

## **LA STRUTTURA TECNICO CONTABILE DEL CONTROLLO E IL BUDGET COME COMPONENTE DELLA CONTABILITA' DIREZIONALE**

Il controllo di gestione non è un fatto contabile, ma un processo direzionale, cioè una parte rilevante dell'attività di chi governa l'impresa. Questo processo necessita di adeguati strumenti contabili, cioè un sistema informativo per il controllo economico-finanziario della gestione chiamato contabilità direzionale. La contabilità direzionale si compone dei seguenti sistemi:

- o Contabilità generale
- o Contabilità analitica o industriale
- o Sistema di budget e standard
- o Sistema delle variazioni

Il budget e gli standard costituiscono un sistema di valori che assolvono due importanti compiti: fornire un supporto quantitativo-monetario al processo decisionale e approntare strumenti di misurazione degli obiettivi economici (generali o parziali) da assegnare ai responsabili nell'ambito dell'organizzazione d'impresa.

Le decisioni di programma hanno la necessità di essere sostenute da una serie di dati espressi il valore, sia per valutare economicamente le diverse alternative di azione, sia per scegliere tra queste l'alternativa ritenuta più conveniente.

Molteplici e numerosi sono questi calcoli di convenienza, non solo nella redazione del programma, ma in tutti i casi in cui si presenta la necessità e l'opportunità di una revisione. Dato che questi calcoli di convenienza sono proiettati nel futuro è chiaro che i supporti informativi devono essere valori preventivi, che esprimono, nel modo più aderente alla realtà, le più probabili condizioni di svolgimento della gestione futura. I budget e gli standard rappresentano anche gli obiettivi da perseguire una volta che il processo di programmazione e di revisione del programma abbia trovato il puro completamento. In particolare essi sono gli obiettivi economici assegnati ai diversi responsabili in relazione al centro che sovrintendono: budget flessibile (costi standard diversi valori in relazione ai possibili volumi di produzione ottenibili) per i centri di costo standard, budget di vendita e di spesa per i centri di ricavo, budget di profitto per i centri di reddito e così via.

Questi valori previsti trovano un evidente collegamento con altri due sistemi informativi:

- o Il sistema dei rendimenti fisici
- o Il sistema di pianificazione normale

I costi standard unitari sono il prodotto dei prezzi standard per gli standard fisici unitari, cioè i consumi dei diversi fattori impiegati per un'unità di prodotto ottenibile. I budget sono collegati tra loro con il sistema di pianificazione formale, poiché gli obiettivi (budget) derivano da quelli di piano.

### Il sistema delle variazioni

Il sistema della variazioni è quello relativo alle variazioni, cioè gli scostamenti tra valori-obiettivo e valori consuntivi. In altre parole si tratta di una serie di variazioni elementari che mettono in evidenza, in termini di valore, le variabili influenti sui costi di produzione e sui ricavi di vendita.

### Il sistema di reporting

La definizione degli obiettivi (programmazione) si traduce nel sistema del budget e degli standard, mentre la valutazione dei risultati a la conseguente fase di riposizionamento degli obiettivi si fonda su un complesso di dati quantitativo-monetari, derivanti dalla contabilità direzionale, chiamati sistema di reporting o rapporto di gestione.

### Il processo di controllo

Il controllo di gestione si traduce in un processo che, coinvolgendo i manager, tende ad assicurare che le azioni svolte siano in linea con i risultati voluti, tenuto conto dei vincoli ambientali e d'impresa. Il processo di controllo si avvale di un meccanismo di retroazione che consiste nella verifica, man mano che l'attività si svolge, della compatibilità dell'azione direzionale.

Questo meccanismo si compone di cinque fasi logiche:

1. definizione degli obiettivi e traduzione degli stessi in un programma (budget)
2. misurazione della prestazione effettuata
3. confronto della prestazione, così misurata, con gli obiettivi del programma
4. analisi degli scostamenti
5. attuazione delle eventuali azioni correttive sul sistema operativo e modifica degli obiettivi.

### La definizione degli obiettivi "globali" di gestione e la formazione del budget

Il processo di controllo prende avvio con la definizione degli obiettivi che vengono poi accolti nel budget, cioè in un programma espresso in termini quantitativo-monetari con queste caratteristiche:

- A. il punto di partenza sono gli obiettivi, le strategie e i piani elaborati nel processo di pianificazione strategica; il budget e la traduzione in termini analitici ed operativi del primo anno del piano, dopo aver accertato la fattibilità di quest'ultimo.

