra contabili. Dunque, era necessario un nuovo sistema contabile che consentiva di monitorare al meglio l'andamento

economico, finanziario e patrimoniale e di confrontare i bilanci consuntivi e preventivi di tutte le università e di tutte le amministrazioni pubbliche.

Un primo inizio di riforma ci fu con il decreto del ministro dell'Economia e delle finanze del 14 novembre 2006, con cui è definito l'obbligo da parte delle università di codificare tutti gli ordini di incasso e pagamento, utilizzando il sistema informativo SIOPE con l'obiettivo di superare le disomogeneità tra i dati rilevati dai differenti sistemi contabili adottati dalle amministrazioni pubbliche italiane.

Infine, le università con il D.lgs. 91 del 31 maggio 2011 e i successivi decreti attuativi (D.lgs. n. 18/2012, D.I. n. 19/2014 e D.L. n. 21/2014), sono tenute ad adottare un comune piano dei conti, all'atto dell'introduzione della contabilità economico-patrimoniale.

Si continua poi nel secondo capitolo, con la presentazione di un tema centrale nella letteratura, ovvero la relazione tra diversità di genere e qualità della revisione, ponendo particolare attenzione su quegli articoli che forniscono un'evidenza empirica sul fatto che sia più probabile che i rapporti di audit di alta qualità siano emessi da un revisore donna piuttosto che da un revisore uomo.

Hotteginde et al hanno esplorato le differenze comportamentali dei revisori di sesso maschile e femminile nel rispetto delle regole di etica professionale, e in base ai risultati della ricerca si nota che i revisori legali di sesso maschile, rispetto al sesso femminile, mostrano comportamenti lesivi dell'immagine della professione, commettendo principalmente illeciti disciplinari relativi alla qualità dell'audit e all'ostruzione dei controlli professionali.

Al fine di apprendere meglio questa relazione si analizza:

- La differenza di genere e i suoi fattori di influenza: ambientali, sociali e biologici, e si percepisce che nonostante le donne tendono ad essere più accurate degli uomini nella revisione contabile questi fattori possono influenzare, positivamente o negativamente, l'effetto positivo prodotto dalle caratteristiche innate delle donne sulla qualità della revisione;
- La qualità della revisione nell'amministrazione pubblica italiana.

Uno studio, utilizzando numero di osservazioni *proxy* per misurare la qualità di revisione, fornisce l'evidenza empirica che un maggior numero di osservazioni, nel lavoro di revisione, è più ricorrente quando le donne sono responsabili dell'audit e che

quindi i report di audit prodotti da revisori donne sono caratterizzati da una maggiore qualità di audit.

Il terzo capitolo racchiude l'analisi empirica del presente elaborato, soffermandosi, in particolar modo, sugli aspetti riguardanti la revisione delle Università pubbliche italiane nel periodo 2016-2018 al fine di analizzare le peculiarità del mandato di revisione e delle relazioni di revisione.

A tal proposito, si vogliono verificare gli effetti della rotazione del presidente responsabile dell'incarico di revisione e del Collegio dei revisori sull'emersione della presenza di rilievi nelle relazioni di revisione. Più in particolare, sulla base degli obiettivi della ricerca, si è provveduto allo sviluppo dell'indagine principale: l'individuazione di un nesso tra individuazione, da parte del Collegio dei revisori dei conti, di un maggior numero di rilievi e inizio del periodo del mandato di revisione.

La ricerca è stata svolta su un campione di 36 Università pubbliche italiane con lo scopo di poter disporre, per un arco temporale di tre anni, della documentazione necessaria allo sviluppo dell'analisi empirica, infatti, le università pubblicano sul proprio sito web i documenti informativi in merito alla propria situazione economico-finanziaria.

Al fine di verificare tale aspetto è stata effettuata una duplice ricerca:

- da un lato, l'individuazione della durata del mandato dei componenti del collegio dei revisori dei conti, con particolare attenzione al presidente.
- dall'altro lato, l'individuazione delle relazioni di revisione che contengono rilievi.

Per fornire l'evidenza dell'ipotesi di ricerca, si sono messi a confronto gli anni della *tenure* nel mandato di revisione con le relazioni che contengono rilievi e si è riscontrato: che la presenza di relazioni di revisione con rilievi è concentrata negli anni in cui la durata del mandato è di 1-3 anni. Tale risultato dimostra che nel momento in cui il medesimo presidente rimane responsabile dell'incarico di revisione per un lungo periodo di tempo è probabile che si verifichi un comportamento opportunistico e quindi che vengano omessa la presenza di rilievi nelle relazioni di revisione.

CAPITOLO PRIMO

LA CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE NELLE UNIVERSITÀ E LA REVISIONE LEGALE DEI BILANCI

Sezione I

Verso una nuova contabilità per le Università italiane: un excursus storico

1.1 L'evoluzione della contabilità nelle università

1.1.1 La riforma degli anni Ottanta

All'inizio degli anni Ottanta l'università italiana conosce un disegno di riforma che interessa l'insieme degli aspetti dell'attività degli atenei, dagli assetti organizzativi della didattica e della ricerca, al reclutamento del personale, alle procedure amministrative e contabili¹. In quel contesto un passo rilevante è l'emanazione del Regolamento per l'amministrazione e la contabilità generale delle università e degli istituti di istruzione universitaria², con la finalità di uniformare l'amministrazione e la contabilità attraverso appositi schemi omogenei.

Tale sistema prevede la redazione di un bilancio di previsione e di un conto consuntivo redatti in termini finanziari di competenza. In particolare, l'articolo 2 sancisce che: [...] l'unità elementare del bilancio di previsione è rappresentata dal capitolo. Il capitolo comprende un solo oggetto di spesa ovvero più oggetti strettamente collegati e dovrà comunque essere omogeneo e chiaramente definito. Per ciascun capitolo di entrata e di spesa il bilancio indica rammentare delle entrate che si prevede di accertare e delle spese che potranno essere impegnate nell'esercizio cui il bilancio si riferisce [...] Ciascun capitolo di entrata e di spesa è contraddistinto da un numero di codice meccanografico [...].

¹ Riordinamento della docenza universitaria, relativa fascia di formazione nonché sperimentazione organizzativa e didattica, d.p.r. 11 luglio 1980, n. 382.

² D.p.r. 4 marzo 1982, n. 371.

L'articolo 25 stabilisce che il conto consuntivo si compone del rendiconto finanziario, della situazione patrimoniale e del conto economico. Particolare rilevanza ha il rendiconto finanziario che comprende: [...] i risultati della gestione del bilancio per l'entrata e per la spesa distintamente per titoli, per categorie e per capitoli, ripartitamente per competenza e per residui [...]. In particolare, per la competenza devono risultare: *a)* le previsioni iniziali, le variazioni apportate durante l'anno finanziario e le previsioni definitive; *b)* le somme accertate o impegnate; *c)* le somme rimosse o pagate; *d)* le somme rimaste da riscuotere o da pagare. Per i residui sono indicati: *a)* l'ammontare all'inizio dell'anno finanziario; *b)* le variazioni in più o in meno per i riaccertamenti; *c)* le somme rimosse o pagate in conto residui; *d)* le somme rimaste da riscuotere o da pagare» (art. 26).

La situazione patrimoniale è definita, all'art. 27, come: [...] la consistenza degli elementi patrimoniali attivi e passivi all'inizio e alla chiusura dell'esercizio. Essa pone altresì in evidenza le variazioni intervenute nelle singole poste attive e passive e l'incremento o la diminuzione del patrimonio netto per effetto della gestione. Sono vietate compensazioni tra partite dell'attivo e del passivo.

Il conto economico (art. 28): [...] espone le rendite e le spese della gestione di competenza, le variazioni intervenute nell'ammontare dei residui attivi e di quelli passivi, nonché le modificazioni sulla consistenza degli altri elementi patrimoniali. Sono vietate compensazioni fra le componenti attive e passive del conto economico.

1.1.2 L'autonomia

La legge 9 maggio 1989, n. 168, ha dato l'avvio ad un processo di profonda trasformazione del sistema, riconoscendo alle università una maggiore autonomia che si estende dal potere normativo ed organizzativo alle innovazioni didattiche e scientifiche, fino alla riorganizzazione della gestione contabile e finanziaria (art. 7).

Il co. 7 prevede che: «[...] le università possano adottare un proprio regolamento di contabilità anche in deroga alle norme dell'ordinamento contabile dello Stato, ma comunque nel rispetto dei relativi principi».

Il co. 8 descrive il contenuto del regolamento che: «[...] disciplina i criteri della

gestione, le relative procedure amministrative e finanziarie e le connesse responsabilità, in modo da assicurare la rapidità e l'efficienza nella erogazione della spesa e il rispetto dell'equilibrio finanziario del bilancio, consentendo anche la tenuta di conti di sola cassa. Il regolamento disciplina altresì le procedure contrattuali, le forme di controllo interno sull'efficienza e sui risultati di gestione complessiva dell'università, nonché dei singoli centri di spesa, e l'amministrazione del patrimonio».

Con tale comma si fa riferimento all'efficienza amministrativa, in termini di rispetto dell'equilibrio finanziario e di risultati complessivi dell'università, correlandola al principio di responsabilizzazione. In altri termini, comincia ad intravedersi la necessità di un sistema contabile diverso da quello preesistente e più orientato verso la contabilità analitica.

Infine, il co. 6 sancisce che: «[...] per consentire l'analisi della spesa finale e il consolidamento dei conti del settore pubblico allargato il ministro dell'università e della Ricerca Scientifica e Tecnologica, con proprio decreto, emanato di concerto con il ministro del Tesoro, fissa i criteri per la omogenea redazione dei conti consuntivi delle università».

In questo senso, l'omogenea redazione dei conti rappresenta lo strumento che permette ai sistemi contabili delle università di confrontarsi tra loro e con quelli di tutte le amministrazioni pubbliche.

1.1.3 I vincoli di finanza pubblica

Tra le più influenti evoluzioni della normativa contabile universitaria si ricordano:

- il decreto interministeriale del ministro dell'Università e della ricerca scientifica e tecnologica e del ministro dell'Economia e delle finanze del 5 dicembre 2000, in attuazione dell'art. 7, co. 6, della legge 9 maggio 1989, n. 168, con cui le università sono obbligate a riclassificare i propri bilanci consuntivi secondo le modalità previste dall'omogenea redazione dei conti;
- il decreto del ministro dell'Economia e delle finanze del 14 novembre 2006, con cui è definito l'obbligo da parte delle università di codificare tutti gli ordini di incasso e pagamento, utilizzando il sistema informativo SIOPE.

Tali decreti rappresentano lo strumento per avviare un confronto interno al sistema e per comunicare con le altre amministrazioni pubbliche.

Secondo quanto previsto dalla legge finanziaria per il 2003 (legge 27 dicembre 2002, n. 289) all'art. 28, co. 3, 4, e 5, tutti gli incassi, i pagamenti, e i dati di competenza economica rilevati dalle amministrazioni pubbliche devono essere codificati con criteri uniformi su tutto il territorio nazionale³. Lo strumento tecnico messo a disposizione delle amministrazioni pubbliche per rispettare quanto scritto è il Sistema informativo delle operazioni degli enti pubblici (SIOPE).

Il SIOPE è un sistema di rilevazione telematica degli incassi e dei pagamenti effettuati dai tesorieri (o cassieri) delle amministrazioni pubbliche per garantire la rispondenza dei conti pubblici alle condizioni previste dalla legislazione comunitaria. Il sistema rileva le singole operazioni elementari, rese preliminarmente omogenee da un sistema di codifica uniforme su tutto il territorio nazionale, nel momento in cui vengono poste in essere dalle amministrazioni pubbliche.

Il progetto SIOPE ha l'obiettivo di:

- superare le disomogeneità tra i dati rilevati dai differenti sistemi contabili adottati dalle amministrazioni pubbliche italiane;
- rendere il monitoraggio dei flussi di cassa più tempestivo e completo, ai fini della rilevazione del fabbisogno delle amministrazioni pubbliche, della predisposizione di statistiche trimestrali di contabilità nazionale e della verifica, in corso d'anno, delle regole di finanza pubblica stabilite in ambito europeo;
- migliorare la trasparenza e l'efficienza dei conti pubblici;
- consentire a tutti gli enti pubblici di disporre di elementi informativi per orientare meglio le proprie politiche di bilancio e per il monitoraggio della gestione.

Dopo l'approvazione del conto consuntivo, ogni ateneo è tenuto a comunicare, entro il 30 settembre di ogni anno, i dati di bilancio relativi all'esercizio precedente secondo le modalità previste dal decreto interministeriale 5 dicembre 2000⁴. Si tratta, in altri termini, di una riclassificazione a posteriori delle entrate e delle spese secondo uno

³ L'applicazione delle disposizioni di legge per le università è partita dal 2006.

⁴ Già nell'ottobre 1991 e poi nel febbraio 1996 si era cercato di attuare la disposizione attraverso la emanazione di due decreti interministeriali sostanzialmente disattesi.

standard che rende possibile l'analisi della spesa finale ed il consolidamento dei conti del settore pubblico. La particolare struttura tende a rilevare le fonti di provenienza delle entrate e la natura delle spese, nonché la funzione (didattica, ricerca e assistenza) a cui esse possono essere ascritte. Sono, inoltre, richiesti agli atenei i dati riguardanti la gestione finanziaria centrale, decentrata e consolidata suddivisa per competenza e residui.

Lo schema è strutturato per righe e colonne, laddove:

- le prime quattro colonne rappresentano i diversi «livelli» di aggregazione dei conti;
- la colonna successiva indica la provenienza delle entrate o la natura delle spese;
- le ultime quattro colonne evidenziano la funzione (Didattica, Ricerca, Assistenza, Congiunte) per la quale si è acquisita l'entrata o quella per la quale è stata erogata la spesa.

Il 1° marzo 2007 fu emanato un nuovo decreto del ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca scientifica, che riformò lo schema di omogenea redazione dei conti, proponendo tre principali novità:

- l'inserimento dei dati anche per le università che adottano una contabilità economico-patrimoniale;
- l'obbligatorietà anche per le università non statali;
- una nuova divisione funzionale (colonne), in cui è stata inclusa anche la funzione «diritto allo studio» (servizi agli studenti) e quella «altri servizi di supporto».

Tuttavia, l'innovazione più importante è che il sistema è integrato con SIOPE, questo significa che ogni singolo ateneo avrà accesso al proprio schema di rilevazione ove vedrà visualizzati i dati migrati dalla procedura SIOPE.

Infine, il decreto interministeriale del ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca e del ministro dell'Economia e delle finanze del 1° settembre 2009, n. 90, ridefinì le modalità di calcolo dell'indicatore di indebitamento delle università statali. A tal fine, è necessario rapportare l'onere complessivo di ammortamento annuo (per capitale e interessi) dei mutui e delle altre forme di indebitamento a carico del bilancio di ateneo alla somma algebrica dei contributi statali per funzionamento (al netto delle spese per assegni fissi al personale di ruolo), investimento ed edilizia e delle tasse,

soprattasse e contributi universitari nell'anno di riferimento.

La definizione del provvedimento si è dovuta muovere nell'angusto spazio della normativa vigente, ma ha introdotto un aspetto di sostanziale novità, quello del rapporto dialettico tra le università e ministero nell'applicazione della normativa. Infatti, le università mantengono un'ampia autonomia sino a quando non superino dei sintetici indicatori di *warning* relativi alle spese per il personale di ruolo ed al servizio del debito. A quel punto non scattano vincoli automatici, ma si avvia un confronto fondato sulla predisposizione di «piani di sostenibilità» dell'indebitamento. Un metodo importante, che presuppone una più ampia capacità di valutazione delle scelte di investimento da parte di tutti gli attori, che dovranno attrezzarsi di strumenti più sofisticati.

1.2. L'autonomia e la crisi della contabilità delle università

1.2.1 Il disordine contabile

Il tradizionale sistema di contabilità delle università entra in crisi con lo sviluppo dell'autonomia statutaria e regolamentare e ancor più con l'introduzione di quella finanziaria⁵.

In primo luogo, l'autonomia regolamentare viene impropriamente intesa come autonomia «contabile»: infatti, con l'emanazione dei regolamenti di amministrazione e contabilità gli atenei innovano, più che sulle procedure organizzative ed amministrative, gli schemi di bilancio e i principi contabili. Ciascun ateneo definisce una propria struttura di bilancio, adottando diversi criteri relativi alla classificazione delle spese tra correnti ed in conto capitale, peraltro senza esplicitare in modo trasparente i principi contabili adottati e mutandoli frequentemente nell'applicazione. Di conseguenza, i bilanci non appaiono più confrontabili e l'analisi di specifici aspetti e dei relativi indicatori richiede elaborazioni extra contabili. La classificazione delle spese in conto capitale diventa opinabile, poiché molti atenei confondono la natura economica della spesa con la sua funzione: così, talvolta, sono classificati come spese in conto capitale i trasferimenti ai dipartimenti per il funzionamento (fotocopie, cancelleria, missioni, ecc.), le borse di dottorato di ricerca, ecc.

⁵ Art. 5 della legge 24 dicembre 1993, n. 537.

L'assenza di principi contabili uniformi rende delicata la previsione e l'accertamento delle entrate, che in un bilancio di competenza finanziaria costituisce il presupposto e il fondamento del carattere autorizzatorio delle spese. Le modalità di determinazione delle entrate da tasse e contributi degli studenti oscilla tra criterio di cassa e di competenza, tra principio dell'anno solare e di quello accademico. Allo stesso modo diventa problematica la previsione dell'ammontare della principale voce di bilancio, relativa al trasferimento dal ministero per il Fondo per il funzionamento ordinario. Infatti gli atenei approvano il bilancio di previsione prima dell'inizio del nuovo esercizio finanziario, mentre l'ammontare del trasferimento è reso noto dal ministero sempre ad anno inoltrato. In tal caso, quale importo indicare nel bilancio di previsione? Utilizzare un criterio prudenziale relativo a quello dell'esercizio precedente, tener conto delle previsioni del disegno di legge finanziaria in corso di esame in Parlamento? Ovviamente questi aspetti hanno cominciato ad assumere una significativa rilevanza quando sono apparsi sempre più evidenti i limiti alla disponibilità di risorse statali e più stringenti i criteri della loro distribuzione competitiva.

Un ulteriore aspetto di disomogeneità contabile è dovuto ai diversi sistemi adottati dagli atenei e dai centri di gestione autonoma (i dipartimenti in particolare): nella maggior parte dei casi un sistema di competenza negli atenei e di cassa nei centri ha determinato una difficoltà di comunicazione e la impossibilità di consolidamento dei conti. Anche in questo caso, lo sviluppo dell'autonomia ha reso più significativo il problema, poiché le attività e di conseguenza le risorse finanziarie dei centri autonomi di gestione (e il loro numero) sono cresciute in misura sempre più significativa.

Di conseguenza, il principale effetto dell'autonomia contabile degli atenei è stato un progressivo disordine del sistema, reso ancor più grave dalla tardiva applicazione delle norme sulla omogenea redazione dei conti consuntivi degli atenei, intervenuta solo dieci anni dopo l'avvio del processo: insomma, la stalla è stata chiusa solo dopo che i buoi erano scappati assai lontano, avevano maturato una consapevolezza della propria libertà ed erano divenuti insofferenti ad ogni forma di monitoraggio (anche solo) della loro posizione.

A tal proposito, va ribadito il principio fondamentale dell'autonomia finanziaria, cioè delle scelte di programmazione finanziaria, ma anche sottolineata la disomogeneità delle modalità della loro rendicontazione. Basti pensare alla totale autonomia delle

imprese nella loro attività, ma agli stringenti vincoli, di livello europeo, per la redazione del bilancio cui esse sono sottoposte.

A dire il vero, come spesso accade, il disordine ha consentito anche le prime sperimentazioni innovative della contabilità economico-patrimoniale negli atenei di Trento e Camerino, ma con un evidente (ulteriore) aggravamento del problema della confrontabilità dei dati. Ancora oggi nell'ambito dell'omogenea redazione dei conti consuntivi, gli atenei in contabilità economico-patrimoniale sono chiamati ad elaborazioni che snaturano il proprio bilancio, pur di giungere a qualche confronto con gli altri.

1.2.2 La contabilità e i problemi di *governance*

Il processo di autonomia degli ultimi quindici anni ha poi progressivamente evidenziato il problema della *governance* delle università. La elezione del rettore e degli organi accademici (con frequenze ravvicinate) da parte dei docenti, del personale tecnico-amministrativo e di una piccola quota di studenti rappresenta da sempre il fulcro dell'autonomia e dell'indipendenza degli atenei, costituzionalmente tutelata. Appare difficile, e forse non desiderabile, soprattutto in un paese come il nostro, immaginare una significativa presenza negli organi accademici di rappresentanti degli *stakeholders* esterni (peraltro senza un reale contributo finanziario al funzionamento degli atenei), né tantomeno di rappresentanti delle istituzioni elettive nazionali e locali. Diverso è il caso di alcuni atenei non statali dove enti ed istituzioni pubbliche e private sono gli *shareholders*, assumono cioè il rischio dell'impresa.

Nella stessa prospettiva ha assunto progressivamente un peso più significativo il fatto che, per definizione, il criterio di scelta del rettore e degli organi accademici prescinda, anzi escluda, ogni criterio di capacità gestionale.

Peraltro, anche questa particolare modalità formativa è limitata, nella generalità dei casi, dal vincolo della ineleggibilità dopo il secondo mandato e talvolta da periodo di governo brevissimi (tre anni). Ciò ha reso indispensabile la formazione di una classe dirigente tecnico-professionale, anche per la dipendenza della direzione amministrativa dal rapporto fiduciario con il rettore.

D'altra parte questa particolare forma di *governance*, rende le università statali una sorta di cooperative di produzione, nelle quali il rettore e gli organi di governo devono

essere sensibili più ai desideri (di breve periodo) dei propri dipendenti, che non al futuro (secolare) della propria istituzione. Tutto ciò è apparso sempre più rilevante e problematico via via che gli organi di governo, e i rettori *in primis*, hanno assunto un ruolo sempre più significativo nell'allocazione interna delle risorse dell'ateneo.

Sempre sotto il profilo tecnico, appare interessante notare la contraddizione tra il carattere duraturo e irreversibile delle scelte più significative degli organi di governo (l'assunzione di personale di ruolo a tempo indeterminato, gli investimenti immobiliari, l'*up-grading* dei dipendenti, ecc.) e quello *pro tempore* (*transitorio*) delle cariche accademiche. Si tratta di una strategia non lineare e solo parzialmente riequilibrata da vincoli e incentivi ministeriali e della reputazione dell'istituzione.

La crescita dell'incidenza delle spese per il personale di ruolo sul FFO (fondo per il finanziamento ordinario delle università) e dell'incidenza del «costo del debito» sulle entrate non vincolate degli atenei ha prodotto, inevitabilmente, una tensione su alcune delle principali scelte finanziarie degli atenei.

Addirittura, il progressivo avvicinarsi e il superamento della soglia del 90% delle spese fisse del personale di ruolo sul FFO ha portato ad una paradossale deroga normativa al limite, attraverso un artificioso «taroccamento» dell'indicatore, che ha consentito agli atenei di contrarre oneri permanenti per il personale incompatibili con i crescenti vincoli di bilancio. In sostanza, negli ultimi anni il fondo per finanziamento ordinario delle università si è rivelato sempre più inadeguato alle esigenze ed aspirazioni di crescita del sistema e dei singoli in parte per ragioni endogene (le pressioni dal basso per l'*up-grading* professionale dei docenti e del personale tecnico-amministrativo) e i crescenti vincoli esogeni (il mancato riconoscimento degli incrementi stipendiali automatici e di oneri impropriamente sostenuti dagli atenei).

A fronte di tali problemi «reali», si è preferito «attenuare» il valore del numeratore, eliminando dal calcolo una parte delle spese effettivamente sostenute dagli atenei. Una sorta di incredibile «autoinganno», spiegabile solo con la necessità di affrontare stringenti scelte di breve periodo, rinviandone le conseguenze ad un futuro (sperabilmente) più roseo.

In sostanza, l'autonomia ha messo in crisi il tradizionale sistema di *governance*, rivelatosi inadeguato alle nuove sfide. Questo contesto ha portato anche ad una crescente pressione sugli strumenti contabili e, in particolare, sul bilancio. La

contabilità finanziaria è divenuta sempre più insufficiente come strumento di supporto alle scelte strategiche degli atenei.

Da un lato è divenuta sempre più insostenibile la contraddizione intrinseca della contabilità finanziaria per la quale il bilancio costituisce, al tempo stesso, il principale strumento di contabilità esterna (per il suo carattere formale nei confronti degli *stakeholders* e degli organi formali di controllo) e di contabilità interna (per la sua logica autorizzatoria); dall'altro, il carattere di breve periodo (l'annualità) ha mostrato i suoi limiti di fronte all'assunzione di scelte di lungo periodo, in assenza di qualsiasi strumento di analisi della sostenibilità degli investimenti.

La debolezza gestionale degli organi di governo ha portato, talvolta, ad imporre al bilancio in contabilità finanziaria anche una serie di compiti di controllo (funzione di controllo) dell'amministrazione, incompatibili con la natura dello strumento, ad esempio, l'istituzione di uno specifico capitolo di bilancio per ciascun intervento edilizio, al fine del suo monitoraggio.

A fronte della gestione di limitate risorse per il funzionamento e il pagamento degli stipendi a piè di lista da parte del Ministero, sino alla metà degli anni novanta, gli atenei hanno dovuto prendere atto della responsabilità diretta degli oneri per i propri dipendenti, dei relativi aumenti stipendiali e della progressione di carriera (in gran parte dipendente dalle proprie scelte); hanno dovuto confrontarsi, dopo un periodo di continua crescita delle risorse statali, a tagli significativi dei trasferimenti.

A ciò ha contribuito significativamente la scelta impropria di collocare il fondo per il finanziamento ordinario delle università nella tabella C della legge finanziaria, esponendolo ai vantaggi e (negli ultimi tempi) soprattutto ai rischi delle scelte di finanza pubblica (e dei cosiddetti tagli lineari).

Lo strumento contabile fondato sulla (sempre più presunta) certezza (accertamento) delle entrate come presupposto delle spese ha mostrato tutti i suoi limiti. E questa consolidata cultura gestionale fondata sulla certezza dei fenomeni ha impedito di anticipare, talvolta finanche di comprendere, le minacce incombenti o presenti.

Il capolinea della contabilità finanziaria è la situazione di *default* cui un ateneo è giunto negli ultimi mesi. È apparsa così evidente l'inadeguatezza della contabilità finanziaria nell'impedire l'assunzione di scelte finanziarie non coerenti con le risorse disponibili.

La contabilità finanziaria ha evidenziato tutti i suoi limiti, la contemporanea inadeguatezza della *governance* e degli strumenti contabili ha portato gli atenei alla lucida inconsapevolezza di mangiare se stessi e le proprie risorse.

Infatti, secondo l'approccio di Hansmann⁶, nell'università i principali produttori dei beni e servizi finali sono al tempo stesso associati e proprietari dell'organizzazione di cui fanno parte, poiché assumono le decisioni sulla scelta degli organi di governo e sulla distribuzione del residuo di gestione. Ma questi particolari «proprietari» sono quasi sempre inconsapevoli di esserlo, non assumono il rischio connesso alla proprietà, spesso non si identificano pienamente con l'organizzazione, e raramente rispondono dei risultati delle proprie scelte.

Infine, il processo di autonomia ha portato alla crescente necessità degli atenei di rapportarsi con gli *stakeholders* e i finanziatori. Il mondo delle imprese e delle banche ha iniziato a guardare con maggiore attenzione le università come clienti e fornitori e di conseguenza a valutarne la solidità finanziaria.

Ben presto i bilanci finanziari di competenza giuridica sono apparsi incomprensibili ed inutilizzabili per analisi di valutazione della sostenibilità degli investimenti e della consistenza del patrimonio istituzionale. Anzi, a fronte di una crescente esigenza di strutture edilizie e di laboratorio, indispensabile per la crescita degli atenei e della qualità dei servizi, le università hanno evidenziato la completa inconsapevolezza della propria situazione patrimoniale. La contabilità finanziaria ha portato, quindi, alla scelta illogica di finanziare gli investimenti con il debito (oneroso) a fronte di consistenti liquidità (infruttifere) o a rinviare nel tempo (al momento della verifica del complessivo accertamento delle risorse necessarie per l'acquisto) importanti investimenti in infrastrutture tecnologiche che si sarebbero potute autofinanziare con i propri ricavi. È vero che alcuni atenei hanno sperimentato forme di «auto mutuo» (con complesse formalizzazioni contabili) e addirittura di emissione di obbligazioni, ma si tratta di eccezioni che confermano la regola.

⁶ HANSMANN H., *Ownership of the Firm*, in «Journal of Law, Economics and Organization», 4, n. 2, 1988, pp. 267-304.

1.3 Una nuova sfida: la contabilità economico-patrimoniale

Il dibattito sulle strutture contabili più adeguate alle amministrazioni pubbliche è, nel nostro paese, tutt'altro che concluso. Anche in coerenza con il *trend* degli altri principali paesi europei, si evidenzia una generale tendenza verso l'adozione della contabilità economico-patrimoniale.

Nel nostro paese, il *trend* in corso è quello di un processo di transizione del settore pubblico verso la contabilità economico-patrimoniale, sotto la spinta da un lato di una esigenza di maggiore *accountability*, dall'altro di una migliore capacità di questo tipo di contabilità a rappresentare i risultati della gestione nella produzione di beni e servizi⁷. Da tempo, oramai, le amministrazioni pubbliche stanno introducendo nuovi sistemi contabili più attenti alla dimensione economico-patrimoniale e strumenti manageriali innovativi⁸.

Alcune amministrazioni pubbliche stanno affiancando alla tradizionale contabilità finanziaria una parallela contabilità di tipo economico-patrimoniale, per quanto non sempre questa sia la soluzione migliore per un efficace cambiamento⁹. Tra le amministrazioni pubbliche che hanno implementato con più decisione sistemi di contabilità economico-patrimoniale e insieme sistemi di programmazione, controllo e contabilità analitica, vale la pena ricordare le aziende sanitarie ed ospedaliere¹⁰, le fondazioni lirico-sinfoniche, le Camere di Commercio, ecc. È, dunque, da leggersi in questo contesto una crescente attenzione della letteratura sul tema della statuizione di principi contabili specifici per il settore pubblico, anche in coerenza con quanto da tempo va accadendo in ambito internazionale¹¹.

Anche la normativa più recente sembra confermare questa via, laddove la legge finanziaria prevede che: “Entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, con provvedimento del Ministero dell'economia e delle finanze, [...] sono stabilite, a fini di monitoraggio, le modalità per introdurre in tutte le amministrazioni pubbliche criteri di contabilità economica, nonché i tempi, le modalità e le specifiche

⁷ BORGONOVIE., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2018, pp. 74 ss..

⁸ *Ibidem*, p. 78.

⁹ PEZZANI F., *L'evoluzione dei sistemi di contabilità pubblica*, in «Azienda Pubblica», 18, n. 4, 2019, pp. 561-565.

¹⁰ *Ibidem*, p. 563.

¹¹ *Ibidem*, p. 564.

tecniche per la trasmissione telematica da parte degli enti pubblici, delle regioni e degli enti locali dei bilanci standard e dei dati di contabilità”.

Sebbene la norma sia rimasta ancora inapplicata, rimane una indicazione di massima dei probabili sviluppi per i prossimi anni.

La riflessione sull’approccio contabile da adottare nel settore universitario è aperta da tempo¹², Peraltro, la natura di «produttori ed erogatori di beni e servizi destinabili alla vendita» sembrerebbe giustificare per gli atenei l’adozione della contabilità di tipo industriale¹³. Infatti, le università sono a tutti gli effetti organizzazioni che producono servizi didattici, di ricerca e di trasferimento della conoscenza alla società in senso ampio¹⁴; la maggior parte di queste attività sono pagate dai fruitori dei servizi (ad esempio, tramite le tasse universitarie, contratti di ricerca con enti esterni, ecc.), sebbene ad un prezzo inferiore ai costi di produzione, grazie al contributo pubblico di cui godono gli atenei. In questo senso, appare opportuno adottare modelli contabili che considerino gli aspetti autorizzativi (tipici della contabilità pubblica), ma siano anche informativi dei risultati della gestione¹⁵.

La tendenza all’adozione della contabilità di tipo economico-patrimoniale è giustificata dalla necessità di utilizzare il bilancio a fini di comunicazione esterna oltre che di gestione delle politiche interne¹⁶; per tale finalità, essa, supportata da adeguate azioni in termini di contabilità analitica, sembra più adatta ed efficace¹⁷.

Le università sono rimaste sostanzialmente estranee al processo di diffusione della contabilità economica nelle pubbliche amministrazioni, che pure è stato introdotto con il decreto legislativo 7 agosto 1997, n. 279, la cui tabella B prevede anche la predisposizione di un piano dei conti del sistema unico di contabilità economica delle pubbliche amministrazioni.

¹² CINQUINI L. - MIOLO VITALI P., *Le informazioni economico-finanziarie nel nuovo contesto universitario italiano: i risultati di una ricerca sulla contabilità direzionale*, in «Azienda Pubblica», 13, n. 5, 2017, pp. 563-583.

¹³ *Ibidem*, p. 574.

¹⁴ PALOMBO R., *L’università nella sua dimensione economico-aziendale*, Giappichelli, Torino, 1999, pp.23 ss..

¹⁵ MIOLO VITALI P. - MARCILI A., *Le informazioni economico-finanziarie nel nuovo contesto universitario italiano: i risultati di una ricerca sulla potenzialità informativa dei consuntivi*, in «Azienda Pubblica», 13, n. 6, 2012, pp. 673 ss..

¹⁶ *Ibidem*, p. 675.

¹⁷ CUGINI A., *La misurazione delle performance negli atenei. Logiche, metodi, esperienze*, Franco Angeli, Milano, 2007, pp. 25 ss..

Nelle *Linee guida del Governo per l'Università*, approvate dal Consiglio dei ministri il 6 novembre 2008, l'azione prioritaria dell'obiettivo strategico della «responsabilità finanziaria» fu: «[...] incentivare l'adozione della contabilità economico-patrimoniale (questa è infatti uno strumento conoscitivo essenziale per gli atenei, i loro interlocutori esterni e il Ministero e consente l'individuazione di costi standard correlati al raggiungimento di precisi parametri qualitativi)».

E nella stessa prospettiva si è espresse la Conferenza dei rettori delle università Italiane (CRUI) il 19 febbraio 2009 nel documento *Considerazioni e proposte per la revisione della governance delle università*, condividendo «l'adozione generalizzata della contabilità economico-patrimoniale» (p. 6).

Conseguentemente nel disegno di legge di riforma delle università *In materia di organizzazione e qualità del sistema universitario, di personale accademico e di diritto allo studio*, approvato dal Governo nell'ottobre 2009, la transizione alla contabilità economico-patrimoniale appare in modo molto chiaro come uno dei criteri direttivi per la modifica degli statuti degli atenei. E il testo prevede anche l'emanazione di un decreto del ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, adottato di concerto con il ministro dell'Economia e delle finanze per la definizione dei principi contabili, degli schemi di bilancio e della modalità per la transizione al nuovo sistema. Infine, nello schema di decreto interministeriale per il riparto del fondo di cui all'art. 2, co. 428, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, si prevede al punto g) dell'art. 1 che: «[...] un importo di 7 milioni di euro è assegnato ad interventi specifici ed in particolare quale incentivo agli atenei per le esigenze di implementazione dei dati relativi all'Anagrafe degli studenti, laureati, dottorandi di ricerca e docenti, nonché a titolo di incentivo e sostegno alle attività connesse con la sperimentazione del sistema di contabilità economica patrimoniale, e per l'incentivazione ed il supporto del progetto lauree scientifiche».

