



I QUADERNI DI PERFORMA

CONTROLLING LAB: VERSO UNA COMUNITA' PROFESSIONALE DEI CONTROLLER

CORSO L 236 Rif. PA 2006-1558/RER

Approvato con Determina Dirigenziale n. 012710

del 04/10/2007

Indice

Premessa.....	3
La pianificazione strategica	12
Il processo di pianificazione	15
La pianificazione e il controllo di gestione.....	18
Il sistema di pianificazione e controllo	21
Il sistema di pianificazione e controllo: cosa sta cambiando	24
Gli strumenti del controllo di gestione.....	28
La contabilità analitica	31
La classificazione dei costi.....	34
La contabilità generale.....	36
I costi standard	39
Il processo di budgeting.....	42
Budget settoriali: il piano commerciale	45
Budget settoriali: il piano della produzione e degli investimenti.....	47
Il budget d'esercizio: budget finanziario, economico e patrimoniale	49
L'analisi degli scostamenti.....	52
Bibliografia.....	59

Premessa

Gli anni a venire saranno sempre più caratterizzati dalla costruzione di una economia fondata sull'innovazione, sulla conoscenza e sulla sostenibilità. Il territorio regionale è, e sarà sempre più, contraddistinto da una "nuova industria orientata alla specializzazione e all'innovazione, sempre più incentrata sulle competenze specialistiche, sulla gestione attenta del patrimonio economico e di conoscenza, sulla valorizzazione delle risorse innovative presenti sul territorio. Una nuova industria che si va sempre più affermando come forza trainante del nostro sistema economico."

In quest'ottica, la ricerca delle determinanti dello sviluppo di un territorio deve tradursi nell'individuazione di ciò che sta alla base della propria identità, di quei valori condivisi che governano la direzione e l'intensità delle trasformazioni.

Il processo di globalizzazione e di de-territorializzazione delle attività economiche meno innovative ha reso manifesta la ri-territorializzazione come passaggio obbligato per perseguire lo sviluppo; ri-territorializzazione che va soprattutto intesa come affermazione della centralità del territorio quale incubatore di conoscenza. Il legame tra conoscenza e identità è particolarmente stretto, dalla sua intensità discende la capacità di un territorio di avviarsi verso quella che viene definita "*via alta dello sviluppo*", nella quale le determinanti economiche della competitività si intrecciano a concetti quali sostenibilità e responsabilità.

E' ormai acquisito, infatti, che la nuova competizione, prima ancora di riguardare la singola impresa, ha come suo punto di riferimento il territorio. La globalizzazione ha fatto rinascere l'importanza del territorio come spazio non solo civile, ma anche e soprattutto economico. E' da qui che dobbiamo partire: dalle nostre caratteristiche territoriali, per creare un modello di competenza e competitività che risponda in pieno alle specificità, criticità ed eccellenze delle

province di Rimini e Ravenna e delle imprese che ne costituiscono il motore economico e sociale. Entrambe le province sono infatti caratterizzate da una forte presenza di piccole imprese dove la centralità del ruolo dell'imprenditore, detentore per lo più di una forte competenza tecnico-specialistica, deve necessariamente ripensare la propria organizzazione, integrando alla sua esperienza sul campo ed al suo intuito innato, professionalità in grado di fornire strumenti strategici per decidere con consapevolezza, con orientamento al futuro e con uno sguardo sempre puntato sul controllo dei costi e dei ricavi in relazione agli investimenti effettuati: un vero e proprio Business Partner.

Il ciclo di vita di un'impresa può essere visto, infatti, come un succedersi di fasi positive e negative che si alternano e accompagnano la sua evoluzione nel tempo. Questa dinamica comporta una generale condizione di instabilità sia dei rapporti interni all'azienda sia tra l'azienda e l'ambiente esterno. Le imprese, in particolare le medio-piccole, proprio per un fatto dimensionale, sono soggette a tassi di crescita e a ritmi di cambiamento notoriamente più sostenuti di quelli tipici delle grandi imprese, il che rende la "precarietà" una costante nella loro vita. Situazioni apparentemente forti e destinate a perdurare in equilibrio, ad intervalli irregolari di tempo e con varia velocità possono degenerare, anche in modo indipendente dal susseguirsi delle fasi congiunturali positive e negative che interessano l'andamento dei settori di riferimento. Ne consegue che l'efficienza interna, la posizione concorrenziale, la redditività, la capacità di produrre flussi finanziari e di generare nuovo valore, anche quando paiono saldamente raggiunte, sono continuamente da difendere. A seguito di queste considerazioni emerge nell'immediato la necessità per le Piccole e Medie Imprese di prevedere il domani e di adattarsi al cambiamento in maniera veloce e dinamica. Ecco perché la necessità di implementare sistemi di controllo dei costi funzionali e avanzati possa rispondere, a volte più che nel caso delle grandi imprese, alle esigenze di una piccola azienda costretta a confrontarsi con una competitività elevata ed una situazione globale instabile e in continua evoluzione. Il controlling si occupa del futuro. E il futuro va creato.

Riteniamo dunque che il sistema di pianificazione e controllo come strumento, ed il controller come persona preposta ad utilizzarlo strategicamente siano due elementi essenziali all'interno delle PMI romagnole come motore di sopravvivenza attiva, crescita e competitività.

Il progetto di Performa "*CONTROLLING LAB: COME IL CONTROLLER PUO' CONTRIBUIRE ALLA GESTIONE STRATEGICA D'IMPRESA*: dalla produzione di statistiche agli strumenti strategici per decidere" si è posto l'obiettivo ambizioso di creare le basi per lo sviluppo di una comunità professionale dedicata. Troppo spesso, infatti, nelle aziende locali il controller viene ancora a conformarsi come una risorsa ibrida, dove le sfumature di ruolo rendono sempre più difficoltoso concentrarne lo sviluppo verso quelle competenze nuove e rinnovate che definiscono le caratteristiche del nuovo "MANAGER DEI NUMERI". Dalla nostra esperienza sul campo, crediamo che le PMI locali abbiano bisogno di una figura che sia di supporto concreto nelle decisioni e che crei un vero e proprio valore aggiunto per l'impresa. Le aziende del nostro territorio hanno bisogno della figura di un *CONTROLLER NUOVO*, che passi *dallo scatto di tante istantanee alla produzione, con la regia del Management interno, del un nuovo film della competizione e dello sviluppo aziendale.*

La potenza è nulla senza controllo, recita una fortunata campagna pubblicitaria di una nota azienda di pneumatici italiana. L'immagine del campione olimpico ai blocchi di partenza calzando scarpe dai tacchi vertiginosi rende bene l'esigenza di porre attenzione non solo alle competenze tecniche dell'atleta, e dell'automobile, ma anche agli strumenti adottati per tenere la strada. Fuor di metafora, quello spot esprime con immediatezza la necessità che l'eccellenza nei processi tecnico-produttivi e la conoscenza dei mercati siano combinate con efficaci meccanismi di coordinamento e dominio delle dinamiche interne. Fra questi ultimi particolare rilievo va assegnato al controllo di gestione. Questo perché il controllo si sostanzia nel pianificare e misurare con precisione le performance interne, nel definire significativi schemi di reporting direzionale e nel coordinare correttamente il personale. Ciò consente di indirizzare i comportamenti individuali e organizzativi verso il perseguimento degli obiettivi aziendali in

condizioni d'efficienza e di allineare i processi decisionali e operativi coerenti con le attese dei portatori di interesse. Non è difficile evidenziare che tali obiettivi costituiscono oggi, specialmente alla luce dei cambiamenti in corso nel contesto competitivo, una priorità per tutte le organizzazioni aziendali, qualunque sia la loro tipologia e dimensione.

In mercati sempre più aperti e fluttuanti, le diverse capacità e professionalità presenti in azienda vanno guidate, integrate e rese coerenti con le strategie di fondo che caratterizzano la singola unità economica ed i comportamenti individuali devono essere opportunamente indirizzati e motivati. Processi ormai irreversibili quali la riduzione dei margini di redditività, l'omogeneizzazione dei mercati finanziari e l'applicazione degli accordi Basilea richiedono che in azienda si diffonda la conoscenza dei principi e degli strumenti del controllo e che al centro dei meccanismi decisionali e operativi si pongano sistemi budgetari accurati, meccanismi di incentivazione equi e metodologie di reporting che siano in grado, come la Balanced Scorecard, di coniugare i profili economico-finanziari con quelli di altra natura.

Il mantenimento stesso della funzione economica e sociale delle piccole e medie imprese del nostro Paese dipenderà probabilmente dalla capacità di tali aziende di coniugare le loro innegabili competenze tecnico-produttive con importanti innovazioni nei sistemi di gestione, organizzazione e controllo.

Per poter essere competitivi, occorre, dunque, disporre anche di adeguati strumenti di dominio delle dinamiche interne, *le scarpe della metafora pubblicitaria*. Ciò implica, in termini operativi, l'esigenza di prestare attenzione ad una serie di strumenti e meccanismi che nel loro complesso formano il supporto tecnico-contabile, la mappa delle responsabilità e il processo di implementazione del controllo. Si tratta di elementi che vengono definiti e organizzati dalle aziende in maniera esplicita e formale, tanto da costituire la dimensione "materiale", "visibile" del controllo. Ci si riferisce in particolare alla contabilità analitica, alla misurazione delle performance aziendali, all'articolazione dell'azienda per centri di responsabilità, al sistema dei budget, all'analisi degli scostamenti, ai modelli di

reporting, ai meccanismi di assegnazione degli obiettivi interni e a quelli di incentivazione. La corretta introduzione in azienda di queste soluzioni fornisce un prezioso contributo al raggiungimento di un efficace ed efficiente utilizzo delle risorse, nonché alla produzione di informazioni essenziali per l'attività di guida del management.

