

4 La professione
oggi e domani

4

Relazioni congressuali

L'impresa in Italia: analisi e proposte



**XXIV Congresso Nazionale
Dottori Commercialisti**

Milano, 18-21 Ottobre 1984

Le automazioni per la revisione individuale professionale

Franco Pontani

1. Il dottore commercialista, l'automazione del trattamento delle informazioni contabili ed amministrative e la fiscalità.

L'evoluzione dei sistemi di trattamento delle informazioni contabili ed amministrative di impresa e comunque delle informazioni attinenti l'area di interesse delle leggi civili e fiscali, attraverso strumenti sempre più sofisticati che consentono la memorizzazione di dati, è stata talmente rapida nell'ultimo decennio da dover rendere necessaria una diversa concezione del rapporto professionale, non solo nell'ottica del dottore commercialista utente dei nuovi sistemi automatizzati, ma anche in quella di professionista consulente gestionale e di addetto al controllo.

Con i nuovi procedimenti automatizzati la concezione intuitiva dell'operare dello strumento e la sua facile verifica in presenza di una numerosità limitata di operazioni non è più compatibile con la realtà tecnica in cui il professionista si trova già da oggi inserito.

L'alterazione contabile e l'evasione fiscale fanno parte del sistema, meglio, di qualsiasi sistema organizzato che preveda l'esistenza di un rapporto tributario con lo Stato ed un rapporto economico-finanziario con la collettività, né si può pensare che la lotta all'evasione porti all'estinzione di questo fenomeno storicamente sempre esistito.

Oggi, in un sistema tecnico che consente la memorizzazione di centinaia di migliaia o milioni di informazioni, la facilità di alterazione, pur in presenza di relativamente adeguati sistemi di controllo interno (anche in sistemi automatizzati di trattamento delle operazioni «logicamente protetti»), è talmente elevata ed al contempo la probabilità di rinvenimento, in assenza di adeguate metodologie, talmente bassa, da limitare il rango od il ruolo del dottore commercialista a quello di consulente e, nei casi della verifica, di «controllore» (sindaco, revisore, ecc.) ad altissimo rischio professionale.

Il dottore commercialista nell'ambito delle classi professionali, svolge, dal punto di vista sociologico, il ruolo conclamato di membro di una classe di servizio che ha il compito di costituire anello di collegamento tra il contribuente od il privato cittadino portatore di interessi economici e finanziari da un lato, e lo Stato, gli enti equiparati ed i cittadini portatori di interessi economici e finanziari dall'altro.

Un ruolo, tuttavia, semplicemente passivo e socialmente disinteressato non è configurabile nell'ambito della regolamentazione dell'attività del dottore commercialista.

Ciò significa che questa figura professionale che di volta in volta assume il ruolo di consulente, di amministratore, di controllore in senso lato e comunque di operatore professionale ad elevata qualificazione in diverse aree a connotazione economico-giudiziaria, finanziaria e del controllo deve adeguare le proprie conoscenze all'evoluzione della tecnica.

Un direttore della produzione, un perito industriale, un addetto all'area commerciale non possono non tenere conto dell'evoluzione tecnologica sia nella funzione dell'organizzazione sia in quella della progettazione o della distribuzione.

Le conoscenze del dottore commercialista non possono essere «congelate», dal punto di vista tecnico, a strutture aziendali che utilizzano sistemi di ricalco a mano o sistemi di elaborazione elettro-meccanica.

L'elaboratore elettronico è entrato od entrerà nei prossimi cinque anni in ogni studio professionale, in ogni piccola o grande azienda, nella forma del personal computer, del minicomputer o del grande elaboratore, assunto singolarmente o membro di un sistema collegiale che trasforma qualsiasi ufficio amministrativo in una centrale informativa.

