



PERCORSO INPS

LEZIONE 5

Videolezione 5.2 – Tecniche e metodologie di controllo di gestione

Introduzione

L'obiettivo di questa lezione è introdurre le tecniche e le metodologie del controllo di gestione.

In particolare, vedremo:

- le metodologie di calcolo dei costi
- la valutazione di convenienza economica
- la Break Even Analysis
- il controllo strategico

Bene, non ci resta che cominciare...

Il controllo di gestione

Il controllo di gestione non fa riferimento ad un'attività di ispezione, di sola verifica, ma rappresenta a tutti gli effetti una "guida" della gestione, per aiutarla a conseguire le proprie finalità.

Si sviluppa in 3 diversi momenti:

- 1) In via antecedente rispetto all'azione gestionale, attraverso la fissazione degli obiettivi e dei programmi da realizzare. Questo controllo antecedente serve a valutare preventivamente la bontà delle scelte effettuate
- 2) In via concomitante allo svolgimento dell'azione gestionale, attraverso l'analisi degli scostamenti tra le prestazioni realizzate e gli obiettivi fissati in sede di programmazione. Questo controllo ha lo scopo di guidare l'organizzazione verso la realizzazione dei piani formulati
- 3) Infine, in via susseguente attraverso la determinazione dei valori e degli indici di efficacia ed efficienza. Quest'ultimo controllo assume particolare rilievo anche come strumento d'indirizzo per la formulazione delle decisioni future

Principali obiettivi del controllo di gestione

Il controllo di gestione si pone come obiettivi:

- il controllo dei costi e dei rendimenti connessi all'utilizzo delle risorse dell'Ente pubblico. Questo controllo è reso possibile attraverso l'introduzione della contabilità economica, che deve affiancarsi alla contabilità finanziaria allo scopo di effettuare analisi concomitanti e sistematiche sull'andamento generale dell'attività operativa e sull'ottimale e razionale utilizzo delle risorse
- il controllo dell'economicità, dell'efficienza e dell'efficacia della gestione

- la verifica del raggiungimento degli obiettivi quali-quantitativi assegnati ad unità organizzative specificatamente responsabilizzate
- l'analisi comparata con altri Enti al fine di migliorare i livelli qualitativi e quantitativi dei servizi per la collettività (benchmarking)
- le scelte di convenienza economica comparata volte a prendere decisioni riguardo la possibilità o meno per l'Ente di continuare ad erogare un determinato servizio oppure esternalizzarlo. O, ancora, decisioni riguardo la convenienza di offrire servizi pubblici per altri Enti

L'elemento centrale del controllo di gestione

Da quanto appena visto, dunque, il controllo di gestione rappresenta l'attività attraverso la quale i dirigenti e i responsabili di servizio ottengono durante l'esercizio amministrativo gli elementi conoscitivi (quantitativi e qualitativi) sulla propria azione, affinché possano guidarla verso gli obiettivi di programma sul cui conseguimento, inoltre, verranno valutati.

L'elemento centrale del controllo di gestione è il processo di feedback (retroazione) che consiste:

- nella misurazione dei risultati effettivamente realizzati
- nel confronto degli obiettivi con i risultati
- nella scelta delle azioni correttive per eliminare, in futuro, gli scostamenti indesiderati

Qualora si registri uno scostamento tra i risultati reali e quelli attesi, si procederà ad apportare gli interventi correttivi che il feedback informativo originato dalle misure rilevate renderà opportuni.

Fasi del controllo di gestione

Il controllo di gestione segue 3 fasi ben distinte:

- 1) la prima fase è rappresentata dalla programmazione delle attività, che avviene a priori attraverso il budget
- 2) la seconda, invece, si basa sulla rilevazione dei risultati, che avviene in itinere grazie al processo di controllo di gestione in senso stretto, effettuando una valutazione dei risultati che la gestione sta ottenendo dall'esecuzione delle attività di business
- 3) la terza fase, infine, conduce una valutazione dei risultati a posteriori attraverso il reporting, ovvero è una elaborazione a posteriori di un sistema di indicatori che fornisce informazioni sull'efficacia, sull'efficienza e sull'economicità dell'Ente, sia all'interno che all'esterno

Vediamo ciascuna di queste fasi in dettaglio...

Prima fase del controllo manageriale: il Budget

La prima fase del controllo manageriale, come abbiamo visto è una programmazione che si basa sul Budget. Quest'ultimo è un documento che evidenzia i risultati economico-finanziari che l'azienda intende raggiungere nel successivo esercizio.