Prima di definire un sistema di controllo di gestione occorre tener conto anche delle altre opzioni a disposizione, occorre aver chiaro che il meccanismo di controllo non è solo definito dalla sua dimensione "materiale" ma anche da una dimensione di natura "immateriale". Ritornando alla metafora precedente, non basta la decisione di acquistare un treno di pneumatici per consentire a qualsiasi automobilista di sfruttare in tranquillità la potenza della propria auto. Spesso, infatti, l'acquisto è fatto solo per ragioni di emulazione o per raggiungere scopi e interessi particolari; oppure sulla base di una convinzione solo esteriore e simbolica che tali supporti costituiscono uno strumento essenziale per garantire la sicurezza e le performance del mezzo e di chi lo occupa. Come inevitabile conseguenza, l'uso sarà poco efficace o porterà effetti differenti da quelli in precedenza enunciati. Con riferimento al controllo, tutto ciò è rappresentativo del ruolo decisivo assegnato a tale meccanismo da parte dei vertici aziendali, la cui compressione è cruciale per comprendere le ragioni delle conseguenze che poi si manifestano nella prassi aziendale. Altrettanto importante è la seconda componente della dimensione immateriale, ovvero le modalità di gestione del controllo. Tenere la strada non dipende solo dalla bontà dei pneumatici ma soprattutto dalla frequenza con cui questi sono sostituiti e dall'attenzione posta nell'evitare cordoli e buche. In termini di controllo ciò significa che i benefici delle attività di controllo dipendono anche dal modo in cui viene tenuto conto di taluni aspetti, quali, ad esempio, l'impatto degli eventi incontrollabili o la severità con cui sono analizzati i risultati raggiunti.

In sintesi, per qualsiasi azienda la progettazione e l'implementazione di adeguati meccanismi di controllo, in grado di ottenere preziose informazioni sulle performance da seguire e quelle ottenute nonché un'opportuna responsabilizzazione individuale, costituiscono necessità ormai ineludibili. Al fine di

definire sistemi di controllo efficaci occorre aver presente, però, non solo quali dati sono rilevanti e come ottenerli ma anche che esiste una differenza fra la produzione del dato e il suo utilizzo e quali sono le ragioni per cui tale inopinata distonia spesso si manifesta.

Partendo da queste premesse, quindi, possiamo tranquillamente affermare che le aziende delle province romagnole, caratterizzate da una dimensione medio-piccola e dove negli ultimi anni i segnali di crisi dell'economia condivisa si sono manifestati in maniera violenta e veloce, ed in maniera altrettanto lenta si rendono evidenti i piccoli passi verso la ripresa, debbano essere le destinatarie privilegiate di un nuovo sistema della formazione, sempre più basato sulla personalizzazione degli interventi e sull'aumento delle competenze delle persone.

Analisi del fabbisogno formativo

L'analisi del fabbisogno formativo, espletata mediante la somministrazione dei questionari nei mesi antecedenti l'inizio del percorso formativo, ha evidenziato differenti livelli di implementazione delle procedure necessarie per un efficace ed efficiente controllo della gestione d'impresa. In particolare, seguendo lo schema di intervista abbiamo potuto rilevare i seguenti aspetti:

- 1) **Importanza della funzione “controllo di gestione” e professionalità delle risorse impiegate:** si è riscontrata una crescente importanza della funzione controllo di gestione; infatti, l'80% delle imprese posiziona tale funzione in staff alla direzione generale, mentre il restante 20% la mantiene ancora agganciata alla direzione amministrativa. Per quanto attiene invece al livello di professionalità, questo risulta assai elevato; infatti, la quasi totalità dei controller intervistati è laureata (in economia o in ingegneria) ed opera nella funzione da più di 5 anni. In merito alla formalizzazione del ruolo – esistenza di un mansionario – solo 2 aziende hanno redatto un documento sui compiti e gli obiettivi del controller.
- 2) **Gestione delle “viste” sul Conto Economico Gestionale:** l'appartenenza a diversi settori del mercato e le differenti configurazioni organizzative, hanno evidenziato i risultati riportati nella tabella sottostante.

Prodotto – Linea	
100%	
Canale	73%
Cliente	25%
Area	50%
Progetto commessa	
20%	

- 3) **Criteri utilizzati per l'imputazione dei costi:** il 60% delle imprese intervistate non utilizza criteri di ripartizione dei costi comuni, adottando in tal modo il criterio direct in luogo del full. Quest'ultimo è adottato dal restante 40% delle imprese ed in tal caso i costi comuni vengono perlopiù ripartiti sia su base unica che su base multipla. Solo un'impresa sta implementando l'Activity Based Costing.
- 4) **Sistema gestionale:** la quasi totalità delle imprese ha informatizzato il controllo di gestione mediante l'adozione di sistemi ERP (Enterprise Resource Planning); si è inoltre riscontrato un forte ricorso all'utilizzo di Excel per la predisposizione dei report.
- 5) **Ricorso alle regole di accounting:** nessuna impresa ha formalizzato un sistema di regole necessarie per dare "certezza" ai documenti utilizzati durante le riunioni di controlling. Per quanto attiene invece alla pianificazione delle riunioni necessarie per la stesura del budget e di quelle di controlling in senso stretto si è riscontrato che solo 2 aziende provvedono a strutturare in anticipo gli incontri, mentre le altre lasciano alla "disponibilità" dei singoli soggetti

coinvolti l'organizzazione delle necessarie riunioni.

- 6) Redazione del Master Budget e sistema di reporting: anche se la quasi totalità delle imprese redige un master budget al termine del processo, non tutte riescono a terminarlo entro la fine del periodo contabile; molti controller hanno affermato, infatti, di terminare la stesura del budget nel corso dell'esercizio oggetto di controlling. Infine, nonostante si sia riscontrata la presenza di tutti i report descritti nell'intervista, si è rilevato che molti controller percepiscono la redazione del report più come un esercizio statistico, di produzione di dati, che come lo sviluppo di numeri sui quali centrare il processo decisionale dell'impresa.

Sulla base di tali risultanze e su quanto è riportato nel capitolo successivo abbiamo costruito i tre differenti percorsi formativi.

La pianificazione strategica

Prima di parlare della funzione del controllo di gestione, è necessario analizzare in quale contesto essa si trova ad operare. Innanzitutto i principali processi aziendali sono riconducibili a:

- analisi dell'ambiente esterno e definizione del business proprio dell'azienda;
- pianificazione strategica intesa come processo di formulazione di ipotesi strategiche, scelta della strategia e dei relativi indirizzi economico finanziari;
- controllo ovvero l'azione di monitoraggio del conseguimento degli obiettivi decisi in sede di pianificazione e degli indicatori economici/finanziari.

Per quanto attiene alla strategia, è necessario prima di tutto partire dalla definizione della missione dell'azienda: la ragione dell'esistenza dell'impresa.

La missione rappresenta il punto di partenza per la formulazione della strategia.

La strategia si può definire come "il mezzo per determinare lo scopo dell'azienda in termini di obiettivi di lungo periodo, programmi di azione a parità di allocazione di risorse." (Chandler)

Oppure è definibile come "la risposta alle minacce e alle opportunità esterne nonché ai punti di forza e di debolezza interni al fine di conseguire il vantaggio competitivo." (Porter)

Il processo di definizione della strategia e della sua implementazione si articola quindi in:

- analisi in termini di ambiente esterno, obiettivi e risorse;
- formulazione di ipotesi strategiche;
- scelta della strategia da adottare;
- definizione della strategia dell'azienda;
- pianificazione in termini di risorse da impiegare e formulazione degli obiettivi;
- realizzazione;
- esame dei risultati.



Questo è un processo circolare che prevede un continuo aggiustamento tra gli obiettivi definiti e quelli realmente raggiunti in base al meccanismo del feed-back.

La pianificazione strategica si definisce quindi come l'insieme della attività dirette a:

- stabilire gli obiettivi da raggiungere in un determinato arco temporale;
- individuare le modalità di realizzazione;
- predisporre i mezzi necessari allo scopo.

Da questa prendono il via due fasi vitali per l'impresa:

1. la pianificazione riferita al medio lungo periodo;
2. la programmazione riferita a un periodo di breve durata (inferiore all'anno).

La pianificazione è in sintesi il processo di definizione delle variabili dalle quali dipende la strategia al fine di implementare, gestire e misurare in termini operativi quest'ultima.

In definitiva la pianificazione strategica è uno strumento di supporto alla direzione al fine di assumere decisioni di tipo strategico e con la finalità di realizzare nell'impresa un processo continuo di innovazione e cambiamento.

Il processo di pianificazione

Le fasi del processo di pianificazione sono le seguenti.

1. La prima fase consiste nell'analisi della situazione di partenza in termini di ambiente generale, di settore economico-produttivo di appartenenza, di posizione dell'azienda nel settore, di condizioni interne di svolgimento dell'attività produttiva.
2. Segue la definizione degli obiettivi finali e intermedi, ovvero il processo di definizione dei risultati quantitativi e qualitativi che l'impresa si propone di raggiungere.
3. Vi è quindi l'analisi dei punti di forza e di debolezza dell'impresa. Attraverso la loro analisi è possibile mettere in atto azioni mirate all'attenuazione dei punti di debolezza e al miglioramento dei punti di forza nel perseguimento del vantaggio competitivo.
4. Il quarto punto è la formulazione delle strategie; le strategie si distinguono in:
 - strategie generali o globali, ovvero i piani d'azione necessario per realizzare l'obiettivo specifico che l'azienda si è posta;
 - strategie funzionali, che rappresentano i programmi predisposti dalle aree funzionali (marketing, produzione, ecc) per il raggiungimento dei singoli obiettivi di funzione.
5. La fase successiva è la formulazione del piano; i piani esprimono le decisioni da adottare in termini economici, finanziari e patrimoniali e le conseguenti operazioni tattiche e strategiche da realizzare. Si possono distinguere in:
 - piani generali;
 - piani settoriali;
 - piani particolari.

Vediamo nel dettaglio questi tre tipi di piani.

