

IL RUOLO DEL DOTTORE COMMERCIALISTA NEI PROCESSI DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO AZIENDALE

di Serenella Di Donato

La programmazione e il controllo aziendale costituiscono funzioni di basilare importanza per la sopravvivenza delle imprese sul mercato, nel loro agire queste ultime tendono alla maggiore efficienza per l'ottenimento di risultati positivi che si concretizzino sia nella loro sopravvivenza che in uno sviluppo economico-dimensionale. La programmazione è un processo attraverso cui si cercano di definire ed attuare le linee strategiche e le azioni operative necessarie per conseguire gli obiettivi dell'impresa, è un processo decisionale anticipatore in quanto è con essa che si decide che cosa fare e come farla prima di passare all'azione. Successivamente alla messa in azione delle risorse, segue il controllo, il quale comporta necessariamente la valutazione dell'esecuzione in rapporto agli obiettivi, ed in caso di eventuali scostamenti dai risultati implica la predisposizione di azioni correttive. Affinché esista un sistema di controllo è necessaria l'esistenza di:

- 1) un obiettivo da controllare;
- 2) un piano che stabilisca il modo in cui l'obiettivo in argomento debba essere raggiunto;
- 3) un metro di misurazione dei risultati.

Una volta misurati i risultati raggiunti si accertano le ragioni di una eventuale deviazione di essi dalla norma prevista per prendere le misure correttive del caso ed accertarne l'azione.

Alcuni strumenti di analisi e di valutazione strategica sono, anche se implicitamente, strumenti di controllo; il budget ad esempio è lo strumento che più di ogni altro attempora contemporaneamente ad esigenze connesse a processi di programmazione e di controllo. Queste funzioni presuppongono la manipolazione di un alto numero di informazioni che pervengono ai pianificatori attraverso i canali aziendali più disparati.

L'organizzazione del sistema informativo è elemento basilare per l'esplicazione di funzioni programmatiche e di controllo gestionale, tale sistema è oggetto di interventi professionali più o meno ripetuti effettuati a cura del Dottore Commercialista che assume sempre di più incarichi che esulano dal contesto squisitamente fiscale per assumere caratteristiche di intervento tipiche del planning, del controller e del manager.

Tali apporti, talvolta rilevabili nella sola forma implicita, vengono richiesti sia in imprese di dimensioni medio-grandi che in microrganismi aziendali, anzi in questi ultimi il servizio richiesto al Dottore Commercialista è spesso ai limiti della fattibilità operativa in quanto presuppone una serie di decisioni da prendere relativamente alle azioni poste in essere dall'imprenditore e di sua esclusiva competenza.

Ad eccezione delle grandi aziende si può notare come fino ad ora all'interno degli organismi imprenditoriali non si sia attuato un processo programmatico istituzionalizzato, tanto meno un processo supportato da tecnologie adeguate. La realtà operativa mostra come le aziende medio-piccole pur tendendo alla maggiore efficienza per l'ottenimento di un risultato positivo, non hanno colto l'essenzialità della programmazione aziendale intesa come funzione continua e controllabile, bensì hanno privilegiato approcci non organici all'attività previsionale.

L'introduzione delle tecnologie informatiche non sempre ha dato i risultati positivi sperati dall'imprenditore, ciò probabilmente a causa di errori compiuti nella messa a punto del progetto informatico. Attualmente in alcune aziende esistono prodotti di software non rispondenti alle esigenze proprie dall'azienda stessa, e hardware acquistati da anni ma quasi mai utilizzati e attualmente obsoleti. Premesso ciò si rende sempre più necessaria per l'azienda la collaborazione di un professionista esterno che abbia una visione complessiva delle problematiche aziendali ed il cui apporto si possa integrare con l'attività del management aziendale. E' interessante rilevare come, attualmente, sebbene in forma latente, già esiste una certa collaborazione del Dottore Commercialista sia alla elaborazione delle strategie imprenditoriali, sia al controllo della gestione. L'intervento dello studio professionale è differenziato in rapporto alle esigenze delle varie imprese ed in ogni caso queste ultime potranno incaricare il Dottore Commercialista sia della tenuta dei libri obbligatori secondo la normativa civile, fiscale e comunitaria, sia del controllo dell'organizzazione interna e dei risultati raggiunti.

Il professionista esterno entra sempre in contatto con i processi previsionali perché direttamente connessi con l'organizzazione del sistema informativo aziendale, per cui è proprio l'attività di costui che deve integrarsi con i compiti degli auditor interni dell'azienda.

Il grado di efficienza aziendale è in funzione della struttura organizzativa che l'impresa ha prescelto e di come questa riesce a gestire le informazioni aziendali. Queste ultime devono essere opportunamente convogliate e raggruppate onde essere trasmesse tramite flussi aziendali verso l'alta direzione o il singolo imprenditore, nonché verso gli organi preposti alla redazione dei piani. L'organizzazione del sistema informativo aziendale assume quindi una valenza primaria nel processo di controllo, le sue interrelazioni con gli altri sistemi, onde conferire all'organismo azienda le caratteristiche di un sistema cibernetico aperto, sono inconfutabili.