In particolare, il Budget:

- determina gli obiettivi da confrontare con i risultati effettivi
- riferisce tali obiettivi all'azienda nel suo insieme e nelle sue singole parti
- orienta verso il futuro l'attività di direzione

In parole povere, elaborare il budget equivale a tracciare la rotta per raggiungere un determinato obiettivo.

Prima fase del controllo manageriale: Contenuti del budget

Il Budget non è una previsione fine a se stessa, ma un programma razionale d'azione, in cui vengono definiti:

- gli obiettivi che si vogliono o si devono raggiungere, coerentemente alla strategia competitiva aziendale (che cosa)
- le azioni che si reputano necessarie per raggiungere tali obiettivi (come)
- la distribuzione temporale di tali azioni (quando)
- la responsabilità delle persone che dovranno agire (chi) e il relativo sistema degli incentivi

Prima fase del controllo manageriale: il Master Budget

Il processo di formazione del Budget si articola su due livelli:

- 1) la stesura di una serie di Budget settoriali relativi alle diverse aree di gestione in cui è suddivisa la struttura organizzativa dell'impresa
- 2) il consolidamento dei singoli Budget settoriali in un unico Budget di sintesi che rappresenta l'andamento dell'azienda nel suo complesso, comunemente detto Master budget

Prima fase del controllo manageriale: approcci alla definizione del budget

Esistono diversi approcci per giungere alla stesura di un Budget. Tra questi i più importanti sono:

- Approccio incrementale - X% di aumento rispetto anno precedente
Problemi:
 - non rileva eventi non-ripetitivi accaduti nell'anno
 - amplificazione degli errori
- ZBB (Zero Based Budget) - Si ridefinisce integralmente l'ammontare delle risorse assegnate alle varie attività, distinguendo tra:
 - livello minimo di funzionamento
 - serie di pacchetti incrementali
- OVA (Overhead Value Analysis) - Le risorse non vengono assegnate alle singole funzioni/unità, ma ripartite tra processi/progetti (che possono essere anche inter-funzionali) sulla base di analisi costi/benefici
- Top / Down:
 - i dirigenti/direttori si riuniscono per definire gli obiettivi, le risorse, i tempi e le attività, dopodiché vengono condivisi con le strutture operative

- è una modalità che consente di risparmiare molto tempo, ma rischia di non essere accurato sugli obiettivi di dettaglio
- Bottom / Up:
 - obiettivi, risorse, tempi ed attività vengono definiti dalle strutture operative e poi condivisi con i dirigenti/direttori
 - è una modalità che usualmente è molto accurata sugli obiettivi di dettaglio, tuttavia rischia di sottostimare gli obiettivi aziendali

Seconda fase del controllo manageriale: il Controllo di gestione in senso stretto

Passiamo adesso ad analizzare la seconda fase del controllo manageriale, rappresentato dal Controllo di gestione in senso stretto.

La gestione di un'azienda implica un processo decisionale senza soluzione di continuità e implica la scelta tra corsi di azione alternativi futuri. Le decisioni d'impresa sono tra loro legate spazialmente e temporalmente in quanto finalizzate a contribuire al raggiungimento dell'obiettivo generale e degli obiettivi particolari di impresa.

In particolare, le aziende possono essere gestite con due approcci diversi:

- 1) Day by day management. Con questa metodologia si procede alla gestione quotidiana delle esigenze del momento, in modo destrutturato ed orientato al presente
- 2) Approccio razionale-anticipatorio. Questo metodo, invece, definisce in modo strutturato gli obiettivi aziendali e li monitora attraverso una serie di strumenti di pianificazione aziendale, come Budget, controllo di gestione ed analisi delle variazioni

Seconda fase del controllo manageriale: dalla contabilità generale alla contabilità analitica

Il controllo di gestione monitora i risultati dell'attività in termini economici, patrimoniali e finanziari in modo da consentire il terzo step del controllo manageriale, quello effettuato a posteriori chiamato Reporting o Analisi delle variazioni.

L'analisi del punto di vista economico è senza dubbio quello più frequente, ma anche più complesso, in quanto richiede un'attribuzione soggettiva e non regolamentata né dal punto di vista legislativo, né di prassi universalmente condivise di costi indiretti a degli oggetti di calcolo per calcolarne la redditività.