La fiscalità costituisce poi indubbiamente un'area di estremo rilievo in questo contesto in quanto ogni operazione, sia condotta in proprio dal professionista, sia gestita dall'azienda, oltre a rappresentare espressione di rapporti privatistici, riveste interesse ai fini delle imposte dirette o indirette nella maggior parte dei casi e l'assistenza professionale si può indubbiamente estrinsecare per tutto l'arco del trattamento delle informazioni e cioè dall'immissione o produzione di dati nel o attraverso il sistema computerizzato, sino all'output delle informazioni elaborate secondo obiettivi predeterminati. L'intervento professionale può riguardare anche il controllo del processo di elaborazione delle informazioni elementari e della loro trasformazione in elaborati-sintesi, ripercorrendo l'iter logico dal dettaglio alla sintesi e viceversa, nell'ambito di un procedimento ritenuto dal legislatore di interesse per la collettività e pertanto giuridicamente tutelato nell'intento di fissare alcune garanzie nell'ambito del trattamento di queste informazioni, garanzie, spesso di forma, talvolta di sostanza, che fanno sì che si possa parlare di una relativa sicurezza fisica e di una relativa sicurezza logica prevista per legge, dei sistemi di trattamento automatizzato delle informazioni almeno di tipo contabile-amministrativo.

I richiami contenuti all'art. 39 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633; al 3° comma dell'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, la disciplina dell'art. 22 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, le modalità di verifica di cui al comb. degli artt. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, le sanzioni di cui all'art. 51 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e la particolare recente disciplina dell'art. 8 della Legge 1 aprile 1981 n. 121, i recenti disegni di legge sulle banche dati, in un contesto internazionale che si evolve nello stesso senso, sono l'evidente sintomatologia di un mutamento in atto, mutamento lento, ma al tempo stesso sufficientemente ampio e pesantemente sanzionato da non poter non essere preso in considerazione dal professionista.

2. Le conoscenze di informatica, l'ordinamento professionale e l'evoluzione normativa.

In diverse occasioni gli Ordini professionali dei dottori commercialisti, in un tempo relativamente recente, hanno promosso iniziative per la divulgazione di alcune cognizioni fondamentali in materia di informatica attraverso la costituzione di commissioni sia a livello nazionale che locale e la gestione di corsi e convegni di studio con l'obiettivo di fornire un livello di minima cultura nel campo specifico.

L'ordinamento professionale del dottore commercialista, al momento attuale, non prevede particolari conoscenze o specializzazioni che rientrino nel campo di attività del dottore commercialista e che siano riconducibili alla scienza informatica. Tuttavia l'VIII Direttiva CEE del 10 aprile 1984 (che fissa i termini di conoscenza indispensabili per il revisore contabile per la revisione professionale dei bilanci delle società di capitali in relazione alla IV Direttiva CEE) e l'art. 13 del D.P.R. 31 marzo 1975 n. 136 (che stabilisce le materie di esame il cui superamento in certi casi è indispensabile affinché un soggetto possa essere riconosciuto revisore contabile qualificato in relazione alla revisione per la certificazione di bilancio delle società quotate in Borsa e delle altre società od enti obbligati alla certificazione di bilancio per legge) prevedono, che per lo svolgimento dell'attività di revisore sia necessaria una precisa conoscenza (indeterminata nel livello) dei temi connessi all'informatica e in alcuni casi in stretta correlazione con la statistica e la matematica.

Desideriamo fissare la nostra attenzione su questo aspetto dell'evoluzione che gradatamente impone di fatto o per legge al dottore commercialista la conoscenza sino ad un certo grado di queste scienze e tecniche e quindi degli strumenti di cui si avvalgono imprese od enti (e gli stessi professionisti) per trattare informazioni civilisticamente e fiscalmente rilevanti nell'ambito del sistema informativo-contabile.

È evidente che questi livelli di conoscenza debbono necessariamente incontrare dei limiti in quanto non è pensabile, se non per rare eccezioni, che il dottore commercialista possa riassumere in sé il novero delle conoscenze che gli derivano da una formazione economica e finanziaria e quelle che sarebbe necessario desumere da una formazione di tipo matematico e tecnico che costituisce il naturale «background» degli esperti in informatica.

Le scienze economiche-commerciali praticate a livello professionale sono distinte dalle scienze informatiche praticate a livello professionale. Ciò non toglie che, dovendo il dottore commercialista operare in ambiente informatico, debba, da un lato, possedere quelle informazioni minime che gli consentano di poter dialogare con l'esperto di un'altra disciplina scientifica, dall'altro poter, in autonomia, attribuire specifico significato, in autonomia, alle elaborazioni compiute con l'uso di strumenti automatizzati, di studiare metodi di controllo, accertare l'intangibilità dell'universo dei dati da controllare, ecc.