Un ulteriore stimolo importante alla possibilità per gli atenei di adottare contabilità di tipo economico-patrimoniale deriva dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, laddove essa prevede (art. 16, co. 1) che: «[...] le Università pubbliche possono deliberare la propria trasformazione in fondazioni di diritto privato».

E che (art. 16, co. 7): «Le fondazioni universitarie adottano un regolamento di Ateneo per l'amministrazione, la finanza e la contabilità, anche in deroga alle norme dell'ordinamento contabile dello Stato e degli enti pubblici».

È pertanto immaginabile che gli atenei che si trasformino in fondazioni private e debbano adottare sistemi contabili diversi da quelli tradizionali, e orientati piuttosto ad evidenziare i risultati economici della gestione e la consistenza patrimoniale dell'organizzazione.

Insomma, è noto che le procedure e gli strumenti contabili sono strumenti e non fini. La loro scelta appare strettamente legata alla utilità ed efficacia che possono presentare in ciascuna fase storica: appare abbastanza chiara la necessità e la consapevolezza di questo processo di transizione. La contabilità economico-patrimoniale non rappresenterà magicamente la soluzione dei problemi di gestione degli atenei, ma potrà portare a una più corretta impostazione dei problemi, una più lucida consapevolezza delle scelte ed anche una rivoluzione culturale per gli attori del sistema.

Ad esempio, sino a quando le risorse statali e regionali (a valere prevalentemente su fondi europei) per l'edilizia universitaria erano distribuite in modo generoso, il principale problema degli atenei era quello di presentare progetti adeguati, di eseguirli in tempo rapido, di monitorarne la realizzazione. Quasi mai l'attenzione era dedicata alla sostenibilità nel tempo dell'investimento, alle necessità di manutenzione e gestione delle nuove strutture, all'esigenza di prevederne l'usura e l'obsolescenza. In un mondo di questo genere il concetto di «ammortamento» non appare utile, poiché a fronte delle nuove esigenze si potrà rivendicare la erogazione di nuove risorse pubbliche. Oggi che le risorse statali per l'edilizia sono state azzerate, con le difficoltà del ministero ad onorare gli accordi di programma sottoscritti in passato, le scelte di investimento richiedono strumenti contabili più sofisticati e compatibili con il nuovo scenario.

Tale prospettiva va ampliata all'idea che le università producono beni e servizi destinabili alla vendita, benché a prezzi inferiori a quelli di produzione in relazione principalmente alle esternalità positive prodotte (ed ai conseguenti sussidi pubblici). Ma è sempre più chiaro che tali sussidi non sono fortemente limitati dalle ristrettezze di bilancio, ma che devono essere sempre più «giustificati» e rendicontati. La ineluttabile necessità di guardare sempre più al mercato per il proprio finanziamento

rende necessari strumenti di analisi e quantificazione dei costi al fine di definire i prezzi. Allo stesso modo le procedure di rendicontazione introdotte per l'ammissibilità dei costi in ambito europeo richiedono sempre più informazioni di carattere economico. Tali operazioni sono possibili anche a partire dalla contabilità finanziaria, ma appare più agevole e «naturale» partire dalle valutazioni economiche.

Infine, appare inevitabile che organizzazioni talvolta secolari si pongano il problema della «continuità» istituzionale, non più assicurata per definizione sulla base delle glorie del passato, ma che va perseguita e guadagnata nelle scelte di ogni giorno. Di qui la necessità di guardare al patrimonio come strumento fondamentale per guardare al futuro e misurare la creazione del valore prodotto (materiale e immateriale).

Il presente elaborato contiene alcune riflessioni per l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle università. Nel prossimo futuro, infatti, è ragionevole aspettarsi un progressivo abbandono della contabilità finanziaria, al fine di garantire una maggiore responsabilizzazione e *accountability*, delle università nel rapporto con i principati *stakeholders* e una più efficace capacità di gestione delle risorse.

Una strada necessaria appare quella di definire regole di comportamento (principi contabili) per le università che adottino la contabilità economico-patrimoniale.

Un aspetto particolarmente importante è quello di cogliere l'occasione dell'introduzione del nuovo sistema per «unificare» il bilancio di ateneo, superando la frammentazione contabile e gestionale oggi estremamente diffusa. L'autonomia delle forme organizzative interne non presuppone per definizione la sussistenza di una molteplicità di bilanci. L'esperienza delle università non statali evidenzia che è possibile garantire l'autonomia e lo sviluppo di attività di ricerca innovative a prescindere dalla proliferazione di centri con autonomia contabile. Anzi, la riduzione dei centri decisionali amministrativi riduce i costi di transazione e concentra l'attenzione degli attori sul *core business* dell'istituzione.

Dal punto di vista tecnico, è auspicabile un passaggio graduale alla nuova contabilità, fondato su un adeguato supporto regolatorio del ministero. È possibile immaginare una temporanea coesistenza del vecchio e del nuovo sistema contabile, ma con la finalità di un definitivo passaggio alla contabilità economico-patrimoniale come strumento per l'assunzione e la verifica delle decisioni. Non appare quindi auspicabile la duplicazione dei sistemi contabili e/o la permanenza di analisi economico-patrimoniali

effettuate *ex post*.

Appare inoltre necessario che il processo di transizione sia accompagnato da adeguati sistemi informativi, oggi finalmente disponibili, che colleghino la strumentazione contabile allo specifico processo produttivo delle istituzioni universitarie.

Ovviamente, anche a valle del tentativo di definire principi contabili generali, rimangono alcune questioni aperte che la letteratura, l'esperienza e le attività di ricerca dovranno cercare di colmare. In particolare, vi sono alcuni aspetti che appaiono più urgenti di altri: la definizione di regole per il consolidamento del bilancio con enti e società partecipate dalle università (consorzi, fondazioni, ecc.), anche per adempiere a quanto previsto dal decreto interministeriale del ministero dell'Economia e delle finanze e del ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca del 30 aprile 2008; le regole per la determinazione dei fondi per rischi ed oneri, per evitare politiche di bilancio da parte degli atenei; l'allineamento tra sistemi contabili ed organizzazione degli atenei (mantenimento o limitazione dell'autonomia di bilancio dei dipartimenti); le modalità di rappresentazione in bilancio di operazioni di finanziamento e di gestione della cassa non tradizionali.

Particolare rilevanza assume il contenuto della nota integrativa diretto a descrivere le singole scelte, le loro motivazioni e i loro effetti. La nota diviene sotto questa luce un documento essenziale, poiché contiene (nello spirito della normativa civilistica del nostro Paese) le informazioni di tipo qualitativo che permettono di interpretare nella giusta luce le informazioni quantitative contenute nello stato patrimoniale e nel conto economico.

Al fine di rendere possibile (e proficuo) l'utilizzo di questi principi, appare necessario un intervento ministeriale che solleciti con forme graduali l'adozione della contabilità economico-patrimoniale delle università. Dal punto di vista operativo, e con specifico riferimento al settore universitario, una soluzione efficiente sarebbe l'adozione di uno schema di bilancio e la redazione di principi contabili cui gli atenei dovrebbero riferirsi. Tale documento dovrebbe essere periodicamente aggiornato sulla base di specifiche valutazioni sullo stato di applicazione dei principi negli atenei. Allo stesso tempo, la predisposizione di un sito *web* contenente indicazioni per le modalità gestionali, nonché per la definizione ed il continuo aggiornamento, attraverso

specifiche raccomandazioni contabili, potrebbe accompagnare gli atenei in questo percorso.

In secondo luogo, diverrà opportuno prevedere forme di riqualificazione e di formazione della gran parte del personale impegnato degli atenei nella prospettiva di utilizzo di innovativi sistemi informativi. Se, infatti, in parte il ricambio generazionale può favorire l'immissione in ruolo di personale più esperto di contabilità economico-patrimoniale, è pur vero che la maggior parte del personale amministrativo è, invece, abituato alla sola contabilità finanziaria pubblica. A tal fine il ministero ha deciso di destinare specifiche risorse, incentivando gli atenei che intendono sperimentare il nuovo sistema.

La mancanza di competenze da un lato, e la resistenza al cambiamento dall'altra, potrebbero costituire elementi davvero critici per il successo di un tentativo di riforma del sistema contabile degli atenei.

1.4 Il processo di programmazione e controllo delle attività amministrative nelle Università

1.4.1 Introduzione

Al «nuovo modello» di funzionamento delle amministrazioni pubbliche vengono associati i termini di programmazione, gestione per obiettivi e valutazione dei risultati¹⁸.

In ambito universitario, in particolare, la programmazione ha costituito l'oggetto di uno specifico provvedimento normativo, che prevede:

- l'adozione, da parte delle università, di un programma triennale (rimodulabile al 30 giugno di ogni anno), coerente con le linee generali d'indirizzo emanate dal MIUR;
- il periodico monitoraggio e la valutazione *ex post* dei programmi delle università, attraverso i risultati ottenuti con l'attuazione degli stessi.

Purtroppo, anche se vi è una sostanziale condivisione sul fatto che le amministrazioni pubbliche debbano operare in modo diverso dal passato, solo raramente alle

¹⁸ CANTELE S., *Contabilità, budget e controllo economico nelle università*, Rirea Roma, 2012, p. 56.

dichiarazioni di principio seguono comportamenti conseguenti¹⁹; anche nel caso delle attività amministrative delle università l'adozione di sistemi di programmazione e controllo costituisce più un'eccezione che una realtà consolidata²⁰.

Si possono evidenziare tre motivi per cui si porge una tale attenzione alla programmazione:

- lo scarso interesse degli organi di governo;
- la mancanza di una piena consapevolezza degli obiettivi specifici e delle modalità operative che caratterizzano un sistema di programmazione e controllo;
- la difficoltà di disporre di sistemi e processi coerenti con le specificità della P.A., che non si limitano a riproporre modelli e metodi creati per le imprese profit.

Se il primo problema è di natura prevalentemente politica, gli ultimi due richiedono, invece, solo interventi di natura «tecnica»; in particolare, evidenziando gli obiettivi e le fasi di un sistema di programmazione e controllo e come sia possibile progettare uno coerente con le esigenze delle attività amministrative delle università.

1.4.2 La logica del sistema di programmazione e controllo

Il flusso logico di un processo di programmazione e controllo è descritto nella fig. 1.

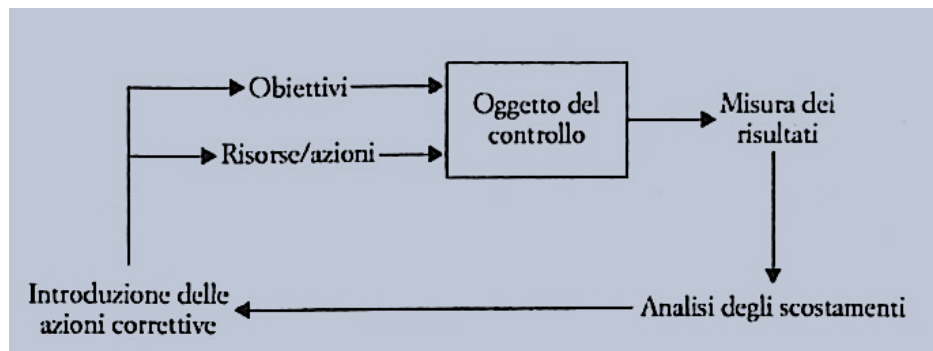
In esso è possibile individuare quattro fasi fondamentali, e precisamente:

1. la programmazione dei risultati di una serie di azioni;
2. la misura dei risultati di queste azioni;
3. la valutazione degli scostamenti tra risultati pianificati e risultati effettivi;
4. l'introduzione di azioni correttive.

¹⁹ *Ibidem*, p. 58.

²⁰ *Ibidem*, p. 59.

Figura. 1. Il ciclo di programmazione e controllo.



Fonit: CANTELE (2012)

1.4.2.1 La programmazione dei risultati

La programmazione dei risultati consiste nel definire un insieme di indicatori di prestazione, di valori-obiettivo per tali indicatori e di azioni specifiche che dovrebbero consentirne il conseguimento.

L'indicatore di prestazione utilizzato può essere espresso in termini economico-finanziari (il costo per unità di prodotto) o non finanziari (il tempo per completare una certa attività), e può essere misurabile in modo oggettivo o comprendere dimensioni maggiormente qualitative o soggettive (ad esempio, si può richiedere a un dirigente di assicurare un miglioramento del clima organizzativo all'interno della propria unità)²¹. Qualsiasi sia l'indicatore scelto, occorre poi decidere quale sia il valore-obiettivo da raggiungere per tale indicatore e comprendere se le azioni pianificate dall'amministrazione possano consentire di ottenerlo. È evidente, infatti, che:

- se si fissa un obiettivo troppo poco ambizioso, l'amministrazione non sfrutterà appieno tutte le proprie potenzialità;
- se si fissa un obiettivo irraggiungibile, l'intero processo di programmazione sarà assolutamente inutile.

In questa fase è quindi essenziale riuscire a comprendere, a priori, che relazioni esistono tra le «azioni» e i «risultati» o, in altri termini, disporre di un «modello» del funzionamento dell'amministrazione.

Si consideri ad esempio il caso in cui l'obiettivo sia la riduzione dei costi di un'attività amministrativa in un anno. Per individuare il valore-obiettivo coerente con una certa

²¹ CANTELE S. - MARTINI M. - CAMPEDELLI B., *Gli Atenei italiani li strumenti di pianificazione e controllo: a che punto siamo?*, in *Management Control*, 2019, n. 1, pp. 139 ss..

politica (ad esempio, un piano di informatizzazione o una riorganizzazione del servizio) occorrerà definire:

- il tempo teoricamente necessario per realizzare l'attività amministrativa perseguendo le finalità dell'intervento.
- il volume di attività previsto in un anno, che consente di trasformare il risparmio di tempo unitario in un risparmio di tempo totale;
- il costo orario del lavoro, che permette di tradurre il risparmio di tempo in una riduzione di costo.

Il modello sarà, quindi, espresso come²²:

$$\text{riduzione di costo} = \text{riduzione del tempo} \\ \text{unitario} \times \text{volume} \times \text{costo orario del lavoro.}$$

Per definire il valore corretto dell'obiettivo occorrerà a questo punto:

- definire il valore obiettivo della riduzione del tempo unitario;
- pianificare il volume di attività atteso;
- stimare il costo orario del lavoro.

Evidentemente, la capacità del modello utilizzato di descrivere correttamente il funzionamento dell'amministrazione determinerà la qualità della programmazione. Se il modello è «sbagliato», anche le valutazioni che se ne traggono sono completamente sbagliate.

1.4.2.2 La misura dei risultati

Se fosse possibile disporre di un modello completo e preciso del funzionamento dell'amministrazione e se i valori di tutte le variabili fossero noti, la fase di misura dei risultati sarebbe superflua, in quanto essi non potrebbero che coincidere con la previsione del modello.

In realtà, i dati consuntivi tendono naturalmente a scostarsi dalle previsioni²³:

- alcune variabili sono *esogene*, quindi non possono essere controllate direttamente. È il caso, ad esempio, del livello di attività; si ipotizzi di voler determinare il costo dell'attività di certificazione di una segreteria studenti:

²² *Ibidem*, p. 141.

²³ GIGLI S. - TIEGHI M., *La riforma del sistema informativa-contabile degli Atenei italiani. Una proposta di analisi del nuovo modello di bilancio*, in *Management Control*, 2017, n. 1, p. 35.

esso dipende dal numero di certificati che saranno richiesti, numero che si può cercare di prevedere, ma che non è certo controllabile direttamente da un ateneo;

- altre variabili (*endogene*), pur controllabili direttamente, possono comportarsi in modo non coincidente con le previsioni del modello, che costituisce pur sempre una rappresentazione semplificata della realtà; ad esempio, in presenza di inefficienze nel comportamento della forza lavoro, la quantità di input impiegata per realizzare un dato output può differire dai valori programmati.

1.4.2.3 L'analisi degli scostamenti

Nel caso in cui i risultati effettivi divergano dalle previsioni, è necessario, per identificare gli interventi correttivi più opportuni, comprendere le ragioni degli scostamenti. In particolare, è essenziale distinguere tra:

- scostamenti dovuti a variabili esogene, quindi a mutamenti esterni al sistema, non controllabili;
- scostamenti dovuti a variabili endogene, legati perciò ad una mancata corrispondenza tra il modello di controllo e l'effettivo funzionamento del sistema.
- E bene sottolineare che nel caso in cui il modello utilizzato per descrivere il funzionamento dell'amministrazione sia «sbagliato», esso può portare ad un'interpretazione scorretta delle «cause» degli scostamenti.

1.4.2.4 L'introduzione delle azioni correttive

Il ciclo di controllo si chiude con l'introduzione delle azioni correttive, sulla base dei risultati dell'analisi degli scostamenti.

Nel caso in cui lo scostamento sia dovuto a variabili esogene, in particolare, sarà necessario²⁴:

- *ridefinire gli obiettivi coerentemente con il nuovo scenario* e individuare linee d'azione ad esso funzionali. Se ad esempio è aumentato il prezzo dell'energia, un'amministrazione dovrà necessariamente modificare i propri obiettivi di

²⁴ BIONDI L., *L'università in cambiamento. Riflessioni in tema di contabilità e bilancio*, Giappichelli, Torino, 2017, p. 32.

- costo; parallelamente, tuttavia, dovrà analizzare se l'aumento del prezzo dell'energia possa rendere conveniente il ricorso a fonti di energia alternative;
- *cercare di migliorare, attraverso l'apprendimento, le conoscenze sull'ambiente esterno* e sulla sua possibile evoluzione, in modo da disporre di una stima più puntuale delle variabili esogene nel successivo ciclo di programmazione.

Se, invece, lo scostamento è dovuto a variabili controllabili, le azioni correttive devono essere prevalentemente rivolte a *modificare le modalità di funzionamento del sistema*: ad esempio, nel caso di una scarsa produttività della forza lavoro sarà necessario rivedere le soluzioni organizzative adottate e/o introdurre adeguati sistemi di incentivi.

Sezione II

L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale e analitica nell'università

1.5 Opportunità e rischi del nuovo sistema contabile nel quadro della riforma dell'autonomia universitaria

Le università considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono tenute ad adottare un comune piano dei conti, all'atto dell'introduzione della contabilità economico-patrimoniale²⁵. Il nuovo sistema contabile consentirà di monitorare l'andamento economico, finanziario e patrimoniale e, nella volontà del legislatore, è inteso come preordinato alle esigenze di consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici, in attuazione di quanto previsto dal D.lgs. 91 del 31 maggio 2011, riguardante l'armonizzazione dei sistemi contabili pubblici.

Secondo una lettura di diritto amministrativo, la riforma del sistema contabile delle università va collocata nel quadro dell'evoluzione dell'autonomia universitaria sancita dall'art. 33 della Costituzione²⁶, e ampiamente riconosciuta dalla legge 168/1989. L'art. 7 di tale legge, nota come Legge Ruberti, attribuiva a ciascuna università la possibilità di adottare un proprio regolamento per l'amministrazione, la finanza e la contabilità, «anche in deroga alle norme dell'ordinamento contabile dello Stato e degli enti pubblici, ma comunque nel rispetto dei relativi principi».

Detta autonomia regolamentare, in attuazione della norma costituzionale, assicurava un elevato livello di flessibilità e autonomia, aprendo la strada alla diversità, alla varietà e variabilità delle soluzioni adottate, secondo le esigenze di ciascuna università.

²⁵ Sul tema in discorso esiste una copiosa letteratura aziendalistica. Tra i numerosi contributi che affrontano l'argomento anche alla luce dell'evoluzione del ruolo pubblico nell'economia, si rinvia a: E. BORGONOVÌ, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, op. cit.; R. MUSSARI, *Il management delle aziende pubbliche. Profili teorici*, Cedam, Padova 1994; R.A. MIRAGLIA, *Il controllo di gestione negli istituti pubblici*, Giappichelli, Torino, 1995; L. Hinna, M. Meneguzzo, R. Mussari, M. Decastri, *Economia delle aziende pubbliche*, McGraw-Hill, Milano 2006; Azzone G., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche. Decisioni e accountability per ministeri, enti locali e università*, Etas, 2007; E. BORGONOVÌ, G. FATTORE - F. LONGO (a cura di), *Management delle istituzioni pubbliche*, Egea, Milano 2009; ANSELMÌ L., *Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni*, Giappichelli, Torino 2014.

²⁶ «[...] Le istituzioni di alta cultura, università ed accademie, hanno il diritto di darsi ordinamenti autonomi nei limiti stabiliti dalle leggi dello Stato».

Ampiamente garantita era anche l'autonomia finanziaria e amministrativa degli Istituti e dei Dipartimenti universitari, ai sensi del D.P.R. 382/1980, art. 86, ritenuta elemento inderogabile da parte dei regolamenti universitari²⁷.

Le norme richiamate avevano avviato una svolta verso un'autonomia esercitata con diverso grado di ampiezza entro i limiti e vincoli definiti dallo Stato, principale finanziatore. In virtù di tale ruolo, lo Stato nel tempo ha rafforzato in modo crescente l'attività di controllo e di valutazione sull'impiego delle risorse, intendendo misurare gli effetti del finanziamento assegnato.

Il livello di autonomia delle università, cresciuto fino alla fine degli anni novanta, si è visto così gradualmente compresso per effetto dell'intervento statale, teso a imporre il rispetto di *standard* e requisiti cui subordinare la distribuzione delle risorse.

Con l'abrogazione dell'art. 86 del D.P.R. 382/1980 viene meno l'autonomia finanziaria e contabile, mantenendosi la sola autonomia gestionale, in capo ai dipartimenti, i quali vedono ridursi per effetto della nuova normativa gli ambiti di discrezionalità in materia di bilancio, conservando autonomia di gestione nei limiti del budget loro assegnato, e quindi esclusivamente con riferimento alle scelte di allocazione delle risorse.

La riforma del sistema contabile delle università è sostanzialmente ispirata dall'obiettivo di consentire una più accurata valutazione delle dinamiche gestionali, mediante l'analisi di dati omogenei, e di tenere sotto controllo l'andamento della spesa, tenuto conto delle ricadute sulla situazione economica e patrimoniale e sulla stabilità economica dell'ateneo²⁸.

L'evoluzione del sistema contabile si accompagna dunque al cambiamento nella *governance* che ha interessato contestualmente la realtà universitaria²⁹. Nello spirito del dettato normativo, dette modifiche sono ritenute presupposti per il rafforzamento di un modello di *accountability* funzionale, nella prospettiva dello Stato, alla

²⁷ Cfr. F. NUGNES, *La riforma del sistema contabile delle università*, in G. COLOMBINI (a cura di). *Finanziamento, competizione ed accountability nel governo dell'università*, vol. II - *Il finanziamento della Università*, Editoriale scientifica, Napoli, 2013, p. 268.

²⁸ *Ibidem*, p. 272.

²⁹ Tra gli altri, sul tema del cambiamento del sistema di *governance* delle università, si rinvia a: C. SALVATORE, *Il cambiamento della governance delle università italiane come strumento di corretto governo*, Quaderni monografici Rirea, n. 99/2012. La stessa osserva come «[...] la governance dell'Università, opportunamente modificata, possa rappresentare uno strumento corretto di governo per raggiungere ed ottimizzare gli obiettivi prefissati, per valutarne i risultati e per operare un continuo miglioramento delle performance», (p. 5).

valutazione delle *performance* e alla definizione di adeguati sistemi di redistribuzione di risorse³⁰.

Il dipartimento, nell'ambito di tale sistema di *governance*, risulta alquanto depotenziato sotto il profilo delle decisioni strategiche, venendosi a configurare una struttura dell'ente universitario a direzione verticistica e accentrata³¹.

I mutamenti determinati nel sistema universitario impattano, quindi, sulla *governance*, sull'organizzazione e infine sul sistema contabile. Quest'ultimo, è investito dal cambiamento su vari fronti:

- a) il passaggio al bilancio unico, a livello di ateneo, superandosi quel dualismo che, in vigenza dell'autonomia amministrativa e contabile riconosciuta ai dipartimenti, determinava la coesistenza, in capo allo stesso ente, di un bilancio riferibile all'amministrazione centrale e di molteplici bilanci per ciascuna delle strutture decentrate (dipartimenti, centri di servizi);
- b) l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale (e analitica) con funzione autorizzatoria, permanendo tuttavia l'obbligo di redigere i documenti di sintesi (preventivo e consuntivo) anche in contabilità finanziaria, con finalità di consolidamento dei conti pubblici;
- c) l'introduzione del bilancio consolidato degli atenei con le proprie società, aziende o enti controllati.

Quanto al primo aspetto, il nuovo sistema porterà con sé l'indubbio vantaggio di consentire la misurazione dei risultati dell'ateneo secondo metriche omogenee, considerato che fin qui, nell'ambito della propria autonomia, gli atenei hanno in numerosi casi optato per un bilancio finanziario di competenza per l'amministrazione centrale e di cassa per le strutture decentrate.

Con riferimento al secondo profilo, si determina un cambio di prospettiva nella valutazione dei risultati gestionali, che dalla dimensione puramente finanziaria (risultato di amministrazione, fondo cassa) si sposta verso quella economico-

³⁰ In tal senso, è stato osservato come in ambito pubblico «[...] il problema dell'*accountability* assume maggiore complessità a motivo delle relazioni istituzionali che si instaurano tra i vari livelli del sistema delle pubbliche amministrazioni, nonché delle intense relazioni che si intrecciano con altre aziende [...].» Cfr. L. PULEJO, *Comunicazione e accountability nell'azienda comune*, Giappichelli, Torino, 2005.

³¹ Cfr. W. GIULIETTI, *L'impatto delle regole contabili nel sistema universitario riformato*, in M. D'ORSOGNA - E.P. GUISELIN - S. CIMIMI - A.F. DI SCIASCIO, *Finanziamento, competizione ed accountability nel governo dell'università*, vol. I - *Il finanziamento della Università*, Editoriale scientifica, Napoli 2013, pp. 293-307.

patrimoniale (reddito d'esercizio, patrimonio di funzionamento). Il sistema contabile economico-patrimoniale, com'è noto, è ispirato a una logica di rilevazione dei fatti gestionali profondamente diversa da quella cui è improntato il sistema di contabilità finanziaria poiché si basa sul principio della competenza economica.

La contabilità finanziaria è stata tradizionalmente deputata a rilevare le spese, che scaturiscono dalle scelte di allocazione delle risorse finanziarie a prescindere dal momento in cui tali fattori produttivi saranno utilizzati; mentre le entrate sono osservate come risorse acquisite, che forniscono copertura finanziaria a quegli investimenti.

I benefici della contabilità finanziaria per gli enti pubblici, soprattutto nella concezione giuridico-amministrativa, sono stati per lo più attribuiti alla natura oggettiva dei valori oggetto di rilevazione, e alla caratteristica di associare i diversi momenti o fasi del ciclo attivo (entrata) e passivo (spesa) a ben definiti atti/procedimenti amministrativi³². Per contro, quel sistema ha mostrato nel tempo anche i suoi punti di debolezza, non ultimo quello che i risultati che consente di evidenziare non sono atti a esprimere la ricchezza generata dall'azienda per effetto della gestione, quale contrapposizione tra valore delle utilità consumate e valore delle utilità prodotte³³. I ricavi (proventi) rilevati in contabilità economico-patrimoniale si ritiene invece possano esprimere monetariamente il valore dell'*output* prodotto nel periodo amministrativo, in correlazione ai costi sostenuti per tale attività. Proprio in forza di tale principio di correlazione, i componenti negativi e positivi di reddito sono imputati all'esercizio cui si riferiscono indipendentemente dalla loro manifestazione finanziaria, evidenziando la formazione di un risultato economico di periodo, e quindi la variazione che il patrimonio netto ha subito per effetto della gestione.

A fronte di tale potenzialità, insita nel sistema economico-patrimoniale, di misurare grandezze complesse quali reddito e patrimonio, vi è la inevitabile presenza di stime e

³² Sul funzionamento della contabilità pubblica, si rinvia a: E. ANESSI PESSINA. *La contabilità delle aziende pubbliche*, EGEA, Milano, 2000, pp. 39 ss..

³³ «Tale tipo di informazione non è possibile desumerla da un bilancio prodotto in base alle logiche della contabilità finanziaria. Quest'ultima, infatti, si limita a catturare per le "entrate" le fasi dell'accertamento e dell'incasso e per le "spese" le fasi dell'impegno e del pagamento, esponendo a fine esercizio un avanzo o un disavanzo di amministrazione che ha una valenza prettamente giuridico-amministrativa, ma nulla ha a che fare con il surplus o deficit economico che sottostà a un discorso di correlazione fra costi e ricavi, quindi, di utilità cedute e acquistate». G. CATALANO, *La contabilità economico-patrimoniale nelle università*, il Mulino, Bologna, 2009, p. 208.

congetture che caratterizzano la costruzione delle sintesi periodiche di bilancio. Inoltre, non è pienamente condivisa l'idea che dette misure siano idonee a rappresentare l'andamento e i risultati dell'azienda pubblica in generale, e quindi neanche dell'università quale caso di specie. Immaginare di poter esprimere adeguatamente i risultati prodotti dall'università, intesa come azienda, attraverso misure meramente economiche, può sembrare riduttivo, e forse anche fuorviante, atteso il fine istituzionale ad essa riconosciuto. Il mutamento di prospettiva va semmai apprezzato perché offre di porre maggiore attenzione al rapporto mezzi-fini, nella consapevolezza che i primi sono limitati e devono essere utilizzati nel rispetto del principio di economicità³⁴.

La riforma del sistema informativo-contabile imposta dal dettato normativo porterà a coesistere, in qualche modo, all'interno delle università, il bilancio unico declinato secondo due distinti sistemi contabili - quello finanziario e quello economico-patrimoniale - diversi quanto a finalità, metodo e momento di rilevazione.

Tra l'altro, le università sono chiamate ad adottare sistemi e procedure di contabilità analitica interna, ai fini del controllo di gestione e a supporto della contabilità generale. Infine, per quanto attiene al terzo aspetto indicato, l'introduzione del bilancio consolidato estende l'ambito di riferimento per la valutazione dei risultati dell'azienda, con riguardo alle società ed enti in cui l'università detenga partecipazioni di controllo o eserciti un'*influenza dominante* ai sensi dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 18/2012. Da alcuni si paventa che il nuovo quadro normativo possa comportare un irrigidimento della gestione contabile, che potrebbe portare ad un degrado della competitività degli atenei nell'acquisizione di risorse finanziarie destinate alla ricerca derivanti da fonti internazionali. Il timore è che i tempi e le modalità di una gestione unitaria e accentrata possano mal conciliarsi con i tempi, le condizioni e le regole sottostanti all'attrazione dei fondi internazionali, determinando uno spostamento di tali fondi verso enti di

³⁴ In tal senso. Vermiglio osserva: «L'università non è un'impresa destinata a produrre reddito e non può diventarlo; non lo consente la natura stessa della sua attività e il tipo di beni che essa produce. I quali, per certi versi, sono beni pubblici puri, cioè sono indivisibili e non frazionabili, poiché non sono destinati soltanto a coloro che li utilizzano in via immediata, ma all'intera società. Il che non vuol dire che l'Università, per rispondere ai bisogni che la comunità manifesta, non potrà promuovere iniziative che genereranno profitti per poi utilizzarli come fonte di finanziamento della complessiva attività di formazione e ricerca. Potrà farlo liberamente, perché per questa via essa conserverà e rafforzerà le sue funzioni e i suoi compiti tradizionali». F. VERMIGLIO. *Lezioni di Economia Aziendale*, Grafiche Scuderi, Messina, 2010, p. 77.

ricerca privati, dotati di maggiore flessibilità gestionale, e potenzialmente più efficaci rispetto agli obiettivi della ricerca³⁵. Se così fosse, l'effetto della riforma contabile disegnata dal legislatore con il D.lgs. 18/2012 potrebbe rivelarsi opposto a quello desiderato, producendo un abbassamento della competitività degli atenei pubblici rispetto alle realtà private, dotate di maggiore capacità di autodeterminazione e di maggiore autonomia statutaria e regolamentare.

1.6 Il sistema dei documenti pubblici di sintesi delle università pubbliche delineato dalla riforma

Il D.lgs. n. 18/2012 stabilisce il nuovo impianto contabile degli atenei, chiarendo la composizione dei documenti preventivi e consuntivi. Nei successivi capitoli si avrà modo di entrare nel merito delle problematiche di valutazione e rappresentazione contabile inerenti alla formazione di tali documenti contabili, alla luce di quanto stabilito dai decreti attuativi emanati successivamente (D.I. n. 19/2014 e D.L. n. 21/2014) e del contributo della dottrina aziendalistica sul tema. In questa sede, se ne presenta unicamente una elencazione sistematica.

a) Documenti pubblici di sintesi preventivi:

- *bilancio unico di ateneo di previsione annuale autorizzatorio*, redatto in contabilità economico-patrimoniale, composto da:
 - budget economico;
 - budget degli investimenti;
- *bilancio unico di ateneo di previsione triennale*, che ha lo scopo di garantire la sostenibilità di tutte le attività nel medio periodo, redatto in contabilità economico patrimoniale e composto da:
 - budget economico triennale;
 - budget degli investimenti triennale.
- *bilancio unico di ateneo di previsione annuale non autorizzatorio, in contabilità finanziaria*, redatto ai fini del monitoraggio e consolidamento dei conti pubblici.

³⁵ Cfr. F. NUGNES, *op. cit.*, p. 270.

b) Documenti pubblici di sintesi consuntivi:

- *Bilancio unico di ateneo d'esercizio*, redatto, con riferimento all'anno solare, in coerenza al sistema di contabilità economico-patrimoniale, composto da:

- Stato Patrimoniale;
- Conto economico;
- Rendiconto finanziario;
- Nota integrativa.

Al bilancio d'esercizio deve essere allegata, oltre la relazione sulla gestione e i prospetti dei dati SIOPE, una relazione del Collegio dei revisori dei conti che attesti la corrispondenza del documento alle risultanze contabili e che contiene valutazioni e giudizi sulla regolarità amministrativo-contabile della gestione e proposte in ordine alla sua approvazione.

- *Bilancio consolidato*, con le proprie aziende, società o gli altri enti controllati, con o senza titoli partecipativi, qualunque sia la loro forma giuridica, redatto in contabilità economico-patrimoniale, composto da:

- Stato Patrimoniale;
- Conto economico;
- Nota integrativa;

- *Rendiconto unico di ateneo d'esercizio*, redatto in contabilità finanziaria, ai fini del monitoraggio e consolidamento dei conti pubblici.

1.7 Principi contabili e postulati generali

Il D.I. n. 19/2014, all'art. 2, detta i principi contabili e postulati di bilancio, da osservare nella predisposizione dei documenti contabili di sintesi delle università pubbliche. Essi sono di seguito sinteticamente enunciati dalla norma citata: *Utilità del bilancio per i destinatari e completezza dell'informazione*.

