

I sistemi di controllo di gestione

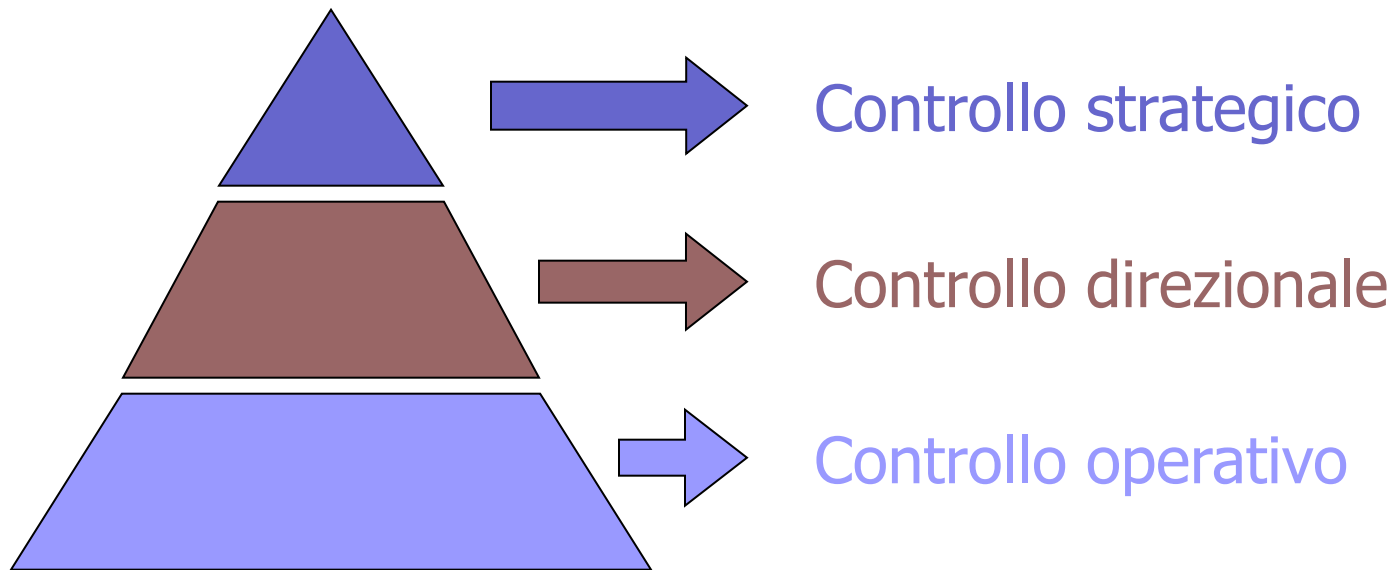
Nicola Castellano

Controllo di gestione e contabilità analitica

- Controllo di gestione
 - Definizione
 - Il sistema di controllo
 - Struttura organizzativa
 - Processo
 - Struttura informativa

Controllo di gestione

"... insieme di strumenti, processi, ruoli, mirante ad indurre comportamenti individuali ed organizzativi in linea con il raggiungimento degli obiettivi aziendali"



Pianificazione e Controllo Strategico

Pianificazione Strategica: definizione ed implementazione della strategia

- obiettivi di fondo e linee strategiche
- orizzonte temporale medio-lungo termine

Controllo Strategico

- Verifica del corretto operare strategico
- Verifica del grado di raggiungimento delle strategie

Programmazione e Controllo Direzionale

Programmazione: definizione degli obiettivi di breve periodo coerenti con gli obiettivi di fondo e le linee strategiche

- obiettivi analitici → efficienza ed efficacia
- coinvolgimento dell'intera struttura organizzativa
- orizzonte temporale breve termine

Controllo Direzionale:

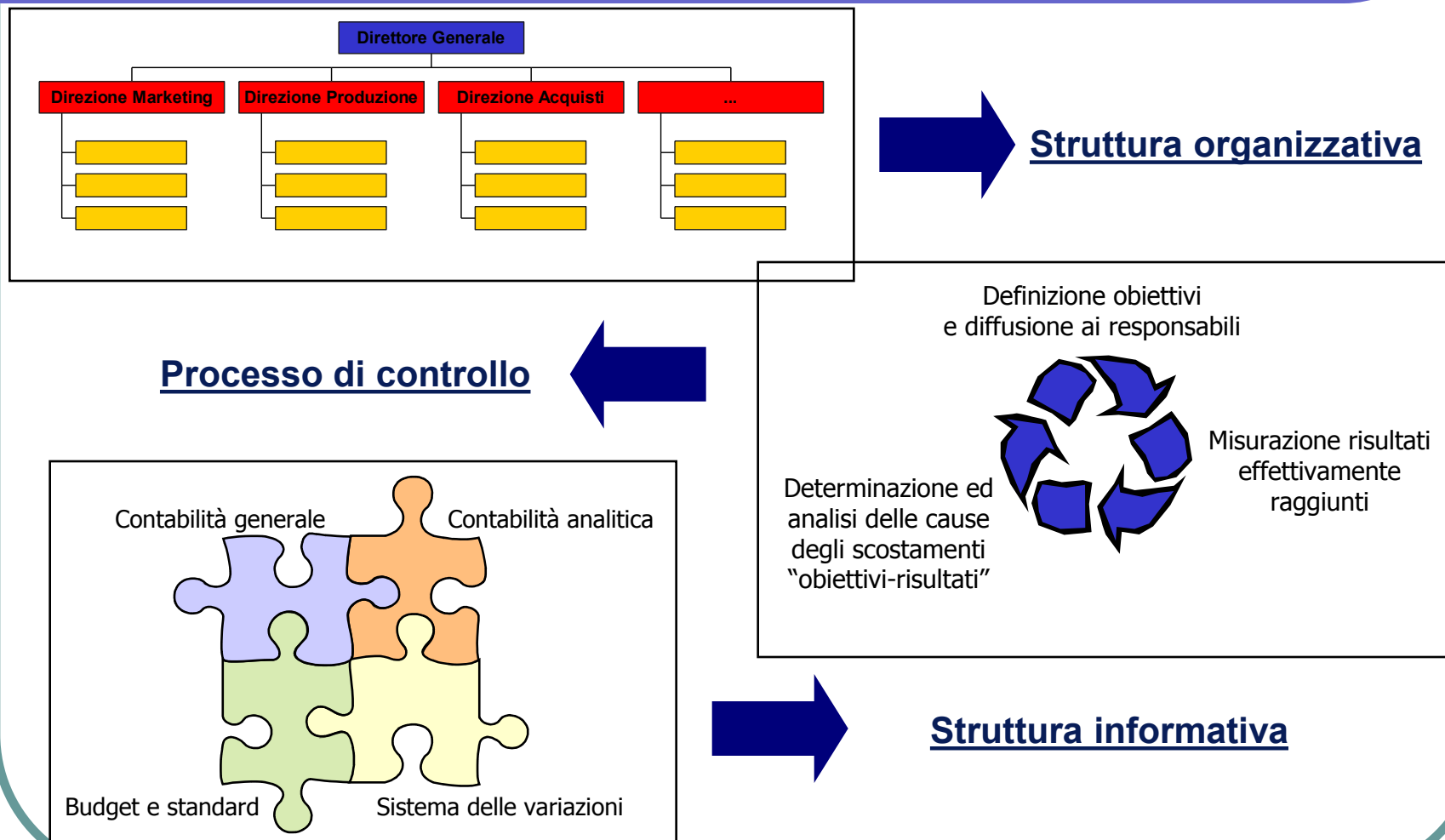
- Verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi
- Ricerca delle cause

Controllo Operativo

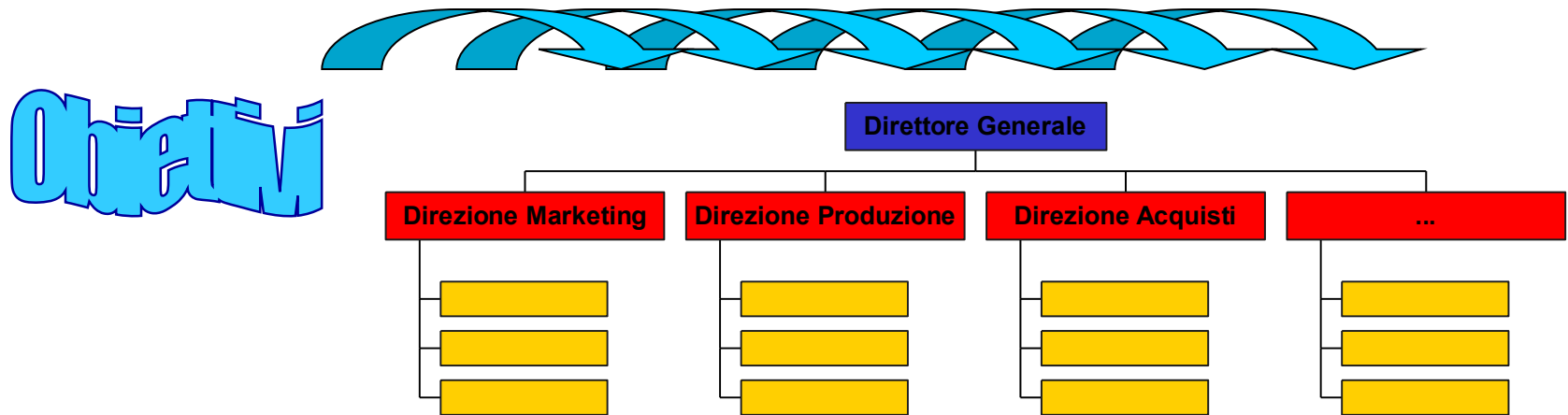
Ha per oggetto il comportamento dei collaboratori di grado inferiore ed è teso a promuovere la maggiore efficienza nell'esecuzione delle direttive