I piani generali riguardano, l'azienda nel suo complesso e si suddividono in:

- piani di costituzione o preventivi d'impianto;
- piani di funzionamento, che si classificano in:
 - piani strategici;
 - programmi operativi;
 - piani o budget settoriali;
- programmi di cessazione.

I piani settoriali esprimono, per ogni area funzionale e in riferimento al medio-lungo periodo, le risorse disponibili e le strategie da adottare per raggiungere gli obiettivi.

I piani particolari riguardano la programmazione di specifiche operazioni di gestione o di un particolare processo produttivo.



6. La sesta fase è l'esecuzione del piano; l'esecuzione del piano si realizza attraverso la predisposizione di programmi operativi annuali che si traducono nel budget generale d'esercizio; esso rappresenta sinteticamente i risultati dell'attività di gestione, espressi in termini economico-finanziari.
7. La settima e ultima è la fase di controllo; la fase del controllo consente di effettuare una verifica dei risultati parziali conseguiti con l'applicazione del budget d'esercizio. Tale verifica deve essere concomitante con lo svolgimento della gestione in modo da poter evidenziare eventuali scostamenti tra dati effettivi e dati preventivati.

La pianificazione e il controllo di gestione

Cominciamo questa terza unità occupandoci della pianificazione e del controllo di gestione.

- La pianificazione è il processo attraverso il quale si formulano e si valutano le strategie in vista del raggiungimento degli obiettivi di fondo della gestione.
- Il controllo di gestione è il processo mediante il quale la direzione assicura che le risorse vengano acquisite ed impiegate in modo efficace ed efficiente per la realizzazione degli obiettivi, oggetto delle strategie del processo di pianificazione.

La pianificazione in sintesi definisce:

- quali sono gli obiettivi dell'azienda;
- cosa fare per raggiungere gli obiettivi.

Il controllo di gestione invece definisce:

- i contenuti delle azioni da cui dipende la realizzazione della strategia impostata;
- i costi;
- i tempi di attuazione;
- le responsabilità e i risultati attesi.

Il sistema di pianificazione e controllo quindi rimanda a significati precisi:

- pianificare significa assumere in anticipo decisioni circa l'utilizzo e/o il reperimento di risorse disponibili e/o necessarie al conseguimento di un fine prestabilito;
- il sistema di pianificazione e controllo serve anche a distribuire le risorse disponibili in azienda (tra le varie funzioni) e a definire le modalità di reperimento delle altre risorse che sono giudicate necessarie.

Il sistema di pianificazione e controllo è lo strumento gestionale che, attraverso il costante aggiornamento degli scenari futuri, il monitoraggio dei fatti che stanno accadendo e l'analisi dei fatti accaduti, supporta le scelte gestionali a tutti i livelli manageriali di un'azienda.

Il sistema di pianificazione e controllo è strettamente legato e interrelato da un parte a tutto ciò che riguarda l'analisi strategica, che è tesa proprio a ipotizzare nuove soluzioni, nuove penetrazioni di mercato o nuovi prodotti ecc. Da un'altra parte alla gestione corrente, ovvero l'insieme di operazioni, attività, eventi che si susseguono nel corso dell'esercizio al fine di verificare criticità, sofferenze o scostamenti.

In ultimo fa di certo riferimento alla "storia" dell'impresa, intesa come l'analisi dei fatti avvenuti, delle attività svolte con la finalità di verificare lo stato dell'arte della situazione.

Questo sistema, proprio in ragione di tali legami, fornisce sicuramente informazioni necessarie al fine di definire scelte gestionali.

Ecco quindi che si viene a configurare come una leva gestionale da un verso, intesa come orientamento per i manager, dall'altro è uno strumento di controllo, con la finalità di verificare ciò che è stato fatto con ciò che si era definito.

"Il controllo di gestione serve ad assicurare l'attuazione delle strategie. La funzione di controllo manageriale comprende l'elaborazione di programmi necessari a far sì che le strategie siano attuate; benché pianificazione e controllo siano a volte considerati procedimenti separati, compaiono entrambi nella funzione di controllo manageriale.

"Non necessariamente controllo significa assicurare che i programmi vengano rispettati. Un budget è un programma ma, con le opportune autorizzazioni, i responsabili possono discostarsi da esso se sono in grado elaborare metodi migliori di quelli inizialmente assunti per attuare le strategie." (R.N. Anthony)

Il collegamento tra questi due processi è sottolineato dal fatto che gli obiettivi strategici non sono acquisiti dal controllo di gestione con una nuova valutazione, che tiene conto delle eventuali mutate condizioni economiche e di mercato. In questo caso tale valutazione dovrà chiarire le motivazioni che hanno portato la modifica degli obiettivi definiti nel processo strategico.

La pianificazione e il controllo di gestione sono componenti di un unico processo.

Il sistema di pianificazione e controllo

Il processo di pianificazione e controllo si articola quindi in:

- decisioni;
- esecuzione delle decisioni;
- realizzazione dei risultati;
- controllo, inteso come monitoraggio dei risultati conseguiti;
- informazioni di ritorno;
- fase di programmazione.



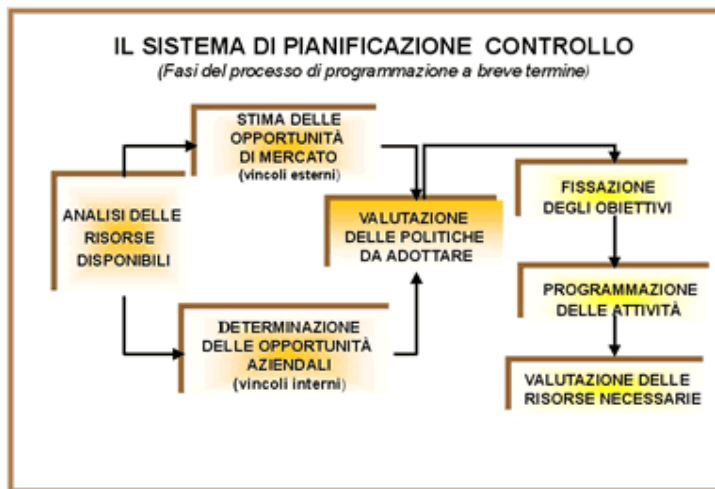
Il processo di programmazione a lungo termine si articola in:

- definizione degli obiettivi qualitativi e quantitativi da raggiungere;
- definizione delle politiche da adottare;
- valutazione dei vincoli di carattere economico/finanziario esistenti e delle risorse (tecniche, finanziarie e umane) da impiegare per raggiungere gli obiettivi;
- attività da svolgere.



Il processo di programmazione a breve termine si articola in:

- analisi delle risorse disponibili;
- stima delle opportunità di mercato, intese come vincoli esterni all'azienda;
- determinazione delle opportunità aziendali, intese come vincoli interni;
- valutazione delle politiche da adottare;
- fissazione degli obiettivi da raggiungere;
- programmazione delle attività da svolgere;
- valutazione risorse necessarie.



In sintesi il processo di programmazione e controllo si articola nelle seguenti fasi:

- obiettivi e piani strategici;
- definizione del piano operativo;
- definizione degli obiettivi generali di budget;
- successiva scomposizione di questi ultimi in budget degli investimenti e budget dei settori aziendali;
- processo interno di definizione delle risorse (costi e investimenti) e dei ricavi relativi;
- fase conclusiva con la redazione del budget d'esercizio (economico, finanziario e patrimoniale).



Da quanto detto, il controllo di gestione ha come obiettivo quello di:

- misurare la situazione attuale e compararla con il piano generale; questa è una fase importante perché rappresenta un momento di vera e propria verifica sul campo di quanto era stato programmato, in termini di obiettivi da raggiungere e risultati assegnati;
- valutare le cause di scostamento tra quanto programmato e quanto realizzato; in questa fase si vanno operativamente a verificare prima di tutto gli scostamenti e poi a valutare (e analizzare) le possibili cause che hanno portato a tale gap;
- identificare i possibili interventi correttivi sulle azioni o sugli obiettivi; in questa fase l'obiettivo è trovare, dopo aver identificato le cause, le possibili soluzioni e i migliori interventi. Tali interventi possono essere orientati a mettere in atto azioni correttive o a modificare gli obiettivi assegnati (fase di feedback).

Il sistema di pianificazione e controllo: cosa sta cambiando

Vediamo insieme in questa Modulo cosa non è (o non fa) il controller:

- non è un ruolo ispettivo: le sue analisi non hanno finalità punitive;
- non è un contabile, pur sviluppando una parte di attività di tipo amministrativo;
- non prende autonomamente decisioni di politica aziendale;
- non interviene operativamente con azioni correttive nella gestione dell'azienda;
- non si sovrappone all'operatività delle funzioni con le quali si interfaccia;
- non fa previsioni.

Cos'è (e fa) dunque il controller? Si occupa di tutte le attività seguenti:

- è un analista della situazione gestionale: le sue analisi hanno finalità indicative sull'andamento e propositive per il suo miglioramento;
- necessita dei dati contabili per le sue analisi: ne è un attento lettore ed interprete;
- fornisce elementi di supporto alle decisioni di politica aziendale;
- evidenzia la necessità di azioni correttive e ne supporta l'identificazione;
- è un rielaboratore ed un selezionatore di informazioni prodotte da altre funzioni, che sono distribuite in azienda per far fronte alla necessità di informazioni pertinenti ed omogenee;
- stimola la struttura a programmare le proprie attività e ne trae le conseguenze numeriche.

Vediamo ora in cosa consiste il mestiere del controller:

- individuare i tipi di informazione necessari al management dell'azienda;
- ricavare la massa di dati necessaria;
- studiare i mezzi e gli strumenti più adatti per l'elaborazione dei dati e la trasmissione delle informazioni alla linea operativa;

- interpretare il significato delle informazioni;
- studiare metodi di previsione e formazione di standard di rendimento e valutazione adeguati all'attuale realtà delle aziende;
- partecipare all'elaborazione delle decisioni della direzione aziendale

Per ottenere le informazioni rilevanti sulla gestione aziendale, il controllo di gestione si avvale di strumenti quali:

- informazioni sul budget;
- informazioni sulla contabilità generale;
- contabilità analitica;
- altri dati non economici/finanziari.