Il bilancio è predisposto in modo tale da essere di concreta utilità per il maggior numero di destinatari, i quali, nell'attendibilità e imparzialità dei dati in esso esposti trovano la base comune per la composizione degli interessi contrapposti. Affinché le parti interessate (studenti, comunità scientifica, creditori, dipendenti, comunità locale, investitori) possano utilizzare i dati del bilancio per effettuare previsioni sugli andamenti futuri, è necessario che i dati siano attendibili e intellegibili. Ogni

informazione complementare utile a tale scopo, dovrà essere ricompresa in nota integrativa.

Veridicità. Il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio. A tal fine la nota integrativa contiene le necessarie informazioni complementari atte a rappresentare la veridicità della situazione patrimoniale e finanziaria, nonché del risultato economico di esercizio scaturenti dai documenti contabili.

Correttezza. Nella predisposizione dei documenti contabili è necessario il rispetto formale e sostanziale delle norme che sovrintendono alla redazione degli stessi. Atteso che il processo di formazione del bilancio implica stime e previsioni, la correttezza dei dati di bilancio non si riferisce soltanto all'esattezza aritmetica, bensì alla correttezza economica e alla ragionevolezza, ovvero al risultato attendibile ottenuto dall'applicazione oculata dei procedimenti di valutazione adottati.

Neutralità (Imparzialità). La redazione dei documenti contabili si fonda sull'applicazione indipendente e imparziale dei principi contabili verso tutti i destinatari, senza favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi. Tale imparzialità caratterizza l'intero processo di formazione del bilancio e in particolare la determinazione dei valori frutto di stima. Discernimento, oculatezza e prudenza sono le fondamenta dei procedimenti di formazione dei documenti contabili, i quali devono essere redatti secondo i requisiti essenziali di competenza e di correttezza tecnica. Il mantenimento di criteri di valutazione costanti nel tempo rappresenta uno dei requisiti di imparzialità.

Attendibilità. Deve essere assicurata, tramite un adeguato sistema di controlli interni e flussi autorizzativi, l'attendibilità e l'integrità dei dati a supporto del processo di formazione di bilancio. Al fine di risultare attendibile, un'informazione contabile non deve contenere errori o distorsioni rilevanti, in modo tale che gli utilizzatori possano fare affidamento su di essa.

Significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio. La nota integrativa evidenzia le informazioni che hanno un effetto significativo e rilevante sui dati di bilancio o sul processo decisionale dei destinatari. Le informazioni supportano le valutazioni economiche degli utilizzatori, aiutandoli ad

analizzare gli eventi passati e presenti e le prospettive, oppure confermando o correggendo valutazioni da essi effettuate precedentemente. Errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente possibili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza, ovvero non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati di bilancio e sul loro significato per i destinatari.

Comprensibilità (Chiarezza). Il bilancio di esercizio deve essere comprensibile e analitico, fornendo una semplice e chiara classificazione delle voci di bilancio. La nota integrativa deve facilitare la comprensione e l'intelligibilità dei dati di bilancio.

Pubblicità. Il bilancio unico di ateneo di esercizio, approvato dagli organi competenti, sarà reso pubblico, secondo la normativa vigente, affinché sia liberamente consultabile da tutti i destinatari.

Coerenza. La coerenza riguarda sia i criteri di valutazione delle singole poste, sia la struttura dei conti, che devono essere comparabili non solo da un punto di vista formale, ma anche omogenei tra loro.

Annualità. I documenti contabili sono predisposti a cadenza annuale e si riferiscono a un periodo amministrativo (o esercizio) coincidente con l'anno solare.

Continuità. La valutazione delle voci è effettuata nella prospettiva della continuazione dell'attività dell'istituzione.

Prudenza. Nel bilancio unico di ateneo di esercizio sono indicate solo le componenti positive di reddito realizzate entro l'esercizio, mentre tutte le componenti negative sono contabilizzate anche se non definitivamente realizzate.

Integrità. Gli elementi componenti le singole poste di bilancio sono iscritti evitando compensazioni di partite e raggruppamenti di voci.

Costanza e Comparabilità. L'applicazione dei principi generali e dei criteri particolari di valutazione deve essere costante nel tempo ai fini della comparabilità dei dati nel tempo e nello spazio. La deroga a questo principio è possibile in casi eccezionali e motivati, e i suoi effetti devono essere propriamente evidenziati in nota integrativa.

Universalità. Nei documenti di bilancio devono essere considerate tutte le grandezze finanziarie, patrimoniali ed economiche al fine di fornire un quadro fedele ed esauriente del complesso dell'attività amministrativa. Sono vietate le gestioni fuori bilancio.

Unità. Il singolo ateneo è un'entità unica e unitaria, pertanto unico è il suo bilancio (di

previsione e di esercizio). La gestione è unitaria, per cui l'insieme dei proventi/fonti sostiene la totalità dei costi/impieghi.

Competenza Economica. Gli effetti delle diverse operazioni ed attività amministrative che l'ateneo svolge durante l'esercizio sono imputati indipendentemente dalla manifestazione finanziaria dei componenti positivi e negativi di reddito. La determinazione del risultato economico d'esercizio implica, pertanto, un procedimento di analisi della competenza economica delle voci positive e negative relative all'esercizio cui il bilancio di esercizio si riferisce.

Prevalenza della sostanza sulla forma. In coerenza con il principio della rappresentazione veritiera e corretta dei dati di bilancio, si considera l'aspetto sostanziale degli accadimenti economici, e non solo quello formale.

Costo quale criterio base delle valutazioni di bilancio. Il costo costituisce il criterio base delle valutazioni delle poste di bilancio. Il costo va inteso come complesso degli oneri, di diretta imputazione e di indiretta attribuzione, per la quota ragionevolmente imputabile, sostenuti per l'acquisizione dei fattori produttivi.

Equilibrio di bilancio. La gestione dell'Ateneo persegue il mantenimento nel tempo di condizioni di equilibrio economico, finanziario e patrimoniale. A tal fine eventuali riserve patrimoniali non vincolate, deliberate in questo o nei successivi bilanci d'esercizio da parte degli organi competenti in sede di destinazione del risultato, possono essere destinate ad assorbire disequilibri di competenza evidenziati nel budget economico del bilancio di previsione di ateneo.

Dalla lettura dei principi su richiamati, emerge come il legislatore abbia inteso racchiudere in un corpo unico di principi fondamentali le regole cui si dovrà attenere la redazione tanto dei documenti previsionali quanto di quelli consuntivi. Alcuni principi sono pertanto declinati nella duplice prospettiva (es. prudenza), mentre altri sono esclusivamente riferibili ai documenti di sintesi previsionali (flessibilità).

1.8 Alcune riflessioni critiche sull'introduzione del bilancio unico e sulla modifica del sistema autorizzatorio

Gli elementi di maggiore peculiarità della riforma del sistema contabile delle università sono rappresentati dall'adozione del c.d. "bilancio unico" e dalla modifica del regime autorizzatorio.

In ordine al primo aspetto, esso, si è detto, va letto alla luce delle modifiche indotte a livello di *governance*, che comportano la perdita dell'autonomia finanziaria e contabile delle strutture decentrate delle università. Appare in tutta evidenza come l'aspetto in esame possa costituire un elemento di difficoltà non secondario nella fase di transizione al nuovo sistema contabile, implicando necessariamente modifiche nelle modalità di gestione delle risorse, e un nuovo modo, *ex ante*, di concepire il processo di programmazione economica e finanziaria.

L'accento posto dal legislatore sull'unitarietà del bilancio - da qui bilancio "unico" - sembra voler evidenziare la differenza tra la precedente impostazione e quella disegnata dalla riforma, con effetto immediato sulla limitazione della discrezionalità assegnata ai singoli dipartimenti e centri di servizio dell'università. Il passaggio al bilancio unico, e il riferimento dell'autonomia finanziaria all'azienda università e non alle sue articolazioni organizzative, consente di esporre risultati omogenei, superando le problematiche di aggregazione dei dati poste dall'esistenza di molteplici documenti di sintesi e dalla frequente compresenza di differenti logiche contabili nella formazione del bilancio nell'ambito della stessa università. Nella maggior parte dei casi, infatti, il bilancio dell'amministrazione centrale ha seguito il principio di competenza e quello dei dipartimenti il principio di cassa³⁶.

Per quanto riguarda il secondo degli aspetti indicati, le università pubbliche sono chiamate a modificare il sistema delle previsioni aventi valore autorizzatorio: il vincolo verrà apposto sulle grandezze economiche, e non più su quelle finanziarie. A differenza degli enti territoriali, qui la contabilità economico-patrimoniale non avrà il ruolo di affiancare la contabilità finanziaria per scopi conoscitivi, ma costituirà il cuore delle rilevazioni e quindi la fonte primaria di riferimento nella fase di programmazione.

Anche questo mutamento di impostazione non è privo di rischi e difficoltà. Sarà

³⁶ Sul punto Paolini e Soverchia (2013) evidenziano che «Nel D.L.gs. 18/2012 non è chiaramente esplicitato il significato che si vuole attribuire all'aggettivo *unico* quando riferito al Bilancio d'Ateneo, tanto preventivo che consuntivo [...]. Con il termine unico si dovrebbe fare riferimento all'intera istituzione universitaria, pertanto il bilancio unico di Ateneo deve esporre in modo completo, unitario e sistemico i valori finanziari, economici e patrimoniali scaturenti dai fatti di gestione futuri (per il preventivo) e trascorsi (per il consuntivo) di tutte le strutture interne dipartimentali e dei centri che concorrono, con la propria autonomia decisionale, finanziaria e organizzativa a determinare i risultati dell'Ateneo», A. PAOLINI - M. SOVERCHIA, *Le università statali italiane verso la contabilità economico-patrimoniale ed il controllo di gestione*, «Management Control», n. 3, Franco Angeli, Milano 2013, pp. 85-86.

necessario programmare l'impiego delle risorse a breve, imputando all'esercizio cui si riferisce la previsione i costi e ricavi sulla base della competenza economica, il che richiede di:

- a) prevedere l'ammontare delle risorse disponibili per una data attività, utile per la stima dei ricavi che consentiranno la copertura economica dei costi di acquisizione e impiego dei fattori produttivi;
- b) prevedere l'utilizzo delle risorse e la loro finalizzazione, considerando il tempo in cui esse cederanno l'utilità che possiedono;
- c) considerare l'esigenza contestuale di preservare l'equilibrio monetario e finanziario e la sostenibilità economica nel medio termine.

Di fatto, sarà necessario modellare il sistema di contabilità economico-patrimoniale e contabilità analitica in modo da coniugare efficacemente i principi di autorizzazione e responsabilità, superando i limiti propri della contabilità finanziaria³⁷.

1.9 Verso un sistema contabile integrato? Prime considerazioni sulla riforma in atto nelle università

La nuova prospettiva adottata dal legislatore con le recenti riforme dei sistemi contabili pubblici è quella di concepire un sistema integrato di informazioni, in grado di accrescere la valenza informativa delle rilevazioni contabili, assicurando che il flusso che deriva dal sistema informativo-contabile sia utile e disponibile per le varie finalità:

- assicurare la trasparenza con riguardo alla gestione delle risorse e agevolare l'esercizio del controllo democratico;
- migliorare le relazioni tra i diversi livelli di governo e le relazioni tra decisione politica e amministrativa;
- accrescere la razionalità delle scelte del *management* e la capacità di valutare gli effetti delle stesse;
- supportare le attività di controllo dirette ad indirizzare gli interventi correttivi³⁸.

³⁷ Per un'efficace analisi delle caratteristiche della funzione autorizzatoria della contabilità finanziaria, e per i possibili sviluppi di tale funzione nella contabilità economico-patrimoniale, si rinvia a: E. ANESSI PESSINA, *La contabilità economico-patrimoniale nelle aziende pubbliche: dal 'se' al 'come'*. «Azienda Pubblica», volume 18, Maggioli Editore, Rimini, 2005, pp. 570 ss..

³⁸ La tassonomia proposta, coerente con la visione condivisa in letteratura, è sovrapponibile a quella richiamata da Ricci in *Il potenziale impatto delle nuove disposizioni contabili sui comportamenti aziendali e sul sistema economico*, in «Azienda Pubblica», vol. 25, Maggioli Editore, Rimini, 2012, p. 50.

In precedenza, sono stati richiamati i limiti del sistema di contabilità finanziaria, che non consente di esprimere giudizi sugli andamenti economici e sulla effettiva consistenza patrimoniale dell'ente pubblico. Peraltro il risultato di sintesi ottenibile da tale sistema di rilevazione è un saldo finanziario sul quale pesano, talora in misura rilevante, poste che possono presentare dubbia affidabilità (residui attivi e passivi).

Alla luce dei limiti evidenziati, da tempo si avverte per gli enti pubblici l'esigenza di affiancare alla contabilità finanziaria una contabilità economico-patrimoniale, che possa offrire un supporto conoscitivo ad assumere scelte responsabili nell'impiego delle risorse pubbliche.

È quindi emersa in tutta la sua portata l'esigenza di adeguare gli strumenti di programmazione e controllo dell'ente, in linea con una concezione più evoluta, consapevole e razionale dell'attività direzionale. Le potenzialità offerte dalla contabilità economico-patrimoniale, ne, esaltate nella prospettiva del New Public Management, sono tuttavia oggetto anche di critiche e di scetticismo, anche a livello di dottrina internazionale, derivanti dall'osservazione delle difficoltà emerse nelle prime applicazioni di tale sistema in ambito pubblico, o dall'idea che rimpianto della contabilità finanziaria meglio si addice alle peculiarità di tale contesto, mentre la contabilità economico-patrimoniale non offre particolari benefici, a fronte dello sforzo richiesto per la sua introduzione³⁹.

La spinta al cambiamento, nel nostro paese, è stata indotta dall'ondata riformatrice, più lenta e inefficace sia dai primi anni Novanta, più rapida e cogente negli ultimi anni, lungo un sentiero che si auspicava potesse condurre, dopo attenta sperimentazione, a costruire quell'armonia contabile laddove è stata sempre imperante la disarmonia.

Sembrano ormai maturi i tempi per non differire ulteriormente l'adozione di tali sistemi, e valorizzarne invece le potenzialità, superando l'atteggiamento che finora ha contraddistinto la gran parte degli enti pubblici (autonomie locali, aziende sanitarie, università), di mero rispetto formale delle norme, mediante il ricorso a sistemi contabili paralleli (ed effettivamente paralleli, posto che il più delle volte non sono in grado di dialogare tra di loro), che poco o nulla sono valsi a realizzare l'auspicato cambiamento

³⁹ J. GUTHRIE - M. JOHNSON, *Commercialisation of the public sector: Why, how and far what? A prospective view*, in WHILTSHIRE K. (a cura di), *Governance and economic efficiency*, Ceda, Sidney, 1994, pp. 87-108; J. GUTHRIE, *Application of accrual accounting in the Australian public sector: Rhetoric or reality?*, in "Financial Accountability and Management", 14, 1998, pp. 1-19.

di rotta nella gestione della cosa pubblica.

Il vantaggio dei sistemi integrati va, invece, ricondotto al fatto che la medesima operazione - transazione elementare - possa essere acquisita dal sistema informativo una volta soltanto, e tale informazione dovrebbe rendersi disponibile ai fini della contabilità finanziaria, della contabilità economico-patrimoniale e della contabilità analitica. Progettare un sistema informativo che possieda tali proprietà non è facile, ma è oggi reso possibile dalla disponibilità dell'intelligenza artificiale, di sistemi in grado di elaborare e veicolare informazioni in relazione a diverse finalità (usi), chiedendo all'operatore l'inserimento univoco dei dati di ogni operazione.

Nonostante ciò, concentrando l'attenzione sull'oggetto di studio del presente lavoro, si ritiene di dover esprimere qualche perplessità circa l'esistenza di validi presupposti affinché tale integrazione si realizzi effettivamente nella direzione auspicata, ossia consentendo di tenere efficacemente all'interno del medesimo sistema le rilevazioni di contabilità finanziaria, quelle di contabilità economico-patrimoniale e quelle di contabilità analitica, traendone benefici per la comunicazione esterna e per l'attività direzionale⁴⁰.

Confrontando le caratteristiche della riforma del sistema contabile dell'università con quella prevista ad esempio negli enti territoriali, emergono significative differenze, che suscitano alcune riflessioni circa i possibili sviluppi futuri della trasformazione in atto. In ambito universitario la contabilità economico-patrimoniale, si è detto, non è chiamata ad assolvere a una funzione meramente conoscitiva; essa, insieme alla contabilità analitica, diventa di fatto il fulcro del sistema informativo.

Da tale considerazione discendono alcune domande, alle quali questo lavoro di ricerca si propone di fornire possibili risposte:

- a) il mondo universitario sarà in grado di cogliere benefici dall'introduzione della contabilità economico-patrimoniale e analitica?
- b) la qualità delle informazioni ottenibili dal bilancio consuntivo (di esercizio) sarà migliore rispetto al passato, tenuto conto della soggettività di cui sono intrise le valutazioni necessarie per comporre le sintesi di fine periodo?

⁴⁰ Tra gli altri, a esprimere questo auspicio con riferimento specifico al contesto universitario: C. SALVATORE, *Il nuovo sistema contabile e di bilancio delle università: caratteristiche e criticità*, Giappichelli, Torino, 2012; L. BIONDI, *L'Università in cambiamento. Riflessioni in tema di contabilità e bilancio*, op. cit., p. 96.

- c) c'è spazio, nel contesto universitario, per tradurre il vincolo normativo che impone l'adozione del nuovo sistema contabile, in opportunità per lo sviluppo di un sistema integrato di informazioni?
- d) quale sarà il ruolo della contabilità finanziaria nel rinnovato sistema contabile delle università?

Dalla letteratura aziendalistica, a proposito dell'introduzione della contabilità economico-patrimoniale negli enti pubblici territoriali per finalità conoscitive, a fronte di chi sostiene che trattasi di un processo inarrestabile del quale si debbano definire le caratteristiche perché possa recare benefici agli utilizzatori⁴¹, da altri si avanza l'ipotesi che la sua adozione sia destinata ad essere scarsamente rilevante, permanendo la finalità autorizzatoria della contabilità finanziaria⁴².

Ragionando per analogia, è plausibile ipotizzare che nel contesto universitario, venendo meno questo tratto caratteristico, la contabilità finanziaria possa perdere significatività, a vantaggio invece di una maggiore rilevanza della contabilità economico-patrimoniale.

E, qui, il rischio potrebbe essere rappresentato dall'eventualità che l'introduzione del nuovo sistema sia condizionata da un approccio di adempimento a un nuovo obbligo, e che possano sfuggire invece i potenziali vantaggi ad esso associati.

La riforma del sistema contabile potrebbe infatti rappresentare un'opportunità per le università pubbliche di sviluppo dei sistemi di controllo manageriale attualmente in uso⁴³.

Nel prosieguo del lavoro, si tenterà di rispondere ai quesiti di ricerca sopra enunciati, affrontando le questioni teoriche e operative connesse alla redazione dei documenti contabili dell'università.

⁴¹ Cfr. E. ANESSI PESSINA, *La contabilità economico-patrimoniale nelle aziende pubbliche: dal 'se' al 'come'*, «Azienda Pubblica», volume 18, Maggioli Editore, 2005, p. 584.

⁴² Tra gli altri: L. ANSELMINI - A. PAVAN, E. REGINATO, *Cassa, competenza finanziaria e competenza economica: la scelta delle basi contabili in un sistema armonizzato di contabilità pubblica*, in «Azienda Pubblica», vol. 25, 1, Maggioli Editore, Rimini, 2012, pp. 63.

⁴³ In tal senso, da una ricerca relativamente recente, condotta con riferimento alla realtà universitaria italiana, è emerso il limitato livello di sviluppo di strumenti di controllo direzionale, evidenziando come, anche in questo contesto, malgrado la condivisione teorica dei principi del NPM, l'implementazione dei sistemi di controllo manageriale non è una pratica diffusa. Cfr. B. CAMPEDELLI - S. CANTELE, *Governance. strategie e performance dell'azienda Università*, in AIROLDI G. - BRUNETTI G. - CORBETTA G. - INVERNIZZI G. (a cura di), *Economia Aziendale & Management: scritti in onore di Vittorio Coda*, Università Bocconi Editore, Milano 2010.

1.10 La costruzione dello Stato Patrimoniale iniziale e rimpianto del nuovo sistema contabile

1.10.1 L'iter logico di costruzione dello Stato Patrimoniale iniziale

Nella transizione dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale, un aspetto di preminente rilievo attiene alla redazione del primo Stato Patrimoniale.

Questo documento, infatti, funge da situazione iniziale ed evidenzia i valori che compongono il patrimonio di funzionamento dell'ateneo alla data del primo gennaio, in concomitanza con l'introduzione del nuovo sistema contabile.

Nelle società di nuova costituzione la predisposizione di tale documento è, solitamente, piuttosto agevole, perché le poste contabili che lo compongono sono ridotte e soprattutto non bisogna riferirsi a situazioni pregresse. Meno agevole diviene nell'ipotesi di redazione a seguito di operazioni straordinarie, che influiscono sulla forma giuridica dell'istituto, quali ad esempio la trasformazione societaria o casi di aggregazioni aziendali.

Ancor più difficoltosa è la formazione dello Stato Patrimoniale iniziale nel campo delle amministrazioni pubbliche, laddove rintracciare i valori originari di acquisizione degli elementi patrimoniali può essere arduo, e talora impossibile, nei casi in cui la modalità di acquisizione non sia riconducibile a un'operazione di scambio monetario o l'epoca di acquisto sia talmente remota da non potersi recuperare la relativa fonte documentale. Infatti, la redazione dello Stato Patrimoniale iniziale negli atenei è articolata e complessa, per due ordini di motivi⁴⁴:

- a) gli atenei statali in molti casi hanno una storia più che centenaria e il loro patrimonio, spesso formato da beni di difficile valutazione, non è mai stato rilevato in modo compiuto;
- b) anche laddove sia presente un'attività preordinata alla ricognizione e rilevazione del patrimonio, va detto che i dati di partenza disponibili sono solo parzialmente utilizzabili ai fini del passaggio alla contabilità economico-patrimoniale, poiché il sistema contabile utilizzato in precedenza non è

⁴⁴ Sul punto fra gli altri si veda: L. BUCCOLIERO - I. STECCOLINI - F. DE NARDI - G. NASI, *L'implementazione della contabilità economico-patrimoniale negli enti locali italiani: i risultati di un'indagine empirica*, «Azienda Pubblica», vol. 18, Rimini, 2014, p. 595.

sovrapponibile con il nuovo, né per impostazione concettuale e finalità, né tantomeno per natura e tipologia delle poste rilevate⁴⁵.

Il tema è stato disciplinato dall'articolo 5 del D.I. n. 19/2014, il quale contiene specifiche norme per la predisposizione del primo Stato Patrimoniale Iniziale, fornendo indicazioni agli atenei in ordine alla valutazione e iscrizione delle principali poste patrimoniali, tenendo conto delle specificità dell'azienda università.

Sul punto, richiamando il principio contabile OIC 11, si evidenzia che l'inventario contabile, oltre ad essere uno strumento di controllo, si configura come vero procedimento di valutazione, che assolve le seguenti funzioni⁴⁶:

- a) si raccolgono i saldi contabili e le altre informazioni necessarie alla formazione del bilancio;
- b) si riesaminano i saldi contabili e le altre informazioni per la completa applicazione dei prescelti criteri contabili e per tradurre tali dati in valori di bilancio.

In proposito, in vista della redazione del primo stato patrimoniale, ciascuna università dovrà procedere a una attenta ricognizione degli elementi attivi e passivi e, successivamente, alla loro valutazione e iscrizione contabile, in conformità alla classificazione e ai criteri di valutazione disposti dal D.L n. 19/2014.

Il processo suddetto dovrà comprendere alcune attività fondamentali:

- a) valutazione e inventariazione, secondo quanto disposto dal citato art. 5 del D.I. n. 19/2014, dei beni mobili in uso presso i dipartimenti e centri autonomi di gestione o presso gli uffici dell'amministrazione centrale, in precedenza gestiti contabilmente a livello di singole strutture organizzative, che dovranno ora confluire nell'inventario unico d'ateneo, gestito con modalità centralizzata;
- b) valutazione degli immobili, sempre secondo i criteri indicati dall'art. 5 del citato Decreto. Vanno compresi nella ricognizione inventariale tutti i beni immobili (terreni e fabbricati) di pertinenza dell'Ateneo, sia quelli di proprietà

⁴⁵ Come evidenziato in Paolini e Soverchia (2013), le difficoltà che emergono in sede di introduzione del sistema contabile economico-patrimoniale derivano, tra l'altro, «dall'assenza di mercato, che provoca conseguenze significative in relazione alla definizione, misurazione, classificazione e presentazione di alcuni elementi patrimoniali attivi [...]. Inoltre, l'esistenza di certe tipologie di attività e passività patrimoniali, non riscontrabili nelle imprese, richiede la definizione di un quadro concettuale specifico per il settore pubblico». Cfr. PAGLINI A., SOVERCHIA M., *op. cit.*, p. 80.

⁴⁶ Fondazione OIC, *Principio Contabile n. 11*, 2005, p. 17.

sia i beni di terzi a vario titolo nella disponibilità dell'azienda, per un tempo definito o indefinito;

- c) non oltre la chiusura dell'esercizio 2014, in concomitanza con il processo di formazione del Conto Consuntivo Unico d'Ateneo, si renderà necessario il riaccertamento straordinario dei residui, attività imprescindibile al fine di disporre di dati contabili provenienti dalla contabilità finanziaria verificati e affidabili, in vista della loro successiva riclassificazione secondo le regole di redazione dello Stato Patrimoniale Iniziale;
- d) individuazione e valutazione delle altre poste di Stato Patrimoniale, attraverso ricostruzione per via extra-contabile (debiti residui sui mutui, partecipazioni, ecc.);
- e) Si sottolinea che la redazione del primo Stato Patrimoniale deve essere accompagnata da una specifica nota integrativa che illustra dettagliatamente le modalità di valutazione e contabilizzazione delle singole poste attive e passivo (art. 5, comma 2 del D.l. n. 19/2014).

Il passaggio alla contabilità economico-patrimoniale necessita della definizione dei saldi iniziali di Stato Patrimoniale, circa il momento in cui acquisire detti saldi definitivi il legislatore non ha posto un termine di legge per l'approvazione del documento.

Trattandosi di prima valutazione delle consistenze patrimoniali dell'azienda, per la complessità delle operazioni, e tenuto conto delle stime richieste, è auspicabile che l'ateneo si dia un congruo tempo per svolgere in modo accurato il necessario *iter*, in modo che i valori da acquisire nel sistema contabile siano il più possibile veritieri e corretti. Si ritiene che, in questo caso, possa enfatizzarsi quanto efficacemente osservato dai maestri della nostra disciplina, che ammoniscono a non ravvisare nella data di chiusura dell'esercizio una barriera al di là della quale non sia possibile andare, ma anzi invitano a considerare «ogni futuro fatto la cui conoscenza sia idonea a perfezionare le stime, le ipotesi e i ragionamenti che danno logico fondamento ai suddetti valori»⁴⁷.

⁴⁷ P. ONIDA, *Economia d'azienda*, UTET, Torino, 1971 (Ristampa 2001), p. 637.

1.10.2 Il riaccertamento dei residui

Nell'attuale fase di transizione che caratterizza il sistema informativo-contabile degli atenei italiani, l'attività svolta in relazione alla redazione del consuntivo dell'esercizio che precede quello di avvio della contabilità economico-patrimoniale è propedeutica al riaccertamento straordinario dei residui, in stretta connessione con le esigenze di formazione dello stato patrimoniale iniziale e di impianto della contabilità generale.

La ricognizione e l'analisi dei residui, nel rispetto di quanto previsto dal Decreto Interministeriale 30 gennaio 2013 n. 48 - *Principi contabili e schemi di bilancio per le università in contabilità finanziaria nella fase transitoria* - dovrà essere finalizzata alla verifica:

- a) della fondatezza giuridica dei crediti accertati e dell'esigibilità del credito;
- b) dell'affidabilità della scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento del credito che, eventualmente, deve essere aggiornata;
- c) del permanere delle posizioni debitorie effettive e degli impegni assunti in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate.
- d) il riaccertamento dovrà riguardare, per i residui attivi:
 - i crediti di dubbia e difficile esazione;
 - i crediti riconosciuti assolutamente inesigibili;
 - i crediti riconosciuti insussistenti per l'avvenuta legale estinzione o per indebito o erroneo accertamento del credito.

A fronte dei crediti di dubbia o difficile esazione, invece, nel rispetto del principio di prudenza, sarà necessario costituire apposito accantonamento del risultato di amministrazione, a un Fondo Svalutazione crediti, in sede di allocazione dell'avanzo. Detti crediti saranno pertanto conservati nelle scritture contabili, fermo restando il dovere dell'ateneo di avviare tempestivamente tutte le iniziative atte alla riscossione dei residui attivi, in ossequio al principio della veridicità.

Per i residui passivi, il riaccertamento dovrà riguardare:

- a) i debiti insussistenti o prescritti;
- b) gli impegni costituiti in esercizi precedenti per spese in conto capitale, da riaccertare con vincolo di destinazione.

Nel caso di impegni costituiti in relazione a entrate con vincolo, non realizzate (e

verosimilmente non realizzabili), l'eliminazione del residuo attivo trova corrispondenza nell'eliminazione del correlato residuo passivo.

Nel caso di impegni, cui non corrispondono effettive obbligazioni perfezionate, ma passività potenziali, il valore riaccertato sarà accantonato, in sede di destinazione dell'avanzo, in apposito fondo rischi.

In caso di eliminazione o riduzione del residuo passivo relativo a spese con vincolo di destinazione, ai sensi di legge o per volontà deliberata dall'Ateneo, l'economia conseguente manterrà, per il medesimo ammontare, lo stesso vincolo applicato all'avanzo di amministrazione, laddove presente.

Da ciò deriva che, a seguito dell'attività di riaccertamento dei residui e dell'approvazione del consuntivo, l'avanzo di amministrazione sarà opportunamente distinto in:

- a) fondi liberi;
- b) fondi vincolati;
- c) accantonamenti a fondi rischi e fondi svalutazione crediti.

Per quanto riguarda i residui conservati a bilancio - per come precisato dall'art. 5, co. 1 lett. g) del D.I. n. 19/2014 - «quelli riconducibili, secondo i principi della contabilità economico-patrimoniale, a crediti e debiti, a fondi per rischi ed oneri o altri fondi vanno classificati nelle relative poste, altrimenti vanno classificati negli *altri fondi e oneri* del passivo di stato patrimoniale o nelle diverse poste di patrimonio netto. Nel tempo poi tali voci verranno utilizzate a copertura dei relativi costi. I residui derivanti da ordini per cui a chiusura dell'esercizio non vi è stato l'arrivo del bene, ovvero l'effettuazione della prestazione, sono ricondotti ai conti d'ordine».

1.10.3 Altre attività preliminari all'impianto del nuovo sistema contabile

Tra le attività da compiere per l'avvio della contabilità economico-patrimoniale, oltre alla formazione dello stato patrimoniale iniziale e allo sviluppo delle necessarie azioni formative per il personale amministrativo, rientrano le operazioni di configurazione complessiva dell'impianto del nuovo sistema informativo.

In previsione dell'obbligo di introduzione della contabilità analitica, unitamente alla contabilità economico-patrimoniale, sarebbe auspicabile che l'ateneo si doti di un sistema informativo integrato, atto alla rilevazione simultanea degli effetti delle

operazioni in contabilità generale e analitica.

Costituisce attività preliminare all'avvio delle nuove procedure la definizione del piano dei conti in contabilità generale e in contabilità analitica e la creazione delle necessarie associazioni tra i due subsistemi (corrispondenza tra conti CO.GE e CO.AN). Il piano dei conti dovrà essere coerente con le esigenze di rappresentazione poste dalla struttura dei prospetti contabili di bilancio previsti per l'università.

Dovrà, quindi, essere effettuata la migrazione delle anagrafiche dalla contabilità finanziaria alla contabilità generale e si dovranno definire le causali contabili, da collegare opportunamente ai conti interessati in sede di composizione delle scritture contabili.

Tenuto conto del permanere dell'obbligo di predisporre il rendiconto in contabilità finanziaria, ai fini del consolidamento e del monito-raggio dei conti pubblici, si dovrà, altresì, preordinare la rilevazione dei risultati in contabilità finanziaria. Ciò, se possibile, per mezzo della simultanea registrazione nel sistema contabile, ove questo sia atto a integrare anche le rilevazioni sistematiche in contabilità finanziaria; in alternativa, come sistema derivato, mediante opportune tabelle di riconciliazione dei dati dalla contabilità generale.

Tra l'altro, dovranno essere censiti e valutati analiticamente tutti i progetti in corso, e i contratti in essere (collaborazioni, incarichi, borse di studio, ecc.) per le necessarie verifiche contabili, propedeutiche all'inserimento dei costi e ricavi sospesi alla data di apertura dei conti (ratei e risconti).

Le attività sopra sinteticamente richiamate potrebbero apparire relativamente semplici, ma in realtà presentano un elevato grado di complessità, presupponendo un efficace coordinamento tra le diverse strutture organizzative dell'ateneo e il puntuale riscontro della correttezza e veridicità dei dati. Di ausilio a una più rapida e affidabile valutazione del patrimonio iniziale può essere la realizzazione di linee guida, prassi e procedure standard di lavoro, in modo da attenuare l'impatto del cambiamento organizzativo imposto dalle nuove logiche contabili da adottare.

1.11 L'attività di controllo nel sistema universitario: la revisione legale sui bilanci degli Atenei

1.11.1 Principi e funzioni dell'attività di controllo

In termini amministrativi per controllo si intende il riesame degli atti di amministrazione attiva, al fine di accertare la conformità degli stessi a determinate norme giuridiche (controllo di legittimità) ovvero la corrispondenza dell'atto al risultato che esso mira a conseguire (controllo di merito).

Secondo i criteri che presiedono all'esercizio della funzione, è possibile individuare le seguenti tipologie tradizionali di controllo:

- *di legittimità*, diretti a garantire che l'azione amministrativa si svolga entro i limiti, secondo il procedimento e con l'osservanza delle forme che la legge prescrive; la funzione che si esercita con i controlli di legittimità prende il nome di vigilanza;
- *di merito*, diretti a garantire che l'azione amministrativa risponda a criteri di convenienza e di opportunità, sia sotto l'aspetto dell'interesse economico sia sotto l'aspetto della rispondenza dei fini che si propone di conseguire l'autorità amministrativa attiva; la funzione che si esercita con i controlli di merito prende il nome di tutela.

Secondo il momento in cui i controlli vengono esercitati essi si distinguono in:

- *preventivi*, i quali si esercitano prima che l'atto già formato produca i suoi effetti giuridici, e perciò sono posteriori alla formazione del provvedimento ma anteriori alla sua esecuzione, ponendosi come condizione di efficacia dei medesimi. Essi prendono il nome di visti, quando implicano un sindacato di legittimità, ed il nome di approvazioni quando implicano un sindacato di merito;
- *successivi*, i quali si manifestano dopo che l'atto già formato ha prodotto i suoi effetti. Essi hanno lo scopo di impedire che gli effetti si verifichino ulteriormente. Si esplicano generalmente con l'annullamento, la revoca, la sospensione;
- *sostitutivi*, i quali si hanno quando l'autorità di controllo, constatata l'inerzia dell'autorità controllata, emette un provvedimento in luogo di quello che

avrebbe dovuto emanare l'organo attivo inadempiente.

