

Revisione aziendale fiscale con l'elaboratore elettronico

L'avvento dell'elaboratore elettronico, se pure ha mutato i criteri di gestione dell'informazione, non ha spostato i termini di necessità di controllo in sede di revisione, anche fiscale, tant'è che il ministro delle Finanze è intervenuto sull'argomento con la ris. 23 ottobre 1980, n. 9/2081, pubblicata a pag. 1204. Invero, con l'avvento dell'elaboratore elettronico il revisore aziendale (sia interno che esterno) si è trovato di fronte a una problematica più complessa dichiarando spesso la propria incapacità allo svolgimento di una verifica garantita.

È noto che i tipi di revisione basati sull'elaboratore elettronico si possono classificare come: • « intorno » all'elaboratore, • « attraverso » l'elaboratore, • « con » l'elaboratore.

Ogni metodo è indubbiamente valido, anche se sempre di più si parla di una necessità di revisione « attraverso » l'elaboratore per potere esprimere giudizi in merito all'attendibilità dei risultati dell'elaborazione stessa. Il revisore contabile per finalità « civilistiche » o per finalità « organizzative » opera con riferimento a principi di revisione, a criteri statistici e tecnici. Ciò che invece induce a qualche ragionamento suppletivo è il comportamento del revisore fiscale, in genere costituito da funzionari dell'ufficio Iva, funzionari dell'ufficio imposte o verificatori della guardia di finanza.

A questo proposito se si ricorda che dal gennaio 1974 è vigente almeno ai fini tributari l'obbligo di cui al 3° comma dell'art. 14 del dpr 27 settembre 1973, n. 600, ci chiediamo come si sia proceduto alla verifica nell'interesse dello stato ai sistemi computerizzati. La realtà si può definire assolutamente deludente. In effetti possiamo codificare i seguenti tipi di comportamento:

- ① esisteva qualche registro più o meno compilato e si è accettata la semplice esistenza di questi registri come prova di comportamento in aderenza alla previsione normativa;
- ② in presenza di qualche registro compilato più o meno integralmente e più o meno bene non si è riscontrata alcuna carenza sostanziale o formale per scarsità di preparazione del revisore;
- ③ di fronte a sistemi organizzati in aderenza alle norme di legge il revisore ha proceduto ad una semplice ricognizione documentale accertando l'esistenza di registri, la descrizione dei programmi e delle procedure, l'esistenza dei codici ecc., senza mai criticare la carenza o l'esistenza dei supporti.

In nessun dei casi esaminati è risultato, almeno per le informazioni di cui si dispone, un approccio all'elaboratore più diretto e cioè con l'uso dell'elaboratore stesso, e comunque se vi fosse stata qualche ipotesi di comportamento in questo senso, sarebbe sta-

ta marginale e non potrebbe fare testo per una regola di verifica.

In realtà nella maggior parte dei casi la verifica sia dei revisori interni per finalità organizzative, sia dei revisori esterni per certificazioni di bilancio più o meno volontaria, sia dei revisori fiscali, è sempre stata una verifica di tipo documentale con approccio pertanto ai documenti di input e di output dell'elaboratore, o ai documenti di programmazione, ma assai raramente all'elaboratore stesso con l'utilizzo di tecniche di auditprograms o di test packs di cui troviamo traccia o trattazione nei testi stranieri connessi all'illustrazione delle tecniche di verifica sull'elaboratore elettronico. Si può pertanto dire che in genere si è proceduto con un criterio di verifica « around the computer » più che non « through the computer » o « with the computer ». Nell'ambito di queste verifiche si riscontra pertanto una assoluta limitazione all'indipendenza del revisore che « non tocca con mano » ma si « fida » di quanto gli viene esibito o « raccontato ». Resta il dubbio a questo punto se e in che misura una verifica « through the computer » o « with the computer » sia in realtà fattibile o attuabile e con che grado di indipendenza.

Se da un lato le tecniche di gestione dei dati si sono sofisticate, dall'altro sempre di più per necessità si sono predisposti degli strumenti che consentono di poter indagare i pro-

cessi di gestione delle informazioni. Sono stati così creati negli Stati Uniti packages per la revisione aziendale. In altri casi, specifici packages sono stati studiati da società di revisione per poter procedere alle indagini « through the computer » e « with the computer ».

Normalmente l'accesso ai sistemi di elaborazione elettronica porta a limitazioni di indipendenza.

L'uso dei packages specializzati porta invece ad un rafforzamento di indipendenza perché:

- il package viene studiato ed elaborato dal revisore in connessione eventualmente ad un ente terzo;
- è il revisore che ha la disponibilità del mezzo con cui indagare l'elaboratore elettronico;
- pertanto non dipende nel suo giudizio dall'ente verificato.

La regola civilistica e di revisione è tuttavia diversa da quella fiscale. Infatti gli obiettivi di revisione sono improntati più all'accertamento della esistenza di un patrimonio che non allo sviluppo del flusso di dati nel tempo, anche se di questo sviluppo si dà esito attraverso i controlli sui cicli (degli acquisti, delle vendite, degli esborsi, degli incassi, e così via).