Queste informazioni confluiscono in un documento definito report (ovvero l'insieme di rendiconti, tabelle, grafici strutturati per area di responsabilità e per oggetti al fine di permettere al management di definire tempestivamente le criticità della gestione) che definisce quali informazioni, per chi, in che forma, quando.

Cosa sta cambiando nel mondo della pianificazione e controllo:

- in termini di diffusione: sempre più aziende ne stanno percependo l'utilità, anche tra le PMI e alcuni enti del settore pubblico;
- in termini di collocazione organizzativa e ruolo: è sempre più affrancato dal mondo amministrativo (anche grazie ad un'evoluzione di quest'ultimo) e, in aziende di grandi dimensioni, è sempre più vicino al business;

- in termini di "mestiere" e di processo: l'attività rimane quella di gestire ed analizzare le informazioni, con il fine di supportare il processo decisionale;
- il focus delle analisi delle informazioni e del supporto al management si sposta e si integra di nuovi concetti: ATTIVITÀ, PROCESSI e VALORE.

Questi cambiamenti hanno lo scopo di supportare le nuove filosofie gestionali, che individuano nell'attività e nel processo l'oggetto del controllo (e quindi del miglioramento della performance) in quanto "consumatori" di risorse, e che individuano nel "valore creato per l'azionista" la vera misura di performance aziendale.

Per far questo il controllo di gestione affianca (forse in futuro sostituirà) nuove metodologie a quelle attuali:

ATTIVITÀ

- Activity Based Costing (consiste nella determinazione del costo pieno di prodotto, sulla base di una nuova logica di attribuzione dei costi indiretti);
- Activity Based Management (strumento di gestione aziendale che permette di focalizzare le aree di non ottimizzazione dei costi e la riduzione di questi).

PROCESSI

- Business Process Re-engineering (riguarda la leva gestione di ristrutturazione dei processi che portano valore aggiunto all'impresa).
- Benchmarking (ovvero il confronto tra le prestazioni dell'impresa e quelle dei concorrenti).

VALORE

- Nuove misure di performance.
- Free Cash Flow (FCF).

- Economic Value Added (EVA) (ovvero tutti gli strumenti che mirano a controllare l'andamento dell'impresa in base alla misurazione diretta della creazione del valore economico).

Gli strumenti del controllo di gestione

Il controllo di gestione si compone di tre elementi principali:

- struttura organizzativa;
- sistema contabile;
- processo.

La struttura organizzativa è intesa non solo come insieme dei rapporti gerarchici tra le diverse unità organizzative, ma soprattutto come insieme delle responsabilità assegnate ai vari attori aziendali orientati verso obiettivi definiti e precisi riguardanti sia l'azienda nel suo complesso sia ogni singolo settore.

Da qui la necessità di definire dei centri di responsabilità economica

I centri di responsabilità economica possono essere di differenti tipologie in base all'individuazione di alcune grandezze economiche:

Centri di costo	Sono quelle aree di responsabilità che possono influenzare esclusivamente i costi.
Centri di ricavo	Sono quelle aree di responsabilità che possono influenzare esclusivamente i ricavi.
Centri di profitto	Sono quelle aree di responsabilità che possono influenzare sia i ricavi che i costi, definendo così il proprio contributo alla formazione del profitto dell'impresa.
Centri di investimento	Sono centri di profitto ai quali è stata concessa una delega sulle decisioni di investimento in capitale fisso o circolante.

Tutti gli obiettivi che ciascun centro deve perseguire sono espressi in termini di valori economico/finanziari.

Gli obiettivi non sono, in genere, imposti dal management ai responsabili dei centri, ma sono frutto di una contrattazione.

In questo modo essi sono sfidanti, non impossibili da raggiungere.

È indispensabile che i responsabili dei centri abbiano sufficiente potere discrezionale ed autorità per poter perseguire gli obiettivi assegnati.

Se questo non si verifica, l'operato del centro non è facilmente giudicabile e la logica stessa del budget ne viene svilita.

L'altro elemento del controllo di gestione è il sistema contabile inteso come quel sistema che raccoglie e coordina le informazioni, generalmente espresse in quantità monetarie, riguardanti le operazioni di gestione interna ed esterna.

È costituito da:

- inventari;
- contabilità elementari;
- contabilità generale;
- contabilità analitico-gestionale;
- pianificazione e controllo budgetario.

In sintesi vediamo come viene descritto ciascuna di queste componenti.

Inventari	Consentono di conoscere, in un determinato momento, la composizione del patrimonio aziendale sia dal punto di vista qualitativo sia da un punto di vista quantitativo.
Contabilità elementari	Hanno la funzione di fornire informazioni dettagliate e approfondite su determinati oggetti dell'attività aziendale e sono il punto di partenza per l'elaborazione delle scritture complesse.
Contabilità generale	Rileva le operazioni esterne di gestione, allo scopo di fornire i dati necessari per la determinazione del risultato economico d'esercizio e del patrimonio di funzionamento nel bilancio d'esercizio.
Contabilità	Ha per oggetto la rilevazione delle operazioni interne di

analitico-gestionale	gestione e lo studio dei costi, dei ricavi e dei risultati economici prodotti dalle singole aree gestionali dell'impresa.
La pianificazione e il controllo budgetario	Hanno per oggetto la predisposizione di piani e programmi relativi allo sviluppo dell'attività futura, allo scopo di consentire la fissazione degli obiettivi strategici da raggiungere a medio-lungo termine e di controllarne il graduale livello di raggiungimento nel breve periodo.

Ci occupiamo ora del processo. Il processo rappresenta la metodologia in base alla quale si svolge il controllo direzionale (di gestione).

Esso consta di diverse fasi:

- definizione degli obiettivi (chi li definisce, come e quando);
- svolgimento delle attività;
- verifica dei risultati;
- azioni correttive.

La contabilità analitica

Quali sono gli strumenti del controllo di gestione, ovvero gli strumenti tecnico-contabili che fanno da supporto e dai quali il controllo di gestione raccoglie le informazioni necessarie per l'analisi gestionale?

Tali strumenti sono:

Contabilità generale	Per la redazione del bilancio.
Contabilità analitica	Per i risultati specifici relativi al prodotto (o linea di prodotti), al canale.
Configurazioni di costo	Per le scelte relative alla convenienza economica.
Costi standard	Per valutare l'efficienza.
Budget	Per la programmazione dei risultati.
Analisi degli scostamenti	Per verificare eventuali cause di inefficienza\inefficacia e mettere in atto azioni correttive.

Gli strumenti descritti devono essere utilizzati in modo coerente con gli obiettivi propri del sistema di controllo di gestione e le informazioni da questi ottenuti devono essere considerate in una visione unitaria, che consideri le specifiche caratteristiche.

Un sistema di controllo di gestione è fondamentalmente strutturato sulla base di una serie di confronti periodici tra i dati preventivi di budget e dati consuntivi provenienti dalla contabilità analitica.

Dal confronto tra quanto ipotizzato, in termini di obiettivi da raggiungere, e da quanto effettivamente realizzato, in termini di obiettivi raggiunti, si può tenere sotto controllo l'andamento economico dell'azienda, evidenziando situazioni critiche e prendendo decisioni correttive.

Vediamo ora che cosa si intende quando si parla di contabilità analitica.

La contabilità analitica correla il valore dei fattori produttivi alle loro forme di utilizzo interno.

Può avere come oggetto di indagine:

- i prodotti (con la finalità di verificare l'impiego dei fattori produttivi correlandoli ai prodotti ottenuti);
- i centri di responsabilità (con la finalità di controllare e monitorare le azioni di chi determina i valori).

L'obiettivo fondamentale della contabilità analitica è quello di fornire informazioni utili alla direzione aziendale e ai responsabili operativi. I dati della contabilità analitica devono essere raggruppati in modo diverso a seconda degli scopi per i quali vengono impiegati.

La contabilità analitica rappresenta un sistema di determinazioni quantitative tramite le quali si procede alla misurazione dei costi elementari e alla loro successiva misurazione/elaborazione col fine di raggiungere la composizione di sintesi di costo, di differente ampiezza e contenuto.

Tale sintesi é necessaria per differenti scopi:

- analisi economica;
- programmazione d'impresa;
- valutazione analitica dei risultati economici conseguiti;
- controllo dei costi.

Gli scopi della contabilità analitica sono:

1. determinare periodicamente i costi consuntivi per conoscere in quale modo sono stati impiegati i fattori produttivi generatori di costi; in particolare tali determinazioni (effettuate in termini di risultati economici analitici di periodo e dati di costo utili per l'analisi di bilancio) sono orientate ad assicurare alla direzione informazioni sui costi dei prodotti (ottenuti dai processi produttivi) e

sui costi delle operazioni e delle funzioni svolte;

(analisi economiche)

2. fornire alla direzione le informazioni necessarie alle decisioni e all'elaborazione dei piani, dei programmi e dei budget; in particolare tali determinazioni hanno lo scopo di fornire informazioni relative ai costi necessarie per prendere le decisioni correnti di breve periodo e di medio-lungo periodo;
(programmazione)
3. fornire alla direzione le informazioni necessarie per valutare lo scostamento tra costi sostenuti e costi obiettivo al fine di decidere le eventuali azioni correttive.
(controllo)

Le determinazioni dei costi possono essere effettuate in base a due logiche:

- costo pieno - il costo di un dato oggetto è dato dal concorso di tutti gli elementi di costo sia diretti (quelli attribuibili direttamente all'oggetto in esame) che indiretti (quelli, comuni a più oggetti, attribuibili all'oggetto solo tramite imputazione di una quota parte);
- costo variabile – basato sulla logica che i costi si distinguono in costi di prodotto (sostenuti in parallelo alla realizzazione della produzione) e costi di periodo\ fissi (il loro sostenimento viene affrontato indipendentemente dal fatto che l'impresa produca o meno).