Tenendo conto dell'evoluzione normativa e di prassi nel nostro paese che attribuisce un sempre maggior peso di responsabilità in capo al dottore commercialista che diviene fatalmente, in relazione all'attività per l'impresa il coordinatore di altri specialisti, è indispensabile l'acquisizione di cognizioni di base e di metodi di comportamento che gli consentano di poter svolgere le sue funzioni professionali secondo le attese del cliente, della legge ed in genere della società civile di cui fa parte.

Tra le attività che la società civile, negli ultimi anni, pone in maggior risalto, nell'ambito della sfera di quelle assegnate per legge al professionista, in quanto ritenuto in queste particolarmente esperto, rileviamo quella del controllo. Controlla il sindaco la gestione finanziaria di impresa ed i comportamenti secondo legge e statuto assunti dagli amministratori delle società di capitali, controlla il revisore la contabilità delle imprese municipalizzate, controlla il revi-

sore per la certificazione il bilancio delle imprese; il curatore fallimentare controlla i comportamenti del fallito per l'accertamento delle cause di dissesto dell'impresa, l'amministratore controlla direttamente o attraverso le strutture di impresa, la correttezza degli adempimenti contabili, ecc.

Le responsabilità assegnate all'amministratore professionale (anche giudiziario), al revisore professionale, a colui che per legge è preposto alla firma delle dichiarazioni dei redditi o dei sostituti di imposta nelle diverse configurazioni che queste possono assumere in presenza delle diverse discipline normative, impone un rapporto certamente non fiduciario, ma vigile, attento, scrupoloso.

Tale funzione non è disgiunta da quella di consulente specie per ciò che attiene gli aspetti globali del trattamento delle informazioni contabili e fiscali ed in alcuni casi anche gli aspetti particolari connessi a singole operazioni aziendali.

3. Cultura professionale di controllo e metodologie di controllo con tecnica professionale.

Ciò che l'Ordinamento professionale prevede, in relazione alle specifiche attività del dottore commercialista, è una particolare, specifica, «professionale» conoscenza della materia e avendo posto l'enfasi, in chiave evolutiva, sulla funzione del controllo a salvaguardia della validità dei rapporti giuridico-economici sui quali il dottore commercialista è chiamato ad esprimere pareri, sia nel rapporto privatistico che in quello più ampio sociale, essendo l'evoluzione, attivata dal combinato dell'VIII e della IV Direttiva CEE in materia di società e bilanci, sempre di più orientata verso il controllo (sicché, tra gli anni 1990 ed il 2000, fatalmente la maggioranza dei dottori commercialisti dovrà, per esigenza sociale e di mercato, dedicarsi professionalmente a funzioni di controllo) è necessario delineare quali logiche debbano essere poste a fondamento di questa evoluzione e quali limiti debbano essere presenti nell'ambito delle attese specializzazioni per evitare confusione circa il contenuto effettivo della funzione professionale di esperti nelle aree economico-finanziarie.

Ciò che viene chiesto al dottore commercialista che opera ed opererà nel campo del controllo è una cultura professionale nel campo del controllo, cioè una conoscenza diffusa dei sistemi e delle metodologie del trattamento automatizzato delle informazioni per poter far sì che ogni trattamento di dati nell'ambito delle imprese e degli enti obbedisca sempre a regole di evidenza e di verificabilità di modo che divenga intuitivo nel ragionamento che qualunque sia la metodologia adottata, manuale o computerizzata, di trattamento delle informazioni non risulti mai impossibile percorrere il binario di controllo dal dettaglio all'aggregato e viceversa.

Parlare di cultura professionale significa essere in grado di concepire il controllo come criterio di verifica dell'entità, come criterio di governo delle situazioni, come criterio di modifica delle situazioni. Conoscere chi esercita il controllo e come lo esercita ed il significato delle difformità di comportamento rispetto alle attese programmate o programmabili porta ad identificare metodologie di controllo nell'intento di accertare sia l'esistenza di «binari di con-

trollo» sia della pratica attuazione di controlli dichiarati. Ciò si realizza sia attraverso adeguati potenziamenti della cultura di base nell'ambito dei piani di formazione dei dottori commercialisti sia con l'uso di tecniche che la stessa scienza informatica pone a disposizione. Queste tecniche consistono in strumenti e prodotti informatici preordinati per il realizzo di certi obiettivi di ricerca e di controllo e che sono frutto di anni di esperienza e di costante adeguamento all'evoluzione tecnica.

