

**Il controllo di gestione:
pianificare, organizzare, decidere**

Principi e strumenti a supporto del sistema di controllo di gestione

Pier Luigi Marchini



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PARMA

Parma, 11 novembre 2015

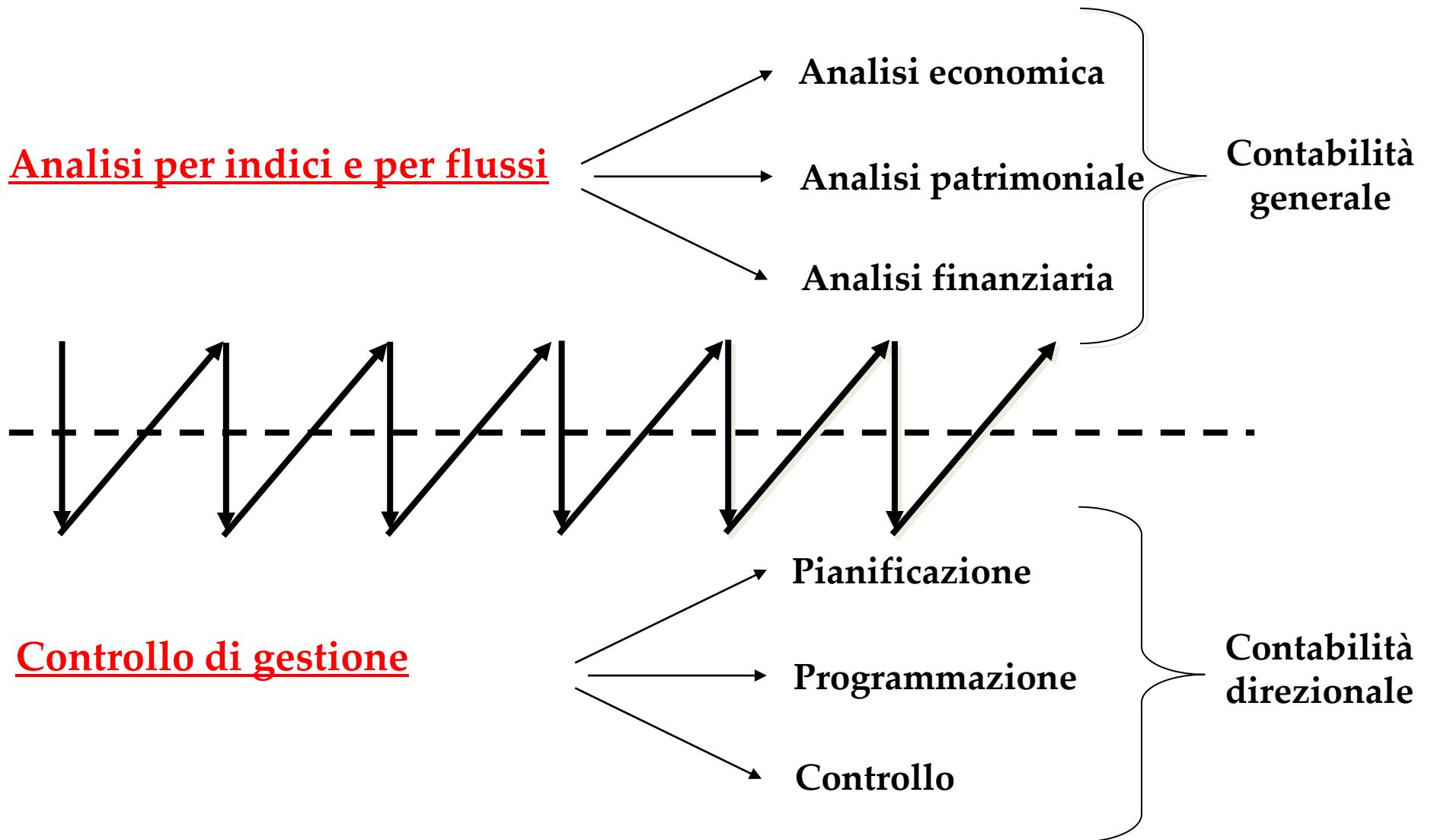


Unione Parmense degli Industriali

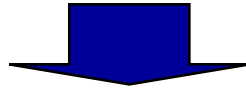
- 1. Il controllo di gestione: aspetti introduttivi e definatori**
- 2. Principi e strumenti alla base del sistema di controllo di gestione: il modello di Borsa Italiana**
- 3. Il sistema di controllo di gestione nelle PMI**
- 4. La diffusione degli strumenti di controllo di gestione: alcune evidenze empiriche**