I controlli non incidono sulla perfezione o sulla validità degli atti controllati, bensì soltanto sulla loro efficacia.

Per quanto riguarda in particolare il controllo di merito con richiesta di riesame, da una parte della dottrina si è ritenuto che esso non implica una vera e propria attività di controllo bensì l'esercizio di un potere di amministrazione attiva avente la stessa natura sostanziale di quello esercitato con l'atto controllato.

Si ritiene infatti che lo stesso indichi, insieme all'esercizio del potere di controllo, anche l'esercizio di un potere propulsivo sotto forma di proposta, rivolto all'organo controllato.

Dalla richiesta di riesame discendono tre distinti effetti: sospensione dell'efficacia dell'atto; proposta di modifica dell'atto; aggravamento della procedura nell'ipotesi di conferma.

L'attività di controllo costituisce un'attività ausiliaria che, per quanto riguarda la Pubblica Amministrazione, rientra tra le suddette funzioni ordinarie; essa si sostanzia nel riesaminare le attività svolte da altre dandone una propria valutazione.

Il suo fine non è la semplice revisione dell'attività svolta in precedenza ma piuttosto quello di assicurare la corrispondenza dell'attività stessa ad alcune regole di salvaguardia dei valori giuridici che il controllante ha il dovere di tutelare.

Infatti la nuova concezione è quella secondo cui la funzione fondamentale del controllo non è quella di correggere o eliminare un singolo provvedimento ma di inserirsi nell'azione amministrativa ai fini del relativo perfezionamento e della relativa efficacia; esso cioè ha una funzione incentivante verso il miglioramento dell'azione amministrativa.

Alla concezione del controllo tradizionale e alla sua evoluzione si è affiancata quella - complementare - della valutazione dell'attività della P.A.; e ciò in coerenza alla nuova concezione di quest'ultima, finalizzata ad una rivalutazione ed attenzione degli interessi della collettività.

Peraltro, in considerazione della riforma delle funzioni della Corte dei Conti - intervenuta con Legge n. 20 del 14.1.1994 - per lungo tempo il tradizionale controllo di legittimità dell'attività amministrativa è venuto meno, nel senso che è venuto a mancare lo strumento del controllo sui singoli atti amministrativo-contabili da parte di

organismi esterni alla stessa P.A. emanante.

A tutto ciò ha rimediato il legislatore con il D.Lgs. n. 286 del 30.7.1999 con cui sono stati fissati i nuovi principi dell'attività di controllo interno, sia recuperando il vuoto manifestatosi a seguito della riforma della Corte dei Conti in merito al controllo di legittimità amministrativo-contabile, sia introducendo nuovi tipi di controllo da poter attribuire ad organi già previsti oppure ad altri da istituire.

Con tale provvedimento normativo è fatto obbligo alle amministrazioni pubbliche, nell'ambito della propria autonomia, di dotarsi di strumenti atti a:

- a) garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa (*controllo di regolarità amministrativo-contabile*);
- b) verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati (*controllo di gestione*).

Al fine di rendere più coerente ed attuale tale tipo di controllo alle nuove esigenze della pubblica amministrazione l'art. 4 del D.Lgs. 286/99 ha previsto che ciascuna amministrazione, comprese quindi anche le istituzioni universitarie, definiscano:

- l'unità o le unità responsabili della progettazione e della gestione del controllo di gestione;
- le unità organizzative a livello delle quali si intende misurare l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa;
- le procedure di determinazione degli obiettivi gestionali e dei soggetti responsabili;
- l'insieme dei prodotti e delle finalità dell'azione amministrativa, con riferimento all'intera amministrazione o a singole unità organizzative;
- le modalità di rilevazione e ripartizione dei costi tra le unità organizzative e di individuazione degli obiettivi per cui i costi sono sostenuti;
- gli indicatori specifici per misurare l'efficacia, efficienza ed economicità;
- la frequenza di rilevazione delle informazioni;
- valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi ed altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti (*valutazione e controllo strategico*).

Comunque venga organizzata la funzione del controllo interno da parte delle P.A. ad ordinamento autonomo, devono essere osservati i seguenti principi:

- l'attività di valutazione e controllo strategico deve essere di supporto all'attività di programmazione e di indirizzo politico-amministrativo; perciò le relative strutture preposte a tale tipologia di controllo devono rispondere direttamente agli organi di indirizzo politico-amministrativo individuati nei rispettivi statuti;
- il controllo di gestione e l'attività di valutazione della dirigenza sono svolte da strutture e soggetti che rispondono ai dirigenti posti al vertice dell'unità organizzativa interessata;
- l'attività di valutazione dei dirigenti deve essere espletata utilizzando anche i risultati del controllo di gestione, anche se deve essere svolta da strutture o soggetti diversi da quelli cui spetta il controllo di gestione;
- il controllo di regolarità amministrativa e contabile deve essere affidato a strutture diverse da quelle cui è demandato il controllo di gestione, la valutazione dei dirigenti ed il controllo strategico.

Nell'ambito del sistema universitario il controllo di gestione appare ancora più importante con l'intervenuta previsione del sistema economico-patrimoniale previsto dal D.Lgs. 18 del 2012. Esso - insieme al controllo strategico - è affidato dall'art. 5 della legge 537/93 al Nucleo di Valutazione, mentre il controllo interno di regolarità amministrativo-contabile è affidato al Collegio dei revisori dei Conti.

In particolare, nell'ambito del sistema dei controlli sulle università può distinguersi:

- a) controllo interno, se operato dagli organi previsti all'interno dell'ateneo e dallo stesso nominati;
- b) controlli esterni, se gli organismi preposti sono individuati, sia nella tipologia che nelle funzioni, dal legislatore.

1.11.1.1 I controlli interni all'ateneo

A parte le competenze del Rettore circa la vigilanza sulle attività didattiche e scientifiche dell'ateneo, compresi gli studenti, nonché del Direttore Generale per gli aspetti relativi all'attività gestionale e dell'incaricato di ateneo per l'anticorruzione, sono preposti specificamente al controllo interno nelle università il Nucleo di

valutazione ed il Collegio dei revisori dei Conti.

I. Controllo del Nucleo di Valutazione

Al Nucleo di valutazione - che è un organo introdotto per tutte le amministrazioni pubbliche dalla Legge 23.10.1992 n.421 e che per il sistema universitario è espressamente previsto dall'art. 5 della legge 537/1993 - sono affidati compiti di verificare mediante, analisi comparative dei costi e dei rendimenti, la produttività della ricerca e della didattica nonché il buon andamento dell'azione amministrativa.

La disciplina relativa alla composizione è stata espressamente individuata dall'art. 2 della legge 240/2010 che infatti prevede la partecipazione di soggetti aventi requisiti di elevata professionalità, da scegliere in prevalenza esternamente all'ateneo ed il cui curriculum è reso pubblico mediante pubblicazione sul sito istituzionale dell'università.

Esso è nominato dal rettore, previa delibera del senato accademico e del consiglio di amministrazione; la durata è prevista dalle disposizioni statutarie e l'incarico può essere rinnovato.

È importante sottolineare che si è in presenza non di una duplicazione del Collegio dei revisori dei conti, essendo le relative funzioni distinte da quelle attribuite a quest'ultimo.

L'attività di controllo del Nucleo di valutazione non si esprime infatti su singoli atti, bensì con riferimento all'intera attività istituzionale svolta nell'arco dell'intero esercizio finanziario, con riferimento ai risultati raggiunti, alle risorse impiegate ed agli obiettivi realizzati rispetto a quelli indicati dagli organi di indirizzo.

L'attività di cui sopra - affidata al Nucleo - si configura quale attività di controllo di gestione.

In particolare, nel nostro ordinamento giuridico il controllo di gestione trova le principali fonti nell'art. 2403 c.c. per il campo privatistico e nell'art. 100 Cost. per il campo pubblicistico, che, come è noto, demanda tale compito alla Corte dei Conti nei confronti del bilancio dello Stato e degli altri Enti che dal primo traggono le disponibilità finanziarie.

Esso è altresì implicito nello stesso art. 97 della Costituzione che sancisce il principio del buon andamento come fondamento della organizzazione dei pubblici uffici.

Con l'art. 5 della Legge 537/93, specificamente per le Università, il legislatore sanciva l'obbligo di istituire appositi Nuclei o Servizi di valutazione interna cui ha demandato il controllo di gestione da esercitarsi attraverso analisi comparative dei costi e dei rendimenti della corretta gestione delle risorse pubbliche nonché l'imparzialità ed il buon andamento dell'azione amministrativa.

Tale attività è esercitata fornendo al Nucleo, all'interno di ciascun ateneo, il necessario supporto tecnico attraverso l'istituzione di un settore specifico con personale qualificato, strettamente collegato con le procedure e con l'organizzazione finanziario-gestionale dell'ateneo stesso.

II. Controllo dei Revisori dei Conti

Le origini del Collegio dei revisori dei Conti possono farsi risalire all'art. 309 del R.D. n. 383 del 3.3.1934, di previsione appunto dell'istituzione di tale organo per il controllo degli enti locali.

Nei confronti della gestione universitaria esso era stato introdotto soltanto con l'art. 98 del D.P.R. 371/1982, colmando così quelle lacune più volte evidenziate circa la mancanza, sul piano gestorio, di una collaborazione tecnica qualificata sia pure inserita nell'autonomia istituzionale.

Infatti, la funzione chiamata ad esercitare da parte del collegio di cui trattasi, non è da considerarsi espressione di un potere diretto di controllo, né come articolazione di un controllo esterno.

Essa viceversa va considerata come una funzione di ausilio tecnico interno agli organi universitari per tutto ciò che riguardava la gestione contabile, acquistando un particolare significato di collaborazione per gli organi preposti, soprattutto in considerazione del fatto che il bilancio preventivo universitario non è sottoposto ad alcuna approvazione esterna e, viceversa, il rendiconto non è più sottoposto all'esame amministrativo della Corte dei Conti.

La composizione del Collegio dei revisori dei conti, prevista per legge, è di tre componenti effettivi e due supplenti, il presidente è scelto tra i componenti effettivi.

E da notare che l'art. 2 della legge 240/2010 nel mentre prevede la composizione del Collegio, non ne prevede le funzioni; al contrario di quanto risulta dalla stessa disposizione per il Nucleo di valutazione. E ciò perché molteplici sono le norme sia di

carattere generale che speciale che richiamano l'intervento del Collegio dei revisori dei conti nell'ambito della gestione universitaria.

Pertanto le funzioni possono essere attribuite genericamente nello statuto di ateneo oppure nel regolamento di amministrazione e contabilità e meglio specificate nell'atto di nomina.

Volendo fare una ricognizione delle principali competenze che il Collegio è chiamato a svolgere e relative all'attività di controllo nella regolarità amministrativo-contabile delle attività dell'ateneo possiamo così individuarle:

- verificare la corrispondenza dei dati riportati nel conto consuntivo o bilancio d'esercizio, con quelli analitici desunti dalla contabilità generale tenuti nel corso della gestione;
- verificare la loro corretta esposizione in bilancio, l'esistenza delle attività e passività, l'attendibilità delle valutazioni di bilancio, la correttezza dei risultati finanziari, economici e patrimoniali della gestione, l'esattezza e la chiarezza dei dati contabili presentati nei prospetti di bilancio e nei relativi allegati;
- effettuare le analisi necessarie e acquisire informazioni in ordine alla stabilità dell'equilibrio di bilancio e, in caso di disavanzo, acquisire informazioni circa la struttura dello stesso e le prospettive di riassorbimento nel tempo;
- vigilare sull'adeguatezza della struttura organizzativa dell'ente e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione;
- verificare l'osservanza delle norme che presiedono la formazione e l'impostazione del bilancio preventivo, del conto consuntivo, del bilancio di esercizio;
- esprimere il parere in ordine all'approvazione del bilancio unico e del conto consuntivo da parte degli organi preposti;
- effettuare almeno ogni trimestre controlli e riscontri sulla consistenza della cassa e sulla esistenza di valori, di titoli di proprietà sui depositi e titoli in custodia;
- stendere il verbale, con le relative osservazioni, che deve accompagnare il prospetto che deve inviarsi al MIUR ogni anno, relativo alla consistenza del personale in servizio, distinto per qualifiche e retribuzioni, al fine di attivare gli stanziamenti da parte del Ministero per consentire all'ateneo di pagare gli

stipendi al personale;

- provvedere alla verifica della compatibilità dei costi di contrattazione collettiva integrativa non solo con i vincoli di bilancio ma anche con riferimento alla corretta applicazione delle disposizioni che incidono sulla corresponsione dei trattamenti accessori e sulla costituzione o formazione dei relativi fondi.

Particolari compiti aggiuntivi rispetto a quelli tradizionalmente derivanti dalla normativa di contabilità di Stato (art. 98 DPR 371/1982) sono stati individuati con D.Lgs. n. 199 del 27.10.2011 dettante disposizioni in materia di dissesto delle Università statali e con D.Lgs. n. 18/2012.

Il Collegio dei Revisori dei Conti a tal fine è chiamato a:

- verificare entro il 30 aprile di ogni anno la condizione economico-finanziaria e patrimoniale dell'università, in occasione della relazione annuale al bilancio di esercizio soffermandosi in particolare sui valori critici relativi ad alcuni parametri specifici previsti dal legislatore all'art. 3 del D.Lgs. 199 citato;
- redigere una dettagliata relazione sull'andamento della gestione universitaria evidenziando l'evoluzione dei parametri economico-finanziari dell'ultimo biennio;
- attestare l'esistenza dei presupposti per la declaratoria di dissesto finanziario dell'ateneo, qualora i parametri definiti dal legislatore, o alcuni di essi indicati dalla stessa disposizione, presentino valori deficitari negli ultimi due anni di esercizio finanziario;
- esercitare in sede di relazione al bilancio unico d'esercizio il controllo annuale sulla corretta attuazione degli obiettivi del piano di rientro, evidenziando eventuali criticità; la relativa relazione va trasmessa a cura dello stesso Collegio al MIUR, al MEF e alla Procura regionale della Corte dei Conti.

1.11.1.2 Controlli esterni all'università

I controlli esterni sulle attività dell'università coinvolgono i seguenti Ministeri ed organismi:

- il MIUR;
- il MEF;
- il Dipartimento della Funzione Pubblica presso la Presidenza del Consiglio dei

Ministri;

- la Corte dei Conti, Delegazione regionale;
- l'Autorità di prevenzione e controllo della Corruzione.

I. Controllo del Ministero dell'istruzione, dell'Università e della Ricerca

Una prima espressione di controllo esterno (la normativa parla espressamente di vigilanza) nei confronti delle università è attribuita al M.I.U.R.

Dal quadro normativo esistente si possono infatti individuare atti speciali che sono sostanzialmente configurabili quali attività di controllo del Ministro rispetto alle Università.

Così egli può richiamare il Consiglio di Amministrazione dell'Università all'osservanza degli obblighi derivanti da disposizioni di carattere legislativo o regolamentare (ad es. obbligo di approvazione dei bilanci preventivi e dei conti consuntivi) che, se disattesi, possono comportare lo scioglimento dell'organo stesso con D.P.R.

Può revocare, per gravi motivi, il Rettore, sentito il Consiglio dei Ministri.

In particolare, in virtù dell'art. 6 della Legge 168/89 confermato dall'art. 2 della legge 240/2010, il M. I. U. R. esercita il controllo di legittimità e di merito sugli statuti e sui regolamenti didattici e di amministrazione e contabilità di ateneo.

A tal fine questi ultimi sono deliberati dagli organi competenti delle università e trasmessi al Ministro entro 60 giorni dall'approvazione.

Il controllo del Ministro, da concludersi entro 120 giorni, si esprime attraverso la richiesta (una sola volta) motivata di riesame, da parte degli organi universitari, delle norme di legittimità e di quelle da riesaminare nel merito.

Qualora gli organi universitari si adeguino alla richiesta di riesame, i relativi statuti e regolamenti - modificati nel senso richiesto dal Ministro - possono essere emanati con decreto del Rettore.

Qualora invece gli stessi organi non ritengano di adeguarsi alla richiesta di riesame, se trattasi di rilievi di legittimità, occorre che la relativa delibera venga adottata dalla maggioranza qualificata dei 3/5 dei componenti; se trattasi di rilievo di merito, occorre la maggioranza assoluta.

Comunque, in presenza di delibera di non conformità alla richiesta di riesame, il

Ministro può ricorrere in via giurisdizionale, per i soli vizi di legittimità, avverso il decreto del rettore di emanazione del relativo statuto o regolamento.

È curioso far presente che a seguito della Legge 240/2010, che pure ha confermato la procedura di cui all'art. 6 della legge 168/89, istitutiva dei controlli sugli statuti e su alcuni regolamenti di ateneo, il sistema di controllo si è eccessivamente affievolito facendo venir meno una delle poche, se non l'unica, funzione di controllo preventiva attribuita dal legislatore al Ministero.

È da registrare infatti che gli atti del MIUR espressi negli ultimi anni di esame sugli statuti e i regolamenti, non contengono osservazioni di legittimità e di merito sui contenuti delle proposte statutarie e regolamentari deliberate dagli atenei, ma solo "suggerimenti" di integrazione o di modifica; evidentemente l'attuale indirizzo ministeriale in materia ritiene che la funzione di controllo - che deve comprendere oltre l'individuazione delle norme eventualmente illegittime, anche la funzione di proposta - si esaurisce soltanto con quest'ultima.

Viceversa importante funzione di controllo del MIUR è stata introdotta con la citata legge 199/2011 relativamente alle procedure di dissesto finanziario delle università e di commissariamento delle stesse.

Infatti il MIUR unitamente al MEF (e solo a seguito di relazione specifica da parte del Collegio dei revisori dei conti sull'andamento critico della gestione dell'ateneo negli ultimi esercizi) può:

- chiedere all'ateneo di predisporre un programma di azioni per il riequilibrio del bilancio o di approvazione di programmi a seconda del livello di criticità del sistema specifico;
- effettuare il monitoraggio sull'attuazione del piano e, qualora emergano ritardi nell'attuazione del piano stesso o peggioramento dei parametri indicatori della situazione di criticità finanziaria dell'ateneo, può attestare una situazione di dissesto che può essere dichiarato dal Consiglio di amministrazione dell'università interessata;
- il rettore e il direttore generale, entro trenta giorni dalla dichiarazione di dissesto, a predisporre il piano di rientro per il quale sono dettate le relative linee guida dallo stesso MIUR di concerto con il MEF;
- approvare insieme al MEF il piano di rientro deliberato e trasmesso dall'ateneo

dopo aver verificato la relativa fattibilità ed appropriatezza; proporre, di concerto con il MEF, al Consiglio dei Ministri il commissariamento dell'ateneo qualora ciò sia suggerito dalle risultanze del controllo annuale sull'attuazione del piano di rientro rispetto agli obiettivi programmati, oppure quando l'ateneo, benché diffidato, non abbia deliberato il piano di rientro;

- proporre al Consiglio dei ministri la chiusura del Commissariamento dell'ateneo.

In particolare il controllo di tipo tradizionale (di legittimità e di merito) da parte del MIUR negli ultimi anni è stato surrogato da un sistema "di raccomandazioni" sia se trattasi di disposizioni universitarie illegittime sia di disposizioni inopportune.

Tale tipo di attività si configurerebbe piuttosto quale atto di indirizzo da parte del Ministro rientrando ciò nelle facoltà e nei compiti di cui alla Legge 168/1989; e non ha neanche la caratteristica dell'autonomia giacché interviene se e quando intervengono sul sistema universitario altri soggetti.

Così è per l'atto di indirizzo avente, per esempio, per oggetto l'aggiornamento del Piano anticorruzione 2017 dell'ANAC, il cui contenuto riporta pedissequamente quello della sezione specifica dedicata alla "istituzione universitaria". Solo alla fine di detta nota ministeriale, neanche espressamente recepita, si ritiene che le università debbano procedere all'adeguamento dei propri regolamenti di ateneo, tenendo conto del contenuto della delibera 1208/2017 dell'ANAC.

Salvo a dimenticare le stesse raccomandazioni dell'ANAC in sede di esame degli statuti e dei molteplici regolamenti di ateneo, sia da parte dei Ministri che dei relativi rappresentanti presenti in seno al Collegio dei Revisori dei Conti.

II. Controllo del Ministero dell'Economia e delle Finanze

Il controllo del Ministero dell'Economia e Finanze nei confronti delle università lo si desume dal generale quadro normativo inerente i compiti di tale Ministero in materia di gestione del bilancio statale, da cui traggono prevalentemente origine le risorse finanziarie universitarie.

In particolare, tale controllo scaturisce dall'art. 3 della Legge 1037/1939 relativo ai compiti di verifica conferiti all'ispettorato Generale di Finanza ed alla Ragioneria

Generale dello Stato e dall'art. 65 del D.Lgs. 29/93 confluito nel D.Lgs. 165/2001, il quale attribuisce al Ministero del Tesoro poteri di ispezione sulle Pubbliche Amministrazioni operanti in modo diretto o indiretto mediante contributi statati. Tali poteri sono espletati, anche su espressa richiesta del Ministero della Funzione Pubblica, ai fini della verifica e della valutazione delle spese relative agli oneri dei contratti collettivi nazionali e decentrati.

L'art. 2 del D.Lgs. 286/99 citato prevede infine espressamente che possono provvedere al controllo di regolarità amministrativa e contabile anche i Servizi ispettivi di Finanza dello stesso M.E.F.

Infine, il M.E.F., di concerto con il M.I.U.R., svolge tutte le funzioni a quest'ultimo demandate dalla legge 199/2011 relativo alla disciplina del dissesto finanziario e del commissariamento degli atenei.

III. Controllo della Corte dei Conti

Fino all'entrata in vigore del D.Lgs. 3.2.1993 n. 29 e della Legge 14.1.1994 n. 20, il controllo della Corte dei Conti sull'attività universitaria era di due tipi: a) controllo sugli atti, in rapporto al decentramento amministrativo, che era preventivo e di legittimità ed era esercitato tramite la Ragioneria Regionale dello Stato; b) controllo successivo dei consuntivi annuali dell'università (comprensivi dei conti consuntivi delle gestioni speciali), che si concludeva con la dichiarazione di regolarità o meno degli stessi.

Con l'entrata in vigore della Legge 168/89 si è registrata una sostanziale riduzione degli atti emessi dall'università da sottoporre al controllo preventivo di legittimità della Corte dei Conti e più precisamente della Delegazione regionale della stessa.

Inoltre, con l'entrata in vigore della Legge 20/94 citata è intervenuta una revisione dell'attività di controllo nei confronti delle università, i cui atti di gestione non sono più soggetti al controllo preventivo di legittimità, con eccezione degli atti previsti dall'art. 3 della legge citata e relativi ai contratti di collaborazione coordinata e continuativa (co.co.co) nonché i contratti di studio e consulenza.

La giurisprudenza intervenuta su questi ultimi (vedasi in particolare Corte dei Conti sez. centrale delibera n. 4 del 20.12.2011) ha avuto modo di distinguere innanzitutto tra proroga e rinnovo; la prima sarebbe ammessa solo nei casi in cui occorra

completare l'attività già avviata; il rinnovo invece, contrariamente alla proroga, comporta la stipula di un nuovo contratto e comporta necessariamente l'indizione di una nuova procedura competitiva.

Inoltre, la stessa giurisprudenza ha ritenuto legittimo il ricorso all'istituto del co.co.co in presenza dei seguenti requisiti:

- temporaneità della prestazione;
- necessità di ricorrere a competenze particolari non in possesso tra i soggetti reperibili all'interno dell'amministrazione;
- la natura eccezionale del conferimento dell'incarico.

Oltre che sugli atti di cui sopra, permane il controllo della Corte dei Conti sui conti consuntivi universitari, finalizzato tuttavia non più alla dichiarazione di regolarità bensì alla prevista relazione da presentare al Parlamento e da inviare alle amministrazioni interessate, nei confronti delle quali possono essere formulate osservazioni e richieste per le quali le amministrazioni sono tenute a comunicare le conseguenti misure adottate.

Tale tipo di controllo - confermato anche dalla legge n. 168/89 - costituisce, infatti, il limite invalicabile dell'autonomia universitaria ed esso è esercitato attraverso le seguenti procedure.

Entro il mese di maggio (e comunque entro 30 giorni dall'approvazione) il conto consuntivo - comprensivo dei rendiconti delle gestioni speciali - deve essere trasmesso dal Rettore alla Delegazione Regionale della Corte dei Conti.

L'omesso o il ritardato invio da parte del Rettore, se non può comportare nei suoi confronti la comminazione della sanzione economica prevista nei confronti dei funzionari delegati, si è ritenuto tuttavia possa comportare, su istanza della Procura della Corte dei Conti regionale, l'applicazione dell'art. 610 della legge di contabilità generale dello Stato, che prevede l'instaurazione di un procedimento di conto giudiziale nei confronti del funzionario delegato risultante moroso nella presentazione del conto consuntivo cui è tenuto; comunque il ritardato o l'omesso invio non deve essere giustificato dalla mancata approvazione da parte del Consiglio di Amministrazione nei termini previsti.

IV. Controllo dell'Autorità Nazionale Anticorruzione (ANAC)

Con Legge n. 3 del 16.1.2003 è stato istituito l'Alto Commissario per la prevenzione del contrasto della corruzione e delle altre forme di illecito nella Pubblica Amministrazione.

I compiti dell'Alto Commissario sono stati rivisti con Legge 190/2012 e con D.Lgs. n. 39/2013 che ha trasformato tale organismo in Autorità Nazionale Anticorruzione.

In particolare quest'ultima, nell'ambito del generale potere di vigilanza attribuito dalla normativa appena citata, vigila sull'osservanza da parte delle amministrazioni pubbliche nonché degli enti di diritto privato in controllo pubblico, delle disposizioni previste dal D.Lgs. 39/2013 citato con la possibilità di esercitare poteri ispettivi e di accertamento di singole fattispecie di conferimento degli incarichi.

Essa ha il potere di sospendere - sia a seguito di segnalazione del Dipartimento della Funzione Pubblica, sia a seguito di segnalazione del responsabile per la prevenzione della corruzione - la procedura di conferimento dell'incarico contestato; la relativa decisione è definitivamente adottata entro trenta giorni dal ricevimento della segnalazione. Qualora l'ente pubblico intenda procedere egualmente al conferimento dell'incarico nonostante i rilievi dell'Autorità, esso deve essere motivato tenendo presenti le osservazioni dell'Autorità la quale, comunque, può segnalare il caso alla Corte dei Conti ai fini dell'accertamento di eventuali responsabilità.

L'Autorità svolge i propri compiti di accertamento e vigilanza non solo direttamente ma anche attraverso il responsabile della prevenzione della corruzione, il quale nell'ambito della relativa amministrazione è tenuto a vigilare sull'osservanza delle disposizioni in materia di incompatibilità e di inconfiribilità degli incarichi.

All'Autorità si ritiene spetti altresì il controllo sull'esatto adempimento degli obblighi di pubblicazione previsti dalla normativa sulla trasparenza, così come si deduce dall'art. 45 del D.Lgs. 33 del 14.3.2013, in attesa che il legislatore si decida definitivamente a mettere ordine tra i compiti della CIVIT, del Dipartimento della Funzione Pubblica, dell'ANVUR ed appunto dell'Autorità in questione.

Si ritiene infine che alla stessa Autorità, tramite ciascun responsabile della prevenzione della corruzione, spettino le competenze in materia di sanzioni amministrative previste per la violazione degli obblighi di trasparenza dall'art. 46 del citato D.Lgs.

33/2013 nonché dalla legge 689 del 24.11.1981.

V. Controllo del Dipartimento della Funzione Pubblica

I controlli del Dipartimento della Funzione Pubblica sono esercitati attraverso verifiche con riferimento all'osservanza delle norme relative alle inconfiribilità, alle incompatibilità, al cumulo di impieghi, agli incarichi e alle relative autorizzazioni, in applicazione della Legge 662 del 23.12.1996 e dell'art. 53 del D.Lgs. 165/2001, così come risulta modificato dall'art. 52 del D.Lgs. 150/2009 nonché dalla legge 190/2012. Tali attività sono esercitate attraverso un proprio ufficio denominato Ispettorato per la Funzione Pubblica, che opera d'intesa con i servizi ispettivi della Finanza Pubblica del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato.

CAPITOLO SECONDO

LA QUALITÀ DELLA REVISIONE A SECONDA DEL GENERE

Sezione I

Background letterario

2.1 La qualità della revisione nell' amministrazione pubblica italiana

2.1.1 la revisione nel contesto italiano

L'introduzione della contabilità per competenza nelle università pubbliche italiane, avvenuta nel 2015, ha rappresentato un cambiamento contabile significativo, mentre negli altri enti pubblici italiani era già avvenuto negli anni '90. Questo cambiamento ha avuto delle ripercussioni anche per quanto concerne la revisione.

In questo elaborato si pone l'attenzione alla qualità della revisione nel contesto italiano, specificamente a come varia la qualità delle relazioni di revisione a seconda del genere del responsabile di audit.

L'Italia è riconosciuta come un paese a basso rischio di contenzioso, nell'ambito pubblico, rispetto agli altri paesi. Il rischio di contenzioso rappresenta uno dei principali fattori di influenza, per revisore, nella decisione del giudizio⁴⁸. La relazione di revisione sul bilancio è il principale documento di sintesi di tutto il lavoro svolto dal revisore e delle conclusioni raggiunte sulla base degli elementi probativi acquisiti, con il quale il revisore formalizza il proprio giudizio professionale sul bilancio stesso.

La parte più importante della relazione di revisione legale è il paragrafo contenente il giudizio sull'attendibilità e sulla veridicità delle informazioni rappresentate in

⁴⁸ CIMINI R., MECHELLI A., SFORZA S. (2022), *The audit quality in public universities. Does gender really matter?*, working paper.

bilancio. La relazione di revisione deve indicare con chiarezza il giudizio del revisore sul bilancio.

Il giudizio viene suddiviso dall'ISA Italia 700 in due macro-classi: giudizio senza modifica e giudizio con modifica⁴⁹.

Se il revisore esprime sul bilancio un giudizio “senza modifiche” – nella prassi noto come “giudizio positivo” o *clean opinion* – si può concludere che il bilancio sia stato redatto, in tutti i suoi aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria. Più precisamente, il giudizio senza modifica viene espresso qualora il revisore ritenga di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati e conclude che gli eventuali errori identificati, singolarmente o nel loro insieme, non siano significativi e/o pervasivi per il bilancio.

Se il revisore esprime un “giudizio con modifica”, in base alle caratteristiche delle problematiche riscontrate nel corso dell'attività di revisione svolta, dovrà pronunciare uno dei seguenti giudizi: giudizio con rilievi, giudizio negativo e impossibilità di esprimere un giudizio.

La tipologia di giudizio del bilancio si differenzia in base a due caratteristiche degli errori possibili o individuati dal revisore: significatività e pervasività.

Quando il revisore acquisisce elementi probativi sufficienti ed appropriati ed identifica errori, singolarmente o nel loro insieme, significativi ma non pervasivi per il bilancio nel suo complesso, oppure non acquisisce elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il giudizio ed i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi esprime un “giudizio con rilievi”.

Ogniquale volta il revisore acquisisce elementi probativi sufficienti ed appropriati e identifica errori, singolarmente o nel loro insieme, significativi e pervasivi per il bilancio nel suo complesso esprime un “giudizio negativo”.

Infine, se il revisore non acquisisce elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il giudizio, ed i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati

⁴⁹ISA Italia 700, *Formazione del giudizio e relazione sul bilancio*.

potrebbero essere significativi e pervasi dichiara un “impossibilità di esprimere un giudizio”⁵⁰.

Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione.

Nello svolgimento degli incarichi di revisione contabile, nell’ambito delle procedure previste dai vigenti principi di revisione internazionale (ISA Italia), assumono fondamentale importanza le procedure di revisione consistenti nell’inoltro di lettere di conferma a terzi, nella prassi conosciute come “circolarizzazione”.

L’obiettivo di tali procedure è quello di acquisire elementi probativi attendibili e necessari da permettere al revisore di ottenere conferma sull’esistenza e sull’entità di alcune voci di bilancio e di acquisire altre informazioni utili per trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio professionale.

Ai fini della revisione legale dei conti, si definisce “conferma esterna” l’elemento probativo acquisito come risposta diretta in forma scritta al revisore da parte di un soggetto terzo in formato cartaceo, elettronico o altro formato.

L’obiettivo della revisione è quello di acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi che diano la ragionevole sicurezza al revisore che il bilancio non contenga errori significativi.

Gli elementi probativi vengono acquisiti dal revisore mediante lo svolgimento di procedure di valutazione del rischio, procedure di conformità e procedure di validità. L’ISA Italia 500, derubricato “elementi probativi”, individua le seguenti 7 macro-procedure che il revisore può svolgere per acquisire elementi probativi:

- ispezione: esame di registrazioni o documenti sia interni che esterni;
- osservazione: assistenza ad un processo, o ad una procedura svolta da altri;
- indagine: ricerca di informazioni, di natura finanziaria o di altra natura, presso le persone in possesso delle necessarie conoscenze anche attraverso personale esterno all’impresa stessa;

⁵⁰ Cfr. D. BERNARDI, G. INSAUDO, L. MAGNANO, C. MARIANI, *Op. Cit.*, in <https://www.caravatipagani.it/wp-content/uploads/2018/03/Quaderno-61-Relazione-di-revisione.pdf>.

- ricalcolo: riesecuzione del calcolo al fine di accertare l'accuratezza matematica di documenti o registrazione;
- riesecuzione: esecuzione indipendente da parte del revisore di procedure o controlli già svolti internamente dall'impresa;
- procedure di analisi comparativa: valutazione dell'informazione finanziaria mediante l'analisi delle relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura;
- conferma esterna: ottenimento di risposte dirette in forma scritta da parte di un soggetto terzo⁵¹.

2.1.2 Caratteristiche e influenze della revisione

La qualità della revisione contabile della pubblica amministrazione ha attirato l'attenzione degli studiosi solo negli ultimi anni e la letteratura ha mostrato che diversi fattori possono avere un'influenza sulla qualità della revisione.

Quest'elaborato pone l'attenzione "sul genere", come fattore di principale influenza sulla qualità della revisione.

Gli studiosi accademici, fino ad ora, hanno dedicato una scarsa attenzione alla qualità della revisione nelle pubbliche amministrazioni, contrariamente, nel settore privato sono stati prodotti molti documenti di ricerca. I loro dibattiti hanno rilevato che il genere è realmente una fonte di influenza per contabilità e in particolare per la revisione contabile.

Nell'esaminare la qualità della revisione si tiene conto, della qualità della relazione del revisore, principalmente, del lavoro svolto da colui che firma la relazione di revisione⁵².

Nell'aspetto pratico, i risultati della revisione offrono l'idea che le caratteristiche degli organi di revisione, come il genere del presidente, potrebbero influenzare la qualità delle relazioni di revisione emesse per i bilanci e le relazioni annuali.

⁵¹ R. ERCOLI (2020), *Le procedure di conferma esterna: la circolarizzazione*.

⁵² A. GUL, D. WU, Z. YANG, (2013). *Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data*. *The Account. Rev.* 88 (6), 1993–2023.

Se prendiamo in considerazione il contesto italiano, la qualità delle relazioni di revisione della pubblica amministrazione risulta essere elevata perché la sostituzione dei revisori non è così comune e ciò produce un livello di rischio di contenzioso più basso rispetto ai settori privati.