La funzione professionale del dottore commercialista pertanto, nell'ambito del futuro, in particolare per ciò che riguarda la sua funzione di addetto al controllo (sindaco, revisore, ecc.) deve essere improntata alla collaborazione con specialisti di altre scienze (attuari nell'ambito del campo delle assicurazioni, avvocati nell'ambito delle procedure concorsuali, esperti di informatica — analisti, programmatori, ecc. —) in modo integrato, rivendicando quindi il ruolo di coordinatore responsabile delle funzioni di controllo, cosa questa che appare evidente dalle leggi emanate ed emanate.

4. Numerosità delle informazioni, concezione sistemica e matrici.

Spesso la numerosità delle operazioni aziendali, in un mercato che vede il moltiplicarsi delle transazioni economiche, sempre più coinvolta con altri Paesi e con realtà non solo sempre più mutevoli, ma sempre più articolate e tali da generare tipizzazioni comportamentistiche sempre più particolari e quindi distintamente codificabili (in presenza di sintesi di informazioni prodotte per obiettivi particolari di rendiconto in rapporti privatistici o in relazione a dichiarazioni da produrre allo Stato o ad enti pubblici il motivo dominante della relativa sicurezza dei dati in relazione alle responsabilità di gestori o di verificatori), costituisce motivo di abbandono di tecniche razionali con il ricorso all'istinto o alla decisione o scelta emotiva in luogo di quella razionale.

La stessa numerosità delle operazioni il cui controllo rende indispensabile l'utilizzo di tecniche specifiche e talvolta sofisticate si scontra con l'economia di tempo e l'economia del compenso professionale spesso frustrata da un'ineadeguata regolamentazione normativa in merito ad alcuni aspetti degli onorari professionali.

È indubbio che il ricorso a tecniche intuitive, o peggio alla fiducia, oggi (come d'altronde ieri) costituisce un fattore di rischio che spesso sfocia nella configurazione di reati penali. Il difetto di controllo, in presenza di una accettazione dell'incarico di verificatore, porta a conseguenze sulla cui portata spesso si è scarsamente informati anche per il divario di tempo, spesso rilevante, che intercorre tra il comportamento assunto e la critica al comportamento stesso, divario temporale che pone il criticato in un contesto sociale diverso da quello in cui il comportamento venne da lui assunto.

Per poter operare con cultura professionale di controllo e con la tecnica professionale è necessario ricordare che mentre l'impresa può essere definita come sistema informativo aperto, l'area contabile-amministrativa e l'espressione sintetica delle sue informazioni costituiscono sistemi informativi chiusi (o,

in alcuni casi, ma per numerosità di dati sotto controllo, sistemi informativi relativamente chiusi).

Per abbandonare la concezione dell'intuito, della scelta emotiva, della scelta comoda, comportamenti questi irrazionali o addirittura irrazionali, è necessario che il sistema informativo o meglio i sistemi informativi chiusi, ognuno dei quali obbedisce a regole definite di costruzione e di sintesi, siano conosciuti per ognuna delle loro caratteristiche.

In questo caso si rende necessaria la costruzione di matrici decisionali o di matrici di identificazione tra le quali ultime quella intuitivamente più semplice e più praticata è quella della riconciliazione tra sistemi o tra sottosistemi diversi.

5. Matrici intrasistemiche ed intersistemiche.

Per poter sviluppare, in una concezione sistemica di impresa, la funzione di controllo è necessario realizzare matrici di controllo che consentano di poter assumere razionalmente decisioni per obiettivi di verifica in relazione ai sistemi in atto di sicurezza fisica e sicurezza logica dei dati, quindi matrici che da un lato rispondano al quesito fondamentale «che cosa impedisce che» si verificano alterazioni, occultamenti, simulazioni o dissimulazioni di realtà economiche e finanziarie (anche fiscalmente rilevanti) in relazione a strutture organizzative e tecniche che costituiscono la cornice entro cui vengono gestiti i dati, dall'altro matrici che consentano di poter accertare, all'interno della massa delle informazioni, i comportamenti di fatto assunti e la loro rispondenza ai disegni logici che devono aver governato la corretta gestione dei dati stessi all'interno del sistema informativo, sistema informativo che può anche non essere totalmente computerizzato (il sistema di controllo interno infatti costituisce di per sé concezione globale e quindi prescinde dalla parziale o totale computerizzazione delle informazioni di un'impresa o di un ente).