- Controllo di conformità a procedure prestabilite
- Il soggetto controllato non esercita potere discrezionale

Il sistema di controllo



Struttura organizzativa



Coerenza tra:

- obiettivi aziendali e obiettivi individuali
- obiettivi assegnati ai responsabili e "leve" a loro disposizione

I centri di responsabilità

Centro di responsabilità	Obiettivi Assegnati	Leve disponibili
Centro di Costo	Obiettivi di costo	Costi di acquisto fattori*
	Obiettivi di efficienza	Coefficienti utilizzo risorse
Centro di Spesa	Limiti di spesa	Potere contrattuale con fornitori
		Razionalizzazione risorse e servizi
Centro di Ricavo	Ricavo	Prezzi di vendita*
		Quantità vendute
Centro di Risultato	Margini economici	Quantità vendute
	Qualitativi	Coefficienti utilizzo risorse
	Mix vendita	Prezzi di vendita*
	Quantitativi	Costi di acquisto fattori*
Centro di Investimento	Capitale Investito	Combinazione fattori

Struttura organizzativa

La definizione della mappa delle responsabilità deve servire a:

- coordinare l'attività dei vari soggetti;
- far sì che ciascun soggetto venga valutato sulla base dei risultati raggiunti in funzione della delega assegnata.

Struttura organizzativa

Presupposto: Ciascun soggetto può essere responsabilizzato **ESCLUSIVAMENTE** su obiettivi raggiungibili con le leve decisionali a loro disposizione.



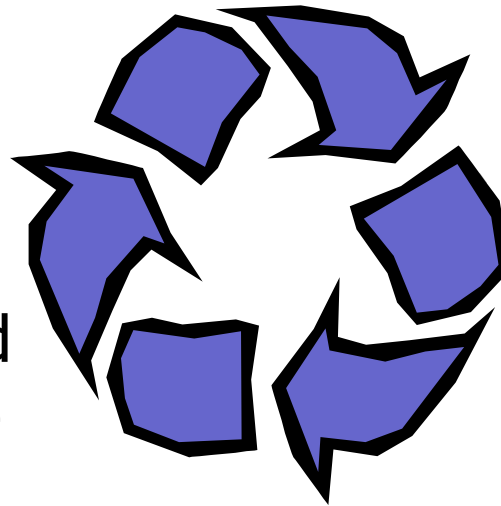
Obiettivo: garantire il coordinamento dei vari sottosistemi e la finalizzazione all'equilibrio complessivo dell'unità aziendale.



- individuazione delle **aree organizzative critiche**;
- scelta dei **parametri obiettivo** e degli **indicatori** più adatti per esprimere la relazione **decisioni–azioni–risultati**.

Il processo di controllo (*feed back / feed forward*)

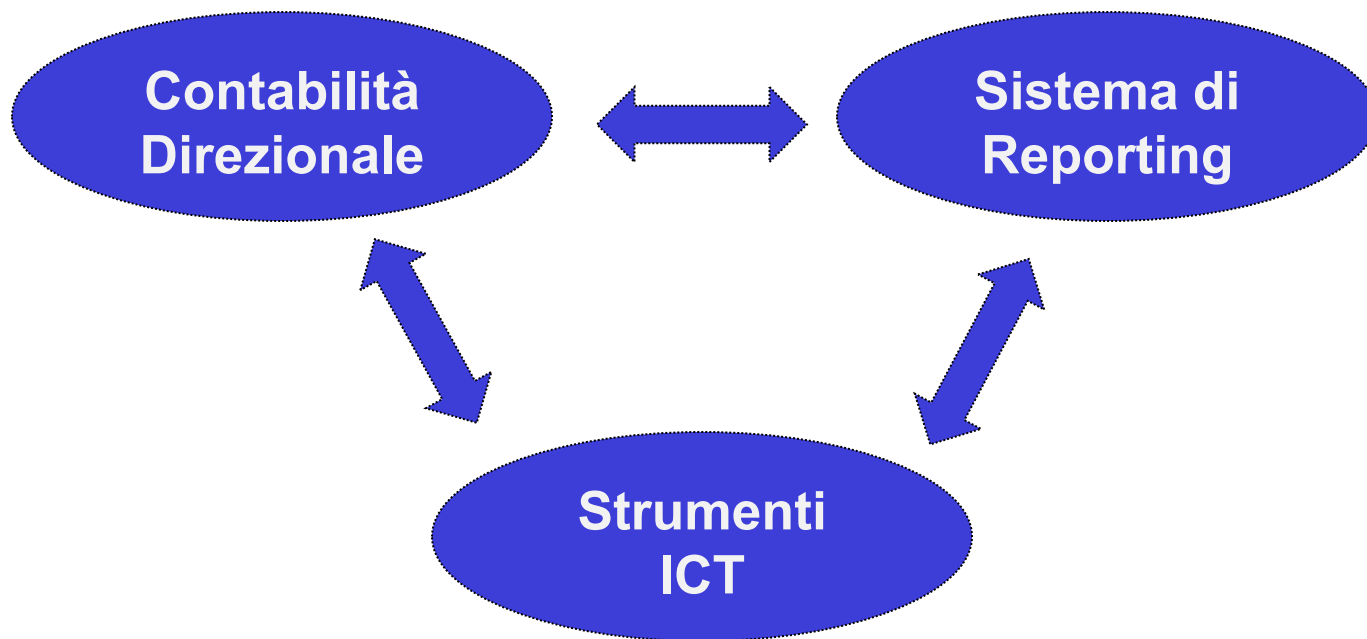
Definizione obiettivi
e diffusione ai responsabili