Ad esempio, nelle università pubbliche, i componenti del collegio revisori, figure che hanno maggiore libertà rispetto agli organi istituzionali preposti al controllo esterno, rimangono in carica per quattro anni e successivamente l'incarico può essere anche rinnovato per altri quattro anni ma massimo per una sola volta.

I componenti del collegio dei revisori dei conti, delle università pubbliche, sono scelti tra i magistrati amministrativi e contabili e gli avvocati dello Stato; tra funzionari del Ministero dell'Economia e delle Finanze e tra i componenti del Ministero dell'Università e della Ricerca. Almeno due componenti devono essere iscritti al Registro dei revisori contabili⁵³.

Il collegio dei revisori, oltre allo svolgimento delle sue funzioni principali, difende legalità e la regolarità dell'azione amministrativa e contabile dell'ente, quindi la qualità delle relazioni di revisione è una caratteristica di grande importanza per il controllo contabile e amministrativo dell'ente.

Uno studio ha stimato l'impatto che hanno le caratteristiche della società di revisione sulla qualità della revisione. Ad esempio, l'appartenenza della società di revisione a una delle Big 4 contribuisce a un aumento dei discretionary accruals ma diminuisce la qualità dell'audit. Anche le caratteristiche della società soggetta a revisione hanno un'influenza sulla qualità di revisione, come la dimensione, la leva finanziaria, i principi contabili applicati, la crescita e la redditività.

2.2 Differenze di genere

Molte discipline hanno analizzato le differenze tra i due sessi secondo diverse prospettive, si riconosce una differenza attribuita a fattori ambientali, sociali e biologici.

⁵³ MINISTERO DELL'UNIVERSITA' E DELLA RICERCA, Organizzazione dell'università in base articolo 2, comma 1, lettera p, della legge 240/2010.

2.2.1 Fattori biologici

I fattori biologici spiegano la diversità, ma solo in misura parziale e poco esaustiva, basandosi sulla composizione dei cromosomi, degli ormoni e degli emisferi cerebrali. Da tempo le neuroscienze si interrogano, sulla diversità anatomica dei due sessi, e rilevano che la diversa struttura cerebrale degli uomini e le donne, porta a delle differenze sui vari processi emozionali e cognitivi che si riflettono sulle scelte decisionali e di inibizione degli impulsi⁵⁴.

Lo studio del genere è diventato uno degli obiettivi principali della ricerca in psicologia e in psicologia sociale perché l'uguaglianza di genere continua a essere una forza trainante nella politica e nell'economia mondiale, come è evidente nelle lotte delle donne per raggiungere la parità nelle istituzioni politiche ed economiche⁵⁵.

2.2.2 Fattori sociali

La psicologia del genere riflette la sua centralità nella comprensione del comportamento sociale degli uomini e delle donne e rileva che le differenze di personalità e di comportamento dipendono anche dall'ambiente familiare, dalla comunità e dalle organizzazioni a cui appartengono. L'influenza di questi fattori sociali porta: gli uomini, ad avere la tendenza a concentrarsi su se stessi, porsi degli obiettivi e perseguirli e le donne a dare più importanza ai rapporti interpersonali e di relazioni.

Anche in campo bio-sociologico le diversità di genere sono state oggetto di ricerca, vi è una differenza tra uomo e donna per quanto riguarda la reazione agli stimoli sociali. Vari studi hanno evidenziato la differenza tra uomo e donna nella percezione dell'espressione emotiva, le donne sembrerebbero più inclini a esprimere le proprie emozioni e a mostrare una maggiore facilità nella decodifica degli indicatori non verbali connessi all'espressione delle emozioni altrui.

Un recente studio ha investigato sull'esistenza di possibili differenze di sesso nella risposta cerebrale, indicando come le donne mostrino effettivamente risposte più marcate in confronto all'uomo alla vista di esseri umani che interagiscono socialmente

⁵⁴ R. VIOLI, (2020), *Donne e uomini cervelli diversi. Lo studio la colpa dei geni*, in www.repubblica.it

⁵⁵ A. EAGLY E S.SCZESNY, (2019), *Gender roles in the futures? Theoretical foundation and future research directions*.

Questo dato sembra suggerire che il cervello femminile abbia un maggiore 'interesse' per i propri simili⁵⁶.

2.2.3 Fattori ambientali

Lo studioso di Baron Cohen afferma che: “Anche se ci sono chiare differenze strutturali cerebrali tra i maschi e le femmine un importante ruolo è svolto dall'ambiente e dalla società nella quale si vive “. Tradizionalmente, la cultura ha voluto che l'uomo fosse preciso e determinato nelle scelte, dato che doveva occuparsi del sostentamento familiare, al contrario, alle donne era richiesta una maggiore flessibilità, visti i molti compiti da svolgere (moglie, mamma, casalinga, lavoratrice).

Questo tipo di addestramento sociale non solo influenza il comportamento e la personalità, ma anche le percezioni o significati attribuiti agli eventi esperiti. Al giorno d'oggi, fortunatamente, queste differenze non sono più così marcate, ma ciò che sembra rimasto inalterato, statisticamente significativo e scarsamente influenzato dall'educazione, è il fatto che le donne sono meno ottimiste rispetto agli uomini per quanto riguarda la loro situazione personale e le loro prospettive economiche.

Le donne mostrano maggiore attitudine all'immedesimazione empatica e alla relazione affettiva ed una maggiore mobilità manuale, fine e rapida. Invece negli uomini emerge maggior propensione al comportamento intraprendente (agency) e maggior abilità motoria nel colpire oggetti. Peraltro, alcune di queste differenze sono più marcate in età giovanile e si attenuano nelle età successive.

2.3 Le logiche di influenza del comportamento

Il paradigma della logica istituzionale e la teoria dell'etica della cura possano aprire interessanti prospettive di analisi per valutare il comportamento dell'essere umano, specificamente sia degli uomini che delle donne.

⁵⁶ Alice Mado Proverbio, (2008), *Le donne sono più empatiche*, in Consiglio nazionale delle Ricerche.

2.3.1 La logica istituzionale

La logica istituzionale è un concetto centrale nella teoria sociologica e negli studi organizzativi. Sostiene che gli individui e le organizzazioni organizzano il loro tempo, spazio e mezzi personali, indispensabili a soddisfare le necessità essenziali della vita (l'abitazione, il vitto, il vestiario ecc..), secondo delle istituzioni che rappresentano dei veri e propri modelli sovra-organizzativi dell'attività umana. Sono anche sistemi simbolici, modi di ordinare la realtà, e quindi di rendere l'esperienza del tempo e spazio significativa.

Friedland e Alford hanno identificato diverse istituzioni chiave: il mercato capitalista, lo stato burocratico, la democrazia, la famiglia nucleare e il cristianesimo, ciascuna guidata da una logica istituzionale distinta.

Più di recente, nel 2012, Thornton, Ocasio e Lounsbury, nel concretizzare maggiormente la prospettiva della logica istituzionale, hanno aggiunto la comunità come un altro ordine istituzionale chiave⁵⁷.

Il termine logiche istituzionali è stato introdotto da Alford e Friedland nel 1985 per descrivere le pratiche e le credenze contraddittorie inerenti alle istituzioni delle moderne società occidentali. Esse descrivono il capitalismo, la burocrazia statale e la democrazia politica come tre ordini istituzionali in conflitto che hanno pratiche e credenze diverse e che modellano il modo in cui gli individui affrontano le lotte politiche.

Considerando le istituzioni come modelli sovra-organizzativi di attività radicati nelle pratiche materiali, e rifiutando sia le teorie della scelta razionale e individualistica che le prospettive macro-strutturali, si è postulato che ciascuno degli ordini istituzionali ha una logica centrale che guida i suoi principi organizzativi e fornisce agli attori sociali vocabolari di motivazione.

Queste pratiche sono disponibili a individui, gruppi e organizzazioni, e attraverso la loro elaborazione, manipolazione e utilizzo, creano a proprio vantaggio il loro modo di comporsi.

⁵⁷ P.H.THORNTON & W.OCASIO, (1999). *Institutional Logics and the Historical Contingency of Power in Organizations: Executive Succession in the Higher Education Publishing Industry, 1958–1990*. *American Journal of Sociology* 105 (3): 801–843

Le istituzioni centrali della società: il mercato capitalista, lo stato burocratico, le famiglie, la democrazia e la religione, hanno ciascuna una logica centrale che vincola sia i mezzi che i fini del comportamento individuale.

Un'ottica separata, sebbene collegata, delle logiche istituzionali è stata sviluppata da Jackall nel 1988, definisce la logica istituzionale come un insieme complicato, costruito dall'esperienza e contingente di regole, premi e sanzioni che uomini e donne in particolari contesti ricreano in modo tale che il loro comportamento sia, in una certa misura, regolarizzato e prevedibile.

Nell'aspetto pratico, la logica istituzionale è "il modo con cui funziona un particolare mondo sociale".

Jackall, come Friedland e Alford, vede le logiche istituzionali come incarnate nelle pratiche e riprodotte nei presupposti culturali e nelle lotte politiche.

Per Jackall sono di particolare importanza le dimensioni normative delle istituzioni e le contraddizioni intra-istituzionali delle forme di organizzazione. Al contrario, per Friedland e Alford, l'attenzione è sulle contraddizioni interistituzionali del sistema, ad esempio tra mercato e famiglia e professioni e corporazione.

Le varie definizioni delle logiche istituzionali presuppongono tutte una logica centrale: comprendere il comportamento individuale e organizzativo, in base a un contesto sociale e istituzionale, che regolarizza il comportamento e offre opportunità di azione e cambiamento⁵⁸.

Secondo le teorie politiche i dirigenti traggono potere e autorità dalla loro posizione formale nell'organizzazione, dalle loro relazioni sociali, dalla reputazione e dallo status dell'organizzazione.

Secondo la teoria di Thornton e Ocasio i determinanti del potere sono moderati dalla logica istituzionale prevalente. Definiscono le logiche istituzionali come i modelli storici sociali, utilizzati dagli individui per fornire la loro sussistenza materiale, costituiti "da pratiche materiali, presupposti, valori, credenze e regole".

Possiamo distinguere le logiche istituzionali in materiali e simboliche ma entrambe forniscono le regole formali di azione, interazione e interpretazione che influenzano e

⁵⁸ R.GREENWOOD, O.CHRISTINE, R. SUDDABY, K. SAHLIN-ANDERSSO, (2008), *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*

vincolano i soggetti nell'adempimento dei compiti dell'organizzazione e nell'ottenimento di status sociale, crediti, sanzioni e ricompense.

Queste regole costituiscono un insieme di presupposti e valori, solitamente impliciti, su come interpretare la realtà organizzativa, avere un comportamento appropriato e come avere successo⁵⁹.

La letteratura si è arricchita, nel tempo, di altre prospettive di analisi. Ad esempio, viene esplorato il rapporto tra logiche istituzionali e cultura organizzativa, ciò nasce dal crescente interesse nell'analizzare le credenze, i valori e i sistemi di significato e dalla curiosità di comprendere il modo con cui queste modellano i campi, le organizzazioni e il lavoro istituzionale.

La teoria tradizionale dell'organizzazione viene criticata da Acker, lui sostiene che la struttura organizzativa non è neutra rispetto al genere perché le ipotesi di genere sono alla base dei documenti e dei contratti utilizzati per costruire organizzazioni.

I lavori astratti e le gerarchie, concetti comuni nel pensiero organizzativo, presuppongono una discriminazione e un lavoratore universale. Questo lavoratore è in realtà un uomo: le immagini dei corpi e della mascolinità degli uomini influenzano i processi organizzativi, emarginando le donne e contribuendo al mantenimento della segregazione di genere nelle organizzazioni.

L'ipotesi di strutture organizzative e relazioni di lavoro neutre rispetto al genere fanno parte della più ampia strategia di controllo nelle società capitaliste industriali, che, almeno in parte, sono costruite su una sottostruttura profondamente radicata della differenza di genere⁶⁰.

Questo ci fa comprendere che la questione di genere è coinvolta nei processi di costituzione delle organizzazioni complesse e delle strutture sociali. Dal punto di vista pratico, la questione di genere è implicita nelle regole e pratiche di lavoro che affrontiamo ogni giorno.

In Italia, nonostante l'aumento, negli ultimi decenni, dell'emancipazione femminile nel contesto lavorativo pubblico, notiamo, dal Rapporto di Genere composto per l'A.F. 2019 che, a causa della segregazione occupazionale del mercato del lavoro, le donne

⁵⁹ P. H. TORNTON AND W. OCASIO, (1958-19901), *Institutional Logics and the Historical Contingency of Power in Organizations: Executive Succession in the Higher Education Publishing Industry*.

⁶⁰ J. ACKER, (June 1, 1990), *HIERARCHIES, JOBS, BODIES: A Theory of Gendered Organizations*.

si ritrovano spesso confinate in una gamma di occupazioni più ristretta rispetto agli uomini (segregazione orizzontale) ma con livelli di responsabilità più bassi (segregazione verticale)⁶¹. Secondo gli indicatori le donne che lavorano nel governo centrale sono prevalentemente concentrate in pochi settori e hanno, in media, titoli di studio più alti degli uomini e sono orientate verso posizioni che richiedono qualifiche e responsabilità più lievi.

Nel settore pubblico italiano le questioni di genere possono influenzare il comportamento lavorativo, la cultura organizzativa e amministrativa dell'ente.

2.3.2 L'etica della cura

L'etica della cura costituisce uno dei più rilevanti paradigmi teorici affermatosi all'interno del pensiero filosofico del tardo Novecento.

La cura è innanzitutto l'attitudine propria di chi assume professionalmente, per un vincolo affettivo o per un altro motivo il compito di accudire una persona particolarmente vulnerabile, come il bambino, il malato, l'anziano, il disabile. E' la vulnerabilità dell'altro a suscitare l'attitudine di cura.

Nel 1987 è stata pubblicata l'edizione italiana di un classico di Gilligan "In a different voice". Gilligan critica il paradigma dello Sviluppo Morale Cognitivo di Kohlberg perché ritiene che i risultati da lui ottenuti siano distorti perché erano basati su un'indagine sperimentale che includeva prevalentemente uomini. Nella sua ricerca pretende di tenere conto sia degli uomini che delle donne. Rileva che le donne, come gli uomini, sono capaci di pensare e agire in un modo associato alla giustizia ma le donne pongono più attenzione agli elementi legati al valore della cura. Quando Gilligan ha chiesto alle donne: "Come ti descriveresti?" ha scoperto che le donne definiscono chi sono descrivendo le relazioni invece gli uomini si definivano con l'uso di affermazioni riferite solo a se stessi. Gli uomini enfatizzano principalmente la giustizia, i diritti e gli obblighi per risolvere i conflitti. Le donne si considerano altruiste e iniziano a preoccuparsi di più degli altri nella fase convenzionale perché

⁶¹ A. DEL RE, (2008,) *Manuale di pari opportunità*, p. 423. In www.economia.unical.it

cambiano la loro immagine di sé e passano al pensiero etico. Nella fase post-convenzionale le donne iniziano a prendersi cura degli altri invece di preoccuparsi solo di se e trasmettono anche un senso di moralità a coloro che li circondano⁶².

Un articolo critico, ai concetti di Gilligan, viene fatto da Donleavy. Lui esplora le prove delle affermazioni pubblicate da Gilligan sulla differenza di genere, di identità di genere e del ruolo della cura nell'etica delle persone e rileva che le differenze di genere, pronunciate negli atteggiamenti etici, sono deboli all'interno delle imprese. Le criticità rilevanti di questi studi stanno nell'isolare le differenze di genere da altri fattori esplicativi che possono influenzare l'orientamento morale⁶³.

2.4 Le implicazioni di genere nella contabilità e nella revisione

Uno dei terreni di ricerca più analizzati riguarda la relazione, nel contesto lavorativo, tra caratteristiche e prestazioni del lavoratore in base al genere. La tesi di modernizzazione riflessiva annuncia la fine delle norme autorevoli e dei ruoli di genere dove le donne sostengono solo le carriere pubbliche dei mariti e curano il "rifugio" privato della famiglia. Il nuovo capitalismo, non cancella gli effetti delle pratiche organizzative e delle culture radicate che favoriscono gli uomini rispetto alle donne, ma sono sempre più illegittime agli occhi delle donne e della maggior parte degli uomini. Tuttavia, ha effettivamente assistito all'emergere di identità professionali apparentemente neutre rispetto al genere, così che le differenze tra uomini e donne, nei percorsi di carriera, sono risultate sempre meno. Inoltre, sia per gli uomini che per le donne, gli obiettivi e le aspirazioni, precedentemente personali, hanno acquisito una nuova legittimità come base per le decisioni familiari e professionali⁶⁴.

Le implicazioni che la differenza di genere potrebbe avere, nella contabilità e nella revisione, dipendono unicamente della visione adottata per la costruzione del genere. Questa costruzione di genere include due pregiudizi: alfa bias e beta bias.

⁶² C. GILLIGAN, (1982), *In a Different Voice: Psychological Theory and Women's Development*.

⁶³ D. G. DONLEAY, (2008), *No Man's Land: Exploring the Space between Gilligan and Kohlberg*, in *Journal of Business Ethics*

⁶⁴ WAJCMAN E MARTIN, (2002), *Narratives of identity in modern management*.

I *gender bias*, o pregiudizi di genere, sono dei pregiudizi generati da stereotipi che si verificano in quanto non sono state considerate in modo opportuno le differenze di genere.

La parola stereotipo deriva dai termini greci “stereos” e “typos”, che significa immagine rigida. In psicologia, lo stereotipo è definito come rappresentazione mentale che è condivisa da un gruppo sociale (genere maschile) e si riferisce ad un altro gruppo sociale (genere femminile), a cui vengono attribuite delle caratteristiche che non rispecchiano la realtà, ma sono solo delle approssimative generalizzazioni.

Uno degli stereotipi più frequenti, definisce il genere femminile più adatto ad attività di accudimento, meno adatto alla competizione e carriera, meno focalizzato sul lavoro dopo la maternità, più orientato ad una leadership “accogliente” e maggiormente predisposto a tematiche umanistiche⁶⁵.

Dei lavori di psicologia femminista hanno suggerito che le differenze maschio-femmina non sono così universali, drammatiche o durature come è stato affermato in precedenza, ma contrariamente delle teorie psico-dinamiche femministe affermano che esistono differenze profonde e durature tra donne e uomini per quanto riguarda le capacità relazionali. I sostenitori di quest’ultime teorie vedono le differenze di genere come universali e durature.

Utilizzando il costruttivismo come struttura concettuale, le teorie di genere possono essere considerate come rappresentazioni che esagerano o minimizzano le differenze uomo-donna. La tendenza a esagerare le differenze è chiamata “bias alfa” e la tendenza a minimizzare le differenze è chiamata “bias beta”. Il bias alfa può essere visto nelle teorie psico-dinamiche, nella teoria del ruolo sessuale di Parson e nelle teorie psico-dinamiche femministe. Il beta bias può essere visto nella ricerca psicologica sugli uomini, nelle teorie che vedono i ruoli maschili e femminili come complementari, in alcuni approcci sistemici alla terapia familiare e nelle recenti politiche sociali⁶⁶.

Il pregiudizio alfa mette in evidenza il fatto che le donne sono emotive rispetto agli uomini che sono ragionevoli. Questo concetto porta a presupporre che ci siano delle differenze tra uomini e donne nel campo della contabilità e della revisione contabile.

⁶⁵ NOEMA HUMAN RESOURCES, (2021), *Gender bias cosa sono?*, in www.noemahr.com

⁶⁶ T. RACHEL AND JEANNE, MARECEK, (1987), *Gender and the Meaning of Difference: Alpha and Beta Bias of Hare-Mustin*.

Il pregiudizio beta ignora le differenze e pone l'evidenza sul fatto il fattore di genere è neutrale nelle organizzazioni.

Hottegindre et al hanno esplorato le differenze comportamentali dei revisori di sesso maschile e femminile nel rispetto delle regole di etica professionale. Hottegindre et al studiando le sentenze disciplinari emesse nei confronti di revisori legali francesi, tra giugno 1989 e dicembre 2008, e utilizzando l'analisi della corrispondenza fattoriale, hanno evidenziato differenze comportamentali significative tra i revisori maschi e femmine. In base ai risultati della ricerca i revisori legali di sesso maschile mostrano comportamenti lesivi dell'immagine della professione, commettendo principalmente illeciti disciplinari relativi alla qualità dell'audit e all'ostruzione dei controlli professionali di peer-review. Questo studio mostra quindi che bisogna indagare sulle differenze di genere nel comportamento etico professionale del revisore legale. È anche un'utile fonte di informazioni per la professione in termini di aumento dell'efficacia dei suoi provvedimenti disciplinari⁶⁷.

Gli studiosi hanno indagato relazione tra diversità di genere e qualità di revisione soprattutto per le imprese private, nel settore pubblico gli studi si sono rivelati molto limitati.

L'audit è svolto per assicurare al pubblico che il bilancio sia presentato correttamente. L'emissione accurata di pareri di revisione mostra quanto le imprese siano conformi agli standard di revisione. Ricevere un parere di revisione sfavorevole segnalerà alle imprese di migliorare il controllo interno. E' importante che il top management valuti i fattori che possono portare a rappresentazioni errate del bilancio e dar luogo a pareri negativi. Lo stesso principio può essere applicato alle unità pubbliche.

Tre studiosi hanno analizzato come la diversità di genere influenza la qualità della revisione nell'ambito pubblico.

Gomez sostiene che ci sono dei fattori qualitativi e quantitativi che influenzano il giudizio del revisore e quindi la qualità della relazione di revisione. Questi fattori sono: il sesso del sindaco, il cambio di sindaco, la rotazione dei revisori dei conti, il rapporto tra debito e capitale proprio e il rapporto di ritorno sul capitale proprio. Secondo i

⁶⁷ HOTTEGINDRE ET AL. (2017), *Male and Female Auditors: An Ethical Divide?*, in International Journal of Auditing

risultati della ricerca fatta da Gomez la qualità dell'audit è migliore se c'è una rotazione degli auditor, e suggerisce inoltre che il genere e l'urbanità influenzano il parere di audit⁶⁸.

Reheul, esamina le conseguenze economiche della scelta del revisore, nel contesto belgo, per le organizzazioni senza scopo di lucro, dove è richiesta la descrizione dell'identità sia dell'impresa di revisione che del partner di revisione. Indaga se le caratteristiche del revisore, come genere, esperienza e competenza settoriale, possano influenzare i giudizi di revisione. Nello specifico, sostiene che le organizzazioni senza scopo di lucro traggono vantaggio dal coinvolgimento di un revisore legale con esperienza nel settore perché influenzando positivamente i futuri contribuiti che dovranno ricevere, contrariamente per società di revisione con esperienza del settore non c'è alcun effetto significativo sui contribuiti.

Feng attraverso l'utilizzo di un campione di organizzazioni senza scopo di lucro negli Stati Uniti, indaga se le caratteristiche dei singoli revisori (sesso, dimensione dell'incarico e ruolo) sono associate alla qualità della revisione. Riscontra che il sesso del revisore e il carico del mandato influiscono sulla probabilità che un revisore identifichi e segnali le irregolarità contabili e di controllo interno nelle organizzazioni senza scopo di lucro. In particolare, ritiene che le donne revisori dei conti siano in media più prudenti e abbiano maggiori probabilità di segnalare carenze di controllo interno e pareri di revisione qualificati⁶⁹.

Secondo Ittonen et al. il sesso del soggetto incaricato alla revisione contabile di un'azienda è di fondamentale importanza perché le donne risultano essere superiori in termini di diligenza, conservatorismo e tolleranza al rischio. Ittonen et al. utilizzando un campione di aziende finlandesi e svedesi quotate al NASDAQ OMX, rilevano che alle aziende, con partner donne preposte alla revisione contabile, sono associati ratei anormali minori, il che implica che le relazioni dei revisori dei conti donne possono avere un effetto vincolante sulla gestione degli utili. In generale, le differenze

⁶⁸ M. LUZON URBAN BELTWAY, M. CORAZON, P. GOMEZ II, A. ROSELLE MARIE SACORUM, M. LIPANA, A. RICA, G. LEECEA, M. BARAWID, C. FLORENZ, (2020), *An Analysis of Factors That Affect Audit Opinions: The Case of the Local Government Units*.

⁶⁹N. CHUN FENG, (2020) *Individual auditor characteristics and audit quality: evidence from nonprofits in the US*.

comportamentali tra donne e uomini possono avere importanti implicazioni per la qualità della revisione contabile e della rendicontazione finanziaria⁷⁰.

Infine, un'interpretazione teorica delle differenze di genere nei comportamenti viene data da Meyers-Levy. Questa interpretazione, denominata ipotesi della selettività, suggerisce che i maschi tendano essere selettivi nei segnali informativi che elaborano, al contrario, le femmine tendono a elaborare tutti i segnali in modo completo, quindi danno informazioni più dettagliate⁷¹.

Tutte queste caratteristiche sono sufficienti per captare che le donne revisori producano relazioni di revisione di qualità superiore a quelle prodotte dai revisori uomini.

2.5 Le influenze dell'ambiente esterno sulla qualità della revisione femminile

Gli studi e queste ricerche, che esaltano le qualità delle donne rispetto agli uomini, fanno intendere che le relazioni di revisione fatte dalle donne abbiano una qualità superiore a rispetto a quelle prodotte dai revisori uomini.

La letteratura sostiene che ci sono altri fattori che possono influenzare la qualità della revisione. Questi fattori possono influenzare, positivamente o negativamente, l'effetto positivo prodotto dalle caratteristiche innate delle donne sulla qualità della revisione. Se le caratteristiche innate delle donne prevalgono su tali altri fattori o questi fattori aggiuntivi rafforzano l'effetto prodotto dalle caratteristiche innate delle donne, la qualità della relazione di revisione, fatta da donne revisori, è superiore rispetto alla relazione di revisione fatta dai revisori uomini. Invece, se questi altri fattori prevalgono sulle caratteristiche innate delle donne la qualità della revisione sarà minore.

⁷⁰ K. ITTONEN, E. VAHAMAA, S. VAHAMAA, (2013), *Female Auditors and Accruals Quality Accounting Horizons*.

⁷¹ L. MEYERS-LEVY, (1986), *Gender Differences in Information Processing: a selectivity in interpretation (sex differences, judgments)*.

L'ambiente esterno rappresenta uno dei fattori che potrebbe influenzare la qualità delle relazioni di revisioni fatte da donne⁷², quindi le performance prodotte da uomini e donne sono diverse anche in base al contesto in cui operano. Ad esempio, nel contesto cinese, se il team di revisione è composto da molte donne la qualità della revisione è più bassa rispetto a un team con soli uomini, questo perché, la cultura cinese influenza il comportamento delle donne, partendo dal presupposto che le donne tendono ad essere più suscettibili e prestando maggiore attenzione al processo democratico e alle relazioni interpersonali. Questi fattori fanno sì che le donne siano meno efficienti e automaticamente si riduce la qualità delle relazioni di revisione.

Un altro aspetto, dell'ambiente esterno, che influenza la relazione tra la qualità della revisione e la diversità di genere è il rischio di contenzioso del paese in cui si opera.

L'influenza, che il rischio di contenzioso del paese può avere sul processo decisionale dei revisori, varia a seconda del genere e seconda del modo di assunzione del rischio del responsabile di revisione. Ad esempio, se il paese è caratterizzato da un alto rischio di contenzioso, come gli Stati Uniti, le donne revisori produrranno relazioni di revisione, con giudizi di continuità aziendale, di qualità minore rispetto a quelle degli uomini perché essendo avverse al rischio evitano il rischio che i clienti le possano sostituire o che ci sia un controllo che accompagna il giudizio di continuità aziendale.

⁷² J. WAJCMAN AND B. MARTIN, (2002), *Narratives of Identity in Modern Management: The Corrosion of Gender Difference?*.

Sezione II

La qualità della revisione a seconda del genere nelle università pubbliche italiane

2.6 il rischio di contenzioso del settore pubblico Italino

La relazione tra genere e qualità della revisione viene influenzata dall'ambiente in cui opera l'ente. Per ambiente si intende il paese e il settore dell'ente preso in considerazione, al quale corrisponde un rischio di controversia che influenza la qualità di revisione.

Nel contesto italiano rileviamo un basso rischio di contenzioso. Questa caratteristica viene riscontrata, in genere, in tutti i paesi dell'Europa continentale, infatti, secondo lo studio fatto da Gietzmann e Quick, sulla relazione tra rischio di contenzioso e prezzo di revisione, il paese con più alto tasso di contenzioso del mondo è gli Stati Uniti perché non richiedono che la remunerazione dei revisori dei conti sia divulgata pubblicamente. I paesi che richiedono alle società di indicare la remunerazione del revisore dei conti nei loro rendiconti finanziari sono: Hong Kong, Australia e Regno Unito, quindi hanno, in genere, un tasso di contenzioso accettabile.

Per quanto riguarda le aziende del Regno Unito, tendono ad addebitare commissioni più elevate per i loro servizi quando i loro clienti sono quotati nelle principali borse valori statunitensi. Tuttavia, non ci sono prove di commissioni di revisione più elevate quando le società britanniche si confrontano su valute estere non statunitensi⁷³.

Il fatto che l'Italia sia un paese continentale con un basso rischio di contenzioso facilita le donne a produrre una relazione di revisione di alta qualità perché esalta le caratteristiche innate delle donne e aumenta la qualità della loro relazione di revisione rispetto agli uomini⁷⁴.

⁷³ A. SEETHRAMAN, S. G. LYNN, F.A. GUL, (2000), *Litigation Risk and Audit Fees: Evidence from UK Firms Cross-Listed on U.S. Exchanges*.

⁷⁴ CIMINI R., MECHELLI A., SFORZA S. (2022), *The audit quality in public universities. Does gender really matter?*, working paper

Considerando il contesto pubblico, come settore, possiamo riscontrare, anche qui, la presenza di un basso rischio di contenzioso, perché nel settore pubblico:

- 1) Il rischio, che il cliente decida di cambiare revisore, è veramente basso rispetto al settore privato. In genere, i revisori non vengono rimossi dai clienti ma restano in carica per un massimo di 4 anni e possono essere rinominati per una sola volta.
- 2) Il rischio che non ci siano continuità aziendale è molto basso rispetto settore privato, e di conseguenza il rischio di dover affrontare un controllo per la qualifica di continuità aziendale è basso.

Quando un revisore conduce un esame delle scritture contabili di una società, ha l'obbligo di riesaminare, secondo il principio della continuità aziendale, la sua capacità di continuare ad operare nel futuro prossimo (l'anno successivo). La continuità aziendale è il presupposto principale per redazione del bilancio, perché considera l'impresa in grado di continuare a svolgere la propria attività in un prevedibile futuro.

Se il revisore, nella sua valutazione, dichiara un dubbio sostanziale circa la capacità dell'impresa di continuare nel futuro prossimo, nel suo giudizio sul bilancio della società deve essere inserita la qualifica di continuità aziendale.

La qualifica di continuità aziendale è di grande preoccupazione per gli istituti di credito, poiché è un importante indicatore dell'incapacità di un'azienda di ripagare i propri debiti.

Un prestatore, in genere, è interessato solo a concedere prestiti a un'azienda che ha ricevuto un parere non qualificato dai suoi revisori dei conti in merito al proprio bilancio⁷⁵.

- 3) Il rischio di dover affrontare il controllo per una qualified opinion, rilasciata dal revisore nella relazione di revisione, è molto basso.

La qualified opinion di un revisore suggerisce che le informazioni finanziarie, fornite da una società, sono di portata limitata o c'è un problema materiale per quanto riguarda l'applicazione dei principi contabili generalmente accettati

⁷⁵ACCOUNTING TOOLS, (2022), *Going concern qualification definition: What is the Going Concern Qualification?*, in <https://www.accountingtools.com/articles/what-is-a-going-concern-qualification.html>.

(GAAP)⁷⁶. Quindi nel settore pubblico italiano l'ambiente e i suoi aspetti, tendono ad esaltare le caratteristiche innate delle donne.

2.7 Relazione positiva tra qualità di revisione e osservazioni del revisore

Il revisore, nello svolgimento delle funzioni, deve acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi che gli consentano di trarre ragionevoli conclusioni, sulle quali fondare il proprio giudizio sul bilancio. La sufficienza è la misura della quantità degli elementi probativi, l'appropriatezza è la misura della qualità degli elementi probativi. La presenza di sufficienti ed appropriati elementi probativi indica la loro pertinenza ed attendibilità nel supportare o nell'individuare errori nei saldi contabili, informativa e relative asserzioni.

Sufficienza e appropriatezza, degli elementi probativi, sono correlate tra loro e con il rischio di errore perché: migliore è la qualità, minori possono essere gli elementi probativi necessari per giungere ad una conclusione di revisione; maggiore è il rischio di errore, maggiori sono gli elementi probativi necessari per giungere ad una conclusione di revisione.

Sono sette le procedure di acquisizione degli elementi probativi: ispezione, osservazione, conferme esterne, indagine, ricalcolo, procedure di analisi comparativa e riesecuzione.

L'osservazione consiste nell'assistere ad un processo o ad una procedura svolta da altri, come: la conta fisica delle rimanenze effettuata dal personale dell'impresa oppure l'effettuazione dell'attività di controllo. L'osservazione fornisce elementi probativi, in merito all'esecuzione di un processo o di una procedura, che sono tuttavia limitati al momento in cui viene effettuata tale osservazione e dal fatto che l'essere osservati può influenzare il modo in cui il processo o la procedura sono svolti⁷⁷.

Sussiste una relazione positiva tra qualità della revisione e numero di osservazioni, perché se il revisore fa tante osservazioni, durante il processo di acquisizione di

⁷⁶ A. TUOVILA E D. KINDNESS, (2021); *Qualified Opinion* in Investopedia

⁷⁷ ISA ITALIA 500, Gli elementi probativi della revisione.

elementi probativi, c'è una probabilità maggiore di trovare errori o irregolarità e di acquisire informazioni valide, la relazione così è più accurata e fatta con più "sforzo", quindi caratterizzata da una maggiore qualità.

Questa relazione positiva viene utilizzata come proxy per misurare la qualità di revisione, quindi maggiori sono le osservazioni fatte dal revisore, nella relazione di revisione, maggiore è la qualità della revisione.

Uno studio pone l'attenzione su che influenza hanno i fattori relativi al revisore e al soggetto sottoposto ad audit sulla qualità della revisione. Utilizza come proxy della qualità dell'audit le ore effettive di lavoro svolte per la revisione delle società quotate. Il lavoro mette a confronto le ore di audit impiegate per le revisioni con il minimo di ore prescritto dal Supervisory Council of the Hellenic Institute of Certified Auditors. Secondo i risultati lo "sforzo di revisione", calcolato come ore effettive di lavoro rispetto alle ore minime di lavoro prescritte, risulta avere una correlazione positiva con le dimensioni e l'ingranaggio dell'azienda, ed è significativamente più alto per le società controllate da grandi società di revisione multinazionali e per le società che cercano finanziamenti con capitale proprio.

2.8 la revisione femminile nelle università pubbliche italiane

Mechelli e Cimini (2022) usando, nel loro studio, con un modello logistico non lineare, la cui variabile dipendente è un dummy che identifica il genere della persona che ha firmato la relazione del revisore, forniscono l'evidenza che un maggior numero di osservazioni, nel lavoro di revisione, è più ricorrente quando le donne sono responsabili dell'audit e che quindi i report di audit prodotti da revisori donne sono caratterizzati da una maggiore qualità di audit.