L'area su cui ci soffermiamo è quella delle matrici di controllo dei dati nell'intento della verificabilità dell'informazione e quindi dell'espressione di un giudizio in merito alla sua correttezza nell'ambito di principi contabili e di norme di legge.

Ogni informazione che abbia interesse amministrativo e che quindi per sua natura affluisca a bilanci, rendiconti, dichiarazioni, statistiche assume la forma scritta ed un forma simbolica (codificata), e viene trattata secondo certe regole descrittive ed aritmetiche per pervenire a quelle sintesi.

Alcuni dati si rinvergono solo in certi sistemi i dati relativi alla meccanica dell'imposta sul valore aggiunto presentano caratteristiche che sono tipiche di quel sistema di rilevazione che dà luogo a specifici registri, a specifiche annotazioni e dichiarazioni; il sistema delle ritenute alla fonte presenta meccaniche riferite a dati ben definiti o identificabili in relazione ai rapporti di sostituto di imposta; il sistema contabile generale racchiude dati che possono essere parte sia del sistema dell'IVA che del sistema delle ritenute alla fonte, ecc.

Negli obiettivi di controllo le matrici che possiamo «costruire» possono essere sia di tipo intrasistemico, cioè avere per obiettivo il controllo di dati con caratteristiche diverse che affluiscono ad un unico sistema (esempio sistema

IVA), ovvero intersistemiche, cioè mettere in connessione dati di un sistema con quelli di un altro sistema (ad esempio è matrice intersistemica quella che accoglie nell'ambito della matrice stessa i dati relativi alle ritenute alla fonte che trovano sintesi nei diversi riquadri del modello 770 ed i dati del sistema contabile che devono trovare motivo di raccordo con il modello 770).

Ogni matrice è costituita da punti di incontro o meglio da «celle» che sono identificate nei punti di incontro tra colonne e righe che costituiscono la matrice.

Ad esempio se vogliamo esaminare la matrice intrasistemica dell'IVA vendite avremo righe che riguardano le aliquote e colonne che riguardano imponibili ed imposte.

Ogni cella sarà contraddistinta da una caratteristica particolare, non ripetuta in un'altra cella: la cella dell'imponibile IVA al 18% sarà distinta da quella dell'imposta alla stessa aliquota o da quella ad imponibile zero. Ogni cella, nel caso specifico, rappresenterà la totalità delle operazioni dell'anno che abbiano presentato la caratteristica comune di avere generato un'imponibile a quella aliquota. È evidente nell'esempio che questa matrice intrasistemica (che è presente nella dichiarazione annuale dell'IVA) può essere oltremodo sviluppata per intento di controllo. La cella dell'imponibile al 18% può essere sviluppata in relazione ad ogni codice cliente, rappresentando, per ogni cliente, in relazione alle operazioni con questo intrattenute nell'arco dell'anno, tutto ciò che ha generato un imponibile al 18% ed ancora essere sviluppata in relazione alle singole operazioni intrattenute con quel cliente e per ogni cliente al 18% e considerato che l'imponibile di ogni operazione emerge dal rapporto quantità / prezzi, gli imponibili stessi potranno essere ulteriormente sviluppati nell'ambito di questi ulteriori rapporti.

Ogni cella di per sé omogenea in relazione ad ogni singolo parametro può essere quindi rapportata alla cella di un altro sistema e quindi di un'altra matrice che presenti caratteristiche rilevanti ai fini del controllo.

Da quanto sopra emerge che la costruzione della matrice è informata sia al principio tecnico che governa la rilevazione delle singole operazioni, sia alla matrice che fissa gli obiettivi di controllo.

