

Sistemi amministrativi per il controllo di gestione

Il sistema amministrativo costituisce la base informativa a cui attinge tutto il processo di controllo direzionale. E' opportuno quindi comprenderne le logiche di configurazione affinché le esigenze informative siano soddisfatte nel rispetto del giusto rapporto costi-benefici.

Lo scopo di questo primo contributo, quindi, è di chiarire quali siano le logiche teoriche ed i passi logici di implementazione di un sistema amministrativo in grado di produrre informazioni utili a soddisfare le esigenze di tipo civilistico, gestionale ed organizzativo; l'articolo è suddiviso nelle seguenti parti:

- il sistema informativo e le esigenze informative;
- le logiche contabili;
- le tecniche contabili;

1. Il sistema amministrativo e le esigenze informative.

Il sistema amministrativo aziendale è la traduzione in termini economico-finanziari di tutte le transazioni che avvengono all'interno dell'organizzazione aziendale. Le transazioni sono originate sia da scambi con terze economie (ciclo passivo, ciclo attivo, ecc.) sia da scambi tra unità della stessa organizzazione (centri di costo, divisioni, processi, ecc.).

Il sistema amministrativo, quindi, deve produrre informazioni utili a:

- assolvere agli adempimenti di tipo civilistico-fiscale in senso lato; tra gli stessi è inclusa anche, ad esempio, la necessità di fornire informazioni utili all'elaborazione di bilanci consolidati o il supporto fornito in sede di valutazione delle poste di bilancio (si pensi ad esempio al magazzino);
- alimentare il processo di controllo direzionale, in merito alle dimensioni di analisi definite a monte della configurazione dello stesso sistema amministrativo.

Appare dunque cruciale, prima ancora di affrontare altri aspetti, comprendere sino in fondo le logiche di implementazione del sistema e delle tecniche contabili utilizzabili, per evitare che una non corretta configurazione possa compromettere l'ottenimento delle informazioni descritte.

2. Le logiche contabili.

Poiché, quindi, il sistema amministrativo deve soddisfare esigenze inerenti norme civilistico-fiscali e fornire informazioni gestionali, un primo problema che si pone è la scelta del sistema contabile di riferimento.

Come è noto, infatti, la contabilità gestionale si svolge in base ai principi del sistema patrimoniale anglosassone che misura puntualmente le variazioni di patrimonio al loro verificarsi; tale sistema, quindi, prevede l'accensione e l'utilizzo di conti che normalmente non trovano spazio nel piano dei conti civilistico. L'esempio tipico è il conto "magazzino" che accoglie in dare i carichi delle materie prime ed i versamenti dei semilavorati e dei prodotti finiti ed in avere gli scarichi per utilizzi in produzione o per la vendita.

Inoltre, in base a tale logica, la contabilità gestionale è svolta a costi standard con la rilevazione di varianze o scostamenti in relazione a costi di acquisto, consumo, efficienza, ecc.; lo scopo è di pervenire ad un costo del venduto che evidenzii il margine a costi standard e metta in evidenza gli scostamenti elementari.

In sostanza, con questo approccio, si costituisce un unico *general ledger* che è in grado di soddisfare contemporaneamente le esigenze informative necessarie agli adempimenti civilistico-fiscali e al sistema di controllo direzionale.

Il sistema contabile del reddito adottato nel nostro paese è quindi profondamente diverso dalle logiche descritte ed escluse, a priori e per logica, qualsiasi rilevazione di tipo analitico. Tale adozione ha comportato una scarsissima diffusione a livello di cultura amministrativa delle logiche della contabilità direzionale o gestionale. Inoltre, di conseguenza, è molto diffusa la pratica di tenere in contemporanea e separatamente una contabilità "generale" ed una contabilità gestionale interfacciate con alcune delle tecniche che si esamineranno nel seguito.

Questo aspetto deve quindi essere tenuto in grande considerazione in fase di implementazione ed ancor prima di sviluppo del progetto di configurazione del sistema amministrativo; infatti, da un lato è necessario ideare un sistema in grado di assolvere e conciliare le esigenze dei due approcci, dall'altro occorre comprendere che, in molti casi, la conoscenza del sistema patrimoniale è pressoché nulla tra le risorse che fanno parte dello staff amministrativo dell'azienda.

3. Le tecniche contabili.

Dopo avere definito le logiche contabili che ispireranno il sistema amministrativo, è necessario definirne l'architettura.

Gli schemi definiti dalla prassi operativa sono tre, riconducibili in realtà a due differenti approcci:

- contabilità gestionale svolta in forma *extra contabile*: la logica operativa è il sistema duplice misto;
- contabilità gestionale svolta in forma *contabile*: in questo caso le logiche operative sono il sistema duplice contabile ed il sistema unico integrato.