Il Sistema di Controllo di Gestione è
uno strumento di guida

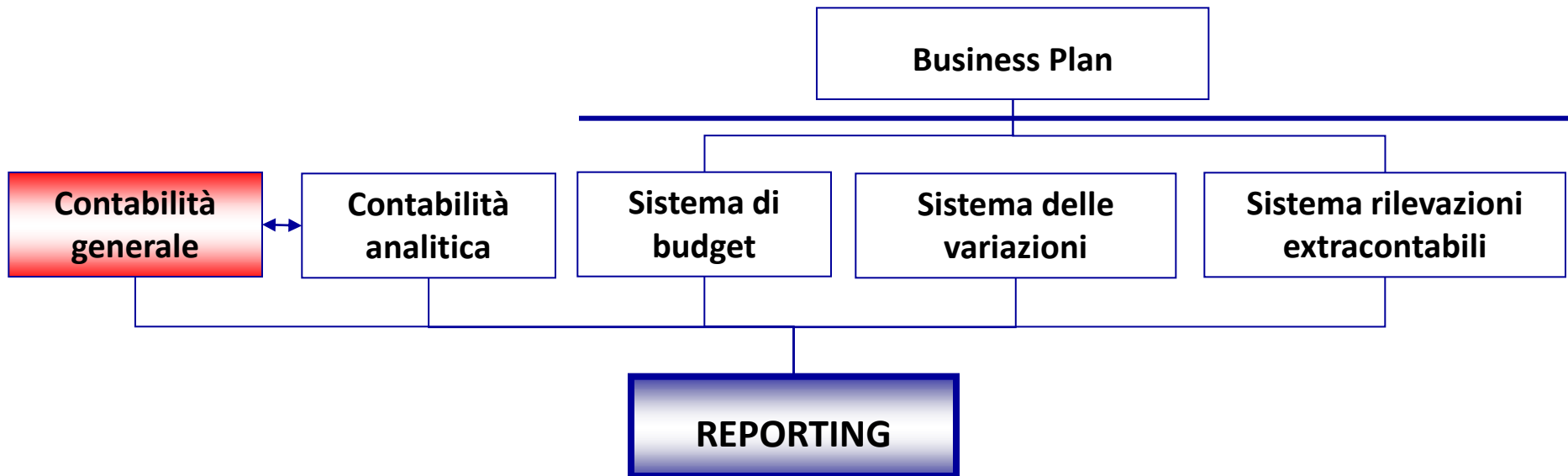
verso il raggiungimento degli obiettivi aziendali,
che si avvale di supporti informativi alle decisioni
per orientare le attività del management
in condizioni di efficienza ed efficacia



CONTABILITA' DIREZIONALE INTEGRATA



modello che permette una proficua relazione tra rilevazioni, governo e controllo dell'impresa



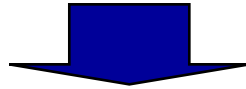
Il sistema informativo per la direzione, quanto ai criteri di impostazione, non è soggetto a vincoli di sorta e deve soddisfare una pluralità di esigenze informative spesso tra loro contrastanti.

Il controllo di gestione: aspetti introduttivi e definatori

	CONTABILITA' GENERALE	CONTABILITA' ANALITICA
Utenti →	Persone esterne che prendono decisioni economiche e finanziarie	Manager che pianificano e controllano un'organizzazione
Quadro temporale →	Prospettiva storica	Enfasi sul futuro
Verificabilità e rilevanza →	Enfasi sulla verificabilità	Enfasi sulla rilevanza per la pianificazione ed il controllo
Precisione e tempestività →	Enfasi sulla precisione	Enfasi sulla tempestività
Oggetto →	L'attenzione è soprattutto sull'intera organizzazione	Si focalizza su singoli ambiti di responsabilità organizzative
Requisiti →	Deve rispettare i Principi Contabili e i formati prescritti	Non deve rispettare i Principi Contabili, né alcun formato prescritto

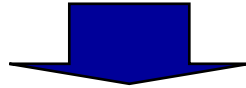


Perché adottare un sistema di controllo di gestione



- 1. Controllo di gestione come strumento di supporto alla risoluzione di situazioni di crisi (turbolenza ambientale)**
- 2. Il Controllo di Gestione come supporto al cambiamento o all'adeguamento delle strategie aziendali/crescita dimensionale**
- 3. Controllo di gestione come strumento non caratterizzante soltanto le imprese di grandi dimensioni**

Sistema di controllo di gestione



1

stretta correlazione con i sistemi informativi dai quali trae gli elementi conoscitivi indispensabili per una corretta applicazione

2

importanza legata al fatto che gli stessi sistemi costituiscono modelli di comportamento gestionale

3

influenzando direttamente i comportamenti delle persone, acquistano valenza anche come variabili organizzative

Il Sistema di controllo di gestione

- ✓ processo attraverso il quale il vertice aziendale cerca di **influenzare i comportamenti delle persone** al fine di raggiungere i risultati desiderati, **dando attuazione alla strategia**;
- ✓ ha come obiettivo prioritario quello di aiutare i vertici aziendali a **guidare l'impresa verso i prescelti obiettivi strategici** e, in particolare, a compiere scelte funzionali alla creazione di valore economico.
- ✓ Sistema in grado di **fornire le informazioni** per aiutare i vertici aziendali a dedicare la necessaria attenzione alla strategia e a facilitare un **allineamento della gestione operativa alla strategia** stessa.