Il sistema a costo pieno attribuisce al prodotto tutti i costi senza distinguere tra costi variabili e costi fissi, mentre il sistema costi variabili attribuisce solo i costi variabili.

La classificazione dei costi

Ci occupiamo, in questa Modulo, della classificazione dei costi.

La classificazione dei costi è uno strumento necessario per le scelte relative alla convenienza economica.

I costi possono essere classificati in base:

1. all'oggetto al quale si riferiscono (costi comuni e costi speciali);
2. alle modalità di imputazione (costi diretti e costi indiretti);
3. alla controllabilità (costi controllabili e costi non controllabili);
4. alla variabilità (costi fissi e costi variabili);
5. alla rilevanza decisionale (costi evitabili e costi non evitabili).

In base all'oggetto al quale i costi si riferiscono, si distinguono in:

- costi speciali attribuibili ad uno specifico oggetto (es. prodotto) in modo esclusivo e totale (ES: materie prime utilizzate esclusivamente per la produzione di uno specifico oggetto riferibili a più oggetti);
- costi comuni riferibili a più oggetti ai quali vengono imputati attraverso ripartizioni soggettive (ES: spese dei servizi di amministrazione o dei costi di illuminazione)

In base alla modalità di imputazione i costi si distinguono in:

- costi diretti, imputati direttamente ad uno specifico oggetto (es. prodotto), in quanto è possibile procedere ad un calcolo oggettivo del consumo effettivo del fattore produttivo impiegato per ottenere l'oggetto;
- costi indiretti, che non vengono imputati direttamente all'oggetto specifico in quanto riguardano fattori produttivi per i quali non è possibile o non è conveniente procedere alla misurazione oggettiva del consumo.

Il criterio di classificazione dei costi in base alla controllabilità fa riferimento alla possibilità, per i responsabili dell'oggetto di costo (tipicamente un centro di responsabilità) di influenzare, con le proprie scelte, il costo stesso.

Si distinguono quindi:

- costi controllabili se questa possibilità esiste;
- costi non controllabili se questa possibilità non sussiste.

L'appartenenza ad una classe o all'altra di tali costi prescinde dalla natura del costo stesso, afferendo invece all'ampiezza di potere discrezionale del responsabile dell'oggetto al quale il costo viene imputato.

In base alla variabilità i costi si distinguono in:

- costi fissi: la loro entità non viene influenzata dal volume di produzione; esso è un valore costante, che l'impresa deve sostenere in ogni caso (ES: i costi per il personale dipendente o quelli per l'acquisto delle immobilizzazioni);
- costi variabili: la loro entità varia al variare del livello di produzione secondo un criterio di proporzionalità diretta (ES: i costi relativi all'acquisto delle materie prime).

In base alla rilevanza economica i costi si distinguono in:

- costi evitabili quando la loro entità viene influenzata dalla decisione (ES: i costi dei materiali diretti, costo del lavoro diretto);
- costi non evitabili quando la loro entità non viene influenzata dalla decisione e che verranno comunque sostenuti qualunque sia l'esito (ES: i costi indiretti fissi, costi indiretti variabili).

L'evitabilità di un costo dipende, in particolare, dall'orizzonte temporale di riferimento (al crescere dell'orizzonte temporale di riferimento, aumentano i costi evitabili) e dall'entità di variazione dell'attività (al crescere dell'entità di variazione della attività aumentano i costi evitabili).

La contabilità generale

Cominciamo questa nuova Modulo occupandoci della contabilità generale.

Con il termine contabilità inteso in senso lato si indicano tutte le tecniche di raccolta, sintesi, analisi e presentazione in termini monetari, di informazioni relative ad un'azienda.

La contabilità generale in particolare fornisce le informazioni necessarie a coloro che operano al di fuori dell'azienda (azionisti, banche, ecc)

I dati che il controllo di gestione utilizza sono ricavati dai documenti contabili fondamentali (conto economico, stato patrimoniale, prospetto di cash-flow) riclassificati.

Dai bilanci riclassificati si ottengono le analisi per flussi e gli indici di bilancio, che rappresentano strumenti essenziali per il controllo di gestione nell'attività di analisi gestionale.

Le finalità dell'analisi di bilancio sono:

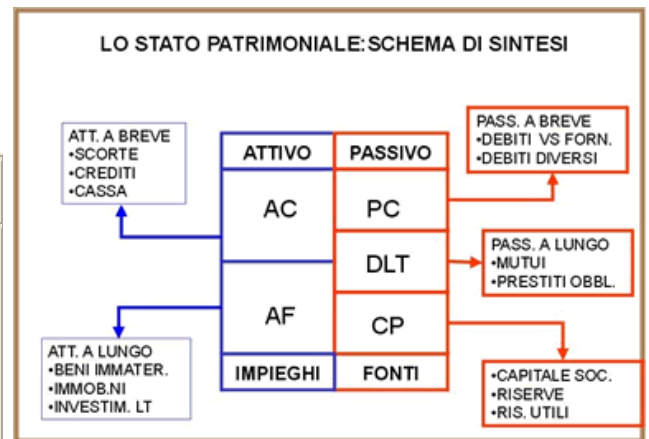
- interpretare la gestione trascorsa;
- orientare nei comportamenti futuri;
- accrescere la valenza informativa del bilancio;
- evidenziare ed analizzare la situazione di equilibrio aziendale.

Le fasi sono:

1. riclassificazione dello SP (stato patrimoniale) e del CE (conto economico);
2. individuazione e determinazione di parametri e indicatori di bilancio;
3. valutazione dei risultati emersi dall'indagine.

Lo stato patrimoniale sinteticamente è così composto:

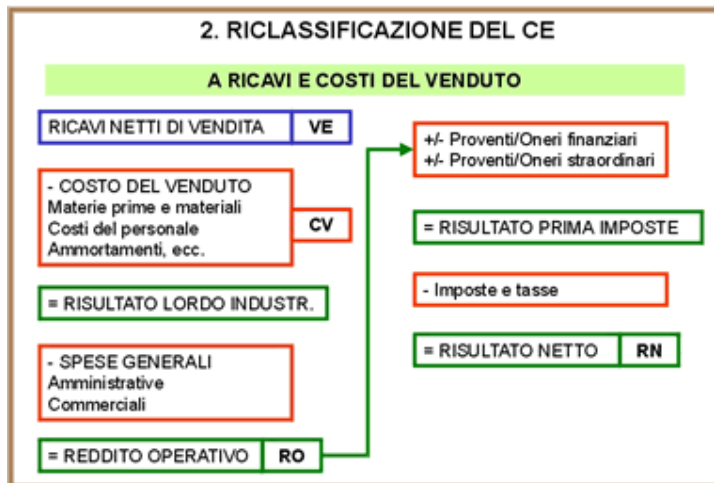
ATTIVO:	PASSIVO:
<ul style="list-style-type: none"> crediti verso soci; immobilizzazioni; attivo circolante; ratei e risconti attivi. 	<ul style="list-style-type: none"> patrimonio netto; fondi per rischi ed oneri; trattamento di fine rapporto (TFR); debiti; ratei e risconti passivi.



Ecco ora uno schema di sintesi relativo al conto economico.

- A. Valore della produzione (+)
- B. Costi della produzione (-)
- DIFF. TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE (A-B)
- C. Proventi ed oneri finanziari (+/-)
- D. Proventi ed oneri straordinari (+/-)
- RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+/-C+/-D)

- E. Imposte sul reddito d'esercizio (-)
 RISULTATO (UTILE O PERDITA) D'ESERCIZIO.



Dai bilanci riclassificati è possibile effettuare l'analisi per indici.

Alcuni degli indici più importanti sono:

- indici di redditività, che esprimono la capacità dell'impresa di produrre reddito (ROI, ROE e ROS);
- indici di rotazione, che esprimono la relazione tra volume di affari realizzato dall'azienda e le risorse impiegate nel processo produttivo (tasso di rotazione del capitale investito, tasso di rotazione dell'attivo circolante, tasso di rotazione del magazzino).

L'analisi per indici però non basta. E' una tecnica di tipo quantitativo molto utile per evidenziare la struttura di impresa in un dato istante e la sua evoluzione nei diversi periodi presi in esame. Però poco informa sulle cause che hanno portato a tali variazioni e sulla dinamica dei flussi finanziari generati/assorbiti dalla gestione.

Allora è necessario integrare tale studio con l'analisi per flussi, che esamina la dinamica di vari fatti di gestione, al fine di evidenziarne le variazioni intervenute.

Il sistema di controllo di gestione utilizza queste informazioni sistematiche e analitiche per avere una visione di tutti gli aspetti dell'attività aziendale a tutti i livelli.

I costi standard

Cominciamo ad occuparci dei costi standard e ad analizzarne il ruolo nell'ambito della contabilità. Si definisce costo standard il costo teorico ottenibile dall'impresa per la realizzazione di un determinato output in condizioni di normale funzionamento.

È definito in sede di pianificazione in via preventiva e rappresenta un valore obiettivo del costo di un prodotto.

Il confronto tra il costo consuntivo e il valore di riferimento misura quanto l'impresa sia riuscita a ottenere il prodotto in modo efficiente.

È necessario che:

- lo standard definito rappresenti un obiettivo raggiungibile in modo tale da essere un elemento incentivante per i diversi responsabili;
- lo standard sia adeguato alle caratteristiche del processo tecnologico.

Il costo standard è quindi un valore pre-determinato in modo rigoroso, idoneo a rappresentare i costi tipici di oggetti variamente definiti. Esso deriva da:

- esperienza pregressa;
- analisi sui metodi di lavorazione, sui processi e sull'andamento dei prezzi;
- obiettivi di efficienza.