Esaminiamo sinteticamente le tre logiche.

A. Sistema misto.

Il sistema misto prevede lo svolgimento della contabilità gestionale mediante l'utilizzo di tabelle con le quali, extracontabilmente, si procede all'imputazione primaria agli oggetti del controllo (centri di costo, attività, commesse, prodotti, ecc.) e alla realizzazione del processo di ribaltamento dei valori comuni.

I vantaggi del sistema sono riconducibili a:

- flessibilità operativa, soprattutto in merito alla manutenzione del sistema;
- velocità di implementazione;

gli svantaggi risiedono nella:

- difficoltà di riconciliazione della contabilità gestionale con la generale;
- impossibilità di tracciare i movimenti di contabilità direzionale, soprattutto con riferimento al processo di ribaltamento;
- impossibilità o estrema difficoltà nell'imputazione contemporanea di più segmenti gestionali;
- conseguente notevole difficoltà nell'ottenimento di una reportistica multidimensionale.

Il sistema misto difficilmente consente di impostare la contabilità gestionale con le logiche del sistema patrimoniale anglosassone.

B. Sistema duplice contabile.

In questo caso, la contabilità gestionale è svolta in forma contabile mediante l'implementazione di un apposito piano dei conti collegato, con diverse modalità, al piano dei conti della contabilità generale.

Il sistema supera i vantaggi del precedente, in quanto consente di riconciliare i risultati civilistici con quelli gestionali, di tracciare i movimenti di sola contabilità direzionale e di procedere all'imputazione simultanea di più segmenti garantendo la quadratura dei dati.

Gli svantaggi, reali o presunti, si possono riassumere nella logica stessa del modello che, prevedendo due distinte contabilità, può generare "squadrature" tra i due mondi, quello gestionale e quello civilistico-fiscale. In realtà, le differenze nascono spesso da problemi procedurali ed organizzativi più che da limiti insiti nel modello stesso; inoltre, gli applicativi più recenti presenti sul mercato contengono normalmente tool di riconciliazione delle due contabilità che riescono a sopperire ai problemi descritti.

Il sistema consente di impostare la contabilità gestionale secondo le logiche del sistema patrimoniale; naturalmente, occorre che il software gestionale su cui "gira" la contabilità direzionale preveda la ripresa delle transazioni dai sottosistemi alimentanti (ciclo passivo, ciclo attivo, operations, ecc.) e la traduzione delle stesse in valori e movimenti contabili, consentendo all'utilizzatore la scelta tra diverse e flessibili modalità di valorizzazione (a standard, a costi medi, ecc.). Infine, il sistema garantisce, almeno sulla carta, la possibilità di scindere i due momenti di rilevazione delle informazioni, quello deputato al contabilizzare le transazioni valide ai fini civilistico fiscali e quello finalizzato a "destinare" la transazione a scopi gestionali.

C. Sistema unico integrato.

Il sistema unico prevede un'unica contabilità che accoglie le transazioni a rilevanza civilistico-fiscale e gestionale. Il piano dei conti quindi comprende:

- conti *civilistici* che accolgono tutte le transazioni che andranno a comporre il bilancio civilistico-fiscale;
- conti *gestionali* che sono alimentati a valori utili per ottenere la reportistica gestionale (ad esempio i costi standard) o che accolgono le transazioni proprie del sistema patrimoniale e le conseguenti riconciliazioni con la contabilità generale;
- conti *comuni* che accolgono transazioni comuni, appunto, ai due mondi (ad esempio, sono conti comuni tutti quelli del numerario: cassa, banche, ecc.).

Il sistema per sua logica garantisce quindi il massimo dell'integrazione tra le due contabilità, l'imputazione simultanea di più oggetti o segmenti, la tenuta della contabilità con la logica del sistema patrimoniale e la piena riconciliazione con la contabilità civilistica. Il sistema, per altro, implica una certa complessità di implementazione, funzionamento e manutenzione e nella prassi operativa sconta spesso una notevole rigidità applicativa.

Per quanto i limiti del sistema misto siano evidenti, è impossibile determinare a priori quale sia il modello "giusto" per ciascuna azienda; la scelta tra una delle tre logiche descritte deve essere effettuata quindi con riferimento ai seguenti parametri:

- caratteristiche del business in cui opera l'impresa;

- caratteristiche dell'organizzazione nel suo complesso ed in particolare dello staff amministrativo;
- grado di diffusione delle logiche della contabilità gestionale;
- obiettivi che devono essere perseguiti con l'implementazione di un sistema di contabilità direzionale.

www.phedro.it – info@phedro.it