**Nel controllo di gestione l'enfasi dovrebbe essere sul “prevenire”,
sul progettare e preparare il futuro,
sul controllare prima (ex ante) e non dopo.**

- ✓ Oltre l'impostazione «tradizionale»:
 - **ampliare gli orizzonti** (dalla gestione operativa a quella strategica);
 - da una prevalente focalizzazione su **aspetti aziendali interni** a **variabili di ambiente esterno**

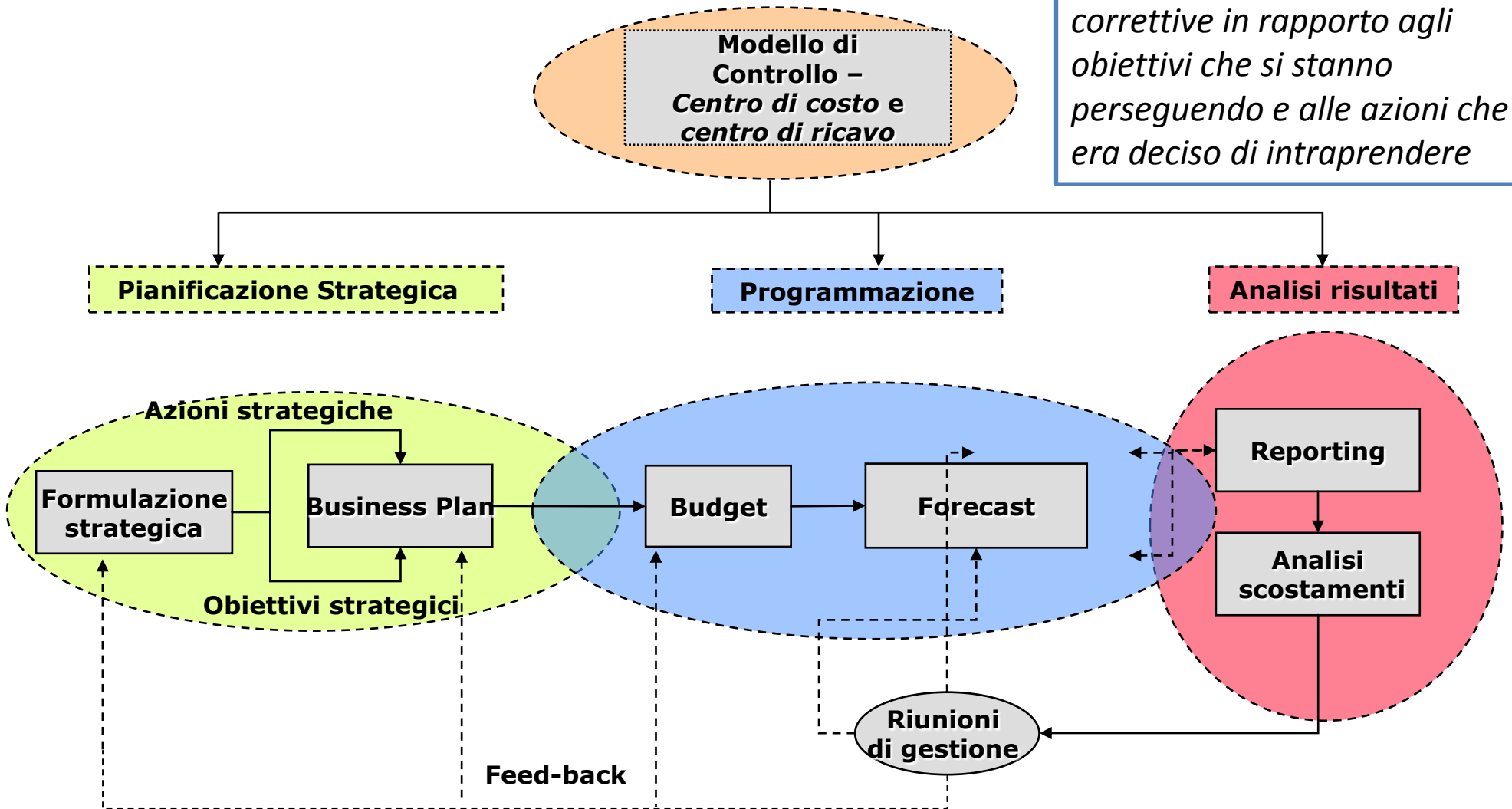
- interpretare i cambiamenti ambientali per far in modo che l'impresa possa gestirli a proprio vantaggio;

- valutare i rischi e cercare di prevenirne il sorgere;

- cercare di indurre nelle persone comportamenti allineati con la strategia deliberata e sintetizzata negli intenti strategici.