Nell'ambito del sistema di contabilità direzionale, dunque, si può ritenere la contabilità analitica come un sistema informativo grazie al quale vengono rilevati in modo sistematico i dati elementari di costo e di ricavo. Tali dati elementari vengono successivamente organizzati in relazione a degli oggetti di calcolo prescelti.

La logica della contabilità analitica prevede che costi e ricavi globali, intesi come generici, registrati in contabilità generale, devono essere rielaborati per diventare costi e ricavi attribuiti ad un oggetto di calcolo, con l'obiettivo di valorizzare un risultato parziale. L'oggetto di calcolo è l'aggregato che noi vogliamo valutare. Potrebbe essere un servizio (p.es. trasporti o mense scolastiche), un prodotto, lo stesso

servizio in aree geografiche diverse, ecc. Il risultato parziale è la misura della valutazione dell'oggetto che abbiamo prescelto, in particolare è la misura della redditività del servizio/prodotto individuato come oggetto di calcolo.

Seconda fase del controllo manageriale: l'Analisi dei costi

L'analisi dei costi è il cuore della valutazione economica del controllo di gestione.

Per determinare la redditività del servizio oggetto di calcolo, è necessario innanzitutto riclassificare il conto economico, e distinguere i costi di esercizio in tre tipologie:

- 1) Costi diretti variabili (CDV). Si tratta di tutti quei costi con un legame diretto all'oggetto di calcolo e che variano al variare della produzione o erogazione del servizio. Ad esempio: se l'azienda A produce bottiglie di acqua in plastica e lattine di birra, sarà un CDV della produzione di bottiglie di acqua la plastica necessaria a fabbricare le bottiglie, ed un CDV della produzione delle lattine di birra l'acquisto di alluminio per fabbricare le lattine
- 2) Costi diretti fissi (CDF). Si tratta di tutti quei costi con un legame diretto all'oggetto di calcolo, ma che non variano al variare della produzione o erogazione del servizio. Nell'esempio riportato, sarà un CDF della produzione di bottiglie di acqua il costo del personale dedicato alle bottiglie di acqua ed un CDF delle lattine di birra il personale a questo dedicato
- 3) Costi indiretti (CI). Si tratta di tutti quei costi che non hanno un legame diretto all'oggetto di calcolo e non variano al variare della produzione o erogazione del servizio. Ad esempio il costo dell'affitto della sede della società che ospita i dipendenti di entrambe le produzioni, oppure il costo della direzione (a patto che si occupi di entrambe le produzioni)

Dunque, per procedere al calcolo dei margini:

- se ai ricavi sottraiamo i CDV, ricaviamo una prima valutazione di marginalità, chiamata Margine di Contribuzione di primo livello (Mdc-IL), a volte detto primo margine
- se al Mdc-IL sottraiamo anche i CDF, otteniamo il Margine di Contribuzione di secondo livello (Mdc-IIL), a volte detto secondo margine
- se a questo sottraiamo i CI, otteniamo il Margine Operativo Lordo (MOL), nella terminologia anglosassone indicato come EBITDA (Earnings Before Interests Taxes Depreciation and Amortization)

Seconda fase del controllo manageriale: le possibili configurazioni di costo

Per valutare la redditività di un servizio occorre distinguere i costi diretti (CD) dai costi indiretti (CI):

- se infatti prendiamo in considerazione solo i primi, avremo una configurazione di costo chiamata Direct Costing, e quindi una valutazione della redditività che si ferma al Mdc-IIL
- se invece prendiamo in considerazione sia i CD che i CI, allora avremo una configurazione di costo chiamata Full Costing, e quindi una valutazione della redditività che arriva al MOL

Questa seconda misurazione ovviamente è la più interessante, perché valuta la marginalità dei servizi tenendo in considerazione tutti i costi, e quindi rende una misura della redditività del servizio in questione più completa.

Approfondiamo entrambe queste logiche...

Seconda fase del controllo manageriale: la logica Direct Costing

La metodologia di calcolo a costi diretti (Direct Costing) porta ad una configurazione di costo in cui risultano imputati al prodotto solo gli elementi di costo diretto, sia variabile che fisso, dei fattori produttivi serviti ad ottenerlo.

È una metodologia che non ammette soggettività o discrezionalità, in quanto i costi diretti sono per loro natura attribuibili ad un oggetto di calcolo, però la redditività che se ne ricava è una misura parziale, perché non tiene conto dei costi indiretti.