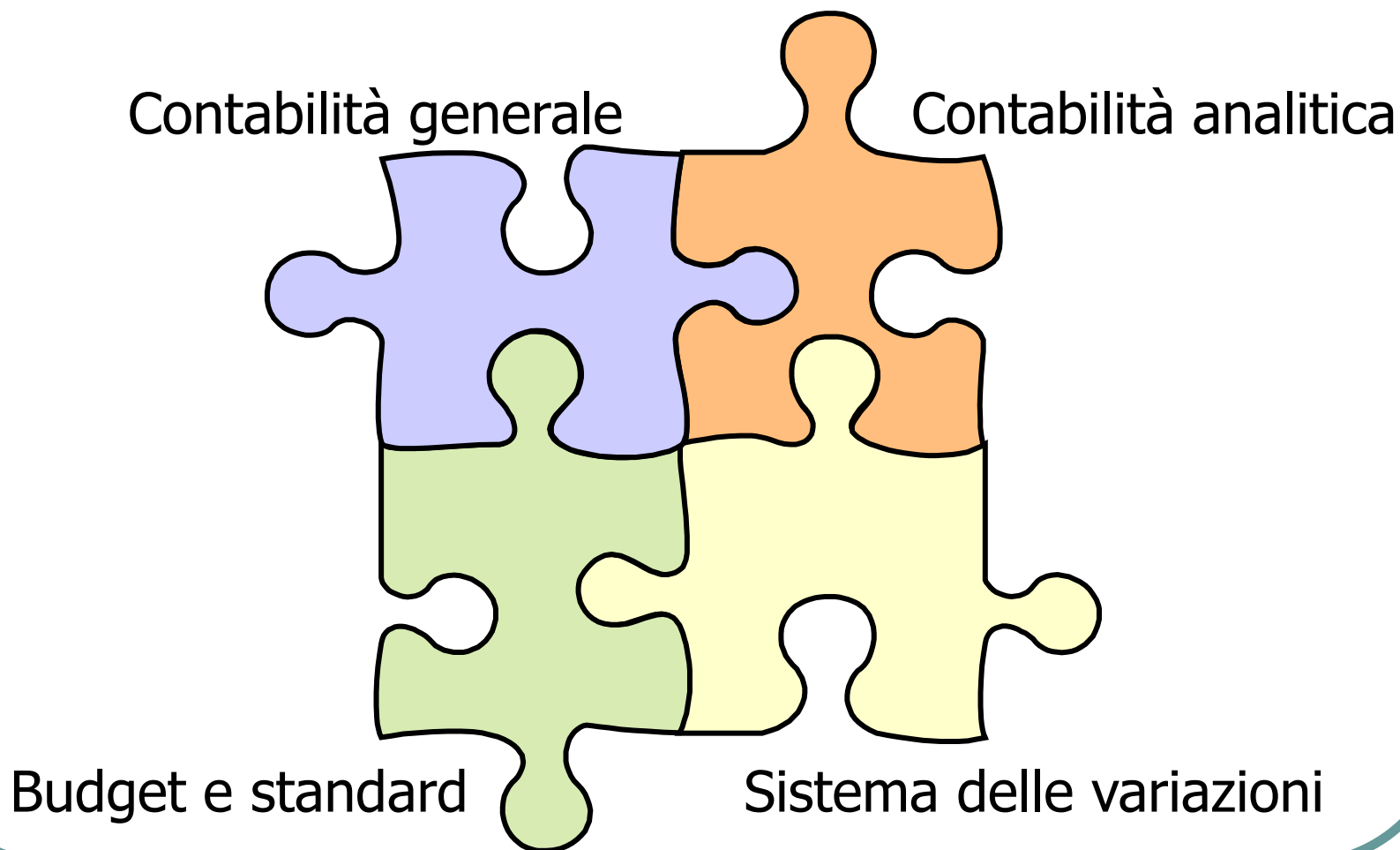
Determinazione ed
analisi delle cause
degli scostamenti
"obiettivi-risultati"