Il sistema dei processi

possibilità di decidere con tempestività le necessarie azioni correttive in rapporto agli obiettivi che si stanno perseguendo e alle azioni che si era deciso di intraprendere



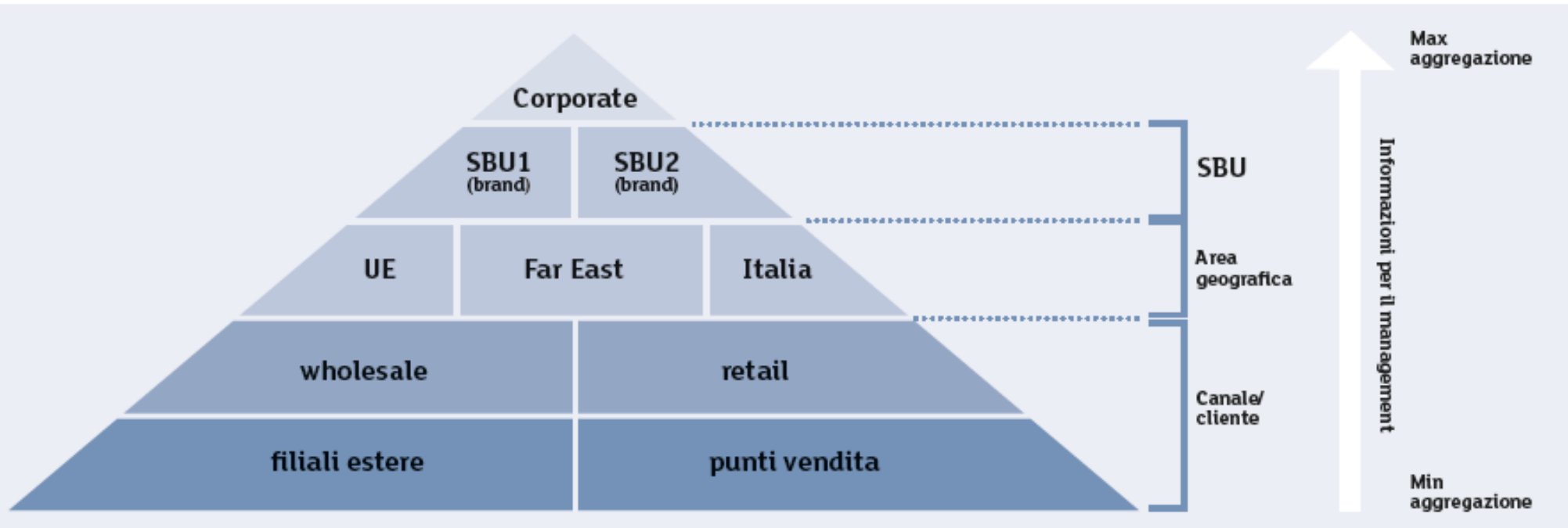
Elementi costitutivi del SCG: **1) modello di pianificazione e controllo**

Schema rappresentativo della struttura del Sistema che consente di identificare le dimensioni di analisi secondo cui vengono selezionate, aggregate e organizzate le informazioni, sia in fase previsionale che di reporting.

- ✓ **Primo livello di disaggregazione: Strategic Business Unit (SBU)** → l'unità che ha la responsabilità di sviluppare la strategia in una specifica area strategica d'affari (ASA) → generalmente: strategie indipendenti; strutture di costo differenti; presidi organizzativi autonomi e responsabilità dedicate.

- ✓ All'interno della SBU → **ulteriori dimensioni d'analisi**, per esempio:
 - area geografica;
 - canale distributivo;
 - clienti;
 - tipologia di prodotti/servizi/brand;
 - progetti.

Elementi costitutivi del SCG: 1) modello di pianificazione e controllo



Elementi costitutivi del SCG:

2) Gli strumenti tecnico-contabili e gli altri strumenti di direzione

- ✓ **Sistema contabile che integri:**
 - contabilità generale;
 - contabilità industriale (determinazione dei costi di prodotti / servizi);
 - contabilità analitica.

- ✓ **Sistema di pianificazione/programmazione e reporting** che, basandosi sul sistema contabile e sugli altri eventuali sistemi alimentanti, elabori le principali informazioni a servizio dell'attività di controllo di gestione.

- ✓ **Sistema di pianificazione/programmazione finanziaria e tesoreria** (pianificare entrate ed uscite finanziarie).