Ad esempio, se l'obiettivo del controllo è la ricerca dell'individuazione di possibili fatture fittizie nell'ambito dell'acquisizione di beni e servizi, si potrà operare la ricerca con la seguente filosofia: ottenere l'elenco dei codici di pagamento utilizzati nei rapporti con i fornitori (contanti, assegno bancario, assegno circolare, bonifico bancario, ordine di pagamento, ricevuta bancaria, cambiale, ecc.) ed in relazione a tutti i pagamenti effettuati nel corso di un periodo definito (anno solare, esercizio) verificare la numerosità dei casi estraendo queste informazioni o dal «file» fatture o dal «file» storico di contabilità generale; ottenere la distribuzione numerica ed escludere tutti quei casi di codifica che non presentano, per loro caratteristica (predefinita), condizioni tali da dover far sospettare che il mezzo di pagamento utilizzato sia in qualche modo compatibile con l'ipotesi descritta di possibile alterazione.

In un sistema che vede come tradizionalmente usato l'ordine alla banca di pagamento od il pagamento per ricevuta bancaria, difficilmente avremo fat-

ture fittizie in quanto la natura stessa dell'operazione e la necessità di lasciare poche tracce farà scartare taluni mezzi di pagamento favorendone altri.

Isolando i mezzi di pagamento più comodi (contanti, assegni bancari o circolari) che nel sistema descritto costituiranno la «coda» di una curva di distribuzione, si potranno proporre elaborazioni successive basate sia sul «valore dell'operazione» sia sul numero dei pagamenti con i quali si è estinta l'operazione stessa avendo cura di identificare percentuali nell'ambito dei pagamenti che solitamente non superano il numero di due, di cui uno è costituito dall'ammontare dell'IVA più un «x%» in cui la «x» assume valori percentuali unitari generalmente non superiori a 10.

Identificate così le operazioni che presentano connotazioni ripetitive in merito al mezzo di pagamento, al numero dei pagamenti con cui l'operazione originaria viene estinta, alla percentuale del primo pagamento, la ricerca, all'interno delle singole celle, dei codici fornitori che hanno presentato queste particolarità, porta all'identificazione di liste che potranno essere oggetto di riscontri documentali al fine di verificare l'effettività dei rapporti, l'imputazione contabile, ecc.

Nell'ambito del sistema di ritenute alla fonte la costruzione di una matrice intersistemica che veda l'abbinamento degli elementi della retribuzione e dei rimborsi spese, può portare all'identificazione di celle intersistemiche ovvero di celle intrasistemiche abbinate tra sistemi diversi, nell'intento di accertare la veridicità della missione di un qualsiasi soggetto (ad esempio verificando gli input di presenza giornaliera in sede, di presenza fuori sede, di rimborso chilometrico in giornata di missione e di presenza nella mensa aziendale).

Gli esempi fatti ci pongono di fronte ad un problema tecnico di costruzione che potrebbe considerarsi allarmante se pensassimo alla elaborazione manuale di queste matrici.

Ci troveremo di nuovo di fronte al caso della scelta emotiva in quanto «spaventati» dalla complessità della matrice, complessità data non solo dalla numerosità delle righe e delle colonne, ma anche dalla quantità enorme di informazioni da abbinare, confrontare, amalgamare per ottenere quelle situazioni di controllo, quelle serie di dati, quelle distribuzioni statisticamente significative nell'ambito delle quali scegliere campioni statistici con il criterio della casualità stratificata o della casualità stratificata ragionata.

6. Matrici computerizzate e packages di auditing

Chiarito che per controllare un sistema informativo chiuso o meglio i sistemi informativi chiusi o relativamente chiusi che generano il bilancio di esercizio, le dichiarazioni dei redditi e qualsiasi tipo di rendiconto in presenza di ambiente automatizzato o semi automatizzato, il criterio guida del controllo non può essere quello della scelta sporadica dall'archivio dei dati di poche informazioni scelte a caso e quindi scarsamente significative, assunto inoltre che a causa della numerosità dei dati risulta assai improbabile la identificazione di alterazioni e che quindi solo attraverso matrici intrasistemiche/intersistemiche si può procedere razionalmente nell'ambito di matrici di con-

trollo prefissate per l'obiettivo della verifica, è indubbio che a qualsiasi livello di elaborazione elettronica dei dati è necessario predisporre strumenti adeguati per generare automaticamente queste matrici e prefissarne i contenuti in modo tale che ogni cella di ogni matrice intrasistemica o intersistemica sia non solo compiutamente indagabile, ma sia anche sviluppabile sino al livello elementare del dato attraverso una costruzione logica che renda possibile il contenuto di ogni cella secondo regole determinate.