Misurazione risultati
effettivamente
raggiunti

La struttura informativa

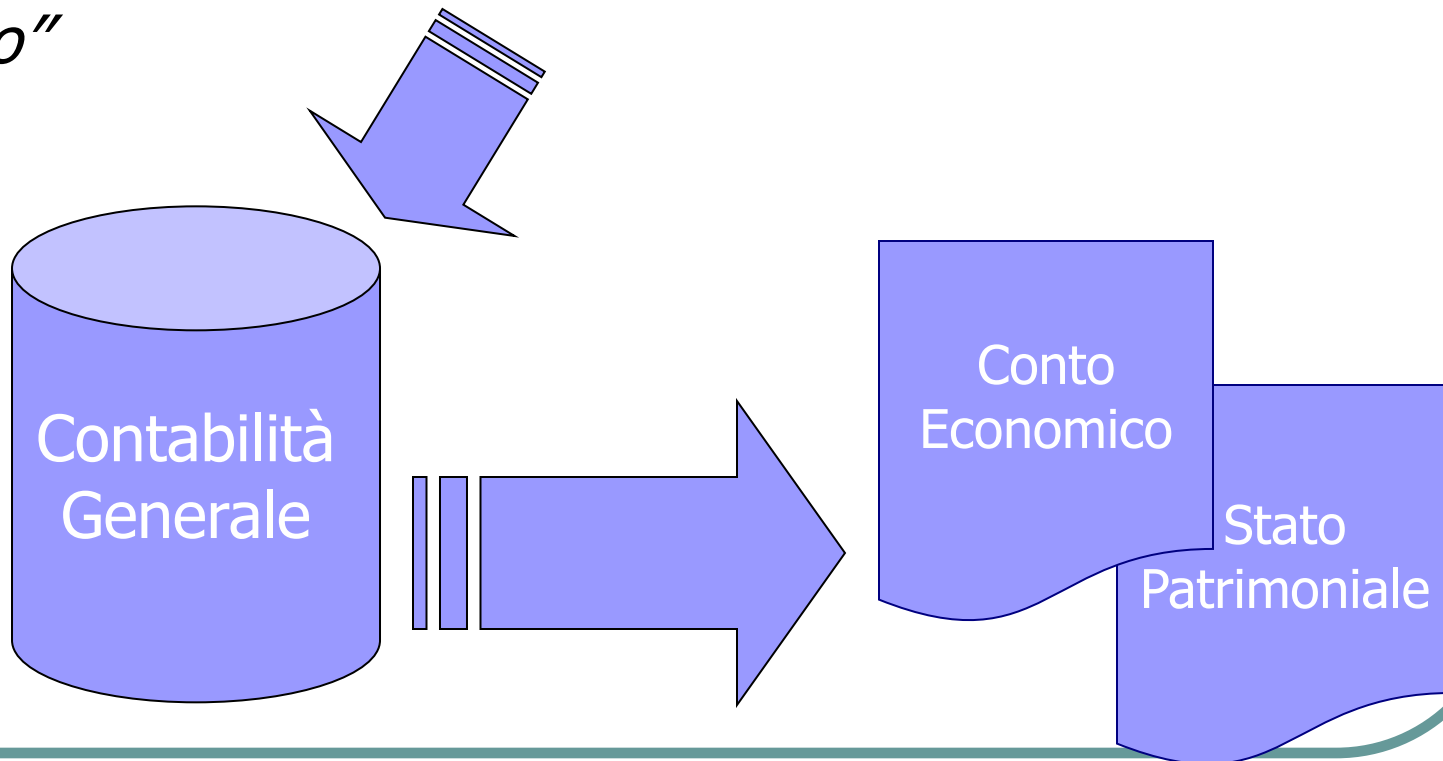


La contabilità direzionale



Contabilità generale

"...insieme di rilevazioni sistematiche relativi a rapporti di scambio (analizzati sotto l'aspetto economico e finanziario) che l'azienda intrattiene con l'ambiente esterno"



Contabilità analitica

"...sistema di rilevazioni utilizzate con differenti metodologie per la determinazione di costi, ricavi o risultati analitici"