Elementi costitutivi del SCG: 3) Il sistema di pianificazione

Dovrebbe consentire l'elaborazione di un piano industriale coerente, attendibile e finanziariamente sostenibile nonché di un budget operativo annuale

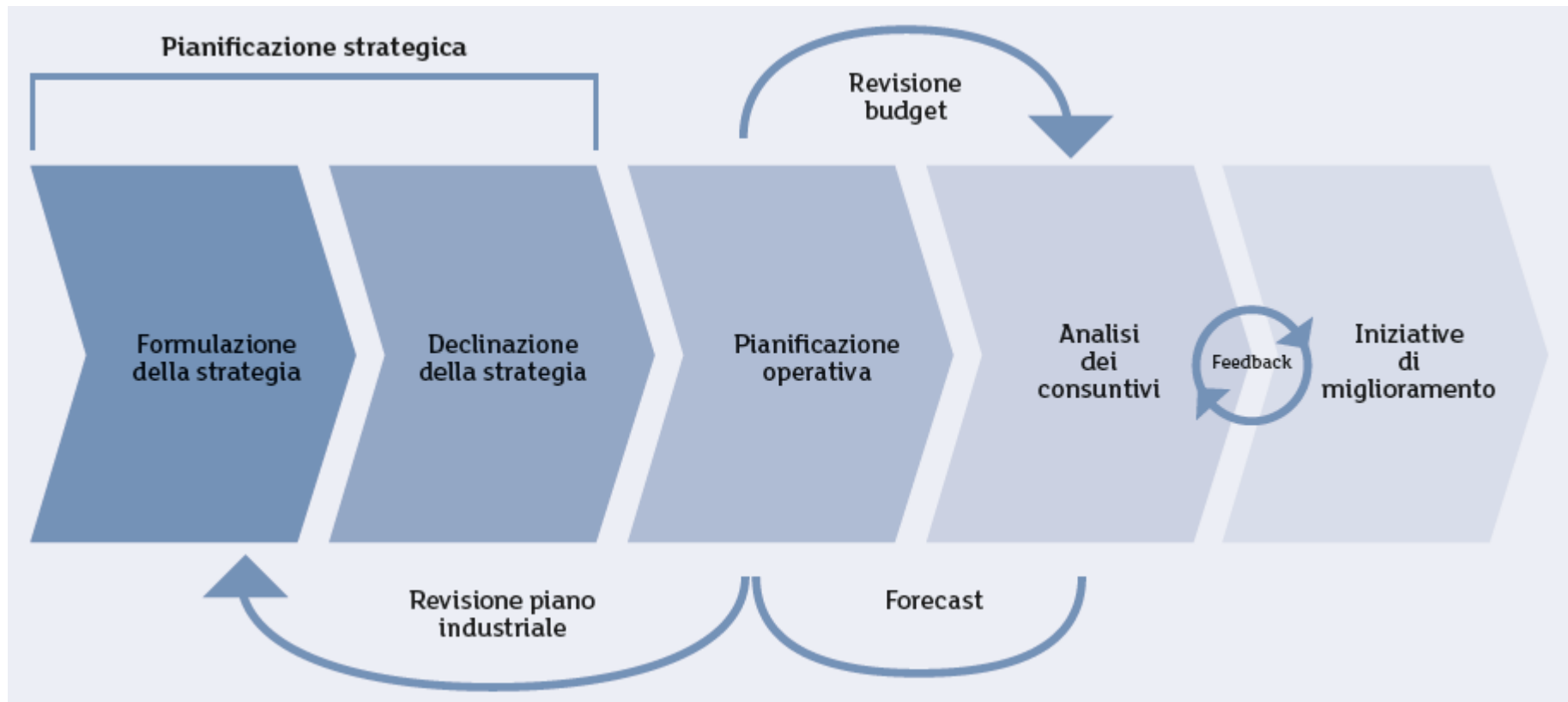


FIGURA 5: Il sistema di planning

Elementi costitutivi del SCG:

4) Sistema di reporting

monitorare, con frequenza e tempestività adeguate, gli indicatori più rilevanti che incidono maggiormente sulla capacità di creazione di valore

- ✓ **indicatori di carattere economico-finanziario**
- ✓ **indicatori di performance che consentono il monitoraggio dei fattori critici di successo (FCS)**
 - elementi necessari per operare, in ogni fase del Business Model, in modo efficace e con risultati superiori ai concorrenti
- ✓ **indicatori di performance che consentono il monitoraggio dei fattori di rischio (business risk)**
 - eventi la cui manifestazione può precludere all'azienda il raggiungimento degli obiettivi strategici e compromettere la continuità aziendale (fattori chiave da mantenere sistematicamente sotto controllo).