Queste regole devono poter consentire di utilizzare strumenti informatici (packages) che leggendo su supporto magnetico, in campi definiti le informazioni contenute in ogni cella le possono facilmente estrarre evidenziando caratteristiche, connotazioni o qualità sia dall'universo sia dei singoli dati promuovendo facilmente l'indagine. Ad esempio se nell'ambito di una matrice intrasistemica dell'area delle ritenute alla fonte nei confronti del personale dipendente troviamo le detrazioni di imposta concesse in sede di liquidazione periodica della paga in relazione alle spese di produzione reddito nei confronti della totalità dei dipendenti e desideriamo conoscere i comportamenti adottati nel corso dell'anno in relazione a tale componente, è sufficiente indicare, in relazione a certe date (date di variazione) o a certi parametri (basi di riferimento di reddito) quali dovrebbero essere i comportamenti assunti e confrontare quelli teorici con quelli reali, identificando scostamenti sia in relazione al quantum che alle date, con riferimento ad ogni numero di matricola-dipendente interessato alla variazione.

Estrarre questi dati, effettuare questi abbinamenti, calcolare i punti di riferimento, sono tutti eventi possibili grazie a strumenti che oggi il mercato dell'informatica pone a disposizione dell'utente. Vi sono, è vero, classi di elaboratori (personal computers) che al momento attuale non dispongono ancora di strumenti standard del tipo descritto, purtuttavia questi sono oggi in avanzato stato di elaborazione e quindi entro poco tempo vi saranno sistemi di estrazione confronto dati o generazioni di specifici archivi da verificare per gli intenti e secondo le logiche sopra descritte, in grado di poter fornire informazioni con metodologie professionali per obiettivi di controllo.

È utile precisare, a integrazione e comprensione di quanto detto, che, in presenza di carenti sistemi di controllo interno, i metodi indicati di accertamento o di indagine sono frustrati da possibili alterazioni del sistema informativo che non possono, per le condizioni che abbiamo fissato (matrici per obiettivi di controllo) venire ad evidenza proprio a causa dell'impossibilità di fissare una condizione di intangibilità dell'universo dati (la possibilità di alterazione dall'input, la mancanza del rispetto dei canoni di sicurezza logica vanificano l'applicazione della matrice e quindi impediscono l'accertamento o delle alterazioni o della loro reale portata).

7. Conclusioni.

La cultura professionale del controllo porta ad identificare matrici di riferimento, metodologie professionali di controllo rendono indispensabili strumenti di informatica e la consulenza di specialisti di informatica. Il ruolo del

dottore commercialista come coordinatore della funzione del controllo risulta potenziata e tuttavia svincolata dalla necessità di grandi strutture di verifica quali paiono essere quelle che a certi livelli vengono proposte sul mercato.

Nuclei ristretti di professionisti in rappresentanza di specializzazioni integrate possono consentire al dottore commercialista di realizzare la sua funzione di controllo nell'esercizio della sua attività eliminando la necessità di una miriade di assistenti occupati in lavori prettamente esecutivi in quanto, questa fase di lavoro se opportunamente gestita viene affidata agli strumenti tecnici.

Il controllo diventa strumento anche di utilità fiscale sia perché i metodi utilizzati sono più garantiti, sia perché la stessa metodologia utilizzata dal professionista nell'ambito dei suoi riscontri può essere fatta propria dal verificatore fiscale istituzionale (ufficio imposte, ufficio IVA, Guardia di finanza), verificatore che tenuto conto dell'evoluzione in atto utilizzerà matrici, packages, metodi propri della revisione con l'uso dell'elaboratore, in tempi di verifica notevolmente più contenuti rispetto a quelli attuali e quindi con un minor onere sociale per la collettività e con una maggiore possibilità di identificazione delle aree di evasione fiscale.

Garanzia quindi per il professionista, qualità professionale del lavoro, contributi sociali alla lotta contro l'evasione, integrazione con professionisti di altre discipline, sono gli elementi che la sfida tecnologica per il rinnovamento professionale vengono riproposti in modo potenziato al dottore commercialista in una interpretazione evolutiva del contenuto della sua attività, attività sempre più rivolta al controllo delle dinamiche di impresa, controllo per il quale sono indispensabili una rivoluzione od evoluzione culturale e metodologica.