Classificazione dei Costi

Criteri di classificazione	Categorie	Utilizzo
Natura	Materie prime	Contabilità generale e Bilancio d'esercizio
	Manodopera	
	Ammortamenti	
	...	
Variabilità	Variabili	Analisi Margini di contribuzione, Analisi Costi/volumi/risultati, Leva Operativa
	Semivariabili	
	Fissi	
Modalità di programmazione	Parametrici	Budget/Simulazioni
	Discrezionali	
	Vincolati	
Modalità di imputazione	Diretta	Verifica grado di remuneratività dei prezzi di vendita, Valorizzazione prodotti finiti
	Indiretta	
Controllabilità	Controllabili	Budget e Analisi degli scostamenti
	Non Controllabili	
Effettività della manifestazione	Effettivi	Budget e Analisi degli scostamenti
	Ipotetici	

Il budget

Un budget è un programma di azione che è espresso in termini quantitativi, usualmente monetari, e che copre un predefinito arco temporale, solitamente un anno

A cosa serve?

- Simulare le conseguenze economico finanziarie derivanti da date ipotesi di gestione
- Guidare il management nel corso dell'anno ad operare in conformità ad obiettivi prestabiliti
- Valutare e responsabilizzare il management rispetto ai risultati conseguiti
- Coordinare i responsabili delle varie funzioni
- Motivare i manager attraverso la gestione per obiettivi
- Educare il management alle logiche della gestione programmata

Analisi degli scostamenti

Permette il confronto tra OBIETTIVI e RISULTATI:

Al fine di individuare:

- ? qual è la causa dello scostamento?
- ? chi è il responsabile?
- ? come è possibile intervenire?

Analisi degli scostamenti

1. Confronto tra obiettivi di budget e risultati consuntivi per determinare gli scostamenti globali;
2. Scomposizione degli scostamenti globali in scostamenti elementari;
3. Individuazione delle cause degli scostamenti elementari e relative responsabilità;



Definizione dei correttivi da prendere in caso di disfunzioni gestionali.

Il sistema di reporting

Output della contabilità direzionale: informazioni predisposte per supportare i processi decisionali

1. Contenuto
2. Articolazione
3. Forma
4. Frequenza
5. Tempestività

Lo stile di controllo

Obiettivo: indurre i manager ad eseguire comportamenti coerenti con gli obiettivi aziendali

Autorità

Vs

Coinvolgimento

- Controllo amministrativo
- Controllo sociale
- Controllo individuale

Limiti del Controllo di gestione

Eccessivo orientamento al breve periodo a scapito delle performance di medio-lungo termine (miopia manageriale)

Eccessiva focalizzazione gestionale agli obiettivi

Rischio di “Trucchi” contabili

Scatenare una eccessiva competizione interna a scapito dello spirito di gruppo

Il controllo di gestione nelle piccole imprese

Definizione di piccola impresa

Profili di Base	Profili derivati
Piccola dimensione	Scarso peso nell'ambiente
Ruolo dominante della proprietà nella gestione aziendale	Ridotta complessità interna
	Scarsa spinta delle forze dell'organizzazione
Limitato ricorso ai sistemi manageriali	Limitata presenza di manager e scarso utilizzo di meccanismi di delega

Criteri Quantitativi #1

COMMISSIONE EUROPEA (2006)

	Micro-imprese	Piccole imprese	Medie Imprese
Numero Addetti	≤ 10	≤ 50	≤ 250
Fatturato Annuo	≤ 2 Milioni	≤ 10 €/Milioni	≤ 50 €/Milioni
Ovvero Totale Attivo	≤ 2 Milioni	≤ 10 €/Milioni	≤ 43 €/Mllioni

Per rientrare in una delle categorie previste è necessario rispettare contemporaneamente la soglia del personale ed uno dei due parametri finanziari.

Criteri Quantitativi #3

COMMISSIONE EUROPEA (2006)

Imprese Autonome	Imprese associate	Imprese collegate
Rapporti di partecipazione* inferiori al 25% del capitale o dei diritti di voto**	Rapporti di partecipazione* compresi tra il 25% ed il 50% del capitale o dei diritti di voto**	Rapporti di partecipazione* superiori al 50% del capitale o dei diritti di voto**
Soglie dimensionali = Valori Azienda	Soglie dimensionali = Valori Azienda + % partecipate pari ai diritti di voto/capitale posseduti	Soglie dimensionali = Valori Azienda + 100% partecipate

