

## CONTROLLO

---

### **Sindaci e Controllo di gestione interno**

di Luca Dal Prato

Dopo la [prima puntata del 28 luglio 2015](#), in cui abbiamo introdotto il concetto di controllo di gestione, affrontiamo oggi l'articolazione del **giudizio** sulla struttura del controllo di gestione, la sua **correlazione** con la **contabilità direzionale** e la composizione del **rapporto di gestione**.

Il giudizio sulla **struttura del controllo di gestione** può articolarsi su **quattro aspetti**:

- profondità;
- orientamento;
- integrazione del sistema;
- analisi delle singole unità organizzative.

Il **primo** aspetto, ossia la “**profondità**” del sistema, è volto ad accertare fino a che livello della scala gerarchica si spinge il controllo di gestione per trarre un giudizio sulla sua coerenza con il grado di decentramento dell'autorità attuato dall'impresa. In altri termini, si cerca di mettere in **relazione** la **delega** con il **controllo di gestione**.

Il **secondo** aspetto è riferito all’ “**orientamento**” del sistema di controllo di gestione, intendendo esprimere con questo termine il **criterio** secondo cui viene **distribuita** la **responsabilità economica** all'interno dell'organizzazione. Il giudizio sull'orientamento tende a valutare il **grado di coerenza** tra la distribuzione di **responsabilità** economica e quelli che sono i **compiti** assegnati alle unità operative più importanti o di primo livello. In questo caso, si analizza il **legame** tra divisione orizzontale del lavoro (**specializzazione**) e controllo nella sua **dimensione** di struttura organizzativa.

Il **terzo** aspetto si identifica nell’“**integrazione**” del sistema, vale a dire nella capacità dello stesso di integrare le diverse unità operative nell'organizzazione. Il legame, in questo caso, è tra **controllo** e **divisione verticale** del lavoro.

Infine, il **quarto** aspetto si rivolge alle singole unità organizzative cercando di valutare, nel loro specifico ambito, la coerenza fra compiti, **responsabilità economica** assegnata ed effettive **leve** disponibili.

Per compiere un'accurata analisi sulla ripartizione della **responsabilità economica** è necessario tenere in considerazione che il sistema di controllo è strettamente collegato alla **contabilità direzionale**, che si articola nei seguenti sistemi:

1. Contabilità **generale** (raccolta di dati elementari consuntivi e prime elaborazioni);
2. Contabilità **analitica** (articolazione spaziale e temporale dei dati consuntivi);
3. Sistema di **budget** e standard (articolazione spaziale e temporale dei dati di programmi);
4. Sistema delle **variazioni** (confronto articolati dei dati di programma con i dati consuntivi).

Come noto, la **contabilità generale** raccoglie i valori derivanti dagli scambi monetari tra l'impresa e i terzi ed è la base per la redazione dei bilanci d'esercizio. La **contabilità analitica** è invece un sistema di valori consuntivi ma, a differenza della contabilità generale che fornisce valori aggregati riferiti all'impresa nel suo insieme, compie aggregazioni di valori per settori o per aspetti significativi. Con questo sistema, utilizzando come base di partenza i valori raccolti nella contabilità generale, si perviene, ad esempio, alla determinazione dei costi di prodotto, dei costi di centro, dei ricavi sezionali e alla definizione di risultati parziali per settore, per divisione o per gruppi di prodotti. Diversamente, i **budget** e gli **standard** costituiscono un sistema di valori che assolvono il compito di fornire un supporto quantitativo monetario al processo decisionale e approntare strumenti di misurazione degli obiettivi economici. Infine il **sistema delle variazioni**, cioè degli scostamenti tra valori obiettivi e valori consuntivo, mettono in evidenza le variabili influenti sui costi di produzione e sui ricavi di vendita.

La valutazione dei risultati di cui sopra, e il conseguente riposizionamento degli obiettivi, vengono estrapolati dal **rapporto di gestione** (o sistema di *reporting*): un complesso di dati quantitativo-monetari derivanti dalla contabilità. Gli elementi che concorrono a determinarne la struttura del rapporto di gestione possono essere così riassunti:

1. **contenuto**, ossia la natura ed il volume dei dati da inserire nel rapporto di gestione;
2. **articolazione**, cioè la suddivisione in documenti elementari, tra loro correlati, del rapporto di gestione in relazione ai destinatari utilizzatori;
3. **forma**, ovvero le modalità di presentazione dei dati;
4. **frequenza**, cioè la periodicità con cui il rapporto di gestione e le sue parti componenti vengono prodotte;
5. **tempestività**, ossia il periodo di tempo che intercorre tra l'accadimento dei fenomeni ed il momento in cui i relativi dati, inseriti nel rapporto, sono disponibili per l'analisi.

Un aspetto da non sottovalutare per la migliore interpretazione dei risultati è il **rispetto del principio di selettività** secondo il quale, in qualsiasi aggregato di elementi, soltanto alcuni di essi sono particolarmente significativi e preponderanti in termini di risultati finali. I **dati** contenuti nel rapporto non dovrebbero quindi coprire, in modo ed in volumi indifferenziati, tutte le aree di attività dell'impresa, ma esser il risultato di un processo di selezione teso a stabilire una scala di **importanza** delle diverse aree in relazione al ruolo che esse assumono per la sopravvivenza e lo sviluppo dell'impresa.