Seconda fase del controllo manageriale: la logica Full Costing

La metodologia di calcolo a costi pieni (Full Costing), invece, porta ad una configurazione di costo in cui risultano imputati al prodotto tutti gli elementi di costo dei fattori produttivi serviti ad ottenerlo. È però una metodologia problematica, perché l'imputazione dei CI, che presentano una relazione mediata con l'oggetto finale di calcolo, comporta incertezza ed inevitabili elementi di soggettività.

Il punto cruciale della metodologia Full Costing è l'identificazione corretta della base di imputazione dei costi indiretti, ovvero in base a quale regola questi vengono attribuiti ai singoli servizi.

Esistono due tipologie di calcolo del Full Costing:

- 1) su base unica
- 2) su base multipla

Vediamole entrambe...

Seconda fase del controllo manageriale: Full costing su base unica

Il Full Costing su base unica prevede che venga individuato un criterio unico per l'attribuzione di tutti i costi indiretti ai singoli servizi.

Appare evidente che l'identificazione di questo criterio è fondamentale per la veridicità del risultato: eventuali errori si ripercuoteranno in maniera determinante sull'attendibilità delle informazioni di costo prodotte. Pertanto la base di imputazione dovrà essere scelta in maniera tale da esprimere il più compiutamente possibile la relazione esistente fra le risorse indirette consumate (da cui originano i relativi costi) ed i prescelti oggetti di calcolo.

I vantaggi della valutazione della redditività con la metodologia FC su base unica consistono in:

- un'estrema semplicità di comprensione, realizzazione e gestione del sistema informativo-contabile
- e ridotti costi di strutturazione e di funzionamento

Lo svantaggio principale, invece, è che risulta molto difficile definire un'unica base di ripartizione realmente evocativa dell'assorbimento delle risorse indirette da parte dei CI.

Seconda fase del controllo manageriale: Full costing su base multipla

Il Full Costing su base multipla prevede l'individuazione di criteri più idonei per ogni singolo costo indiretto da imputare ai singoli servizi.

Tale metodo rappresenta un superamento delle più evidenti limitazioni della base unica di imputazione, consentendo il calcolo del costo pieno di prodotto attraverso l'individuazione di aggregati intermedi di costo, che possono consentire una migliore comprensione delle modalità di assorbimento delle risorse indirette da parte dei CI, e per tale via consentire una più attendibile misurazione del loro costo.

Seconda fase del controllo manageriale: la valutazione di convenienza economica

Proseguendo nella nostra trattazione del controllo manageriale, bisogna rilevare che tra le diverse informazioni che derivano dal controllo di gestione quella sicuramente più rilevante è la valutazione di convenienza economica di un servizio.

Il primo livello di marginalità individuato, ovvero il MdC-IL è una condizione necessaria, ma non sufficiente a giustificare la convenienza economica. Infatti, quando il MdC-IL è positivo, indica che i ricavi coprono i costi variabili, ma nulla ci dice rispetto alla copertura dei costi fissi.

Assunto che un MOL positivo ci assicura la convenienza economica di un servizio, più interessante è la domanda: un MdC-III positivo è condizione altrettanto necessaria a giustificare l'economicità di un servizio?

Per rispondere a questa domanda, facciamo un esempio:

| Conto Economico | Servizio A | Servizio B | Servizio C | |
|-------------------------|------------|------------|------------|---------|
| Ricavi | 12.000 | 4.300 | 5.200 | 2.500 |
| Costi variabili diretti | (8.500) | (3.200) | (3.400) | (1.900) |
| MdC-IL | 3.500 | 1.100 | 1.800 | 600 |
| Costi fissi diretti | (1.600) | (400) | (1.000) | (200) |
| MdC-III | 1.900 | 700 | 800 | 400 |
| Costi indiretti | (1.650) | (500) | (890) | (260) |
| MOL | 250 | 200 | (90) | 140 |

Al tempo x l'azienda presenta il Conto Economico come descritto nella seconda colonna. L'azienda fornisce tre diversi servizi, A, B e C, i cui Conti Economici parziali (terza, quarta e quinta colonna) sono stati elaborati grazie al controllo di gestione con la metodologia full costing, ovvero riattribuendo ai singoli servizi anche i costi indiretti (settima riga) con l'obiettivo di valorizzare le marginalità per servizio (ottava riga, MOL).