Esempi: impresa Beta

Nr Addetti: 40

Fatturato: 8.000.000

Totale Attivo: 6.000.000

a) Detiene 20%

b) Detiene 30%

c) Detiene 60%

Impresa Delta

Nr Addetti: 30

Fatturato: 4.000.000

Totale Attivo: 7.000.000

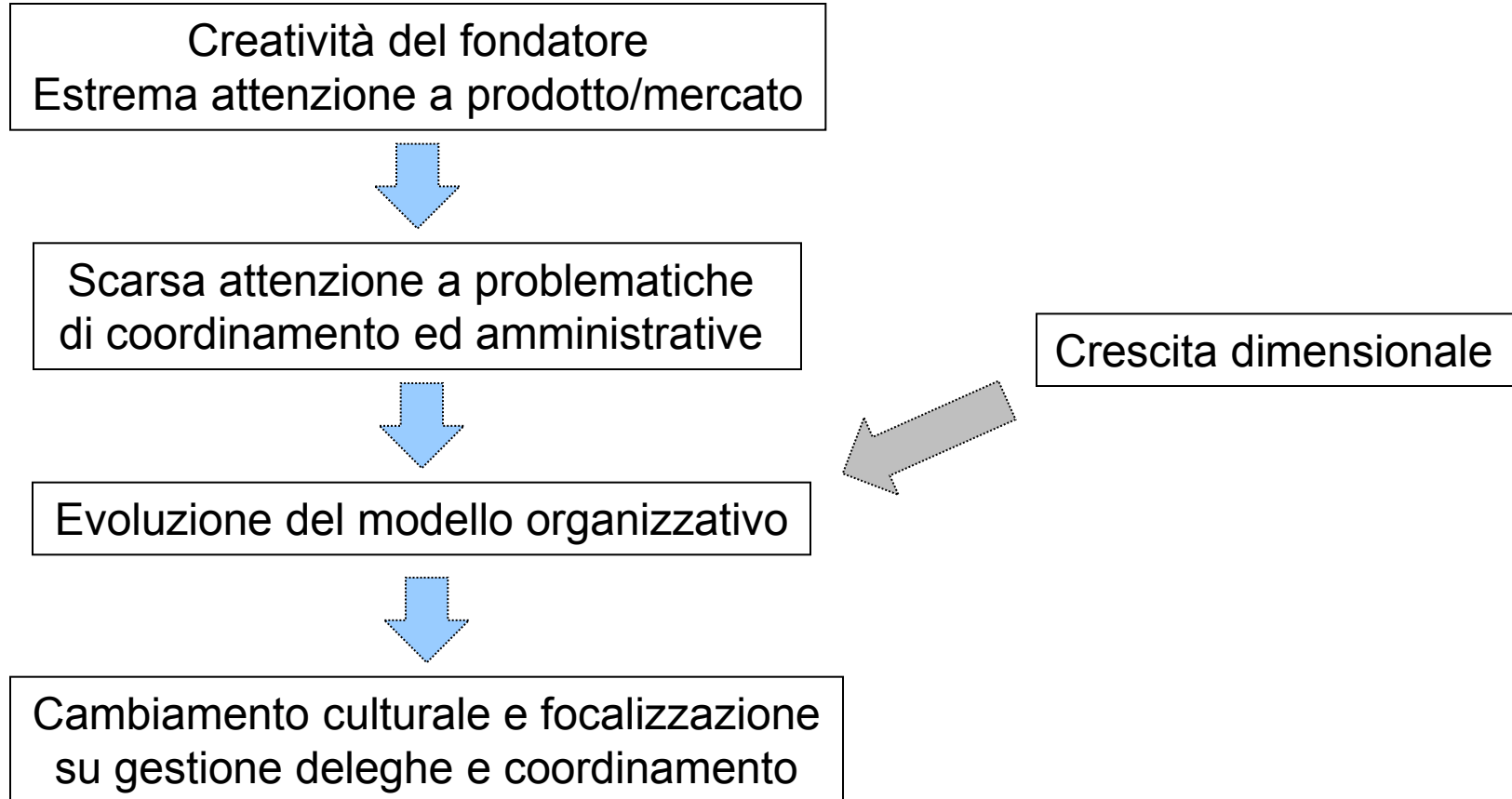
Criteri Qualitativi #1

IL MODELLO MANAGERIALE «PRIMORDIALE»

Caratteristiche Base	Conseguenze primarie
Elevato grado di presenza della proprietà nel presidiare le funzioni strategiche	Elevato coinvolgimento dell'imprenditore nella gestione operativa
	Forte identificazione dell'azienda con i suoi proprietari
	Elevata percezione di controllo diretto sulle variabili critiche
	Scarsa esigenza di potenziare i sistemi informativi
Grado di complessità del modello manageriale	Scarso o limitato ricorso alla delega
	Limite allo spirito di iniziativa dei dipendenti «non proprietari»

Criteri Qualitativi #2

IL MODELLO EVOLUTIVO



Controllo di gestione nelle piccole imprese

Caratteristiche ricorrenti

- applicazioni parziali del controllo, con significative lacune per quanto riguarda la definizione a preventivo dei risultati attesi;
- focalizzazione del controllo, anche per mezzo di strumenti informali, sulle funzioni considerate critiche dall'imprenditore;
- prevalente affezione all'uso di strumenti di misurazione economica, con limitata attenzione al controllo delle variabili finanziarie.