Questo studio prende come riferimento un campione di università pubbliche italiane. Delle 77 università italiane ne considera solo 36 perché 14 non sono università statali (legalmente riconosciute) e 27 università con dati mancanti.

Lo studio usa come fonte di ricerca il sito web delle università perché in Italia il decreto legislativo 33/2013 obbliga le amministrazioni pubbliche a pubblicare in una sezione dedicata dei loro siti web (denominata Amministrazione trasparente) diversi documenti.

I bilanci, le relazioni annuali e le relative relazioni dei revisori dei conti prese in considerazione si riferiscono al periodo 2016-2018, ovvero negli anni immediatamente successivi all'introduzione della contabilità per competenza.

Questo modello logistico è in grado di testare se un aumento del numero delle osservazioni (utilizzato come proxy della qualità di revisione) influisce sulla probabilità che una donna sia responsabile del processo di audit.

Come variabili indipendenti il modello include il numero di osservazioni all'interno della relazione del revisore, che si dividono in osservazioni formali e sostanziali, e delle variabili di controllo. Quest'ultime controllano le caratteristiche delle entità analizzate, (la dimensione, il fondo di finanziamento ordinario ricevuto dall'università dal governo centrale e l'utile o la perdita dell'anno riportato nei bilanci o nelle relazioni annuali) il tipo di documento analizzato e il numero di pagine delle relazioni del revisore.

La variabile dipendente dummy rappresenta il sesso del revisore che ha firmato la relazione di revisione ed è uguale a 1 se la relazione del revisore è firmata da una donna e 0 altrimenti.

Per analizzare i report di audit riguardanti i bilanci annuali e i bilanci, per ogni anno preso in considerazione delle 36 università, sono state fatte 216 osservazioni (36x3x2): di cui 36 sono le università pubbliche italiane osservate, 3 è il periodo di anni osservati (cioè, 2016-2018) e 2 sono i documenti analizzati.

Sulla base dei risultati raggiunti dallo studio (il test dei coefficienti di regressione associati alle variabili dipendenti è significativo ovvero $p\text{-value} < 1\%$ e il coefficiente di regressione del numero di osservazioni è positivo e statisticamente significativo all'1%) si ha l'evidenza che le relazioni di revisione emesse da revisori donne sono caratterizzate da un livello di qualità di revisione più elevato rispetto a quelle emesse da revisori uomini, nella misura in cui sono caratterizzate - in media - da un maggior numero di osservazioni.

Questo modello dichiara delle limitazioni che sono dovute:

- dall'assenza di banche dati con dati utili per produrre una ricerca più ampia, ma anche dalla difficoltà di trovare dati nei documenti disponibili.
- dal fatto che non ha verificato se la sua ipotesi principale è corretta, cioè se gli stessi risultati potrebbero essere raggiunti in università pubbliche di altri paesi

che, come l'Italia, sono caratterizzati da un rischio di contenzioso relativamente basso e da una bassa probabilità di essere controllati dopo l'emissione del rapporto di revisione. Infatti, il modello ha solo ipotizzato che, in paesi con alti tassi di contenzioso e con un'alta probabilità di essere esaminati dopo l'emissione della relazione di revisione, come gli Stati Uniti e il Regno Unito, si prospettano risultati opposti ovvero che è più probabile che sia un uomo a firmare la relazione di revisione quando la relazione è caratterizzata da un elevato numero di osservazioni.

- Dal fatto che non ha confrontato la qualità della revisione prima e dopo l'introduzione della contabilità per competenza ma si è concentrato sul periodo successivo all'introduzione della contabilità per competenza ma ciò è stato motivato dal suo interesse per la relazione tra la diversità di genere e la qualità della revisione dopo un cambiamento contabile così significativo.

Infine, questo studio dichiara che una maggior qualità di revisione, non sia dovuta solo a peculiarità del comportamento delle donne nella revisione contabile, ma in gran parte anche ad "altri fattori" come il livello di rischio di contenzioso relativamente basso, che caratterizza il paese italiano, e il settore pubblico nel quale operano le università. La letteratura fornisce l'evidenza che in contesti istituzionali e in settori caratterizzati da un elevato rischio di contenzioso, l'avversione al rischio delle donne revisori dovrebbe portarle a produrre relazioni di revisione di qualità inferiore rispetto ai maschi per evitare lo scrutinio o il rischio di innescare la decisione del cliente di cambiare revisore⁷⁸.

⁷⁸ CIMINI R., MECHELLI A., SFORZA S. (2022), *The audit quality in public universities. Does gender really matter?*, working paper

2.9 Parità di genere in Europa

Negli ultimi decenni, l'Unione europea ha mosso notevoli passi in avanti in materia di parità di genere, nel tentativo di colmare la grave distanza tra uomo e donna in ambito lavorativo con la speranza di eliminare definitivamente, prima o poi, tale divario.

In tal senso, le norme succedutesi sono state: sulla parità di trattamento, sull'integrazione della dimensione di genere in più ambiti (gender mainstreaming) e sulle misure specifiche a favore delle donne.

Un fattore incoraggiante deriva sicuramente dai numeri, registrati in aumento negli ultimi anni, di assunzioni femminili nel mercato del lavoro e dai progressi conquistati in materia di istruzione e formazione per il genere femminile.

Persistono tuttavia le disparità di genere, e nel mercato del lavoro le donne continuano a essere sovrarappresentate nei settori peggio retribuiti e sottorappresentate nelle posizioni apicali. La disparità tra generi in campo lavorativo non solo genera palesi problematiche sociali, ma anche una minore crescita di produttività. Ancor oggi troppe persone violano il principio della parità di genere con una retorica dell'odio in chiave sessista e bloccando qualunque azione contro la violenza e gli stereotipi di genere.

La promozione della parità tra donne e uomini è un compito che spetta all'UE, in tutte le attività che le competono e in virtù dei trattati. La parità di genere è un valore cardine dell'UE, un diritto fondamentale e un principio chiave del pilastro europeo dei diritti sociali. Rappresenta anche una condizione essenziale per un'economia europea innovativa, competitiva e prospera nel mondo degli affari, nella politica e nella società. L'Unione europea è all'avanguardia nel mondo per la parità di genere: 14 tra i primi 20 paesi al mondo per l'attuazione della parità di genere sono Stati membri dell'UE.

Il 5 marzo 2020, la Commissione europea ha attuato una strategia per l'uguaglianza di genere, per il periodo 2020-2025. Il suo scopo è costruire un'Europa garante della parità di genere, in cui la violenza di genere, la discriminazione sessuale e la disuguaglianza strutturale tra donne e uomini appartengano al passato.

Gli obiettivi principali sono: combattere gli stereotipi sessisti, colmare il divario di genere nel mercato del lavoro, raggiungere la parità nella partecipazione ai diversi settori economici, affrontare il problema del divario retributivo e pensionistico, e colmare il divario e conseguire l'equilibrio di genere nel processo decisionale e nella politica. La strategia persegue il duplice approccio dell'integrazione della dimensione

di genere combinata con azioni mirate, la cui attuazione si basa sul principio trasversale dell'intersezionalità. Seppur incentrata su azioni condotte all'interno dell'UE, la strategia è coerente con la politica estera dell'UE in materia di pari opportunità e di emancipazione femminile⁷⁹.

⁷⁹ COMMISSIONE EUROPEA, (2020), *Un'Unione dell'uguaglianza: la strategia per la parità di genere 2020-2025*, Bruxelles

CAPITOLO TERZO

ANALISI EMPIRICA: RELAZIONE NEGATIVA TRA RIVIELI E TENURE DEL MANDATO DI REVISIONE

3.1 Descrizione del campione selezionato

Il campione selezionato per l'analisi è composto da 36 università pubbliche italiane. Il Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca (MIUR) dichiara, attualmente, la presenza di 77 università in Italia. Tra queste 55 sono università statali, 3 sono università tecniche, 14 sono università non statali (legalmente riconosciute), 2 sono università per stranieri e 3 sono istituzioni universitarie specializzate in studi post-laurea. Dalle 77 università sono state escluse: 14 università non statali, a causa dell'interesse per gli enti pubblici, e 27 università a causa dei dati mancanti.

Sul tema della scelta del tipo di università scelto, si è preferito circoscrivere il campione alle sole università pubbliche, per tutto il periodo di osservazione (tre anni), sostanzialmente per due ragioni:

1. essendo soggette alla pubblicazione dei bilanci, le relazioni annuali e le relative relazioni di revisione, e a vari obblighi informativi risulta più agevole reperire documenti ed informazioni sulle stesse, sono più facilmente osservabili;
2. sono obbligate alla rotazione della Collegio dei revisori dei conti (4 anni) e del presidente del Collegio, responsabile dell'audit (4 anni), stabilita dalla legge.

Tutte le informazioni necessarie per testare l'ipotesi di ricerca di questo articolo sono state raccolte a mano ed elaborate con il database "Stata".

In Italia, le amministrazioni pubbliche sono obbligate, dal decreto legislativo 33/2013, a pubblicare, nei loro siti web, nella sezione denominata Amministrazione trasparente diversi documenti. Da questi documenti, oltre alle informazioni generali sulla dimensione degli atenei analizzati, la loro distribuzione geografica e maturità

nell'adozione della contabilità per competenza, sono stati raccolti a mano i dati del FFO e del risultato d'esercizio dell'anno. Per quanto riguarda le relazioni dei revisori è stato raccolto:

- il numero di rilievi;
- il parere del revisore;
- il numero e la natura delle rettifiche richieste dal revisore;
- la composizione del collegio di revisori e il nome della persona responsabile della revisione e che ha firmato la relazione.

La scelta della metodologia da focalizzare sul periodo 2016-2018 è dovuta a distorsioni tipiche che possono manifestarsi nel primo anno di introduzione della contabilità per competenza (2015).

Invece, la selezione del campione delle 36 università è inoltre avvenuta considerando le università pubbliche per tutto l'orizzonte temporale di riferimento, 2016–2018, in maniera tale da rendere omogenea la ricerca e, di conseguenza, i risultati. Quindi il campione analizzato conta 217 osservazioni, poiché 36 sono le università, 3 gli anni osservati e 2 i tipi di bilanci considerati (preventivo e consuntivo).

Si riporta nella seguente tabella (Tabella 1) l'elenco delle università ricomprese nel campione oggetto di analisi.

Tabella. 1. Università comprese nel campione

N.	Ateneo	N.	Ateneo
1	Politecnico di Torino	19	Università per stranieri di Siena
2	Politecnico di Bari	20	Università degli studi di Perugia
3	Scuola normale superiore di Pisa	21	Università per stranieri di Perugia
4	Università degli studi di Torino	22	Università Politecnica delle Marche - Ancona
5	Università degli studi del Piemonte orientale "Amedeo Avogadro"	23	Università degli studi di Camerino

6	Università degli studi dell'Insubria	24	Università degli studi di Roma Tor Vergata
7	Università degli studi di Brescia	25	Università degli Studi della Tuscia
8	Università degli studi di Pavia	26	Università degli studi di Roma La Sapienza
9	Università degli studi di Milano-Bicocca	27	Università degli Studi di Cassino e del Lazio Meridionale
10	Università degli studi di Verona	28	Università degli studi di Teramo
11	Università degli studi di Padova	29	Università degli Studi del Sannio
12	Università degli studi di Trieste	30	Università degli studi di Napoli - Partenopee
13	Università degli studi di Parma	31	Università degli studi L'Orientale di Napoli
14	Università degli studi di Modena e Reggio Emilia	32	Università degli studi di Salerno
15	Università degli studi di Bologna	33	Università degli studi di Bari
16	Università degli studi di Ferrara	34	Università degli studi di Palermo
17	Università degli studi di Firenze	35	Università degli studi di Messina
18	Università degli studi di Siena	36	Università degli studi di Catania

Fonte: Elaborazione propria dei dati raccolti dal *database* "Stata"

3.2 Analisi del contesto e formulazione dell'ipotesi

Come descritto nei capitoli precedenti, la revisione legale dei conti è un insieme di procedure e controlli volti ad identificare i rischi di errori significativi nei bilanci preventivi e consuntivi e a determinare criteri adeguati per valutare correttamente tali rischi: l'attuazione di tali controlli consente di raccogliere di elementi probativi

sufficienti e appropriati dai quali è possibile determinare ragionevolmente l'attendibilità e l'affidabilità delle informazioni economiche e finanziarie.

Nell'ambito del processo di revisione, le attività del revisore sono suddivise in fasi, dall'accettazione degli incarichi di revisione alla preparazione della relazione di revisione.

In particolare, il processo di revisione può essere suddiviso nelle seguenti fasi:

1. accettazione dell'incarico;
2. pianificazione del lavoro;
3. acquisizione degli elementi probativi;
4. riesame e valutazione degli elementi probativi;
5. emissione della relazione di revisione⁸⁰.

Infatti, l'obiettivo ultimo della revisione legale è quello di esprimere un parere professionale sulla rappresentazione corretta e veritiera dei risultati gestionali ed economici attraverso l'emissione della relazione di revisione indirizzata agli *stakeholder* interni ed esterni.

Il revisore, durante la fase del riesame e valutazione degli elementi probativi, può cogliere dei rilievi di diversa fattispecie: rilievi per dissensi sui criteri contabili e sull'informazione resa in bilancio, rilievi che evidenziano problematiche di incertezza o richiami di informativa, oppure rilievi per deviazione significativa dai principi di revisione, per impedimenti nello svolgimento delle procedure di revisione o per mancanza di sufficienti elementi probativi⁸¹.

La presenza dei rilievi verrà espressa nella la relazione di revisione, ciò comporterà un “giudizio con modifica”, più precisamente: un “giudizio con rilievi”, “un giudizio negativo” oppure “un'impossibilità di esprimere un giudizio”.

⁸⁰ DELOITTE, (2019), *Le principali procedure di revisione del bilancio*
<http://www.associazioneprofessionisti-cr.it/content/file/Odcec/Convegni/2019/Dispense%203%20aprile%202019.pdf>

⁸¹ *RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE – ESEMPI DI RILIEVI E ALTRI PARAGRAFI AGGIUNTIVI*, (2022), in <http://math.unife.it/economia/economia/insegnamenti/revisione-aziendale/materiale-didattico/lezione-17-relazione-di-revisione/lez.%2017-all.3-esempirilievi.pdf>.

I rilievi individuati dal revisore sono dei fenomeni di diversa natura, i più comuni sono causati: dall'insufficienza di ammortamenti, dall'insufficienza della svalutazione di crediti, dall'insufficienza o mancanza della svalutazione delle partecipazioni, dall'insufficienza o mancanza della svalutazione delle rimanenze, dalla copertura di perdite di partecipate dell'esercizio successivo, dalla rivalutazione di immobili con accredito al conto economico, dalle capitalizzazioni improprie di beni immateriali.

Il presente capitolo mostra lo sviluppo dell'analisi empirica, di fondamentale importanza per tale elaborato, soffermandosi, in particolar modo, sugli aspetti riguardanti gli Atenei pubblici nel contesto italiano, al fine di analizzare le peculiarità relative alla relazione tra la durata del mandato di revisione e rilievi emersi nella relazione di revisione.

A tal proposito, si vuole verificare se la presenza di rilievi nelle relazioni, dipenda dalla rotazione del collegio dei revisori e del presidente del collegio dei revisori.

Pochi articoli si concentrano sulle rotazioni del collegio di revisione delle università.

Al contrario, per quanto ne so, nessun documento ha esaminato se le rotazioni del presidente del collegio dei revisori influiscano sulla presenza di rilievi nella relazione di revisione.

La ricerca qui presentata, oltre all'analisi dell'effetto della regola di rotazione obbligatoria sull'indipendenza del revisore, vuole analizzare l'incidenza della *tenure* del mandato su una particolare fattispecie di misura di *audit quality*, la presenza di rilievi nella relazione.

L'indagine assume quindi rilevanza osservando tale fenomeno in un contesto, quello italiano, dove la rotazione della revisione, precisamente del collegio dei revisori, è imposta per legge da molti anni ed i nomi dei componenti e del presidente sono resi pubblici.

Come ribadito nei precedenti capitoli, il Collegio dei revisori dei conti è nominato, con proprio decreto, dal rettore previa delibera del consiglio di amministrazione e del senato accademico. La composizione, prevista per legge, è di tre componenti effettivi e due supplenti, di cui: un membro effettivo, con funzioni di presidente, scelto tra i magistrati amministrativi e contabili e gli avvocati dello Stato; uno effettivo e uno supplente, designati dal Ministero dell'economia e delle finanze; uno effettivo e uno

supplente scelti dal Ministero tra dirigenti e funzionari del Ministero stesso. Almeno due componenti devono essere iscritti al Registro dei revisori contabili.

La durata del mandato è di quattro anni massimo, con la possibilità di rinnovarlo per una sola volta. Il personale dipendente della medesima università non può essere eletto tra i componenti del collegio dei revisori. Essi non sono revocabili, salvo grave inadempienza ai propri doveri⁸².

Il collegio dei revisori esercita la vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione dell'Università, esprime parere sulla proposta di bilancio preventivo annuale e triennale e attesta la corrispondenza del conto consuntivo alle risultanze della gestione, redigendo un'apposita relazione, che accompagna la proposta di deliberazione del Consiglio di amministrazione. Nell'adempimento di tali funzioni, il Collegio vigila sull'osservanza della legge, dello Statuto e dei regolamenti di Ateneo e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione⁸³.

Il tema centrale dello studio è costituito dai rilievi dichiarati del revisore nella relazione. Nella presente indagine, si vuole esaminare la quantità media di rilievi ricevuti dalle università ricomprese nel campione oggetto di analisi, in un intervallo di tempo di tre anni, con lo scopo principale di verificare come la *tenure* del mandato di revisione influenza il revisore nel dichiarare o meno dei rilievi.

Al fine di verificare tale aspetto è stata effettuata una duplice ricerca:

- da un lato, l'individuazione della durata del mandato dei componenti del collegio dei revisori dei conti, con particolare attenzione al presidente.
- dall'altro lato, l'individuazione delle relazioni di revisione che contengono rilievi.

Sulla base degli obiettivi della ricerca sopra descritti, si è provveduto allo sviluppo dell'indagine principale: l'individuazione di un nesso tra la dichiarazione, da parte del Collegio dei revisori dei conti, di rilievi e inizio del periodo del mandato di revisione. Il quesito fondamentale riguarda, quindi, se la mancata emersione di rilievi nelle

⁸² MINISTERO DELL'UNIVERSITA' E DELLA RICERCA, Organizzazione dell'università in base articolo 2, comma 1, lettera p, della legge 240/2010.

⁸³ Università di Pavia, *Collegio Revisori dei conti: compiti*, (2022), in <http://wcm-3.unipv.it/site/home/ateneo/amministrazione/amministrazione-trasparente/articolo422.html>.

relazioni, possa, in qualche modo, essere legata alla perdita dell'indipendenza dei revisori a causata dell'elevata durata del mandato.

Nei successivi paragrafi si vuole dapprima fare un'analisi generale delle università prese in considerazione, per quanto concerne l'aspetto contabile e programmatico degli obiettivi e, successivamente, soffermarsi sul caso della rotazione dell'incarico di revisione e la sua influenza sull'emersione dei rilievi nella relazione.

3.3 Studio del campione

Nei prossimi paragrafi si descrive un'analisi dettagliata delle caratteristiche, del campione selezionato, sia sul piano contabile che programmatico.

3.3.1 L'attività di programmazione e la realizzazione degli obiettivi 2016-2018

Il "ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca" ogni anno emana la direttiva generale sull'azione amministrativa e la gestione dell'anno di riferimento.

Con codesta direttiva sono individuati gli obiettivi strategici e strutturali che il MIUR intendente realizzare nell'anno, in coerenza con il programma di governo, con le priorità politiche dettate nell'Atto di indirizzo emanato dal Ministro e nel rispetto delle compatibilità con le risorse finanziarie, umane e strumentali assegnate alle strutture di pertinenza in attuazione delle disposizioni del decreto legislativo 30 luglio 199, n. 286, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 e del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n.150.

La direttiva è divisa in otto sezioni:

- 1) Contesto organizzativo
- 2) Contesto programmatico
- 3) Destinatari
- 4) Assegnazione delle risorse finanziarie, strumentali e umane
- 5) Priorità politiche ed obiettivi
- 6) Sistema di monitoraggio
- 7) Riprogrammazione degli obiettivi.

8) Allegati-tabelle riepilogative finanziarie⁸⁴.

Ai fini della verifica e dell'analisi economico-finanziaria del raggiungimento degli obiettivi, ciascun titolare dei centri di responsabilità si atterrà ai programmi di spesa iscritti nel bilancio relativo all'esercizio finanziario corrente.

Con il Decreto Direttoriale del 16 novembre 2016 n.2844 si enunciano: “Le modalità di attuazione della programmazione triennale delle Università”, con riferimento al triennio del 2016-2018.

In attuazione dell'art. 4 del DM 635/2016, attraverso il sito internet riservato, ogni Ateneo è tenuto entro il 20 dicembre 2016 ad allegare l'ultimo documento disponibile di programmazione e indicare il proprio programma per la realizzazione degli obiettivi e delle azioni ad essi collegate, tenendo conto di quanto previsto per il numero massimo di obiettivi e al finanziamento ad essi associato. Il programma dell'Ateneo è pertanto articolato in uno o più obiettivi e, per ognuno di essi, una o più azioni ciascuna collegata a uno specifico progetto.

Per ciascun progetto, gli Atenei indicano:

- la situazione iniziale;
- il risultato atteso al termine del triennio;
- le specifiche attività pianificate per il raggiungimento dei risultati, con riferimento a ciascun anno di programmazione;
- l'importo del finanziamento richiesto e l'eventuale cofinanziamento dell'Ateneo o da parte di soggetti terzi⁸⁵.

⁸⁴ Il Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, (2016), DIRETTIVA GENERALE SULL'AZIONE AMMINISTRATIVA E LA GESTIONE

⁸⁵ Ministero dell'Università e della Ricerca, Decreto Ministeriale del 8 agosto 2016, n. 635 (2016), *Modalità di attuazione della Programmazione Triennale delle Università*

Dalla ricerca si è riscontrato che gli Atenei pubblici italiani nel periodo 2016-2018:

- ➔ hanno rispettato l'obiettivo di fabbisogno assegnato dal MIUR, tranne l'Università degli studi del Piemonte orientale "Amedeo Avogadro" che per il bilancio consuntivo del 2018 non ha rispettato l'obiettivo;
- ➔ hanno programmato il fabbisogno del personale regolarmente.

3.3.2 Processo di razionalizzazione delle partecipazioni

La legge di stabilità del 2015 rappresentò un intervento decisivo dopo un lungo percorso normativo indirizzato allo sfoltimento delle partecipate locali.

Con la legge di stabilità si è introdotta la disciplina riguardante la predisposizione di un piano di razionalizzazione delle società partecipate locali al fine di ridurre il numero e i costi delle partecipate. Si prevede che le regioni, le provincie, i comuni, le camere di commercio, le università e gli istituti di istruzione universitaria pubblici e le autorità portuali attivino un processo di razionalizzazione delle società e delle partecipazioni societarie direttamente o indirettamente possedute. Al fine di tutelare la concorrenza e il mercato, le amministrazioni pubbliche elencate non possono costituire società aventi per oggetto attività di produzione di beni e di servizi che non siano strettamente necessarie per il conseguimento delle proprie finalità istituzionali. L'obbligo di approvare il piano di razionalizzazione è di competenza degli organi di vertice delle amministrazioni.

Mentre la legge finanziaria 2008 si limitava ad indicare solo le società direttamente partecipate, la legge di stabilità 2015 amplia lo spettro di azione facendo riferimento anche a quelle possedute indirettamente per il tramite di una partecipata.

Il piano di razionalizzazione persegue lo stesso obiettivo degli altri interventi normativi che l'hanno preceduto e precisamente quello di diminuire il numero delle partecipate locali o di ridurre il costo che grava sui bilanci locali.

Fra gli strumenti che possono essere utilizzati per il raggiungimento dell'obiettivo la norma annovera:

- l'eliminazione delle società e delle partecipazioni societarie non indispensabili al perseguimento delle finalità istituzionali, anche attraverso gli istituti della liquidazione o della cessione;

- la soppressione delle società che risultino composte da soli amministratori;
- la soppressione delle società nelle quali gli amministratori siano in numero superiore a quello dei dipendenti;
- l’eliminazione di partecipazioni in società con oggetto analogo o simile che svolgono attività analoghe o simili a quelle svolte da altre società partecipate o da enti pubblici strumentali (anche tramite l’istituto della fusione o attraverso la internalizzazione delle funzioni);
- l’aggregazione delle società che svolgono servizi pubblici locali.

Un ulteriore indirizzo è dato dal contenimento dei costi di funzionamento delle società, da attuarsi anche attraverso il riassetto: degli organi amministrativi, degli organi di controllo societari e delle strutture aziendali, con la contestuale riduzione delle remunerazioni e dei costi della struttura aziendale. Da un lato, quindi, c’è una riduzione del numero delle società partecipate con le procedure di liquidazione, di fusione o internalizzazione dei servizi, dall’altro lato c’è un utilizzo di processi di riorganizzazione aziendale tendenti a ridurre le spese di produzione e le spese generali di funzionamento attraverso la ricerca di una maggiore economicità, efficienza ed efficacia dei servizi forniti.

Ogni ente locale dovrà costruire un proprio piano di razionalizzazione sulla base delle proprie necessità, esigenze ed obiettivi specifici⁸⁶.

Gli Atenei italiani, ogni anno, redigono “Il piano di razionalizzazione periodica delle partecipazioni societarie” e, una volta approvato dal consiglio di Amministrazione, lo pubblicano sul loro sito web di ateneo nella sezione “Amministrazione trasparente”, lo inseriscono nel portale “partecipazioni” del MEF e lo trasmettono alla competente sezione regionale della Corte dei Conti.

Nel piano di razionalizzazione viene descritto: il contesto normativo nel quale opera il piano, il gruppo societario coinvolto nel processo con una descrizione analitica delle caratteristiche giuridiche ed economiche di ogni singola partecipazione societaria, le azioni di razionalizzazione che dovranno essere attuate col piano, le modalità di

⁸⁶ A. COCCO (2015), *Il piano operativo di razionalizzazione delle società partecipate dagli enti locali*, in www.leggioggi.it

attuazione a seconda di ogni tipologia, la tempistica attuativa di ogni singola azione prevista nel piano, il dettaglio dei risparmi economici diretti da conseguire con l'adozione delle singole azioni, il dettaglio dei risparmi indiretti conseguibili attraverso il miglioramento dell'efficienza, dell'economicità e dell'efficacia gestionale e i potenziali elementi che potrebbero condizionare il raggiungimento degli obiettivi.

Sulla base della ricerca empirica fatta, gli Atenei pubblici italiani, nel periodo 2016-2018, hanno sempre pubblicato un piano di razionalizzazione delle partecipazioni completo, fatta eccezione l'Università degli Studi del Sannio che nel 2016 e nel 2017 ha pubblicato un piano di razionalizzazione incompleto.

3.3.3 I documenti contabili degli Atenei italiani

I documenti contabili di sintesi degli Atenei sono redatti in base al D.lgs. del 27 gennaio 2012, n. 18 e al DM del 14 gennaio 2014, n.19, così come modificato dal DI del 8 giugno 2017, n.394. I documenti contabili si dividono in due categorie: pubblici e gestionali. I documenti gestionali sono demandati al manuale controllo di gestione, mentre quelli pubblici vengono pubblicati sul sito web degli Atenei nella sezione "amministrazione trasparente".

I documenti contabili pubblici si suddividono, a loro volta, in preventivi e consuntivi. Tra le Università prese in considerazione si rileva che, mediamente, nel periodo 2016-2018, solo il 3,70% dei bilanci preventivi e consuntivi sono stati presentati con documenti contabili mancanti e che il restante 96,30% dei bilanci preventivi e consuntivi contengono tutti i documenti contabili necessari.

3.3.3.1 Documenti contabili pubblici preventivi: il bilancio unico d'ateneo di previsione

3.3.3.1.1 Budget economico

I documenti contabili di budget sono di fondamentale importanza per gli Atenei, e in generale per tutti gli enti, perché consentono di avere una visuale più chiara e ampia

sull'andamento economico e patrimoniale degli esercizi futuri, e di avere l'opportunità di programmare anticipatamente eventuali azioni correttive.

Tutti, o quasi tutti, gli Atenei esaminati predispongono la totalità dei documenti di budget, ma solo l'Università degli studi del Piemonte orientale "Amedeo Avogadro" non ha apportato tutti i documenti di budget necessari per il bilancio preventivo del 2016.

Il budget economico annuale autorizzatorio rappresenta uno dei documenti cardini nella composizione del bilancio unico d'ateneo di previsione annuale autorizzatorio, perché evidenzia le previsioni dei proventi e dei costi dell'esercizio. I costi e i ricavi vengono sintetizzati e riclassificati secondo la loro natura, la cui competenza economica sarà riferita all'esercizio oggetto di programmazione.

Il budget economico è redatto comprendendo i ricavi solo se saranno ragionevolmente realizzati, nel periodo contabile prescelto, e costi solo se sostenibili attraverso la realizzazione di codesti ricavi.

L'aggregazione delle proposte di budget predisposte dalle Aree Dirigenziali e dal Controllo di Gestione rappresenta la base per la formazione del budget economico.

Le previsioni contenute nelle proposte di budget economico comprendono unicamente gli stanziamenti riferiti ai costi d'esercizio ed ai ricavi di competenza. Esse sono articolate per natura in base alle voci dello schema di budget economico previsto dalla legge, corredando ogni singolo stanziamento con una esplicita motivazione contenente il dettaglio delle attività finanziate. Ogniqualevolta i costi previsti trovano una corrispondenza economica in ricavi appositamente finalizzati, questi ultimi, con il sistema informativo utilizzato per la stesura della proposta di budget, dovranno essere opportunamente associati alle specifiche voci di spesa.

Per la previsione dei ricavi si tiene conto di una stima: del Fondo di finanziamento ordinario; della contribuzione studentesca; dei ricavi da attività di ricerca scientifica, contrattuale e convenzionale; e dei contributi in conto capitale e in conto impianti.

Per la stima del FFO si guarda ad un orizzonte temporale di tre anni e si presume quale sarà l'assegnazione complessiva in ciascun esercizio. L'importo del FFO è stimato in

base ai postulati di bilancio enunciati nel DM del 14 gennaio 2014, n.19 e con una particolare attenzione ai principi di veridicità, prudenza e competenza economica⁸⁷.

Inoltre, si deve tener conto dell'evoluzione presunta del FFO assegnato all'intero sistema universitario, dell'evoluzione presunta dei criteri di riparto della quota base e della quota premiale del FFO, dell'evoluzione delle modalità e dei criteri di applicazione della cosiddetta "clausola di salvaguardia" nel triennio oggetto di programmazione e dell'andamento nell'ultimo triennio del FFO assegnato all'Ateneo. Si è constatato che, mediamente, gli Atenei italiani per il triennio 2016-2018 hanno stimato un Fondo di finanziamento ordinario di 110.048.941,10 €.

La stima della contribuzione studentesca riguarda il ricavo presunto di competenza di ciascuno degli esercizi compresi nel triennio oggetto di programmazione, derivante da: iscrizione a corsi di laurea, iscrizione a corsi post-laurea, pre-iscrizione ai corsi, iscrizione a esami di Stato per abilitazione professionale, e altri proventi da attività didattica e formazione. La previsione tiene conto della normativa nazionale e della regolamentazione interna vigente in materia.

La Legge n.232 del 2016 contiene una ridefinizione della disciplina in materia di contributi corrisposti dagli studenti iscritti ai corsi di laurea e di laurea magistrale delle università statali, con l'istituzione di un contributo annuale onnicomprensivo e della c.d. "no tax area" per quanti appartengono ad un nucleo familiare con ISEE fino a 13.000 euro⁸⁸. L'Art. 1 comma 256 stabilisce che il contributo annuale versato dagli studenti dei corsi di laurea e di laurea magistrale all'università statale cui sono iscritti, per la copertura dei costi dei servizi didattici, scientifici e amministrativi, è onnicomprensivo. Le università statali non possono istituire altre tasse o contributi a carico degli studenti, fino alla fine del percorso universitario, fatti salvi i contributi per i servizi prestati su richiesta dello studente per esigenze personali. Restano, invece, ferme le norme in materia di imposta di bollo, di esonero e di graduazione dei contributi di cui al citato art. 9 del D.Lgs. 68/2012 (che si aggiungeranno, dunque, ai nuovi esoneri e limiti massimi previsti), nonché le norme sulla tassa regionale per il diritto allo studio dell'art.3 comma 20 a 23 della legge n. 549 del 1995⁸⁹.

⁸⁷ DM del 14 gennaio 2014, n.19

⁸⁸ Legge del 11/12/2016 n.232, bilancio di previsione dello stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019, Art. 1 comma 252-267, in www.def.finanze.it

⁸⁹ Legge del 11/12/2016 n.232, bilancio di previsione dello stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019, Art.1 comma 252, in www.def.finanze.it

Analizzando le Università pubbliche italiane considerate, si evince che rispettano tutti i limiti di legge sulla contribuzione studentesca.

Le previsioni dei costi vengono fatte in coerenza con gli obiettivi strategici e con le linee di indirizzo contenute nel Piano Integrato, nel rispetto dell'equilibrio complessivo del Bilancio e della sostenibilità finanziaria della spesa.

Essi si dividono in: costi del personale, acquisizione di beni e servizi, previsione di costo per progetti commissionati e progetti di ricerca, ammortamenti, contributi erogati dall'amministrazione centrale ai centri di spesa, utilizzo di riserve di patrimonio netto derivanti dalla contabilità economico-patrimoniale e utilizzo di riserve di patrimonio netto derivanti dalla contabilità finanziaria.

Per quanto concerne il costo del personale, la previsione è quantificata in coerenza con i postulati di bilancio enunciati nel MD del 14 gennaio 2014, n.19 potendo maggiore attenzione ai principi di veridicità, prudenza e competenza economica⁹⁰.

Ogni Ateneo annualmente pubblica, sul proprio sito web, le tabelle stipendiali, necessarie per ricavare il costo del personale da imputare nei progetti di ricerca sia nazionali che europei. Le tabelle vengono divise in base alla tipologia di personale: professori associati a tempo pieno/definito, professori ordinari a tempo pieno/definito, ricercatori a tempo pieno/definito, personale tecnico amministrativo, dottorandi, assegnisti di ricerca, esperti linguistici, collaborazioni scientifiche, ecc.

Dai bilanci gli Atenei italiani analizzati si è colto che i costi del personale non sono eccessivi e sono mediamente di 115.629.467,00 € l'anno.

Osservando e comparando questi costi del personale si evince che: i costi del personale delle università del Nord sono, mediamente, più alti.