I costi standard vengono utilizzati per esaminare l'andamento dell'efficienza operativa e agevolare le metodologie di rilevazione contabile.

Il costo standard di un prodotto è dato da:

- elementi quantitativi (efficienza);
- elementi economici (prezzo).

In questo modo è possibile separare l'effetto dell'andamento dell'efficienza operativa dall'andamento dei prezzi.



Affinché si possa giungere ad una conveniente applicazione del sistema dei costi standard a fini di controllo è necessario che si verifichino alcune condizioni:

- le diverse componenti dei processi di lavorazione e di distribuzione devono essere suscettibili di attente programmazioni e, quindi, assegnabili ad un capo responsabile;
- gli standard devono essere determinati per la programmazione e il controllo dei costi e solo subordinatamente per altri scopi particolari;
- la direzione d'impresa deve essere sensibile ai vantaggi comparati all'adozione di un sistema a costi standard ai fini di programmazione e di controllo;
- gli standard devono essere determinati in modo tale da essere accettabili sia per la direzione sia per gli organi esecutivi responsabili;
- i risultati derivanti dall'applicazione dei costi standard devono costituire oggetto di periodiche sintesi destinate ai differenti organi interessati al controllo dei costi.

Le imprese possono adottare sia un sistema a costi standard correnti sia un sistema a costi standard di base.

- Costi standard correnti: sono definiti come dei traguardi da raggiungere. Tramite essi si mira a determinare quali livelli i costi effettivi dovrebbero raggiungere, sotto quali condizioni espressive delle quantità dei fattori da

impiegare, dei loro prezzi e dei livelli di produzione realizzabili. Essi devono variare nel tempo per poter riflettere le condizioni operative interne o esterne effettivamente esistenti.

- Costi standard base: sono determinati nel momento in cui il sistema degli standard è introdotto nell'impresa e sono modificati solo quando si siano apportati profondi cambiamenti nei prodotti e nei processi di lavorazione. La loro determinazione è ancorata ai livelli di efficienza interna ed ai prezzi nel periodo che precede la loro introduzione.

Il processo di budgeting

Come funziona il processo di budgeting? Il ciclo di controllo di budget viene realizzato attraverso il processo formale di budgeting finalizzato a:

- individuare gli obiettivi di carattere prettamente economico e i modi per realizzarli;
- misurare se tali obiettivi siano stati raggiunti;
- determinare le cause di eventuali scostamenti tra i valori effettivi e i valori di riferimento.

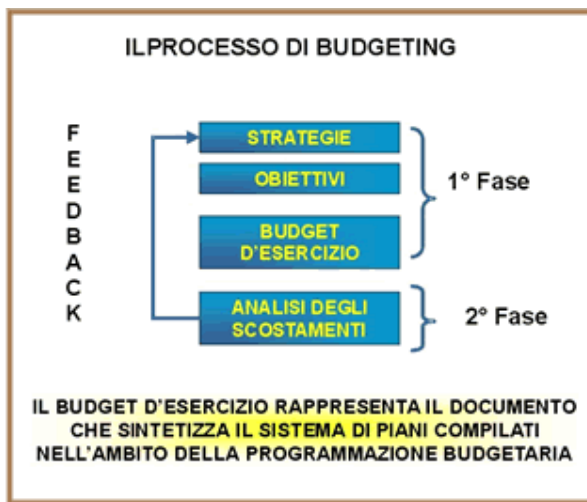
Il processo di articola in due fasi:

- la pianificazione (in termini di definizione degli obiettivi generali alla costruzione dei piani);
- l'analisi dei risultati (in termini di misurazione degli scostamenti

Il processo di budgeting si articola in:

- definizione delle strategie;
- definizione degli obiettivi;
- budget d'esercizio;
- analisi degli scostamenti.

Il budget d'esercizio rappresenta il documento che sintetizza il sistema di piani compilati nell'ambito della programmazione budgetaria.



Il budget d'esercizio é il documento di previsione riguardante l'esercizio futuro; consente la formulazione di un bilancio preventivo.

Esso traduce in termini economico-finanziari gli obiettivi e le attività dei 12 mesi successivi, consentendo così, alla fine del periodo, di formulare un giudizio sul comportamento dell'impresa e sui risultati effettivamente ottenuti; tale giudizio è fondato su parametri quantitativi.

Un corretto utilizzo del budget rende necessari:

- articolazione per centri di responsabilità;
- corretta definizione degli obiettivi che ciascun centro deve perseguire;
- attribuzione di autorità ai responsabili dei centri.

Certamente è da notare come quando si parla di budget d'esercizio, in termini soprattutto di obiettivi generali, bisogna tenere conto che esso rappresenta il risultato di un processo assai complesso. Infatti le diverse prestazioni che in esso confluiscono spesso risultano in contrapposizione. Ad esempio: l'obiettivo di aumentare la quota di mercato diminuendo i prezzi di vendita può risultare in contraddizione con quello di aumentare la redditività di breve dell'impresa. Stesso discorso vale per le politiche di investimenti o il livello di indebitamento.

Gli obiettivi generali di budget vengono specificati in dettaglio attraverso la definizione di budget settoriali, o piani operativi.

Questi sono:

- il piano commerciale, che a sua volta è composto dal budget dei costi commerciali e dal budget delle vendite;
- il piano della produzione, che a sua volta si compone del budget delle quantità da produrre, del budget del fabbisogno di materie prime, del budget del lavoro;
- il piano degli investimenti, che definisce i nuovi impieghi di risorse finanziarie e umane necessari per il raggiungimento degli obiettivi.



Le informazioni ottenute da questi budget settoriali consentono la stesura del budget d'esercizio.

Il budget d'esercizio rappresenta l'insieme coordinato e coerente di tre tipologie di budget:

- budget economico, che riguarda la pianificazione della gestione caratteristica dell'impresa in termini di flussi fisici ed economici di materiali, prodotti e servizi;
- budget degli investimenti, che definisce i nuovi impieghi di risorse finanziarie e umane necessari per il raggiungimento degli obiettivi;
- budget finanziario, che determina la gestione della liquidità a disposizione dell'impresa ed evidenzia come far fronte ad eventuali problemi di insolvenza.

Budget settoriali: il piano commerciale

Come abbiamo detto in precedenza gli obiettivi generali di budget vengono specificati in dettaglio attraverso la definizione di budget settoriali, o piani operativi (piano commerciale, piano della produzione e piano degli investimenti).

Il piano commerciale é il documento dal quale dipendono tutti gli altri piani operativi: solamente dopo aver definito la quantità vendibile nel periodo è, infatti, possibile pianificare il fabbisogno di risorse (umane, finanziarie, materiali) da impiegare.

Si distinguono fondamentalmente:

- budget delle vendite;
- budget dei costi commerciali.

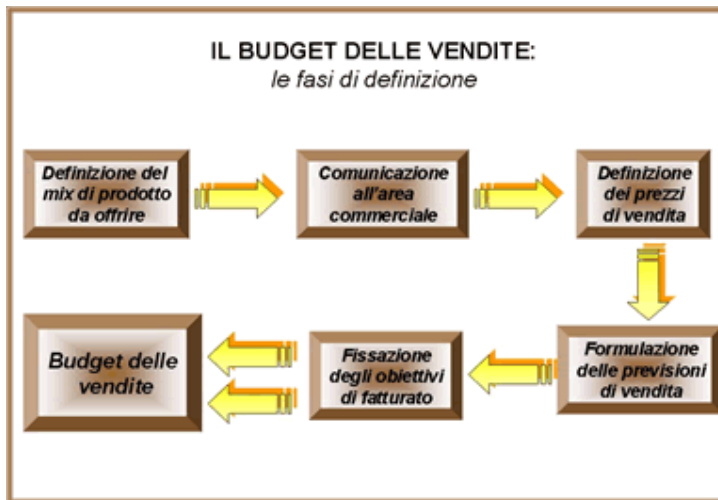
Il budget delle vendite definisce il mix, il volume, il prezzo delle vendite ed il fatturato atteso nel periodo.

La corretta definizione del budget commerciale dipende da:

- strategia competitiva;
- andamento storico delle vendite;
- futuri scenari competitivi (evoluzione del settore, nuovi competitors, ecc).

Le fasi di definizione del budget delle vendite sono:

- definizione del mix di prodotto da offrire;
- comunicazione all'area commerciale;
- definizione dei prezzi di vendita;
- formulazione delle previsioni di vendita;
- fissazione degli obiettivi di fatturato;
- budget delle vendite.



Il budget dei costi commerciali quantifica i costi relativi alla funzione di commercializzazione del prodotto.

Spesso si effettua una articolazione ulteriore del

budget dei costi commerciali, distinguendo in:

- budget dei costi variabili;
- budget dei costi fissi.

Il budget dei costi variabili è composto da:

- sconti sui prezzi di listino;
- provvigioni alla forza vendita;
- costi di consegna al cliente;
- ecc.

Il budget dei costi fissi è composto da:

- costi di struttura (costi del personale commerciale e costi per i magazzini ed i punti vendita);
- costi discrezionali (pubblicità e corsi di formazione).

Budget settoriali: il piano della produzione e degli investimenti

Un aspetto di fondamentale importanza per il controllo di gestione è la stesura del piano di produzione.

Il piano della produzione é il documento mediante il quale viene programmata la produzione necessaria per soddisfare le previsioni di vendita definite nel budget commerciale, del quale il piano della produzione è la logica prosecuzione.

A sua volta si articola nei budget:

- delle quantità da produrre;
- del fabbisogno di materie prime;
- del lavoro.

Vediamo di seguito nel dettaglio le loro caratteristiche.

Il budget delle quantità da produrre indica il fabbisogno di produzione per ciascun prodotto, tenendo conto del volume di vendite programmate e della politica delle scorte attuata.