È proprio il sistema informativo la prima area di intervento del Dottore Commercialista il quale più di ogni altro ne conosce i limiti giuridico-contabili. Se tutto ciò è vero la tipologia di intervento del professionista esterno è duplice e simmetrica rispetto alle dimensioni dell'azienda; nel caso di grandi imprese la prima verifica possibile è quella relativa all'esame degli elementi del controllo interno collegati sia all'aspetto contabile che amministrativo, qualora si argomenti relativamente ad aziende medio-piccole, va

precisato che in tal caso il Dottore Commercialista può entrare abbastanza incisivamente con la propria normale attività negli aspetti gestionali ed organizzativi più disparati. Ciò perché in tali imprese la microdimensione consente una relazione diretta tra la consulenza fiscale-commerciale e una contestuale attività manageriale. La realtà operativa dimostra come le aziende deleghino sempre più ripetutamente ai Dottori Commercialisti gli adempimenti relativi a vari tipi di incombenze che implicano forme di responsabilità sempre crescenti. In tali ipotesi il professionista esterno può essere considerato quasi come un organo interno all'azienda, egli è probabilmente il soggetto che riesce a focalizzare meglio di ogni altro tramite una impostazione globale, le varie problematiche aziendali ed orientare le politiche di piano. L'opinione del Dottore Commercialista assumerebbe le caratteristiche della globalità e completezza laddove la sua attività fosse integrata con il supporto professionale degli organi interni all'azienda e/o dell'imprenditore, la conoscenza delle particolari esigenze aziendali è infatti prerogativa degli esperti interni. È il Dottore Commercialista che in relazione alle informazioni contabili ed extracontabili può creare dei programmi interni che servono per espletare la verifica della gestione e che siano progettati in base alle specifiche esigenze aziendali relativamente all'andamento dei cicli aziendali e delle funzioni. È necessario individuare i collegamenti tra le strategie, i piani operativi ed i budget nonché analizzare la capacità di adattamento dei secondi rispetto alle variazioni che intervengono nei terzi in seguito alla modificazione delle condizioni ipotizzate. Tale analisi è demandabile al Dottore Commercialista che conoscendo varie problematiche esterne ed applicando le metodologie di controllo contabile, risulta essere un importante collaboratore dell'esperto interno per la revisione ed adeguamento dei piani.

Soltanto la complementarietà di una biunivoca collaborazione integrata, tra interni ed esterni, che privilegi l'approccio interfunzionale alle differenti problematiche aziendali può costituire un valido contributo per lo sviluppo e la modernizzazione delle capacità di autocontrollo dell'azienda.

Serenella Di Donato
(Como)

LE SORPRESE DELLA LEGGE SULL'AMNISTIA

di Manuel Seri

La recente approvazione della Legge-Delega al Presidente della Repubblica per la concessione dell'amnistia offre l'occasione per esaminare taluni effetti estranei agli scopi del provvedimento normativo

che interessano più specificamente la disciplina tributaria. In particolare si vuol richiamare l'attenzione sul contenuto dell'art. 2 c. 3 della suddetta Legge 11.04.1990 n. 73, già in vigore dallo scorso 11 aprile, secondo il quale «in conseguenza della errata indicazione del termine del 31 novembre 1989 per la presentazione dell'istanza di definizione ad ogni effetto amministrativo e penale contenuto nel comma 1 dell'art. 21 del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 aprile 1989, n. 154, si considerano regolarmente adempiti gli adempimenti eseguiti entro il 31 dicembre 1989». La disposizione, pure contenuta nella Legge-Delega, non richiede alcuna attuazione presidenziale, ma stabilisce «ex se» una vera e propria sanatoria per la tardiva presentazione dell'istanza di sanatoria delle irregolarità formali prevista dall'art. 21 c. 1 del D.L. 69/1989. Per comprendere compiutamente il senso di una tale benevola concessione appare opportuno ripercorrere, seppur brevemente e con velato spirito polemico, l'evoluzione normativa della disciplina in questione.

Nel testo originario del primo comma del citato art. 21 era stato erroneamente indicato il «31 novembre 1989» quale termine di scadenza per la presentazione della suddetta istanza di sanatoria. Con successivo avviso di rettifica pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 54 del 06.03.1989 (tre giorni dopo la pubblicazione del Decreto) tale data veniva corretta in «30 novembre 1989» dissolvendo così ogni retorico dubbio in proposito (30 novembre o 31 dicembre?). Nella Gazzetta Ufficiale n. 99 del 29.04.1989 veniva pubblicata la L. 154/1989 convertiva del D.L. 69/1989: ben oltre sette mesi prima della suddetta scadenza il testo modificato dell'articolo 21 confermava la data del «30 novembre 1989».

La stessa Amministrazione Finanziaria con la tanto attesa e sospirata C.M. 17 del 18.11.1989 ebbe a precisare espressamente che «... per fruire della menzionata sanatoria i contribuenti interessati devono presentare entro il 30 novembre 1989 apposita istanza all'Ufficio ...» (nel medesimo senso si era già espressa anche l'Assonime con propria Circolare n. 142 del 14.11.1989 - cfr. 4, II cpv.).

La scadenza del 30 novembre era perciò pacifica, nota a tutti ed unanimemente ribadita fino all'ultimo giorno da tutti i mezzi di informazione. Né risultano interventi di commento da parte della Dottrina su questo specifico punto volti a segnalare l'angoscioso dubbio su tale data. Ciò nonostante il Legislatore ha ritenuto di intervenire ora con una specifica disposizione per attribuire piena validità ed efficacia alle istanze di sanatoria presentate oltre il suddetto termine di scadenza e fino al 31 dicembre 1989.

L'eccessiva generosità ed indulgenza su una questione che difficilmente potrà trovare concreta applicazione francamente stupisce, specie se si considerano le numerosissime situazioni di incertezza con le quali