Il budget si traduce in un obiettivo economico, determinante quindi per un gran numero di decisioni economiche che riguardano la diversa area funzionale o divisionale, ma pone una serie di alternative, creando un modello decisionale strutturale. Da questo punto di vista il budget, proiettandosi nel futuro, riduce l'incertezza della gestione e favorisce il coordinamento fra le varie aree, permettendo di gestire la complessità della gestione. In pratica le diverse aree elaborano dei budget parziali o settoriali d'impresa (budget commerciale o di produzione), delle altre aree funzionali (direzione generale, ricerca e sviluppo, finanza, amministrazione del controllo, gestione del personale, organizzazione) ed il budget degli investimenti. Tali programmi verranno aggregati o consolidati in modo che la direzione aziendale abbia una visione d'insieme delle prospettive di funzionamento dell'azienda e possa verificare se queste permettono il

raggiungimento degli obiettivi del piano strategico. A tale scopo vengono redatti i documenti amministrativi quali:

- il **budget economico**, che è un riepilogo tra i ricavi e i costi già programmati nei budget commerciali, di produzione e delle aree. Questo documento è utile perchè consente di effettuare una valutazione sulla redditività globale della gestione, o meglio sul reddito operativo e sul reddito netto (contratto esecutivo della gestione) e di apprezzare la redditività delle singole linee di prodotti attraverso il loro margine di contribuzione per l'identificazione dei prodotti più redditizi.
- Il **budget finanziario**, che presuppone l'accertamento della reperibilità dei mezzi finanziari occorrenti per l'acquisto delle risorse produttive richieste dai vari programmi operativi, più in generale, da ogni operazione che comporti un impiego di capitale. Il budget finanziario può essere diviso in due programmi strettamente collegati:
  - 1) il budget delle fonti e degli impieghi idoneo a verificare la fattibilità globale del budget operativo ed economico predisposto per l'esercizio successivo. Tale budget evidenzia l'eventuale fabbisogno finanziario "netto" ancora da coprire, partendo dalla differenza tra: tutti gli impieghi di capitale che l'impresa dovrà realizzare nel periodo considerato (investimenti in capitale fisso, capitale circolante, rimborso dei debiti preesistenti, rimborso di capitale proprio) e tutte le fonti su cui l'impresa potrà contare nel periodo considerato (autofinanziamento, finanziamento mediante capitale di credito, capitale proprio e d'investimento di capitale fisso o di capitale circolante).
  - 2) il budget di cassa, atto ad analizzare la fattibilità finanziaria dei programmi di gestione all'interno del periodo annuo (tipicamente mese per mese). Il budget di cassa mostra i fabbisogni (o le eccedenze) di mezzi liquidi suddivisi nei vari periodi infrannuali.
- Il **budget patrimoniale**, che mostra la situazione del patrimonio al termine del periodo di budget. È in un certo senso la conseguenza dei due precedenti, data una certa situazione patrimoniale di partenza ad inizio anno. Nel budget patrimoniale sono accolti i valori che esprimono obiettivi finanziari della gestione per il prossimo esercizio. Infatti, con i dati del budget patrimoniale si possono calcolare indici di bilancio come per esempio: indice di liquidità, di disponibilità, d'indipendenza finanziaria, di copertura delle immobilizzazioni, ecc. inoltre dal budget patrimoniale sono ricavabili i valori necessari per la determinazione degli indici di redditività, come: il capitale proprio e il capitale investito, che costituiscono il denominatore del ROE (tasso di redditività del capitale proprio) e del ROI (tasso di redditività del capitale investito).

B. Il processo di formazione del budget si svolge in un arco di tempo più o meno lungo, come numero di mesi, in modo da guidare tempestivamente il comportamento dei manager.



- C. La formazione del budget coinvolge un numero elevato di organi, ciascuno dei quali dà il proprio contributo alla stesura del programma con le informazioni e le leve di cui dispone. Tale contributo è collegato con il grado di decentramento attuato, nel senso che l'accordo interessa livelli tanto più estesi quanto più spinto è il decentramento.
  
- D. Il processo è iterativo, cioè: sono necessari non pochi ritorni di informazione ed aggiustamenti prima che il budget diventi esecutivo. Questo avviene perchè i singoli programmi (di vendita, produzione, finanziamento ecc.) devono risultare reciprocamente compatibile e nel loro insieme compatibili con gli obiettivi generali dell'impresa.

[www.phedro.it](http://www.phedro.it) – [info@phedro.it](mailto:info@phedro.it)