E' così composto:

$$\begin{aligned} & \text{vendite programmate} + \\ & \text{rimanenze finali dei prodotti} - \\ & \text{rimanenze finali dei prodotti} = \\ & \text{QUANTITÀ DA PRODURRE} \end{aligned}$$

Il budget del fabbisogno di materie prime indica il fabbisogno di materie prime, componenti e semilavorati necessari per attuare i programmi di produzione.

La quantità da acquistare viene definita considerando non solo il consumo di materie prime, ma anche la politica delle scorte.

E' così composto:

materia prima da consumare +
rimanenze finali di materia prima -
rimanenze iniziali di materia prima =
MATERIA PRIMA DA ACQUISTARE

Il secondo documento di cui ci occupiamo, relativo ai budget settoriali, è il piano degli investimenti.

Il piano degli investimenti è il documento mediante il quale viene programmato il fabbisogno di nuovi investimenti in impieghi durevoli, sia materiali che immateriali.

Il piano raccoglie le proposte di investimento provenienti dalle altre aree aziendali e le valute, sia dal punto di vista tecnico (efficienza, produttività, ecc.), che economico/finanziario (costi, ammortamenti, eventuali problemi di liquidità derivanti dall'immobilizzazione, ecc.), verificandone inoltre la compatibilità con gli altri investimenti già in essere.

Per la natura stessa degli investimenti, il piano opera su una logica pluriennale.

Relativamente all'esercizio futuro è però definibile un budget degli investimenti, che gestisca e controlli i costi ed i tempi di realizzazione degli investimenti già in atto.

Le informazioni ottenute mediante i budget settoriali, consentono la stesura del budget d'esercizio, scomposto in un budget finanziario, in un budget economico e in un budget patrimoniale.

Il budget d'esercizio: budget finanziario, economico e patrimoniale

Come detto in precedenza il budget d'esercizio si scompone in budget finanziario, economico e patrimoniale.

Il budget finanziario é il documento nel quale vengono aggregati tutti i movimenti di natura finanziaria derivanti dalle operazioni specificate nei budget settoriali.

Le sue funzioni principali consistono nel quantificare l'entità complessiva del fabbisogno finanziario e verificarne la fattibilità finanziaria, in termini di capacità dell'impresa di fronteggiare il fabbisogno stesso attraverso l'autofinanziamento o il ricorso al credito.

È importante che l'impresa riesca, con questo strumento, a valutare la sua capacità di generare flussi di cassa e di attirare capitali, sia di rischio che di credito.

Il budget finanziario si articola a sua volta in:

- budget delle fonti e degli impieghi;
- budget di cassa.

Il Budget delle fonti e degli impieghi considera gli impieghi di mezzi finanziari e le fonti necessarie per il loro finanziamento, allo scopo di determinare l'influenza dei progetti di investimento programmati sul fabbisogno finanziario del periodo:

- impieghi (immobilizzazioni, investimenti in capitale circolante, rimborsi di prestiti, ecc);
- fonti (flussi generati dalla gestione, conferimenti di capitale proprio, ecc).

La capacità informativa del budget degli impieghi e delle fonti è limitata, perché non consente di analizzare la distribuzione dei flussi delle entrate e delle uscite finanziarie nel periodo e, quindi, se la loro successione possa considerarsi equilibrata o meno.

Per questo motivo, accanto a questo strumento, viene predisposto il budget di cassa.

Questo strumento evidenzia mese per mese i flussi monetari che si prevedono nell'anno di budget, ordinando nel tempo le entrate e le uscite connesse alle operazioni aziendali, consentendo la rilevazione di eventuali squilibri (positivi o negativi) di cassa.

Il budget di cassa, in particolare:

- considera le entrate e le uscite di cassa correnti (incassi per ricavi di vendita ed esborsi per costi di produzione);
- considera le entrate e le uscite di cassa non correnti (riscossione per alienazione di immobili ed esborsi per l'acquisto di immobilizzazioni);
- distribuisce nel tempo entrate ed uscite di cassa e ne determina il saldo (avanzo o disavanzo di cassa).

Un altro tipo di budget di cui vogliamo qui occuparci oltre al budget finanziario è il budget economico: esso è lo strumento mediante il quale vengono riepilogati i costi ed i ricavi programmati nei budget settoriali.

Assume la forma di un conto economico preventivo riclassificato, particolarmente adatto per mettere in evidenza una serie di risultati intermedi (quali, ad esempio, il margine di contribuzione, utile per individuare se ed in che misura un prodotto si prevede che partecipi alla

BUDGET ECONOMICO PER L'ANNO T+1			
	Prodotto A	Prodotto B	Totale
1. Ricavi da vendita			
2. Costo variabile del venduto			
3. MARGINE DI CONTRIBUZIONE (1-2)			
4. Costi fissi			
5. Risultato lordo industriale (3-4)			
6. Costi commerciali			
7. Costi amministrativi			
8. REDDITO OPERATIVO (5-6-7)			
9. Proventi finanziari			
10. Oneri finanziari			
11. Proventi straordinari			
12. Oneri straordinari			
13. REDDITO AL LORDO DELLE IMPOSTE (8+9-10+11-12)			
14. Imposte sul reddito			
15. REDDITO NETTO D'ESERCIZIO (13-14)			

copertura dei costi fissi ed alla formazione del reddito) ed effettuare calcoli su indici di redditività (ROI, ROE, per valutare, rispettivamente, la redditività del capitale investito e quella del capitale proprio).

Infine analizziamo il budget patrimoniale: esso é lo strumento con il quale è possibile mettere in evidenza la composizione degli investimenti e delle fonti di finanziamento che si prevede al termine del periodo di budget.

Assume la forma di uno stato patrimoniale preventivo che viene sottoposto ad una opportuna riclassificazione, per consentirgli di effettuare l'analisi strutturale mediante l'utilizzo di alcuni indicatori (Capitale Circolante Netto e Margine di Tesoreria).

La riclassificazione consente inoltre di calcolare gli indici finanziari e di redditività, fondamentali per valutare le prospettive economico/finanziarie dell'impresa e per realizzare un controllo di coerenza dei programmi settoriali con gli obiettivi generali d'impresa.

Lo strumento prende in considerazione l'evoluzione delle grandezze patrimoniali negli esercizi immediatamente precedenti, in modo che si possano costruire delle serie storiche.

BUDGET PATRIMONIALE PER L'ANNO T+1			
ATTIVO	t-1	t	budget
1. ATTIVO CIRCOLANTE (liquidità + crediti a breve + rimanenze)			
2. ATTIVO IMMOBILIZZATO (immateriali + materiali + fondi di ammortamento)			
ATTIVO NETTO TOTALE (1+2)			
PASSIVO			
3. PASSIVITÀ CORRENTI (debiti a breve v/fornitori + debiti a breve v/banche + debiti a breve diversi)			
4. PASSIVITÀ CONSOLIDATE (mutui passivi + debiti per TFR + altri debiti a ML termine)			
5. TOTALE CAPITALE DI TERZI (3+4)			
6. CAPITALE DI PROPRIETÀ (Capitale Sociale + riserve + utile d'esercizio + utile a nuovo)			
7. TOTALE CAPITALE (5+6)			
8. CAPITALE CIRCOLANTE NETTO (1-3)			
9. MARGINE DI TESORERIA (liquidità + crediti a breve - passività correnti)			
10. MARGINE DI STRUTTURA (7 - 2)			

L'analisi degli scostamenti

La seconda fase del processo di budget rappresenta il momento di analisi dei risultati effettivi ottenuti e identifica le ragioni degli scostamenti tra tali valori e le previsioni contenute nel budget d'esercizio.

Gli strumenti adoperati per tale analisi sono diversi a seconda che si tratti di un centro di costo o di un centro di ricavo.

Nei centri di ricavo e di costo si ricorre al budget flessibile al fine di individuare quale parte di scostamento complessivo tra risultati effettivi e programmati derivi da fenomeni esogeni (variazione quantità prodotte/vendute) e quale invece dalla capacità di ottenere costi maggiori o minori ai prezzi rispetto ai valori standard.

L'analisi degli scostamenti misura le cause di variazione dei risultati rispetto al budget per:

- individuare le azioni correttive;
- responsabilità e motivazione;
- rappresentazione dei risultati della gestione ;

Impiega:

- strumenti tecnico contabili (costo standard, prezzi, contabilità analitica);
- misure tecnico\fisiche(quantità, parametri).

Esprime le variazioni attraverso il segno economico che rappresenta l'effetto della causa di variazione sul risultato economico.

Per calcolare gli scostamenti in un centro di costo si procede così:

L'ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI IN UN CENTRO DI COSTO

Esempio manodopera diretta

Budget	$N.ro\ pezzi \times ore\ standard\ a\ pezzo \times \pounds\ standard/ora$	}	Volume
Budget flessibile	$N.ro\ pezzo\ consuntivo \times ore\ standard\ a\ pezzo \times \pounds\ standard/ora$		
Consuntivo a prezzi di budget	$N.ro\ pezzo\ consuntivo \times ore\ consuntivo\ a\ pezzo \times \pounds\ standard/ora$	}	Efficienza
Consuntivo	$N.ro\ pezzo\ consuntivo \times ore\ consuntivo\ a\ pezzo \times \pounds\ effettive/ora$		

IL BUDGET FLESSIBILE È UN PIANO COSTRUITO IN CORRISPONDENZA AD UN VOLUME PARI A QUELLO EFFETTIVO ED ALLA EFFICIENZA STANDARD

L'analisi degli scostamenti in un centro di costo individua tipicamente tre cause di variazione:

- volume prodotto;
- efficienza;
- prezzo dei fattori (solo in parte influenzabile dall'impresa e dipendente dalle scelte dell'ente che si occupa degli approvvigionamenti).