COMPLESSITA' AMBIENTALE

Controllo di gestione: criteri di efficacia

1. articolazione del sistema, espressa dal numero dei livelli di aggregazione per la predisposizione delle informazioni;
2. rilevanza e selettività delle informazioni fornite in supporto alla gestione dei processi fondamentali;
3. spettro di analisi, ovvero la capacità del sistema di controllo di fornire misurazione delle dimensioni di analisi rilevanti, nonché l'orientamento temporale del sistema al passato, presente e futuro;
4. responsabilizzazione formale degli individui attraverso l'assegnazione di obiettivi aziendali e la scomposizione di questi in sotto-obiettivi
5. rigidità procedurale, riferita al grado di libertà, ed autonomia con cui i singoli possono operare nell'espletamento dei rispettivi compiti;
6. stile di controllo, ovvero l'attenzione verso il conseguimento degli obiettivi e la partecipazione dei singoli individui al processo di controllo;
7. prontezza del sistema, ovvero la rapidità con cui il sistema riesce a fornire informazioni rilevanti o a segnalare un evento ritenuto significativo.

Piccole imprese: profili organizzativi ricorrenti

- Accentramento del potere nel capo che diviene il punto di riferimento assoluto.
- Coordinamento e controllo esercitato in via diretta e personale dal capo. I controlli formali sono evitati perché ritenuti inefficaci.
- Nella struttura organizzativa sono praticamente assenti i livelli intermedi: quadri e organi di staff.
- L'organizzazione del lavoro è prevalentemente di tipo funzionale, anche se spesso manca una rigorosa distinzione tra i ruoli. Anche i confini operativi dei singoli sono spesso sfumati.
- Le procedure non risultano formalizzate, ma legate alla personale esperienza degli operatori; i processi di comunicazione sono quasi esclusivamente informali e manca un'esplicita attività di pianificazione.

PUNTI DI FORZA O DI DEBOLEZZA?

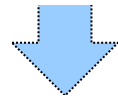
Piccole imprese: profili di imprenditorialità

Orientamento
alla flessibilità



Favorisce strategie di diversificazione monobusiness
Struttura org.va e sistema di controllo poco formalizzato

Need of
achievement



Favorisce strategie di differenziazione perseguita attraverso
leve di marketing (non troppo aggressiva né conservativa)
Maggiore formalizzazione di ruoli, responsabilità e controlli

Locus of
control



Favorisce strategie ad elevato contenuto innovativo
Strutture org.ve informali con deleghe ai resp. delle funzioni
operative (focalizzazione imprenditoriale su funzioni strategiche)

Piccole imprese: profili organizzativi e strategici

<i>Situazione Strategico-Competitiva</i>		Difficoltosa	Progetto Imprenditoriale	Progetto Innovativo
		Favorevole	Progetto Elementare	Progetto Diffuso
			Bassa	Alta
<i>Criticità profilo professionale</i>				

Il processo di controllo nelle piccole imprese

L'efficacia del processo di controllo riguarda la coerenza dei comportamenti individuali con l'obiettivo aziendale e dipende da:

- a) completezza comportamentale;
- b) validità comportamentale;
- c) affidabilità comportamentale.

La completezza comportamentale riguarda la predeterminazione dei comportamenti desiderati dai membri dell'organizzazione e la loro rappresentazione attraverso un sistema di obiettivi.

La validità comportamentale è il grado di efficacia con cui le misure utilizzate per esprimere in termini quantitativi gli obiettivi individuali spinge effettivamente i comportamenti nella direzione voluta.

L'affidabilità comportamentale, infine, è la stabilità del sistema di controllo nel tempo, ovvero la capacità del sistema di controllo, a parità di misure-obiettivo, di spingere soggetti diversi ad adottare comportamenti analoghi.



I sistemi informativi nelle piccole imprese

Insieme degli elementi e delle loro relazioni che determinano i processi di produzione delle informazioni, partendo dai dati che descrivono, in origine, i fenomeni aziendali ed ambientali: procedimenti finalizzati a soddisfare, con efficacia ed efficienza, le esigenze conoscitive interne ed esterne d'azienda

Gestione rilevazioni	Elaborazione informazioni	Ambito contabile gestito	Potenzialità Informative
Esterna	Esterna	Contabilità generale	Solo obblighi informativi esterni (civilistico-fiscali, banche, ecc.)
Zona intermedia			
Interna	Esternalizzata	Contabilità generale	Obblighi esterni Fabbisogni elementari interni
Zona intermedia			
Interna	Interna	Contabilità generale Contabilità analitica	Obblighi esterni Fabbisogni interni di ambito contabile