Infatti, sono più alti:

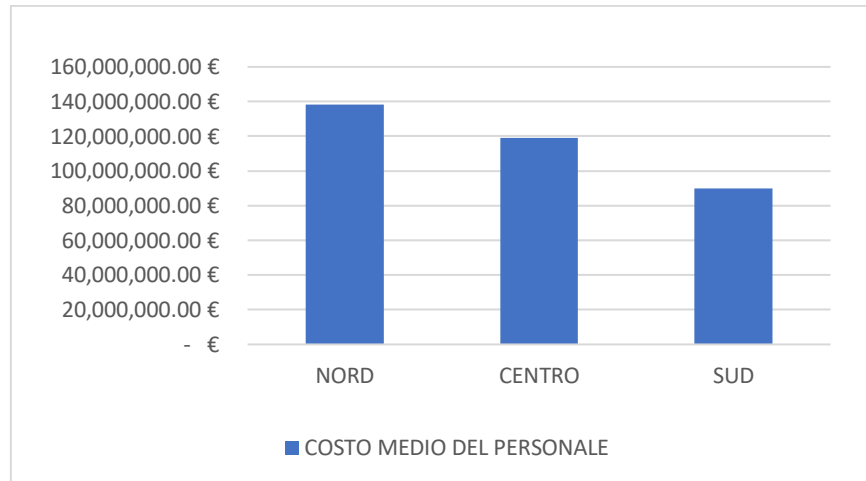
⇒ del 16% rispetto ai costi del personale delle università del Centro

⁹⁰ Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, Decreto Ministeriale del 14 gennaio 2014, n.19, *Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università*. (Decreto n. 19). Pubblicato nella Gazz. Uff. 31 gennaio 2014, n. 25.

⇒ del 54% rispetto ai costi del personale delle università del Sud

Per le università del Nord, del Centro e del Sud abbiamo dei costi medi per il personale rispettivamente di 138.220.461,03 €, 118.949.127,65 € e 89.918.130,20 €.

Figura. 2. Il costo medio del personale in Italia



Fonti: Elaborazione propria dei dati raccolti dal *database* “Stata”

Infine, per quanto concerne l'utilizzo delle Riverse si è verificato che su 36 Atenei analizzati solo due hanno un utilizzo improprio di quest'ultime: l'Università degli studi di Brescia per il bilancio preventivo degli anni 2016, 2017 e 2018 e l'Università degli studi di Roma di Tor Vergata per il bilancio preventivo del 2017. Quindi, mediamente, gli Atenei hanno un utilizzo improprio delle Riserve per dell'1,90%.

Le riserve di patrimonio netto derivanti dalla contabilità economico-patrimoniale vengono effettivamente utilizzate solo dopo l'approvazione del risultato di esercizio, specificamente, se si rileva una perdita d'esercizio, la contabilizzazione viene fatta dopo la chiusura e al termine dell'iter di approvazione del risultato da parte del CdA.

La voce è inserita dopo quella rappresentativa del risultato economico presunto, al fine di dare evidenza che il presunto utilizzo delle riserve di Patrimonio Netto, è scaturito all'esito del risultato economico patrimoniale dell'esercizio oggetto della previsione.

Le riserve patrimoniali, stanziare nel budget dell'esercizio 20XX, dovranno, nel medesimo esercizio, essere vincolate in una voce di patrimonio netto appositamente prevista; esse potranno essere svincolate soltanto ad avvenuta consuntivazione e chiusura dell'anno 20XX, sulla base delle determinazioni assunte dal CdA in fase di approvazione del bilancio d'esercizio.

Invece, le riserve di patrimonio netto derivanti dalla contabilità finanziaria vengono utilizzate a copertura di uno squilibrio economico presunto.

3.3.3.1.2 Budget degli investimenti

Nel budget degli investimenti i costi pluriennali vengono riclassificati e sintetizzati a seconda della loro natura, per la realizzazione degli investimenti è necessario che ci siano adeguate fonti di copertura al fine del loro sostenimento nel corso del triennio oggetto di programmazione.

In coerenza con i principi di competenza economica, gli investimenti inseriti nel budget devono avere una rappresentazione e una dimensione coerente con la realtà, ovvero devono essere effettivamente realizzabili nel corso dell'esercizio. Qualora si preveda che l'investimento non sarà completato per la fine dell'esercizio di previsione, esso verrà considerato nella voce "Immobilizzazioni in corso" e dovrà essere classificato a Budget degli investimenti.

Il budget degli investimenti è redatto secondo lo schema riclassificato, definito dal DL n.925/2015 e tenuto conto delle modifiche apportate dal DM 394/2017 al conto economico e lo stato patrimoniale, in pareggio di fonti e impieghi.

Per ciascun impiego viene data dimostrazione dell'integrale copertura con le fonti, tali fonti sono riclassificate in:

- contributi da terzi;
- risorse da indebitamento;
- risorse proprie dell'Ateneo⁹¹.

⁹¹ DECRETO 8 giugno 2017, Revisione e aggiornamento del decreto 14 gennaio 2014, concernente «Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università. (Decreto n. 19), in www.gazzettaufficiale.it

Le previsioni in termini di investimenti sono effettuate in coerenza con gli obiettivi strategici e con le linee di indirizzo contenute nel Piano Integrato e Piano Triennale dei Lavori, nonché nel rispetto dell'equilibrio complessivo del Bilancio.

Analizzando e osservando i singoli budget degli investimenti degli Atenei italiani si ritiene che siano tutti esaustivi e adeguati rispetto a quanto prevede la legge.

3.3.3.2 Documenti contabili pubblici consuntivi

Tutti gli Atenei in contabilità economico-patrimoniale devono redigere e pubblicare, sul proprio sito web, i documenti contabili consuntivi al fine di comunicare in modo trasparente ai cittadini le risorse acquisite dall'Ateneo e il loro utilizzo nel soddisfacimento dei bisogni pubblici.

Consentono, al lettore, di avere la possibilità di esprimere un giudizio sostanziale e allo stesso tempo di quantificare le risorse assorbite e l'effettiva destinazione di codeste risorse.

Gli Atenei italiani, presi in considerazione dalla ricerca fatta in quest'elaborato, adottano tutti la contabilità economico-patrimoniale, e predispongono regolarmente di tutti di documenti di bilancio.

3.3.3.2.1 Bilancio unico di Ateneo d'esercizio

Il bilancio unico di esercizio è composto dallo Stato Patrimoniale, dal Conto Economico, dal Rendiconto Finanziario e dalla Nota Integrativa.

Il Conto Economico descrive, secondo uno schema definito dal DM 394/2017, i costi e i proventi di competenza dell'esercizio e illustra il risultato economico della gestione del periodo amministrativo considerato, concorrendo in questo modo all'incremento o decremento del patrimonio netto indicato nello Stato Patrimoniale al termine dello stesso esercizio.

La differenza tra ricavi e i costi di competenza rappresenta il risultato d'esercizio. Può essere un valore positivo, se i ricavi sono maggiori dei costi, o un valore negativo se i costi sono maggiori dei ricavi. Nel primo caso avremo come risultato d'esercizio

un'utile e nel secondo caso una perdita. Mediamente, negli Atenei pubblici italiani, si ha un risultato d'esercizio di 4.876.873,40 € e non sussiste una strutturale eccedenza dei costi rispetto ai proventi operativi.

Lo Stato patrimoniale è formato da elementi patrimoniali attivi e passivi, la loro esposizione consente di disporre di una stima complessiva del patrimonio aziendale, nonché di un dettaglio della sua composizione interna. Infine, fornisce alcune prime importanti informazioni sulla sostenibilità dell'indebitamento e sull'equilibrio finanziario.

Di particolare importanza è il contenuto della nota integrativa perché evidenzia le informazioni di tipo qualitativo che permettono di interpretare nel giusto modo le informazioni quantitative contenute nello stato patrimoniale e nel conto economico. Considerato che lo SP e il CE contengono dati sintetici, la nota integrativa svolge la funzione di fornire informazioni esplicative, al fine di far comprendere ai terzi, lettori del bilancio, le scelte di gestione e le motivazioni sottostanti, non visibili dai valori numerici. La nota integrativa rappresenta anche il mezzo con cui i bilanci possono adempiere all'obbligo, di uno dei principi cardini da seguire nella redazione del bilancio, ovvero di rappresentare in modo chiaro, veritiero e corretto la situazione patrimoniale, economica e finanziaria.

Si è riscontrato che alcuni Atenei hanno redatto una nota integrativa non esaustiva, precisamente il 6,50% bilanci consuntivi.

3.3.3.2.2 Relazione sulla gestione

Il Bilancio, come richiesto dalla normativa, è composto, pur non costituendone parte integrante, anche dalla Relazione sulla Gestione. Quest'ultima ha l'obiettivo di fornire un'analisi fedele, equilibrata ed esaustiva della situazione dell'Ateneo, dell'andamento e del risultato della gestione dell'anno, nel suo complesso e nei vari settori in cui esso ha operato, anche attraverso entità controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui l'Ateneo è esposto.

L'analisi deve essere coerente con l'entità e la complessità della gestione dell'Ateneo, nella misura necessaria alla comprensione della situazione, dell'andamento e del

risultato della gestione dell'Università⁹². La gran parte degli Atenei italiani redigono un'esaustiva relazione sulla gestione.

3.3.4 Considerazioni sul rispetto delle disposizioni normative

Le Università Italiane, nel redigere i propri documenti contabili, devono rispettare le disposizioni normative in materia. Precisamente, le voci contabili e i prospetti di bilancio devono essere redatti, dal 2015, secondo i principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università, enunciati dal Decreto Ministeriale del 14 gennaio 2014, n.19.

Tra gli Atenei pubblici italiani considerati, 3 su 36 hanno pubblicato dei bilanci consuntivi con voci contabili e prospetti di bilancio non conformi alla disciplina, di cui: 2 residenti al sud Italia con dimensioni “mega” e 1 residente al centro Italia con “medie” dimensioni. Invece, per quanto riguarda la contabilizzazione di una voce di bilancio è più probabile che manchi o ci siano errori, infatti in media l'8,34% dei bilanci consuntivi/preventivi possiedono un errore di una voce di bilancio.

Il D.I. n. 19/2014, all'art. 2, detta i principi contabili e postulati di bilancio, da osservare nella predisposizione dei documenti contabili di sintesi delle università pubbliche. Le università italiane, nella redazione del loro bilancio, rispettano i principi al 97,3% e costantemente effettuano l'aggiornamento contabile.

3.3.5 Relazione di revisione

Il collegio dei revisori, secondo quanto previsto nel Regolamento di amministrazione, finanza e contabilità, esercita la vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione dell'Università, esprime un parere sulla proposta di bilancio

⁹² DECRETO LEGISLATIVO 27 gennaio 2012, n. 18. Art. 1, c. 2, lett. c) Introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato nelle università, a norma dell'articolo 5, comma 1, lettera b), e 4, lettera a), della legge 30 dicembre 2010, n. 240.

preventivo annuale e triennale e attesta la corrispondenza del conto consuntivo alle risultanze della gestione, redigendo un'apposita relazione, che accompagna la proposta di deliberazione del Consiglio di amministrazione.

Nell'adempimento di tali funzioni, il Collegio vigila sull'osservanza della legge, dello Statuto e dei regolamenti di Ateneo e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione. In media, il 7,40% dei bilanci degli Atei non rispetta gli adempimenti relativi al Regolamento di amministrazione, finanza e contabilità, nonostante ciò, il parere risulta essere sempre "positivo".

Infine, per meglio comprendere lo sviluppo dei giudizi di revisione è stata identificata la tipologia di giudizio sulla seguente base:

- giudizio positivo senza richiami d'informativa;
- giudizio positivo con richiami d'informativa;
- giudizio con rilievi;
- giudizio negativo;
- impossibilità di esprimere un giudizio.

Secondo quanto enunciato dall' ISA 570, quando l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato, le attività e le passività vengono contabilizzate in base al presupposto che l'impresa sarà in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività durante il normale svolgimento dell'attività aziendale.

Il revisore, in mancanza di un utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale e di informativa adeguata, esprimerà nella propria relazione di revisione un giudizio con richiamo di informativa⁹³. Nel contesto pubblico universitario difficilmente si riscontrerà una situazione di non continuità aziendale; infatti, dai dati di ricerca si nota che le relazioni di revisione non contengono mai richiami di informativa. Infine, riscontriamo che il 20% dei bilanci degli Atenei vengono approvati in ritardo e di conseguenza non vengono presentati secondo la giusta tempistica ai revisori.

⁹³ VERNERO E PARTNERS, (2020) *Richiami di informativa nella relazione di revisione con dubbi significativi sulla continuità*, in www.tax.legal.it

3.4 Sviluppo dell'ipotesi

Per testare l'ipotesi di ricerca quest'elaborato assume:

- 1) Una relazione negativa tra indipendenza del revisore e la *tenure* del mandato di revisione, nella misura in cui maggiori sono gli anni che è in carica il Collegio dei revisori e il presidente responsabile dell'audit, minore è l'indipendenza del revisore nello svolgimento delle sue funzioni.
- 2) Una relazione positiva tra indipendenza del revisore e esposizione dei rilievi, perché minore è l'indipendenza minore è la probabilità che il revisore dichiari la presenza di rilievi nella relazione di revisione.

Ai fini della presente discussione, quindi, appare necessario richiamare i concetti di indipendenza. Il revisore, Ancor prima di intraprendere qualsiasi attività ispettiva, conoscitiva o di indagine deve accertare la propria indipendenza rispetto al soggetto revisionato. Indipendenza ed obiettività sono caratteristiche intrinseche e fondamentali per qualsiasi revisore soprattutto al fine dell'esercizio del cosiddetto "scetticismo professionale".

L'art. 10 par.1 del D.Lgs 39/2010 "Indipendenza e obiettività" afferma che: "Il revisore legale e la società di revisione legale che effettuano la revisione legale dei conti di una società devono essere indipendenti da questa e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale." Lo stesso decreto specifica come sia compito del revisore accertare la propria indipendenza e di dotarsi di tutte le procedure idonee a prevenire e rilevare tempestivamente le situazioni che potrebbero compromettere la propria indipendenza rispetto al cliente⁹⁴.

Anche il Codice deontologico della professione approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nel 2015 e aggiornato nel 2019, nell'Art.9 "indipendenza" enuncia: comma 1 "Il professionista deve agire nel rispetto delle norme sull'indipendenza, imparzialità e sulle incompatibilità previste in relazione alla natura dell'incarico affidatogli e non deve operare in situazioni di conflitto di interesse"; comma 2 "il professionista non deve mai porsi in una situazione

⁹⁴ UNICA REVI REVISIONE LEGALE, (2021), "*l'indipendenza del revisore*", in www.unicarevi.it

che possa diminuire il suo libero arbitrio o essere di ostacolo all'adempimento dei suoi doveri, così come deve evitare qualsiasi situazione in cui egli si trovi in conflitto di interessi"; comma 4 "Il professionista eviterà parimenti che dalle circostanze un terzo possa presumere la mancanza di indipendenza, a tal fine, il professionista dovrà essere libero da qualsiasi legame di ordine personale, professionale o economico che possa essere interpretato come suscettibile di influenzare la sua integrità o la sua obiettività"⁹⁵.

Sotto l'aspetto pratico si può dire che non può essere componente del Collegio dei revisori chi sia coniuge, parente o affine entro il quarto grado di dipendenti in servizio nell'Università o di componenti del Consiglio di amministrazione e chi abbia in corso o abbia ricevuto, entro i dodici mesi precedenti alla nomina, incarichi professionali o di consulenza dall'Università.

Per quanto riguarda il punto di vista letterario, Litt *et al.* (2014) citando Watts e Zimmerman (1986), forniscono una definizione di indipendenza secondo cui "L'indipendenza del revisore può essere misurata in termini di probabilità con cui il revisore rileva la presenza di errori e violazioni al quadro normativo di riferimento, all'interno dei documenti di informativa economica e finanziaria".

Essi spiegano anche tale definizione, osservando quanto debbano essere oggettivi e capaci i revisori indipendenti per opporsi al comportamento opportunistico degli amministratori delle università oggetto di audit: l'indipendenza è così garantita mediante l'imposizione legislativa della rotazione del collegio di revisori e, tra l'altro, considerato il fatto che il partner del lavoro di revisione è la persona con maggiori responsabilità per la pianificazione e l'esecuzione dell'incarico, una regolamentazione della durata del mandato si rende necessaria.

Lo studio degli effetti della rotazione obbligatoria si inserisce nel filone accademico più volte ripreso ed analizzato in letteratura, il quale può generare un duplice effetto sulla qualità dell'*audit*: infatti, se da una parte una mancata l'imposizione legislativa della rotazione obbligatoria del collegio dei revisori può danneggiare l'indipendenza

⁹⁵CODICE DEONTOLOGICO DELLA PROFESSIONE, Approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 17/12/2015 e successivamente aggiornato nella seduta del 16/01/2019, ART.9

del revisore e l'oggettività del giudizio rilasciato, d'altra parte la regolamentazione della *tenure* del mandato potrebbe comportare significative perdite di informazioni e conoscenze utili per lo svolgimento dell'attività di audit.

Bamber e Bamber (2009) enunciano una reale necessità di prove scientifiche sulla misura in cui le rotazioni producono benefici, data la perdita di conoscenza specifica del cliente (dovuta alle rotazioni) che potenzialmente pregiudica l'efficacia e la qualità dell'audit. Mechelli e Cimini (2017) suggeriscono che, in presenza di una rotazione, l'effetto negativo sull'apprendimento influisce, sulla qualità della revisione, meno del deterioramento di indipendenza del precedente responsabile di *audit*.

Davis et al. (2002) concludono che la qualità dell'audit diminuisce con il mandato esteso perché, come il mandato aumenta, le aziende clienti hanno una maggiore flessibilità di rendicontazione ed errori di previsione degli utili.

Secondo lo studio di Mechelli e Cimini, del 2017, utilizzando la rotazione della società di revisione e del partner chiave di revisione come proxy per indipendenza si rileva che un aumento di valore della rilevanza degli importi contabili è dato da una maggior indipendenza del revisore. Al contrario, Litt et al. (2014) trovano una relazione negativa tra la rotazione dei partner e la qualità dell'audit⁹⁶.

Altri studi hanno dimostrato che un lungo mandato di audit compromette la qualità dell'audit e fornisce supporto agli studi a favore della rotazione delle società di revisione, questo perché più è lungo il mandato è, più è probabile che si verifichi un comportamento opportunistico a causa della familiarità tra la società di revisione e il cliente.

La letteratura esistente sull'argomento mostra chiaramente che l'indipendenza del revisore legale, correlata negativamente con la durata del mandato, influisce sull'oggettività del revisore nel dichiarare rilievi nella relazione.

Sviluppando l'ipotesi di ricerca si sostiene sempre di più che dell'indipendenza del revisore legale previene comportamenti collusivi e opportunistici che il revisore potrebbe avere durante la redazione della relazione, e quindi, l'affidabilità delle

⁹⁶ R. CIMINI, A. MECHELLI AD V. SFORZA, (2020), *Auditor Independence and Value Relevance in the European Banking Sector: Do Investor Protection Environment and Corporate Governance Matter?*

relazioni sono compromesse quando l'indipendenza si deteriora. Tale deterioramento è possibile quando il mandato di revisione è lungo⁹⁷.

3.5 Risultati e conclusioni dell'analisi empirica

Sulla base degli studi esposti nel presente lavoro e sviluppatasi in letteratura, ora ci si vuole concentrare sull'analisi e l'esposizione dei risultati osservati nello studio.

L'analisi del campione ha riguardato vasti aspetti dei documenti informativi pubblicati dagli Atenei ma le tematiche approfondite, poiché fondamentali per il presente lavoro, sono:

- La durata del mandato del presidente del Collegio dei revisori, come partner responsabile dell'incarico di revisione;
- La presenza di rilievi nelle relazioni di revisione.

Sulla prima tematica approfondita, in base all'analisi delle relazioni di revisione allegata al bilancio d'esercizio di ciascuna università ricompresa nel campione, per l'arco temporale esaminato (2016-2018) si è rilevato che, il presidente, come partner responsabile dell'incarico di revisione mediamente resta in carica per circa 6 anni.

Tabella. 2. Tenure del mandato delle università comprese nel campione

Atenei	Tenure	Atenei	Tenure
Politecnico di Torino	8	Università per stranieri di Siena	2
Politecnico di Bari	4	Università degli studi di Perugia	8
Scuola normale superiore di Pisa	5	Università per stranieri di Perugia	8

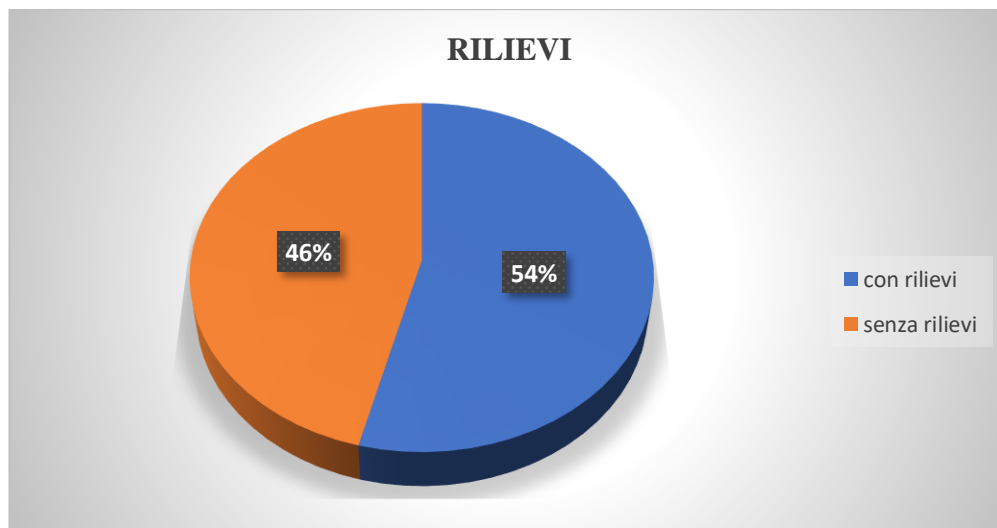
⁹⁷M. KILCOMMINS (1997), *Percezioni di indipendenza del revisore ed effetti sull'affidabilità percepita dei rendiconti finanziari in Irlanda.*

Università degli studi di Torino	4	Università Politecnica delle Marche - Ancona	5
Università degli studi del Piemonte orientale "Amedeo Avogadro"	8	Università degli studi di Camerino	7
Università degli studi dell'Insubria	8	Università degli studi di Roma Tor Vergata	4
Università degli studi di Brescia	4	Università degli Studi della Tuscia	8
Università degli studi di Pavia	8	Università degli studi di Roma La Sapienza	8
Università degli studi di Milano-Bicocca	4	Università degli Studi di Cassino e del Lazio Meridionale	4
Università degli studi di Verona	8	Università degli studi di Teramo	5
Università degli studi di Padova	4	Università degli Studi del Sannio	7
Università degli studi di Trieste	3	Università degli studi di Napoli - Partenopee	4
Università degli studi di Parma	8	Università degli studi L'Orientale di Napoli	4
Università degli studi di Modena e Reggio Emilia	8	Università degli studi di Salerno	8
Università degli studi di Bologna	8	Università degli studi di Bari	4
Università degli studi di Ferrara	4	Università degli studi di Palermo	4
Università degli studi di Firenze	4	Università degli studi di Messina	8
Università degli studi di Siena	5	Università degli studi di Catania	4

Fonte: Elaborazione propria dei dati raccolti dal *database*

Per quanto concerne la seconda tematica approfondita, sapendo che nella relazione di revisione il Collegio può esprimere rilievi e formulare proposte tendenti a conseguire una migliore efficienza, efficacia ed economicità della gestione⁹⁸, si sono osservati i rilievi presenti nel campione delle 217 relazioni di revisione pubblicate degli Atenei, e si è compreso che: il 54% di relazioni di revisione non contiene rilievi e il 46% sì; quindi 100 relazioni dichiarano la presenza di rilievi.

Figura. 2. Rilievi nelle relazioni di revisione delle Università pubbliche

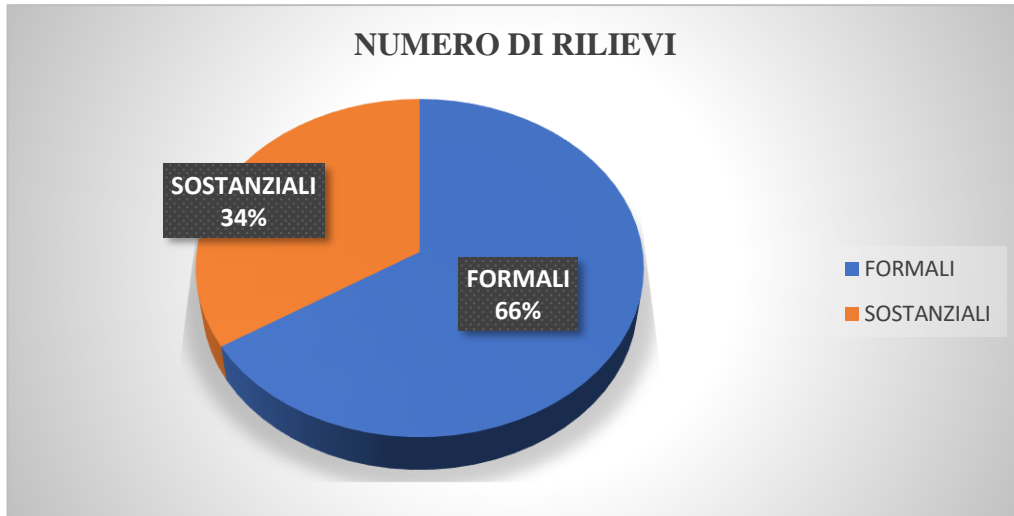


Fonti: Elaborazione propria dei dati raccolti dal *database* “Stata”

Passando all’analisi nel dettaglio dei rilievi è stato verificato che mediamente ogni relazione di revisione allegata al bilancio preventivo o consuntivo contiene 1 rilievo, dei 182 rilievi individuati 121 rilievi sono formali (66%) e 62 sono sostanziali (34%).

⁹⁸ Università di Pavia, (2020), *Collegio dei revisori dei conti*.

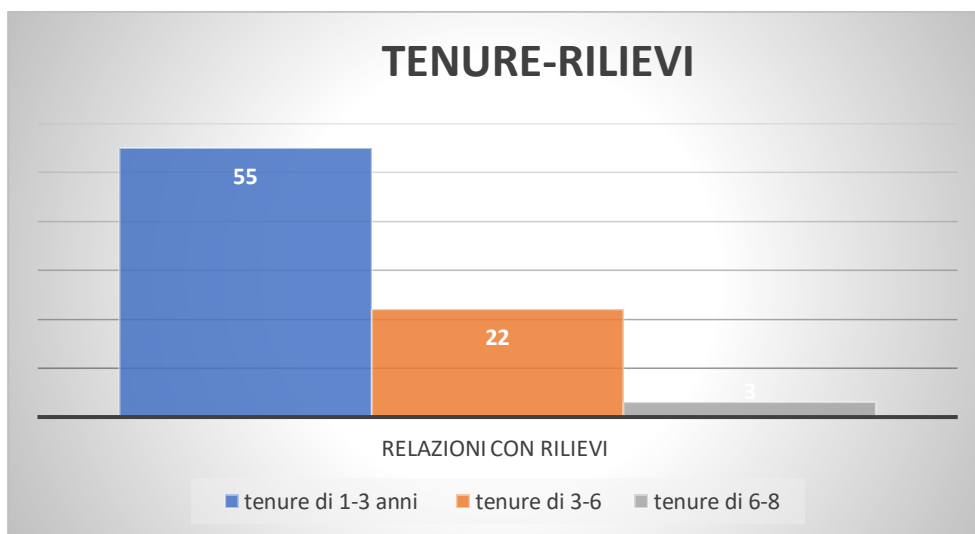
Figura. 3. Numero di rilievi nelle relazioni di revisione delle Università pubbliche



Fonti: Elaborazione propria dei dati raccolti dal database "Stata"

Per fornire l'evidenza della nostra ipotesi di ricerca, ovvero che il collegio di revisione tende di più a dichiarare la presenza di rilievi nella relazione i primi anni dall'incarico perché con il passare del tempo, istaurando un rapporto di familiarità, perde la sua indipendenza e quindi l'oggettività nel redigere la relazione, abbiamo messo a confronto gli anni della *tenure* nel mandato di revisione con le relazioni che contengono rilievi.

Figura. 3. Anni di tenure del mandato nelle relazioni con rilievi



Fonti: Elaborazione propria dei dati raccolti dal database "Stata"

A tal proposito, è inevitabile notare, come dettagliatamente riportato nella Figura 3, che la presenza di relazioni di revisione con rilievi è concentrata negli anni in cui la durata del mandato è di 1-3 anni. Tale risultato dimostra che nel momento in cui il medesimo presidente rimane responsabile dell'incarico di revisione per un lungo periodo di tempo per la stessa università, rischia di cadere in una sorta di “routine professionale”: al momento della sostituzione dello stesso, sia per lo scadere del mandato stabilito per legge o per riorganizzazioni interne, il nuovo responsabile dell'incarico di revisione si avvicina al bilancio con “nuovi” occhi critici, prestando così maggiore attenzione a tutte le aree di interesse in bilancio e dichiarando gli errori attraverso l'esposizione dei rilievi⁹⁹.

⁹⁹ R.A. SHOCKLEY, (1981), *Perceptions of auditors' independence: an empirical analysis*, in *The Accounting Review*, 56(4), pag. 785–800.

CONCLUSIONI

L'obiettivo del presente lavoro è quello di esaminare empiricamente se all'aumentare della *tenure* del mandato di revisione diminuisce la probabilità che vengano dichiarati rilievi nella relazione di revisione.

A tal fine, le tematiche approfondite sono state:

- La durata del mandato del presidente del Collegio dei revisori, come partner responsabile dell'incarico di revisione;
- La presenza di rilievi nelle relazioni di revisione.

Utilizzando un campione di 36 università, la ricerca mostra un andamento decrescente delle relazioni con rilievi quando il mandato è più lungo, per le quali si potrebbe configurare l'ipotesi di perdita di indipendenza, del calo del livello di obiettività professionale e mancanza di imparzialità nella redazione della relazione di revisione, a causa dei rapporti intercorsi tra le parti nel corso della prolungata durata del mandato. La selezione del campione, delle 36 università, è avvenuta considerando le università pubbliche italiane per l'orizzonte temporale del 2016–2018. Per cui l'analisi di ricerca conta 217 osservazioni, dove: 36 sono le università, 3 gli anni osservati e 2 i tipi di bilanci e relazioni considerate (preventivo e consuntivo). Tutti i dati sono stati raccolti a mano. La scelta del periodo, 2016-2018, è stata dettata dall'interesse al periodo successivo all'introduzione della contabilità per competenza, avvenuta nel 2015. Per quanto riguarda le limitazioni, dobbiamo considerare che la necessità di raccogliere manualmente i dati implica che l'analisi è limitata a un singolo paese.

Per testare l'ipotesi di ricerca quest'elaborato assume:

- 3) Una relazione negativa tra indipendenza del revisore e la *tenure* del mandato di revisione, nella misura in cui maggiori sono gli anni che è in carica il Collegio dei revisori e il presidente responsabile dell'audit, minore è l'indipendenza del revisore nello svolgimento delle sue funzioni.

- 4) Una relazione positiva tra indipendenza del revisore e esposizione dei rilievi, perché minore è l'indipendenza minore è la probabilità che il revisore dichiari la presenza di rilievi nella relazione di revisione.

Degli studi hanno dimostrato che un lungo mandato di audit compromette la qualità dell'audit, questo perché più è lungo il mandato è, più è probabile che si verifichi un comportamento opportunistico a causa della familiarità tra la società di revisione e il cliente.

Per fornire l'evidenza della nostra ipotesi di ricerca, ovvero che il collegio di revisione tende di più a dichiarare la presenza di rilievi nella relazione i primi anni dall'incarico perché con il passare del tempo abbiamo messo a confronto gli anni della *tenure* nel mandato di revisione con le relazioni che contengono rilievi.

Dall'analisi empirica eseguita è stato possibile verificare, confermando l'ipotesi, che la maggior parte delle relazioni di revisione con rilievi sono presenti quando il presidente del Collegio dei revisori, responsabile della revisione, è in carica da pochi anni, precisamente uno/tre anni. Quindi conferma il fatto che un lungo mandato di audit compromette la qualità dell'audit, questo perché più è lungo il mandato è, più è probabile che si verifichi un comportamento opportunistico

BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA

- A. COCCO (2015), *Il piano operativo di razionalizzazione delle società partecipate dagli enti locali*, in www.leggioggi.it
- A. DEL RE, (2008,) *Manuale di pari opportunità*, p. 423. In www.economia.unical.it
- A. EAGLY E S. SCZESNY, (2019), *Gender roles in the futures? Theoretical foundation and future research directions*.
- A. GUL, D. WU, Z. YANG, (2013). *Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data*. *The Account. Rev.* 88 (6), 1993–2023.
- A. PAOLINI - M. SOVERCHIA, *Le università statali italiane verso la contabilità economico-patrimoniale ed il controllo di gestione*, «Management Control», n. 3, Franco Angeli, Milano 2013, pp. 85-86.
- A. SEETHRAMAN, S. G. LYNN, F.A. GUL, (2000), *Litigation Risk and Audit Fees: Evidence from UK Firms Cross-Listed on U.S. Exchanges*.
- A. TUOVILA E D. KINDNESS, (2021),: *Qualified Opinion* in Investopedia
- A.M. PROVERBIO, (2008), *Le donne sono più empatiche*, in Consiglio nazionale delle Ricerche. *Accounting Horizons*.
- ACCOUNTING TOOLS, (2022), *Going concern qualification definition: What is the is the Going Concern Qualification?*, in <https://www.accountingtools.com/articles/what-is-a-going-concern-qualification.html>.
- BIONDI L., *L'università in cambiamento. Riflessioni in tema di contabilità e bilancio*, Giappichelli, Torino, 2017, p. 32.
- BORGONOV E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2018, pp. 74 ss..
- C. GILLIGAN, (1982), *In a Different Voice: Psychological Theory and Women's Development*.
- C. SALVATORE, (2012), *Il cambiamento della governance delle università italiane come strumento di corretto governo*, Quaderni monografici Rirea, n. 99/2012 (p. 5).
- C. SALVATORE, *Il nuovo sistema contabile e di bilancio delle università: caratteristiche e criticità*, Giappichelli, Torino, 2012; L. BIONDI, *L'Università in cambiamento. Riflessioni in tema di contabilità e bilancio*, op. cit., p. 96.
- CANTELE S. - MARTINI M. - CAMPEDELLI B., *Gli Atenei italiani li strumenti di pianificazione e controllo: a che punto siamo?*, in *Management Control*, 2019, n. 1,

pp. 139 ss..

CANTELE S., *Contabilità, budget e controllo economico nelle università*, Rirea Roma, 2012, p. 56.

Cfr. B. CAMPEDELLI - S. CANTELE, *Governance. strategie e performance dell'azienda Università*, in AIROLDI G. - BRUNETTI G. - CORBETTA G. - INVERNIZZI G. (a cura di), *Economia Aziendale & Management: scritti in onore di Vittorio Coda*, Università Bocconi Editore, Milano 2010.

Cfr. D. BERNARDI, G. INSAUDO, L. MAGNANO, C. MARIANI, *Op. Cit.*, in <https://www.caravatipagani.it/wp-content/uploads/2018/03/Quaderno-61-Relazione-di-revisione.pdf>.

Cfr. E. ANESSI PESSINA, *La contabilità economico-patrimoniale nelle aziende pubbliche: dal 'se' al 'come'*, «Azienda Pubblica», volume 18, Maggioli Editore, 2005, p. 584.