Per calcolare gli scostamenti in un centro di ricavo si procede così:

L'ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI IN UN CENTRO DI RICAVO

Budget	$Q.ta' \text{ budget} \times \text{mix budget} \times \text{prezzo budget}$	}	Volume
Budget flessibile	$Q.ta' \text{ consuntivo} \times \text{mix budget} \times \text{prezzo budget}$		
Budget flessibile a mix effettivo	$Q.ta' \text{ consuntivo} \times \text{mix cons.vo} \times \text{prezzo budget}$	}	Scostamento di mix
Consuntivo	$Q.ta' \text{ consuntivo} \times \text{mix cons.vo} \times \text{prezzo cons.vo}$		

E' quindi necessario valutare quanta parte dello scostamento di volume dipenda da una variazione della quota di mercato e quanto dalla variazione della domanda di mercato

Il contesto nel quale le imprese si trovano ad operare, caratterizzato da elevata turbolenza e complessità, impone nuovi requisiti in tutte le fasi del ciclo di controllo.

- Nella pianificazione diventa sempre più difficile poter distinguere tra aspetti strategici e quelli meramente operativi.
- Il controllo di gestione tende sempre di più a trasformarsi in un controllo di tipo strategico.
- La fase di misura dei risultati tende a concentrarsi sulla rilevazione del comportamento dell'impresa rispetto agli obiettivi di lungo periodo piuttosto che quelli di breve periodo.
- L'analisi degli scostamenti non può più limitarsi ad analizzare il comportamento dell'impresa sulla base di aspetti quantitativi (quantità e prezzi), ma deve considerare anche aspetti meno definibili oggettivamente, ovvero la qualità del servizio, la tempestività, ecc.
- L'introduzione di misure correttive con cadenza mensile diventa incompatibile con l'esigenza sempre più avvertita di mettere in pratica azioni tempestive e rapide.

Il profilo del Controller nelle PMI Romagnole

Il concetto alla base dei nostri interventi formativi è quello di diffondere una nuova cultura del controllo di gestione aderente non solo alle esigenze di competere in termini tecnico-specialistici rispetto agli strumenti applicativi del controllo, ma che vada soprattutto nella direzione di sviluppare le competenze manageriali necessarie al controller nuovo per rapportarsi con direzione e top management nella presa di decisioni supportata dai numeri in suo possesso. Ecco perché l'esigenza che si profila è quella di una nuova figura dove i Controller disegnano e seguono il processo manageriale della definizione dei traguardi, della pianificazione e del controllo, avendo così la responsabilità congiunta di raggiungere gli obiettivi. Questo significa che i Controller:

- assicurano la trasparenza dei risultati aziendali, della parte finanziaria, dello sviluppo e della strategia, contribuendo così ad una elevata incidenza economica.

- coordinano le mete secondarie ed i piani correlati in modo olistico, ed organizzano un sistema di rendiconti proteso verso il futuro e che riguarda l'azienda nella sua interezza.

- moderano e disegnano la procedura di controllo della definizione dei traguardi, di controllo della pianificazione e del management, di modo che chiunque con potere decisionale possa agire conseguentemente agli obiettivi prefissati.

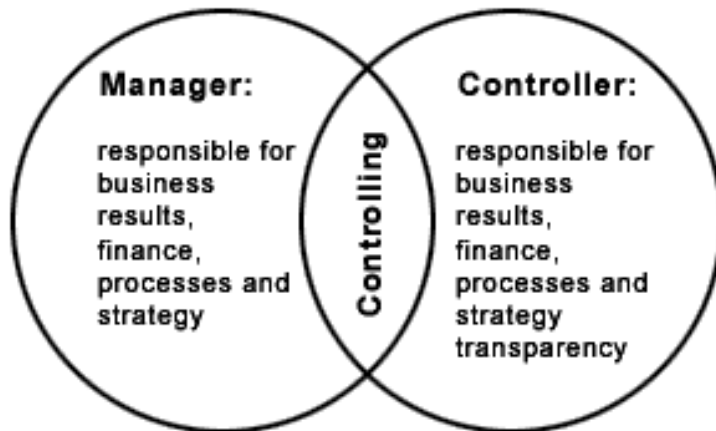
- forniscono ai Dirigenti tutti i dati e le informazioni necessari alla direzione dell'Azienda.

- sviluppano e preservano i sistemi di controllo.

Controlling significa guidare o regolare, e quindi condurre verso il raggiungimento pratico di obiettivi prefissati. Un Controller fa in modo che tutti

abbiano la possibilità di controllare se stessi all'interno di una struttura di traguardi elaborati e di pianificazioni.

Di seguito riportiamo un'esemplificazione grafica rappresentante cerchi che si intersecano che illustra la divisione di compiti e ruoli fra un manager ed un controller, in un gruppo di lavoro.

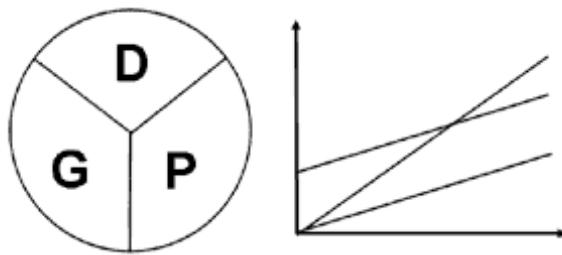


I Manager hanno il compito di provvedere al risultato economico ed i Controller si occupano della loro trasparenza. E' chiaro così che non sono solo i Controller che eseguono il "controlling".

Il "controlling" inteso come procedura ed attitudine mentale è rappresentato dall'intersezione dei cerchi. Esso costituisce il risultato della cooperazione fra un Manager ed un Controller in una squadra di lavoro, il controlling è inteso, dunque, come direzione aziendale applicata.

Se volessimo dare una connotazione visuale al profilo del Controller e a quello del Manager direzionale all'interno di un'impresa, potremmo utilizzare due simboli grafici: Controller = ?, Manager = !.

La traduzione immediata a quanto rappresentato è che il controller deve porre domande ed il manager deve prendere decisioni sulla base delle domande e delle informazioni date dal controller.



Le parti della torta nel disegno qui sopra, rappresentano tre settori strategici per l'attività di un'impresa.

La lettera G sta per "growth" = crescita. Crescere è quello che stiamo facendo? E' una crescita costante, sta diminuendo lentamente?

La D sta per "development" = sviluppo. L'impresa come sistema di apprendimento e sviluppo. Così la lettera D è posizionata nel punto più alto.

Come possiamo risolvere al meglio i problemi della clientela che capitano nel presente e quelli che si presenteranno nell'immediato o più distante futuro? Oltre alla G e alla D, deve essere inclusa anche la lettera P.

La P sta per profitto e simboleggia il benessere dell'impresa.

Per poter raggiungere il successo economico si deve contabilizzare. La struttura del budget è generata dalla contabilità simboleggiata dal disegno.

L'abbreviazione GDP illustra gli aspetti più importanti nella pianificazione dell'attività aziendale:

"Fare la cosa giusta" è un aspetto strategico della pianificazione. "Fare le cose in maniera giusta" sta a significare l'efficienza operativa che si riflette nei numeri.

Una persona che agisce come controller deve mostrare la propria capacità di giudizio olistico nel processo di monitoraggio metodico del management.

Il lavoro di un controller comprende metodologia e procedure. I metodi derivano da contabilità e pianificazione, le procedure includono leadership e traguardi. La metodologia comprende la tecnica di documentazione del management. Puoi giungere al 'sapere' solo se sai definire la tua visione. Con l'informazione potrai farlo!

Questo significa pianificare e trascrivere per:

- analizzare meglio e completare il corso dei pensieri,

- comunicare sistematicamente con altri dipartimenti ed impiegati per agire congiuntamente,

- accedere sistematicamente all'organizzazione del feedback e trovare il modo di imparare sulle basi di variazioni effettuate in corso d'opera.

Da quanto sopra descritto, consegue che il lavoro di un controller richiede la conoscenza di modi sicuri di condotta. Un controller ha bisogno di mantenere un approccio interrogativo nell'iniziare un'interazione focalizzata su di un soggetto, per evitare che il proprio ruolo venga percepito come quello di un controllore. Il soggetto diventerebbe il problema da risolvere.

Ciò nondimeno, dovrebbe essere orientato all'azione, non finalizzato a venire a patti con il passato e non "orientato su se stesso" nell'accezione di agire insieme, ovvero di basarsi sul team di lavoro.

Queste sono le nuove competenze di cui le nostre imprese hanno bisogno e per le quali Performa si è posta, e sempre più si porrà, come partner privilegiato a fronte della forte esperienza e credibilità guadagnata sul campo in questi anni a seguito delle innumerevoli esperienze condotte sul tema del controllo di gestione.

Bibliografia

Management accounting for Business Decisions by Colin Drury (Paperback – Mar 31,2005)

Management and Cost Accounting (management & Cost Accounting) by Colin Drury (Paperback – May 13, 2004)

Introduction to Management Accounting, Chap. 1-14 (13th edition) by Charles T. Horngren, Gary L. Sundem, and William O. Stratton (Hardcover – Mar 15,2004)

The Standard & Poor's Guide to Long-Term Investing: 7 Keys to Building Wealth by Joseph Tigue (Paperback – Oct 30,2003)

Standard & Poor's Dictionary of Financial terms (Standard & Poo's) (Paperback) by Virginia Morris (Author), Kenneth Morris (Author)

Financial Accounting, with Annual Report by Jerry J. Weygandt, Donald E. Kieso, and Paul D. Kimmel (Hardcover – Dec 27,2004)

Financial Accounting: Information for Decisions by Robert W. Ingram and Thomas L. Albright (Hardcover- Jan 6, 2007)

Financial & Managerial Accounting by Jan Williams, Sue Haka, Mark S. Bettner, and Joseph V. Carcello (Hardcover –Sep 25,2006)

Riminindustria di Simone Mariotti (Api Rimini – 2006)

Rapporto sull'economia della Provincia di Ravenna (Ufficio Studi della CCIAA di Ravenna – 2006)

Rapporto sull'economia della Provincia di Rimini (Ufficio Studi della CCIAA di Rimini – 2006)