Elementi costitutivi del SCG:

4) Sistema di reporting

monitorare, con frequenza e tempestività adeguate, gli indicatori più rilevanti che incidono maggiormente sulla capacità di creazione di valore

- ✓ **Gli indicatori monitorati andranno organizzati in report e documenti** di cui dovrà essere attentamente valutata la diffusione alle persone corrette.
- ✓ **Report:** strutturati in maniera tale da prevedere la **comparazione del dato consuntivo** con quello di **budget** e con quello **storico** corrispondente.
- ✓ **Tempestività** della reportistica: considerare la **frequenza di monitoraggio** degli indicatori
 - in linea generale, per gli indicatori monitorati trimestralmente ci si aspetta che i relativi report siano prodotti entro 30 giorni dalla chiusura del periodo di riferimento

Requisiti del SCG: **diffusione delle informazioni e soggetti utilizzatori**

- ✓ Il SCG deve **identificare chiaramente destinatari e utilizzatori** del Sistema nel suo complesso e **dei singoli report** generati, specificando il tipo d'informazione destinata a ogni utilizzatore e la gerarchia delle informazioni.
- ✓ Griglia d'informazioni diretta a ciascun soggetto utilizzatore: **progettata coerentemente** sia rispetto all'**effettiva utilità** per il soggetto medesimo, sia rispetto alla **funzione aziendale** svolta e alla relativa **capacità decisionale**.



Il grado d'efficacia del SCG è strettamente collegato alla capacità di fornire ai singoli destinatari le informazioni rilevanti con il grado di tempestività necessario per porre in essere le adeguate azioni correttive.

Requisiti del SCG: **Integrazione con i sistemi informativi e informatici dell'azienda**

- ✓ Riconciliare con regolarità e semplicità ciascuna informazione con le risultanze dei sistemi informativi utilizzati all'interno della società.
- ✓ Riconciliazione prevista e regolarmente effettuata (necessaria procedura di controllo della correttezza e dell'integrità delle informazioni stesse).
 - I dati ottenuti dai sistemi di contabilità analitica e industriale e dai sistemi di pianificazione e reporting devono essere coerenti e riconciliabili fra loro nonché rispetto ai dati consuntivi prodotti dal sistema di contabilità generale

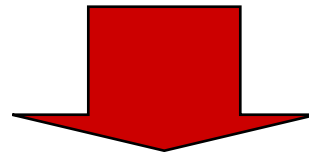


**coerenza complessiva delle fonti delle informazioni:
esigenza di affidabilità e confrontabilità nel tempo delle informazioni
contenute nei report**

CENTRO DI COSTO



Unità di rilevazione in funzione delle quali scomporre il processo di produzione economica in fasi atte ad orientare aggregazioni significative dei dati elementari di costo



se per ogni centro si individua un responsabile, si passa anche alla nozione di

CENTRO DI RESPONSABILITA'

Le piccole e medie imprese presentano alcune peculiarità che influenzano notevolmente l'implementazione del sistema di controllo (Lombardi Stocchetti, 1996):

- lo stile di direzione accentrato;
- l'elevata flessibilità richiesta agli strumenti;
- la tendenza a privilegiare la riservatezza delle informazioni;
- Il prevalere di approcci «commerciali» rispetto ad approcci «amministrativi»;
- Risorse economico-finanziarie limitate;
- la struttura organizzativa semplice che rende difficile individuare precisi ambiti di responsabilità.

Le peculiarità organizzative della piccola e media impresa rendono preferibile l'utilizzo di forme di controllo di tipo «sociale» anziché tipologie di controllo formalizzate e focalizzate su un processo di gerarchizzazione degli obiettivi caratteristico dei sistemi di controllo di gestione.

Il controllo «sociale» non si avvale di un sistema di obiettivi tradotti in indicatori di valutazione sia quantitativo monetari che qualitativi, bensì si basa su un insieme di valori culturali a cui far riferimento nei processi decisionali e nelle attività operative.

1) Evidenze di ricerche svolte sul territorio nazionale (Ricerca Cofin 1995)

- ✓ Il controllo di gestione viene spesso identificato (erroneamente) con la pura attività di analisi del bilancio.
- ✓ La contabilità dei costi, rispetto alle tecniche di analisi di bilancio, risulta più difficilmente utilizzabile e per tale ragione è meno diffusa. Qualora venga impiegata si elaborano dati prevalentemente di tipo consuntivo.
- ✓ Lo strumento di guida della gestione meno diffuso risulta il budget d'esercizio.