Cfr. F. NUGNES, *La riforma del sistema contabile delle università*, in G. COLOMBINI (a cura di). *Finanziamento, competizione ed accountability nel governo dell'università*, vol. II - *Il finanziamento della Università*, Editoriale scientifica, Napoli, 2013, p. 268.

Cfr. F. NUGNES, *op. cit.*, p. 270.

Cfr. L. PULEJO, *Comunicazione e accountability nell'azienda comune*, Giappichelli, Torino, 2005.

Cfr. PAGLINI A, SOVERCHIA M., *op. cit.*, p. 80.

Cfr. W. GIULIETTI, *L'impatto delle regole contabili nel sistema universitario riformato*, in M. D'ORSOGNA - E.P. GUISELIN - S. CIMIMI - A.F. DI SCIASCIO, *Finanziamento, competizione ed accountability nel governo dell'università*, vol. I - *Il finanziamento della Università*, Editoriale scientifica, Napoli 2013, pp. 293-307.

CIMINI R., MECHELLI A., SFORZA S. (2022), *The audit quality in public universities. Does gender really matter?*, working paper.

CINQUINI L. - MIOLO VITALI P., *Le informazioni economico-finanziarie nel nuovo contesto universitario italiano: i risultati di una ricerca sulla contabilità direzionale*, in «Azienda Pubblica», 13, n. 5, 2017, pp. 563-583.

CODICE DEONTOLOGICO DELLA PROFESSIONE, Approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 17/12/2015 e successivamente aggiornato nella seduta del 16/01/2019, ART.9

COMMISSIONE EUROPEA, (2020), *Un'Unione dell'uguaglianza: la strategia per la parità di genere 2020-2025*, Bruxelles.

CUGINI A., *La misurazione delle performance negli atenei. Logiche, metodi, esperienze*, Franco Angeli, Milano, 2007, pp. 25 ss..

D. G. DONLEAY, (2008), *No Man's Land: Exploring the Space between Gilligan and Kohlberg*, in *Journal of Business Ethics*.

D.p.r. 4 marzo 1982, n. 371.

DECRETO 8 giugno 2017, Revisione e aggiornamento del decreto 14 gennaio 2014, concernente «Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università. (Decreto n. 19), in www.gazzettaufficiale.it

DECRETO LEGISLATIVO 27 gennaio 2012, n. 18. Art. 1, c. 2, lett. c) Introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato nelle università, a norma dell'articolo 5, comma 1, lettera b), e 4, lettera a), della legge 30 dicembre 2010, n. 240.

DELOITTE, (2019), *Le principali procedure di revisione del bilancio*, in <http://www.associazioneprofessionisti-cr.it/content/file/Odcec/Convegni/2019/Dispense%203%20aprile%202019.pdf>

DM del 14 gennaio 2014, n.19

E. ANESSI PESSINA, *La contabilità economico-patrimoniale nelle aziende pubbliche: dal 'se' al 'come'*. «Azienda Pubblica», volume 18, Maggioli Editore, Rimini, 2005, pp. 570 ss..

E. ANESSI PESSINA. *La contabilità delle aziende pubbliche*, EGEA, Milano, 2000, pp. 39 ss..

E. BORGONOVÌ, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, op. cit.; R. MUSSARI, *Il management delle aziende pubbliche. Profili teorici*, Cedam, Padova 1994; R.A. MIRAGLIA, *Il controllo di gestione negli istituti pubblici*, Giappichelli, Torino, 1995; L. Hinna, M. Meneguzzo, R. Mussari, M. Decastri, *Economia delle aziende pubbliche*, McGraw-Hill, Milano 2006; Azzone G., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche. Decisioni e accountability per ministeri, enti locali e università*, Etas, 2007; E. BORGONOVÌ, G. FATTORE - F. LONGO (a cura di), *Management delle istituzioni pubbliche*, Egea, Milano 2009; ANSELMÌ L., *Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni*, Giappichelli, Torino 2014.

F. VERMIGLIO. *Lezioni di Economia Aziendale*, Grafiche Scuderi, Messina, 2010, p. 77.

Fondazione OIC, *Principio Contabile n. 11*, 2005, p. 17.

G. CATALANO, *La contabilità economico-patrimoniale nelle università*, il Mulino, Bologna, 2009, p. 208.

GIGLI S. - TIEGHI M., *La riforma del sistema informativo-contabile degli Atenei*

italiani. *Una proposta di analisi del nuovo modello di bilancio*, in *Management Control*, 2017, n. 1, p. 35.

HANSMANN H., *Ownership of the Firm*, in «*Journal of Law, Economics and Organization*», 4, n. 2, 1988, pp. 267-304.

HOTTEGINDRE ET AL. (2017), *Male and Female Auditors: An Ethical Divide?*, in *International Journal of Auditing*

Ibidem, p. 141.

Ibidem, p. 272.

Ibidem, p. 563.

Ibidem, p. 564.

Ibidem, p. 574.

Ibidem, p. 58.

Ibidem, p. 59.

Ibidem, p. 675.

Ibidem, p. 78.

Il Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, (2016), DIRETTIVA GENERALE SULL'AZIONE AMMINISTRATIVA E LA GESTIONE.

ISA ITALIA 500, Gli elementi probativi della revisione.

ISA Italia 700, *Formazione del giudizio e relazione sul bilancio*.

J. ACKER, (June 1, 1990), *HIERARCHIES, JOBS, BODIES: A Theory of Gendered Organizations*.

J. GUTHRIE - M. JOHNSON, *Commercialisation of the public sector: Why, how and far what? A prospective view*, in WHILTSHIRE K. (a cura di), *Governance and economic efficiency*, Ceda, Sidney. 1994, pp. 87-108; J. GUTHRIE, *Application of accettal accounting in the Australian public sector: Rethoric or reality?*, in "Financial Accountability and Management", 14, 1998, pp. 1-19.

J. WAJCMAN AND B. MARTIN, (2002), *Narratives of Identity in Modern Management: The Corrosion of Gender Difference?*.

K. ITTONEN, E. VAHAMAA, S. VAHAMAA, (2013), *Female Auditors and Accruals Quality*

L. ANSEMI - A. PAVAN, E. REGINATO, *Cassa, competenza finanziaria e competenza economica: la scelta delle basi contabili in un sistema armonizzato di contabilità pubblica*, in «*Azienda Pubblica*», vol. 25, 1, Maggioli Editore, Rimini, 2012, pp. 63.

L. BUCCOLIERO - I. STECCOLINI - F. DE NARDI - G. NASI, *L'implementazione della contabilità economico-patrimoniale negli enti locali italiani: i risultati di un'indagine empirica*, «*Azienda Pubblica*», vol. 18, Rimini, 2014, p. 595.

L. MEYERS-LEVY, (1986), *Gender Differences in Information Processing: a selectivity in interpretation (sex differences, judgments)*.

Legge del 11/12/2016 n.232, bilancio di previsione dello stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019, Art. 1 comma 252-267, in www.def.finanze.it.

Legge del 11/12/2016 n.232, bilancio di previsione dello stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019, Art.1 comma 252, in www.def.finanze.it.

M. KILCOMMINS (1997), *Percezioni di indipendenza del revisore ed effetti sull'affidabilità percepita dei rendiconti finanziari in Irlanda*.

M. LUZON URBAN BELTWAY, M. CORAZON, P. GOMEZ II, A. ROSELLE MARIE SACORUM, M. LIPANA, A. RICA, G. LEECEA, M. BARAWID, C. FLORENZ, (2020), *An Analysis of Factors That Affect Audit Opinions: The Case of the Local Government Units*.

Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, Decreto Ministeriale del 14 gennaio 2014, n.19, *Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università*. (Decreto n. 19). Pubblicato nella Gazz. Uff. 31 gennaio 2014, n. 25.

Ministero dell'Università e della Ricerca, Decreto Ministeriale del 8 agosto 2016, n. 635 (2016), *Modalità di attuazione della Programmazione Triennale delle Università*.

MINISTERO DELL'UNIVERSITA' E DELLA RICERCA, Organizzazione dell'università in base articolo 2, comma 1, lettera p, della legge 240/2010.

MINISTERO DELL'UNIVERSITA' E DELLA RICERCA, Organizzazione dell'università in base articolo 2, comma 1, lettera p, della legge 240/2010.

MIOLO VITALI P. - MARCILI A., *Le informazioni economico-finanziarie nel nuovo contesto universitario italiano: i risultati di una ricerca sulla potenzialità informativa dei consuntivi*, in «Azienda Pubblica», 13, n. 6, 2012, pp. 673 ss..

N. CHUN FENG, (2020) *Individual auditor characteristics and audit quality: evidence from nonprofits in the US*.

NOEMA HUMAN RESOURCES, (2021), *Gender bias cosa sono?*, in www.noemahr.com

P. H. TORNTON AND W. OCASIO, (1958-19901), *Institutional Logics and the Historical Contingency of Power in Organizations: Executive Succession in the Higher Education Publishing Industry*.

P. ONIDA, *Economia d'azienda*, UTET, Torino, 1971 (Ristampa 2001), p. 637.

P.H.THORNTON & W.OCASIO, (1999). *Institutional Logics and the Historical Contingency of Power in Organizations: Executive Succession in the Higher Education Publishing Industry, 1958–1990*. *American Journal of Sociology* 105 (3): 801–843.

PALOMBO R., *L'università nella sua dimensione economico-aziendale*, Giappichelli, Torino, 1999, pp.23 ss..

PEZZANI F., *L'evoluzione dei sistemi di contabilità pubblica*, in «Azienda Pubblica», 18, n. 4, 2019, pp. 561-565.

R. CIMINI, A. MECHELLI AD V. SFORZA, (2020), *Auditor Independence and Value Relevance in the European Banking Sector: Do Investor Protection Environment and Corporate Governance Matter?*

R. ERCOLI (2020), *Le procedure di conferma esterna: la circolarizzazione*.

R. VIOLI, (2020), *Donne e uomini cervelli diversi. Lo studio la colpa dei geni*, in www.repubblica.it.

R.A. SHOCKLEY, (1981), *Perceptions of auditors' independence: an empirical analysis*, in *The Accounting Review*, 56(4), pag. 785–800.

R. GREENWOOD, O.CHRISTINE, R. SUDDABY, K. SAHLIN-ANDERSSO, (2008), *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*.

RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE – ESEMPI DI RILIEVI E ALTRI PARAGRAFI AGGIUNTIVI, (2022), in <http://math.unife.it/economia/economia/insegnamenti/revisione-aziendale/materiale-didattico/lezione-17-relazione-di-revisione/lez.%2017-all.3-esempirilievi.pdf>.

RICCI in *Il potenziale impatto delle nuove disposizioni contabili sui comportamenti aziendali e sul sistema economico*, in «Azienda Pubblica», vol. 25, Maggioli Editore, Rimini, 2012, p. 50.

T. RACHEL AND JEANNE, MARECEK, (1987), *Gender and the Meaning of Difference: Alpha and Beta Bias of Hare-Mustin*.

UNICA REVI REVISIONE LEGALE, (2021), *“l'indipendenza del revisore”*, in www.unicarevi.it.

Università di Pavia, (2020), *Collegio dei revisori dei conti*.

Università di Pavia, *Collegio Revisori dei conti:compiti*, (2022), in <http://wcm-3.unipv.it/site/home/ateneo/amministrazione/amministrazione-trasparente/articolo422.html>.

VERNERO E PARTNERS, (2020), *Richiami di informativa nella relazione di revisione con dubbi significativi sulla continuità*, in [www.tax legal.it](http://www.taxlegal.it)

WAJCMAN E MARTIN, (2002), *Narratives of identity in modern management*.

DIPARTIMENTO DI IMPRESA E MANAGEMENT

Corso di Laurea Magistrale in Amministrazione, Finanza e Controllo

Cattedra di Revisione aziendale, tecnica e deontologia professionale

LA REVISIONE DEI BILANCI CONSUNTIVI DEGLI ATENEI ITALIANI ED
EVIDENZE EMPIRICHE DEL CONTESTO ITALIANO

ABSTRACT

RELATORE

Chiar.mo Prof.

Alessandro Mechelli

CANDIDATA

Francesca Mallardo

Matricola n. 726811

CORRELATORE

Chiar.mo Prof.

Riccardo Tiscini

Anno Accademico 2020/2021

La presente tesi affronta il tema della Revisione legale dei conti e indaga sui suoi aspetti pecuniari nel contesto pubblico italiano. Al fine di comprenderne gli effetti e le caratteristiche del citato istituto, nel contesto pubblico italiano, ci si concentra sulle Università pubbliche italiane.

La tesi è strutturata in tre capitoli preceduti dall'introduzione, illustra dapprima le peculiarità relative la revisione legale dei conti e la contabilità economico-patrimoniale delle Università pubbliche italiane, le quali si presentano in continua evoluzione soprattutto a causa dei cambiamenti della legislazione nazionale nell'area dell'informativa contabile e finanziaria, in risposta a sempre maggiori esigenze e bisogni delle organizzazioni e degli individui. Successivamente, volge verso gli argomenti fulcro del presente lavoro, ovvero: l'influenza delle caratteristiche personali dei revisori dei conti sulla qualità della revisione, e la relazione negativa tra rilievi emersi nelle relazioni di revisione e *tenure* del mandato di revisione.

Il primo capitolo del presente elaborato descrive i cambiamenti contabili che hanno avuto gli Atenei Italiani nel corso degli anni. Si procede alla descrizione dell'*excursus* storico, dei citati cambiamenti, a partire dalla riforma degli anni Ottanta fino all'introduzione della contabilità per competenza, avvenuta nel 2015.

All'inizio degli anni Ottanta l'università italiana conosce un disegno di riforma che interessa l'insieme degli aspetti dell'attività degli atenei, dagli assetti organizzativi della didattica e della ricerca, al reclutamento del personale, alle procedure amministrative e contabili. Un passo importante fu l'emanazione del Regolamento per l'amministrazione e la contabilità generale delle università e degli istituti di istruzione universitaria, con la finalità di uniformare l'amministrazione e la contabilità.

Tale sistema prevede la redazione di un bilancio di previsione e di un conto consuntivo redatti in termini finanziari di competenza. Nel bilancio di previsione vanno indicate le entrate che si prevede di accertare e le spese che potranno essere impegnate nell'esercizio cui il bilancio si riferisce. Invece, il conto consuntivo si compone del rendiconto finanziario, della situazione patrimoniale e del conto economico. Di particolare importanza è il rendiconto finanziario perché comprende i risultati della

gestione del bilancio per l'entrata e per la spesa distintamente per competenza e per residui.

Successivamente, tra le più influenti evoluzioni della normativa contabile universitaria si ricordano:

- La legge n.168 del 9 maggio 1989;
- Il decreto interministeriale del ministro dell'Università e della ricerca scientifica e tecnologica e del ministro dell'Economia e delle finanze del 5 dicembre 2000;
- Il decreto del ministro dell'Economia e delle finanze del 14 novembre 2006;
- Il decreto del ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca scientifica, emanato il 1° marzo 2007;
- Il D.lgs. 91 del 31 maggio 2011;
- Il D.lgs. n. 18/2012 accompagnato dai decreti attuativi emanati successivamente (D.I. n. 19/2014 e D.L n. 21/2014).

Con la legge 9 maggio 1989, n. 168 si è dato inizio ad un processo di profonda trasformazione del sistema, riconoscendo alle università una maggiore autonomia che si estende dal potere normativo ed organizzativo alle innovazioni didattiche e scientifiche, fino alla riorganizzazione della gestione contabile e finanziaria. L'art. 7 co. 7 prevede che: «[...] le università possano adottare un proprio regolamento di contabilità anche in deroga alle norme dell'ordinamento contabile dello Stato, ma comunque nel rispetto dei relativi principi». Invece, il co. 6 sancisce che: «[...] per consentire l'analisi della spesa finale e il consolidamento dei conti del settore pubblico allargato il ministro dell'università e della Ricerca Scientifica e Tecnologica, con proprio decreto, emanato di concerto con il ministro del Tesoro, fissa i criteri per la omogenea redazione dei conti consuntivi delle università». In questo senso, l'omogenea redazione dei conti rappresenta lo strumento che permette ai sistemi contabili delle università di confrontarsi tra loro e con quelli di tutte le amministrazioni pubbliche. Il co. 8 descrive il contenuto del regolamento che: «[...] disciplina i criteri della gestione, le relative procedure amministrative e finanziarie e le connesse responsabilità, in modo da assicurare la rapidità e l'efficienza nella erogazione della spesa e il rispetto dell'equilibrio finanziario del bilancio, consentendo anche la tenuta

di conti di sola cassa. Il regolamento disciplina altresì le procedure contrattuali, le forme di controllo interno sull'efficienza e sui risultati di gestione complessiva dell'università, nonché dei singoli centri di spesa, e l'amministrazione del patrimonio».

Questo sistema di contabilità delle università entra in crisi con lo sviluppo dell'autonomia statutaria e regolamentare e ancor più con l'introduzione di quella finanziaria. In primo luogo, l'autonomia regolamentare viene impropriamente intesa come autonomia «contabile»: infatti, con l'emanazione dei regolamenti di amministrazione e contabilità gli atenei innovano, più che le procedure organizzative ed amministrative, gli schemi di bilancio e i principi contabili. Ciascun ateneo definisce una propria struttura di bilancio, adottando diversi criteri relativi alla classificazione delle spese tra correnti ed in conto capitale, peraltro senza esplicitare in modo trasparente i principi contabili adottati e mutandoli frequentemente nell'applicazione. Di conseguenza, i bilanci non appaiono più confrontabili e l'analisi di specifici aspetti e dei relativi indicatori richiede elaborazioni extra contabili.

Mentre con la legge 9 maggio 1989, n. 168 si dava la possibilità alle università di redigere i propri bilanci consuntivi secondo le modalità previste dall'omogenea redazione dei conti, con il decreto interministeriale del ministro dell'Università e della ricerca scientifica e tecnologica e del ministro dell'Economia e delle finanze del 5 dicembre 2000 si obbligano le università ad attuare dell'art. 7, co. 6, della legge 9 maggio 1989 per la redazione dei propri bilanci.

Un' altro vincolo di finanza pubblica su imposto con il decreto del ministro dell'Economia e delle finanze del 14 novembre 2006, con cui è definito l'obbligo da parte delle università di codificare tutti gli ordini di incasso e pagamento, utilizzando il sistema informativo SIOPE. Il progetto SIOPE ha l'obiettivo di superare le disomogeneità tra i dati rilevati dai differenti sistemi contabili adottati dalle amministrazioni pubbliche italiane, rendere il monitoraggio dei flussi di cassa più tempestivo e completo, migliorare la trasparenza e l'efficienza dei conti pubblici e

consentire a tutti gli enti pubblici di disporre di elementi informativi per orientare meglio le proprie politiche di bilancio.

Il decreto del ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca scientifica, emanato il 1° marzo 2007, riformò lo schema di omogenea redazione dei conti, proponendo tre principali novità:

- l'inserimento dei dati anche per le università che adottano una contabilità economico-patrimoniale;
- l'obbligatorietà anche per le università non statali;
- una nuova divisione funzionale (colonne), in cui è stata inclusa anche la funzione «diritto allo studio» (servizi agli studenti) e quella «altri servizi di supporto».

Il dibattito sulle strutture contabili più adeguate alle amministrazioni pubbliche è, nel nostro paese, tutt'altro che concluso. Anche in coerenza con il *trend* degli altri principali paesi europei, si evidenzia una generale tendenza verso l'adozione della contabilità economico-patrimoniale. Alcune amministrazioni pubbliche stanno affiancando alla tradizionale contabilità finanziaria una parallela contabilità di tipo economico-patrimoniale.

Le università sono rimaste sostanzialmente estranee al processo di diffusione della contabilità economica nelle pubbliche amministrazioni, che pure è stato introdotto con il decreto legislativo 7 agosto 1997, n. 279. La contabilità economico-patrimoniale non rappresenterà magicamente la soluzione dei problemi di gestione degli atenei, ma potrà portare a una più corretta impostazione dei problemi, una più lucida consapevolezza delle scelte ed anche una rivoluzione culturale per gli attori del sistema.

Con il D.lgs. 91 del 31 maggio 2011, le università considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono tenute ad adottare un comune piano dei conti, all'atto dell'introduzione della contabilità economico-patrimoniale. Il nuovo sistema contabile consentirà di monitorare l'andamento economico, finanziario e patrimoniale e, nella volontà del

legislatore, è inteso come preordinato alle esigenze di consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici.

Il livello di autonomia delle università, cresciuto fino alla fine degli anni Novanta, si è visto così gradualmente compresso per effetto dell'intervento statale, teso a imporre il rispetto di *standard* e requisiti cui subordinare la distribuzione delle risorse.

Con l'abrogazione dell'art. 86 del D.P.R. 382/1980 viene meno l'autonomia finanziaria e contabile, mantenendosi la sola autonomia gestionale, in capo ai dipartimenti, i quali vedono ridursi per effetto della nuova normativa gli ambiti di discrezionalità in materia di bilancio, conservando autonomia di gestione nei limiti del budget loro assegnato, e quindi esclusivamente con riferimento alle scelte di allocazione delle risorse.

Nello spirito del dettato normativo, dette modifiche sono ritenute presupposti per il rafforzamento di un modello di *accountability* funzionale, nella prospettiva dello Stato, alla valutazione delle *performance* e alla definizione di adeguati sistemi di redistribuzione di risorse.

I mutamenti determinati nel sistema universitario impattano, quindi, sulla *governance*, sull'organizzazione e infine sul sistema contabile. Quest'ultimo è investito dal cambiamento su vari fronti:

- d) il passaggio al bilancio unico, a livello di ateneo, superandosi quel dualismo che, in vigenza dell'autonomia amministrativa e contabile riconosciuta ai dipartimenti, determinava la coesistenza, in capo allo stesso ente, di un bilancio riferibile all'amministrazione centrale e di molteplici bilanci per ciascuna delle strutture decentrate (dipartimenti, centri di servizi);
- e) l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale (e analitica) con funzione autorizzatoria, permanendo tuttavia l'obbligo di redigere i documenti di sintesi (preventivo e consuntivo) anche in contabilità finanziaria, con finalità di consolidamento dei conti pubblici;
- f) l'introduzione del bilancio consolidato degli atenei con le proprie società, aziende o enti controllati.

La riforma del sistema informativo-contabile imposta del dettato normativo porterà a coesistere, in qualche modo, all'interno delle università, il bilancio unico declinato secondo due distinti sistemi contabili - quello finanziario e quello economico-patrimoniale - diversi quanto a finalità, metodo e momento di rilevazione.

Infine, Il D.lgs. n. 18/2012 e i decreti attuativi emanati successivamente (D.I. n. 19/2014 e D.L n. 21/2014), stabiliscono il nuovo impianto contabile degli atenei, chiarendo la composizione dei documenti preventivi e consuntivi:

a) Documenti pubblici di sintesi preventivi:

- *bilancio unico di ateneo di previsione annuale autorizzatorio*, redatto in contabilità economico-patrimoniale, composto da:

- budget economico;
- budget degli investimenti;

- *bilancio unico di ateneo di previsione triennale*, che ha lo scopo di garantire la sostenibilità di tutte le attività nel medio periodo, redatto in contabilità economico patrimoniale e composto da:

- budget economico triennale;
- budget degli investimenti triennale.

- *bilancio unico di ateneo di previsione annuale non autorizzatorio, in contabilità finanziaria*, redatto ai fini del monitoraggio e consolidamento dei conti pubblici.

b) Documenti pubblici di sintesi consuntivi:

- *Bilancio unico di ateneo d'esercizio*, redatto, con riferimento all'anno solare, in coerenza al sistema di contabilità economico-patrimoniale, composto da:

- Stato Patrimoniale;
- Conto economico;
- Rendiconto finanziario;
- Nota integrativa.

- *Bilancio consolidato*, con le proprie aziende, società o gli altri enti controllati, con o senza titoli partecipativi, qualunque sia la loro forma giuridica, redatto in contabilità economico-patrimoniale, composto da:

- Stato Patrimoniale;
- Conto economico;

- Nota integrativa;
- *Rendiconto unico di ateneo d'esercizio*, redatto in contabilità finanziaria, ai fini del monitoraggio e consolidamento dei conti pubblici.

Con il citato decreto legislativo il controllo di gestione del sistema universitario è affidato al Nucleo di Valutazione, mentre il controllo interno di regolarità amministrativo-contabile è affidato al Collegio dei revisori dei Conti.

La composizione del Collegio dei revisori dei conti, prevista per legge, è di tre componenti effettivi e due supplenti, il presidente è scelto tra i componenti effettivi.

E da notare che l'art. 2 della legge 240/2010 nel mentre prevede la composizione del Collegio, non ne prevede le funzioni, ma molteplici sono le norme sia di carattere generale che speciale che richiamano l'intervento del Collegio dei revisori dei conti nell'ambito della gestione universitaria.

Pertanto, le funzioni possono essere attribuite genericamente nello statuto di ateneo oppure nel regolamento di amministrazione e contabilità e meglio specificate nell'atto di nomina.

Il secondo capitolo del lavoro introduce innanzitutto il concetto di attività di revisione legale dei conti, il cui fine ultimo è quello di pronunciare un parere indipendente sul bilancio d'esercizio con l'emissione di una relazione all'interno della quale vengono espressi o meno dei rilievi e un giudizio professionale sull'attendibilità e sulla veridicità delle informazioni rappresentate nel bilancio d'esercizio. Il giudizio viene suddiviso dall'ISA Italia 700 in due macro-classi: giudizio senza modifica e giudizio con modifica.

Dopo aver introdotto il concetto di attività di revisione legale dei conti, si illustrano le teorie sviluppate in letteratura circa il concetto di *audit quality*. La qualità della revisione contabile della pubblica amministrazione ha attirato l'attenzione degli studiosi solo negli ultimi anni e la letteratura ha mostrato che diversi fattori possono avere un'influenza sulla qualità della revisione. Quest'elaborato pone l'attenzione "sul genere" del revisore, come fattore di principale influenza sulla qualità della revisione e si nota che le donne revisori producano relazioni di revisione con una qualità di revisione più alta rispetto ai revisori maschi nelle università pubbliche.

Hottegindre et al hanno esplorato le differenze comportamentali dei revisori di sesso maschile e femminile nel rispetto delle regole di etica professionale, e in base ai risultati della ricerca si nota che i revisori legali di sesso maschile, rispetto i revisori legali di sesso femminile, mostrano più spesso comportamenti lesivi dell'immagine della professione, commettendo principalmente illeciti disciplinari relativi alla qualità dell'audit e all'ostruzione dei controlli professionali.

Molte discipline hanno analizzato le differenze tra i due sessi secondo diverse prospettive, e si riconosce una differenza attribuita a fattori ambientali, sociali e biologici. Si percepisce che nonostante le donne tendono ad essere più accurate degli uomini nella revisione contabile questi fattori possono influenzare, positivamente o negativamente, l'effetto positivo prodotto dalle caratteristiche innate delle donne sulla qualità della revisione.

La relazione tra genere e qualità della revisione viene influenzata dall'ambiente in cui opera l'ente. Per ambiente si intende il paese e il settore dell'ente preso in considerazione, al quale corrisponde un rischio di controversia che influenza la qualità di revisione. Concentrandosi sulle università pubbliche italiane possiamo notare che le caratteristiche innate delle donne vengono esaltate dall'ambiente esterno, perché:

- l'Italia è un paese con un basso rischio di contenzioso;
- Il rischio, che il cliente decida di cambiare revisore, è veramente basso rispetto al settore privato. Infatti, i revisori nelle università non vengono rimossi ma restano in carica per un massimo di quattro anni e possono essere rinominati per una sola volta.
- Il rischio che non ci siano continuità aziendale è molto basso rispetto settore privato, e di conseguenza il rischio di dover affrontare un controllo per la qualifica di continuità aziendale è basso.
- Il rischio di dover affrontare il controllo per una qualified opinion, rilasciata dal revisore nella relazione di revisione, è molto basso.

La letteratura fornisce l'evidenza che in contesti istituzionali e in settori caratterizzati da un elevato rischio di contenzioso, l'avversione al rischio delle donne revisori dovrebbe portarle a produrre relazioni di revisione di qualità inferiore rispetto ai

maschi per evitare lo scrutinio o il rischio di innescare la decisione del cliente di cambiare revisore.

Il revisore, nello svolgimento delle funzioni, deve acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi che gli consentano di trarre ragionevoli conclusioni, sulle quali fondare il proprio giudizio sul bilancio. Sono sette le procedure di acquisizione degli elementi probativi: ispezione, osservazione, conferme esterne, indagine, ricalcolo, procedure di analisi comparativa e riesecuzione. L'osservazione consiste nell'assistere ad un processo o ad una procedura svolta da altri.

Sussiste una relazione positiva tra qualità della revisione e numero di osservazioni, perché se il revisore fa tante osservazioni, durante il processo di acquisizione di elementi probativi, c'è una probabilità maggiore che trovi errori o irregolarità e acquisisca informazioni valide, la relazione così è più accurata e fatta con più “sforzo”, quindi caratterizzata da una maggiore qualità.

Questa relazione positiva viene utilizzata come *proxy* per misurare la qualità di revisione in uno studio che fornisce l'evidenza empirica che un maggior numero di osservazioni, nel lavoro di revisione, è più ricorrente quando le donne sono responsabili dell'audit e che quindi i report di audit prodotti da revisori donne sono caratterizzati da una maggiore qualità di audit.

Il terzo e ultimo ed ultimo capitolo racchiude l'analisi empirica del presente elaborato, soffermandosi, in particolar modo, sugli aspetti riguardanti la revisione delle Università pubbliche italiane al fine di analizzare le peculiarità del mandato di revisione e delle relazioni di revisione.

La revisione legale dei conti è un insieme di procedure e controlli volti ad identificare i rischi di errori significativi nei bilanci preventivi e consuntivi e a determinare criteri adeguati per valutare correttamente tali rischi: l'attuazione di tali controlli consente di raccogliere di elementi probativi sufficienti e appropriati dai quali è possibile determinare ragionevolmente l'attendibilità e l'affidabilità delle informazioni economiche e finanziarie.

Nell'ambito del processo di revisione, le attività del revisore sono suddivise in fasi, dall'accettazione degli incarichi di revisione alla preparazione della relazione di revisione. Il revisore, durante la fase del riesame e valutazione degli elementi probativi, può cogliere dei rilievi di diversa fattispecie: rilievi per dissensi sui criteri contabili e sull'informazione resa in bilancio, rilievi che evidenziano problematiche di incertezza o richiami di informativa, oppure rilievi per deviazione significativa dai principi di revisione, per impedimenti nello svolgimento delle procedure di revisione o per mancanza di sufficienti elementi probativi.

La ricerca qui presentata, oltre all'analisi dell'effetto della regola di rotazione obbligatoria sull'indipendenza del revisore, vuole analizzare l'incidenza della *tenure* del mandato su una particolare fattispecie di misura di *audit quality*, la presenza di rilievi nella relazione.

L'indagine assume quindi rilevanza osservando tale fenomeno in un contesto, quello italiano, dove la rotazione della revisione, precisamente del collegio dei revisori, è imposta per legge da molti anni ed i nomi dei componenti e del presidente sono resi pubblici. Nelle università pubbliche italiane il Collegio dei revisori dei conti è nominato dal rettore e la durata del mandato è di quattro anni massimo, con la possibilità di rinnovarlo per una sola volta.

Il campione selezionato per l'analisi è composto da 36 università pubbliche italiane e si focalizza sull'orizzonte temporale 2016-2018, ovvero negli anni immediatamente successivi all'introduzione della contabilità per competenza. Quindi il campione analizzato conta 217 osservazioni, poiché 36 sono le università, 3 gli anni osservati e 2 i tipi di bilanci considerati (preventivo e consuntivo).

Nella presente indagine, si vuole esaminare la quantità media di rilievi ricevuti dalle università ricomprese nel campione oggetto di analisi, in un intervallo di tempo di tre anni, con lo scopo principale di verificare come la *tenure* del mandato di revisione influenza il revisore nel dichiarare o meno dei rilievi.

Al fine di verificare tale aspetto è stata effettuata una duplice ricerca:

- da un lato, l'individuazione della durata del mandato dei componenti del collegio dei revisori dei conti, con particolare attenzione al presidente.
- dall'altro lato, l'individuazione delle relazioni di revisione che contengono rilievi.

Il quesito fondamentale riguarda, quindi, se la mancata emersione di rilievi nelle relazioni, possa, in qualche modo, essere legata alla perdita dell'indipendenza dei revisori a causata dell'elevata durata del mandato.

Per testare l'ipotesi di ricerca quest'elaborato assume:

- 5) Una relazione negativa tra indipendenza del revisore e la *tenure* del mandato di revisione, nella misura in cui maggiori sono gli anni che è in carica il Collegio dei revisori e il presidente responsabile dell'audit, minore è l'indipendenza del revisore nello svolgimento delle sue funzioni.
- 6) Una relazione positiva tra indipendenza del revisore e esposizione dei rilievi, perché minore è l'indipendenza del revisore e minore è la probabilità che il revisore dichiari la presenza di rilievi nella relazione di revisione.

Lo studio degli effetti della rotazione obbligatoria si inserisce nel filone accademico più volte ripreso ed analizzato in letteratura, il quale può generare un duplice effetto sulla qualità dell'*audit*: infatti, se da una parte una mancata imposizione legislativa della rotazione obbligatoria del collegio dei revisori può danneggiare l'indipendenza del revisore e l'oggettività del giudizio rilasciato, d'altra parte la regolamentazione della *tenure* del mandato potrebbe comportare significative perdite di informazioni e conoscenze utili per lo svolgimento dell'attività di audit.

Degli studi hanno dimostrando che un lungo mandato di audit compromette la qualità dell'audit, questo perché più è lungo il mandato è, più è probabile che si verifichi un comportamento opportunistico a causa della familiarità tra la società di revisione e il cliente.

Sulla prima tematica approfondita, in base all'analisi delle relazioni di revisione allegate al bilancio d'esercizio di ciascuna università ricompresa nel campione, per

l'arco temporale esaminato (2016-2018) si è rilevato che, il presidente, come partner responsabile dell'incarico di revisione mediamente resta in carica per circa 6 anni.

Per quanto concerne la seconda tematica approfondita, si è compreso che: il 54% di relazioni di revisione non contiene rilievi e il 46% sì; quindi 100 relazioni dichiarano la presenza di rilievi. Passando all'analisi nel dettaglio dei rilievi è stato verificato che mediamente ogni relazione di revisione allegata al bilancio preventivo o consuntivo contiene 1 rilievo.

Per fornire l'evidenza dell'ipotesi di ricerca, si sono messi a confronto gli anni della *tenure* nel mandato di revisione con le relazioni che contengono rilievi e si è riscontrato: che la presenza di relazioni di revisione con rilievi è concentrata negli anni in cui la durata del mandato è di 1-3 anni. Tale risultato dimostra che nel momento in cui il medesimo presidente rimane responsabile dell'incarico di revisione per un lungo periodo di tempo per la stessa università, rischia di cadere in una sorta di "routine professionale": al momento della sostituzione dello stesso, sia per lo scadere del mandato stabilito per legge o per riorganizzazioni interne, il nuovo responsabile dell'incarico di revisione si avvicina al bilancio con "nuovi" occhi critici, prestando così maggiore attenzione a tutte le aree di interesse in bilancio e dichiarando gli errori attraverso l'esposizione dei rilievi.