Per i servizi A e C non ci sono dubbi sulla loro economicità: sono entrambi in utile fino al MOL. Qualche dubbio invece lo insinua il servizio B, che presenta un MdC-III positivo, ma un MOL negativo. Il servizio B è quindi economicamente conveniente o antieconomico?

Una prima valutazione superficiale potrebbe essere la seguente: il servizio B chiude il periodo considerato con un MOL negativo di 90 rispetto al margine positivo aziendale di 250; ciò significa che se l'azienda

smettesse di erogare il servizio B potrebbe avere un MOL superiore, ovvero $250 + 90 = 340$. Naturalmente queste valutazioni restano su un piano squisitamente economico e nulla hanno a che fare con la rilevanza sociale del servizio e analoghe considerazioni extra economiche.

In realtà, se approfondiamo il ragionamento ci accorgiamo che non è come appena detto: interrompere l'erogazione del servizio B, infatti, porterebbe alla perdita dei relativi ricavi (5.200), ma anche dei costi diretti (3.400), in quanto non ci sono costi variabili se non si produce e vende. I costi fissi diretti (1.000), invece, potrebbero essere eliminabili o non eliminabili. Poniamo il caso che siano completamente eliminabili e, quindi, interrompendo il servizio B non sosterranno più neppure questa tipologia di costi. Restano però i costi indiretti, che noi continuiamo a sostenere, perché si tratta di costi generali non legati al servizio: ciò significa che, non erogando più il servizio B, dovrebbero essere ripartiti, in base alle regole del full costing, sul servizio A e sul servizio C, portando in questo caso entrambi a MOL negativo.

La conclusione quindi è che un MOL negativo, ma con un MdC-ILL positivo può essere uno stato accettabile in un'ottica di azienda multi-prodotto o multi-servizio in quanto ogni euro di MdC-ILL positivo contribuisce a pagare una quota dei costi fissi dell'azienda.

Seconda fase del controllo manageriale: la Break Even Analysis

Di solito, si ricorre alla Break Even Analysis (BEA) per individuare il volume di produzione e/o il fatturato di vendita necessario ad ottenere il pareggio economico aziendale.

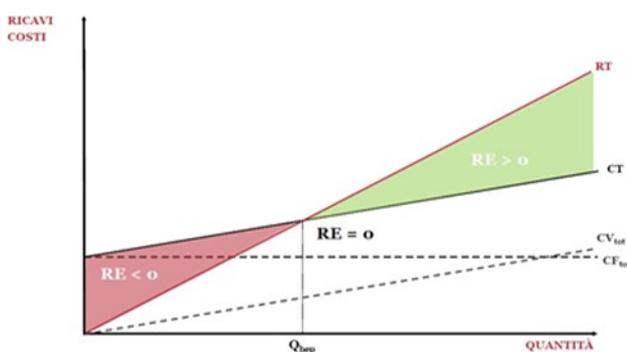
Naturalmente, le tecniche di modellizzazione della realtà tendono necessariamente a semplificare l'ipotesi di lavoro, altrimenti non sarebbe possibile descrivere in un modello la complessità della realtà ("la mappa non è il territorio"). Nonostante tutti i limiti dei modelli, però, sono strumenti che si rivelano indispensabili per interpretare i fatti economici e fornire una guida al processo decisionale.

La BEA, in particolare, soffre delle seguenti assunzioni:

- non prevede variazioni delle rimanenze di prodotti finiti (ovvero le quantità prodotte sono sempre uguali alle quantità vendute)
- e prevede la linearità (costanza) delle funzioni di costo e di ricavo

Seconda fase del controllo manageriale: rappresentazione grafica della BEA

La rappresentazione grafica della BEA è la seguente:



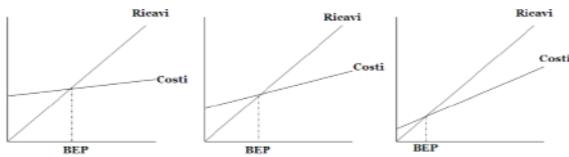
Le curve rappresentate nel grafico sono le seguenti:

- CVtot: rappresenta i costi variabili, parte dall'origine degli assi e crescono in modo più o meno proporzionale
- CFtot: rappresenta i costi fissi, che parte da un determinato punto sull'ordinata e resta costante
- CT: rappresenta i costi totali dell'azienda, ed è data dalla sovrapposizione della curva dei CFtot (parte dallo stesso punto sull'ordinata) e presenta la stessa pendenza della curva del CVtot
- RT: rappresenta i ricavi totali, anch'essa parte dall'origine degli assi (non c'è ricavo senza produzione=vendita) e procede con un andamento più o meno lineare

L'intersezione della curva dei costi con la curva dei ricavi individua il Break Even Point (BEP), in particolare la quantità di BEP sull'ascissa ed il fatturato di BEP sull'ordinata. Alla sinistra di questo punto (area rossa nel grafico) l'azienda è in area di perdita economica (i costi sono superiori ai ricavi), alla destra del punto di BEP l'azienda è in utile (ricavi superiori ai costi).

Seconda fase del controllo manageriale: alcune considerazioni derivanti dalla BEA

La BEA è molto utile nella comprensione dei costi aziendali, in particolare nella loro suddivisione tra costi fissi e costi variabili. Anche qui ci può essere utile un esempio:



Il conseguimento del punto di pareggio è determinato dalla struttura dei costi.

Nelle tre rappresentazioni grafiche, a parità di curva dei ricavi, abbiamo una diversa curva dei costi:

- con una componente maggiore di costi fissi nel grafico a sinistra e decrescente negli altri due, che si desume dal punto sull'ordinata in cui parte la curva dei costi
- ed una pendenza dei costi variabili crescente da sinistra a destra, ovvero con una proporzionalità diretta alla produzione, e quindi ai ricavi, che cresce da sinistra a destra

Questa diversa composizione dei costi tra fissi e variabili implica che il BEP sia raggiunto in momenti (quantità e fatturato) diversi: più tardi nel primo esempio a sinistra, più in fretta (meno quantità e meno fatturato necessari per raggiungerlo) nel secondo e ancora meno nel terzo. Questo significa che la terza struttura dei costi, ovvero con costi fissi più bassi e una preponderanza di costi variabili, è sempre la migliore perché raggiunge prima il BEP, e quindi consente all'azienda di entrare prima in area di ricavi?

Non necessariamente. È sicuramente la struttura migliore in una condizione aziendale di costanza o riduzione dei ricavi. Se invece la previsione è di aumento dei ricavi, una volta superato il BEP, conviene trovarsi nella situazione del grafico a sinistra, perché si possono fare più profitti (la dimensione è data dall'ampiezza dell'area, a sua volta funzione dell'angolo che le curve dei costi e dei ricavi creano alla destra del BEP).

Seconda fase del controllo manageriale: un esempio dell'impatto della struttura dei costi sul BEP
Prendiamo ad esempio tre aziende, che a parità di ricavi di vendita e risultato operativo, presentano le seguenti diverse strutture dei costi nei rispettivi Conti Economici rielaborati:

| Conto Economico | Azienda ALFA | Azienda BETA | Azienda GAMMA |
|----------------------------|--------------|--------------|---------------|
| Ricavi di vendita | 3.000 | 3.000 | 3.000 |
| Costi variabili totali | (600) | (1.000) | (1.500) |
| MdC tot | 2.400 | 2.000 | 1.500 |
| Costi fissi totali (1.400) | (1.000) | (500) | |
| Risultato operativo | 1.000 | 1.000 | 1.000 |
| Costi fissi/costi totali | 70% | 50% | 25% |

Calcoliamo il fatturato di pareggio e le quantità di pareggio:

| Conto Economico | Azienda ALFA | Azienda BETA | Azienda GAMMA |
|-------------------------|--------------|--------------|---------------|
| Prezzo (x100 pezzi) | 30 | 30 | 30 |
| Costi variabili unitari | 6 | 10 | 15 |
| MdC unitario | 24 | 20 | 15 |
| Quantità di pareggio | 58,3 | 50 | 38,4 |
| Fatturato di pareggio | 1.750 | 1.500 | 1.000 |

Se ipotizziamo un dimezzamento del fatturato per le tre aziende, da 3.000 a 1.500, la situazione che si presenta è la seguente:

| Conto Economico | Azienda ALFA | Azienda BETA | Azienda GAMMA |
|----------------------------|--------------|--------------|---------------|
| Ricavi di vendita | 1.500 | 1.500 | 1.500 |
| Costi variabili totali | (300) | (500) | (750) |
| MdC tot | 1.200 | 1.000 | 750 |
| Costi fissi totali (1.400) | (1.000) | (500) | |
| Risultato operativo | (200) | 0 | 250 |
| Variazione % Ris. Op. | (120%) | 0% | 25% |