2) Università degli Studi di Parma – Dipartimento di Economia (Prof.ssa Federica Balluchi e Prof. Luca Fornaciari)

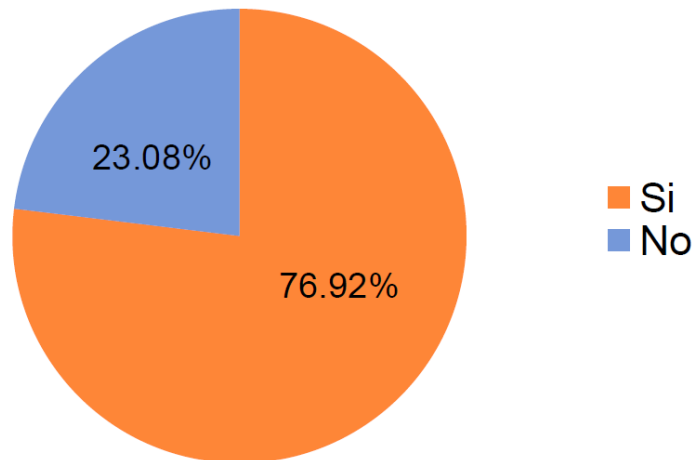
- ✓ Imprese presenti in Emilia Romagna con un numero di dipendenti maggiore uguale a 10
- ✓ Totale imprese coinvolte: 104
- ✓ Obiettivo della ricerca: studiare la diffusione degli strumenti di programmazione e controllo nell'ambito delle imprese di piccole e medie dimensioni operanti sul territorio regionale
- ✓ Strumento rilevazione: questionario (domande a risposta chiusa)

2) Università degli Studi di Parma – Dipartimento di Economia (Prof.ssa Federica Balluchi e Prof. Luca Fornaciari)

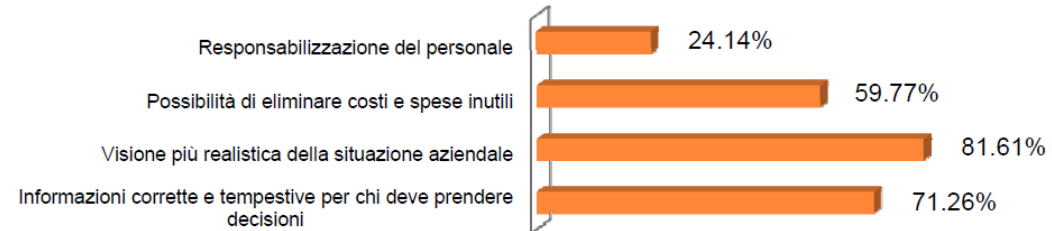
Evidenze incoraggianti



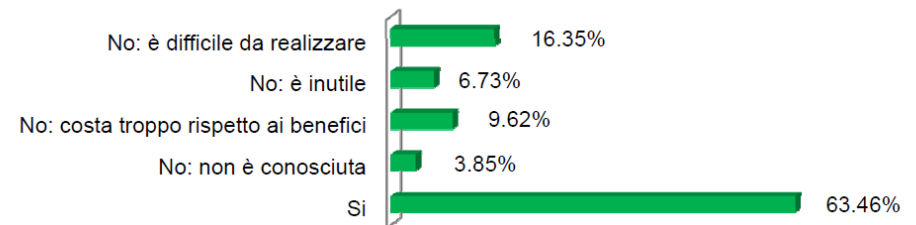
L'impresa utilizza sistemi di controllo di gestione?



Quali sono stati i benefici derivanti dall'utilizzo del controllo di gestione?



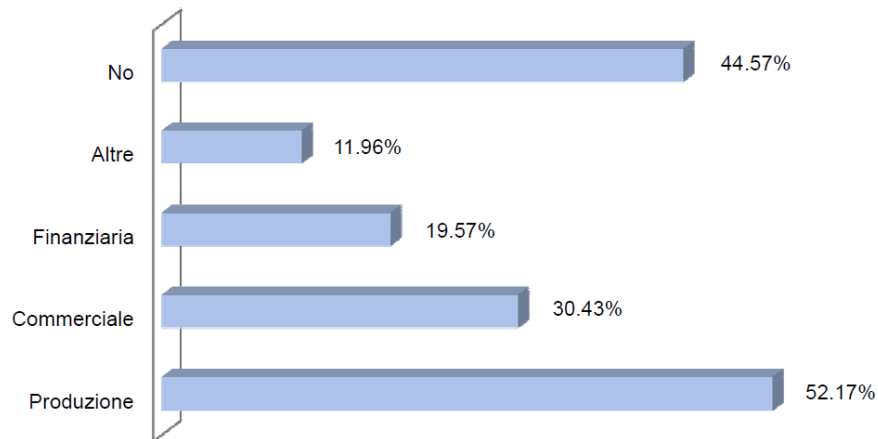
Si tengono scritture inerenti alla determinazione del costo del prodotto?