Il sistema fiscale invece è basato su flussi economici. Si ha più riguardo alla formazione del reddito che non alla struttura del patrimonio. I dati fiscalmente rilevanti sono a gestione annuale con dichiarazione di chiusura: per esempio il caso del sistema Iva, del sistema delle ritenute d'acconto, del sistema delle dichiarazioni dei redditi. Dovendo nel sistema fiscale ottenere dettagli su base annuale, dovendo fornire allegati (esempio clienti, fornitori, percipienti) l'uso del package si presenta di agevole utilizzo specialmente in presenza della conservazione dei supporti. In ciò riposa pertanto l'esigenza dell'art. 22 del dpr n. 600/1973 di conservazione degli stessi.

Ancora si può in questa occasione cercare di trovare una soluzione per fini di verifica « through the computer » o « with the computer » alla tanto criticata norma di conservazione. Se infatti si stabilisce la conservazione dei supporti solo per quelli di output con la possibilità di duplicare periodicamente detti supporti (della cui duplicazione sussisterebbe traccia nel registro degli inventari dei supporti meccanografici) e superando proprio attraverso la duplicazione il problema

di conservazione dei supporti per l'area di contabilità generale (che quindi si troverebbe a essere duplicata integralmente per tutto il periodo di imposta in sequenza cronologica o sistematica su un unico supporto o su più supporti sequenziali), il problema della verifica tributaria sarebbe risolto, vedendo nel documento la prova integrativa del dato ottenuto attraverso l'indagine sull'elaboratore elettronico attraverso il quale si è proceduto per ottenimento di determinate seriazioni di dati.

Questa procedura viene comunque a cozzare contro un elemento fondamentale che è la difficoltà di preparazione dei funzionari di stato nell'area specifica o l'esodo dei funzionari che preparati, « passano dall'altra parte della barricata » a fare i consulenti. Il primo limite si potrebbe superare con un ampliamento dei programmi di formazione dei funzionari, mentre il secondo potrebbe essere eliminato impedendo, per un tempo molto più lungo di quello che oggi la legge non preveda, l'esercizio della professione al funzionario che lasciando l'amministrazione statale vuole accedere alla linea della consulenza (l'impedimento potrebbe essere portato ad almeno cinque anni, perché l'anno o i due anni di differenza, in considerazione del tempo di cinque anni per la prescrizione della definizione fiscale, potrebbe vedere in ogni caso il funzionario dimissionario dopo aver fatto l'accertamento, consulente dell'impresa nei confronti della quale l'accertamento è stato effettuato, e ciò in modo diretto o in modo indiretto).

Appare evidente, in conclusione, come la fondamentale preoccupazione degli Stati e dei verificatori sia oggi originata dalla sempre maggior sofisticazione dei sistemi di elaborazione elettronica che hanno portato e che porteranno all'evidenza di « frodi altamente tecniche ».

Giova quindi rammentare che oggi tecniche di avanguardia consentono a tutti i verificatori di poter analizzare i sistemi di gestione dei dati con l'uso di appropriati strumenti, già disponibili sul mercato, di semplice utilizzazione (non è necessario essere un esperto nell'area edp per poter gestire un package di revisione) di facile apprendimento pertanto (in due o tre giorni si apprende l'uso del sistema) e di elevata affidabilità.

Franco Pontani

Accertamento imposte sui redditi - Scritture contabili - Tenuta e conservazione - Conservazione in microfilmatura delle post-liste.

(Ris. min. 23 ottobre 1980, n. 9/2081, della Dir. gen. imposte dirette, Div. IX)

«L'istituto di credito in oggetto ha evidenziato la necessità di snellire il proprio archivio ed ha chiesto il nulla-osta di questa Amministrazione al trasferimento su microfilms o COM (computer output microfilm) degli elaborati cartacei comprendenti l'elenco delle istruzioni impartite agli elaboratori elettronici per la realizzazione di un programma nonché l'ordine sequenziale delle fasi di attuazione del programma stesso e comprendenti anche le successive eventuali variazioni apportate al programma originario (post-liste).

In merito si precisa che il secondo comma dell'articolo 22 del D.P.R. n. 600, disponendo fra l'altro che i supporti meccanografici elettronici e similari devono essere conservati fino a quando non siano stati definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, nulla dispone circa le modalità cui tale conservazione è soggetta.

Per cui, considerato che il legislatore nel successivo terzo comma dispone la conservazione degli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevuti, deve desumersi che l'archiviazione, nelle sue modalità, dei supporti meccanografici ed elettronici sia un fatto di autonoma scelta dell'impresa purchè, ovviamente, sia garantita l'assoluta fedeltà della riproduzione dei documenti e si adottino riferimenti idonei al collegamento dei microfilms con le operazioni del programma.

L'impresa è, pertanto, obbligata ad attrezzarsi in modo da consentire, in qualsiasi momento, a richiesta degli organi di controllo, sia la visura delle copie microfilmate con la nitidezza necessaria a rilevare tutti gli elementi riprodotti, sia le riproduzioni a stampa degli stessi documenti fotografati.

Evidentemente una siffatta procedura non potrà essere estesa alle scritture contabili di cui si occupa l'art. 14, primo e secondo comma del D.P.R. n. 600 poichè essa sarebbe in contrasto con le disposizioni del Codice Civile in materia di conservazione dei documenti.