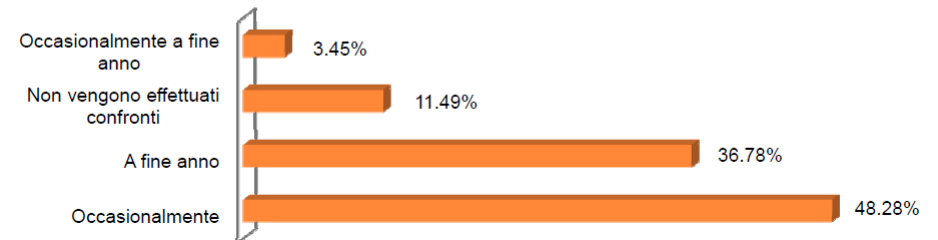
2) Università degli Studi di Parma – Dipartimento di Economia (Prof.ssa Federica Balluchi e Prof. Luca Fornaciari)

Ma...
↓

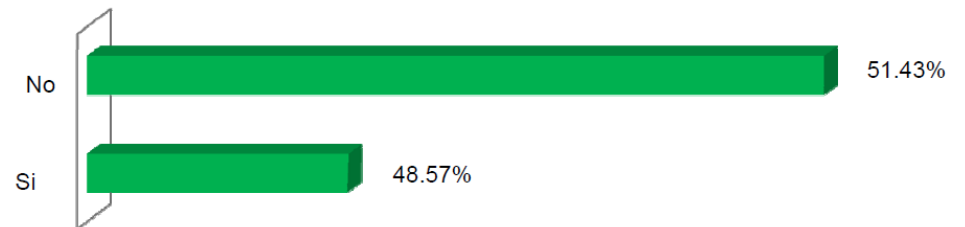
Si rivelano costi distinti per funzioni aziendali?



Viene effettuato un sistematico confronto tra i dati consuntivi e dati previsione?



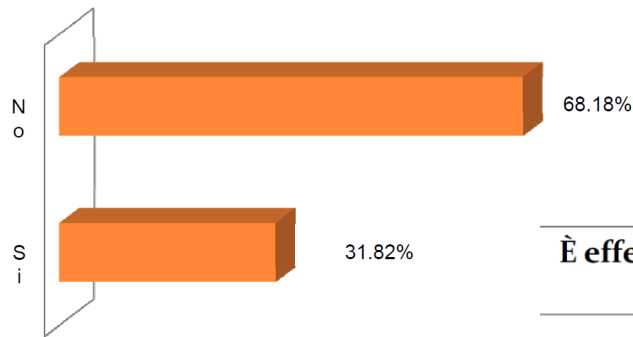
Si attribuiscono responsabilità per gli scostamenti che si verificano?



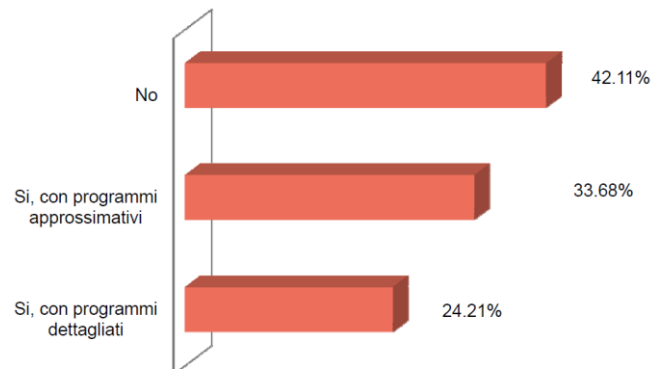
2) Università degli Studi di Parma – Dipartimento di Economia (Prof.ssa Federica Balluchi e Prof. Luca Fornaciari)

Ma...
↓

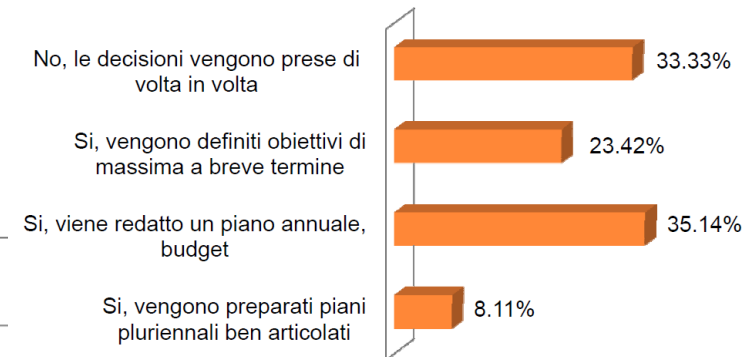
Nella determinazione del costo di produzione
ci si avvale di unità di riferimento intermedie
(centri di responsabilità)?



È effettuata la trasformazione degli obiettivi
annuali in programmi operativi?



Vengono definiti gli obiettivi aziendali e
sviluppati piani aziendali?



2) Università degli Studi di Parma – Dipartimento di Economia (Prof.ssa Federica Balluchi e Prof. Luca Fornaciari)

Considerazioni di sintesi



- Alta diffusione degli strumenti di controllo di gestione (77%) da più di 5 anni
- Confronto tra organi interni e consulenti esterni
- Utilizzo anche di strumenti avanzati (ABC, BSC; *target costing*)
- Notevole consapevolezza dell'utilità dello strumento
- Difficoltà di utilizzo degli indicatori di settore
- Ottica di breve/medio periodo
- Scarsa diffusione di corsi di formazione