I costi variabili si riducono proporzionalmente ai ricavi di vendita. I costi fissi invece restano invariati per definizione, portando il risultato operativo dell'azienda Alfa in negativo; l'azienda Beta vede invece azzerarsi il risultato operativo, mentre per Gamma resta positivo, seppur ridotto. Non tutte le aziende sono ugualmente sensibili alla riduzione dei volumi di vendita: più è alta la contribuzione dei costi fissi ai costi totali (70% per l'azienda Alfa) più rigida sarà la reazione ad eventuali cali di fatturato.

Seconda fase del controllo manageriale: la leva operativa

Un altro indicatore molto importante che deriva dal controllo di gestione è la leva operativa. La leva operativa esprime la variazione percentuale del risultato economico dovuta ad una variazione percentuale del livello di attività. Viene calcolato attraverso il rapporto tra il MdC-IL / MdC-IIL.

La leva operativa rappresenta, dunque, la sensibilità manifestata dall'azienda in termini di risultati economici al variare dei volumi di attività. È pertanto il rischio (o vantaggio) potenziale di natura operativa a cui si espone l'azienda scegliendo una struttura di costi più o meno rigida.

Seconda fase del controllo manageriale: il margine di sicurezza

Infine, il margine di sicurezza corrisponde alla riduzione di fatturato, derivante da una riduzione dei volumi, che l'azienda può sopportare prima di incorrere in una perdita.

Il margine di sicurezza è calcolato come rapporto tra il MdC-IIL / Mdc-IL. Rappresenta quindi l'inverso del grado di leva operativa.

Terza fase del controllo manageriale: il Reporting

Passiamo adesso a trattare la terza parte del controllo manageriale: il Reporting.

Il sistema di reporting, come abbiamo visto, è il processo finale del controllo di gestione, ed è costituito da un insieme di report ed analisi che mettono in condizione l'amministratore di tenere sotto controllo la gestione verificando gli scostamenti che si sono realizzati rispetto alle previsioni contenute nel budget. È, dunque, una tecnica contabile che pone a confronto valori preventivi e valori consuntivi al fine di valutare il grado di efficienza e di efficacia della gestione aziendale.

Le caratteristiche di un buon sistema di reporting sono:

- tempestività, i report devono essere forniti al management responsabile nei tempi più brevi con cadenza mensile o trimestrale
- affidabilità, tali da mettere l'amministratore in condizioni di prendere decisioni su basi sufficientemente solide
- chiarezza, i report devono essere immediatamente leggibili ed interpretabili
- essenzialità, le informazioni ed i numeri inseriti devono essere ridotti al minimo indispensabile

Terza fase del controllo manageriale: strumenti del Reporting

Il Reporting si avvale di un complesso sistema di distribuzione delle informazioni periodiche all'interno dell'azienda:

- la periodicità è stabilita dalla Direzione Aziendale
- può assumere formati e contenuti diversi a seconda dei destinatari finali e delle autorizzazioni concesse dalla Direzione
- e, infine, può avere canali distributivi diversi a seconda dei destinatari (stampati, mail, download da rete intranet)

Sintesi del Controllo di gestione

Per chiudere il discorso sul Controllo di gestione, facciamo una sintesi delle caratteristiche di questo importantissimo strumento aziendale:

- è interno
- controlla tutti i vari aspetti della gestione
- è un controllo in itinere
- ha come finalità l'automiglioramento
- è obbligatorio
- utilizza principi di revisione aziendale
- utilizza strumenti come gli indicatori di efficacia, efficienza ed economicità

Il controllo strategico

Un ulteriore utilissimo strumento per gli Enti pubblici (da affiancare al controllo di gestione) è il Controllo strategico, che valuta la congruenza tra gli obiettivi realizzati e quelli programmati.

La coincidenza con la valutazione di efficacia compiuta dal controllo di gestione, infatti, è solo apparente in quanto, la funzione dell'attività di controllo strategico non può limitarsi a verificare l'effettiva attuazione delle scelte contenute nelle direttive ed altri atti di indirizzo politico, ma deve consistere anche nell'analisi, preventiva e successiva, della congruenza e/o degli eventuali scostamenti tra le missioni affidate alle norme, gli obiettivi operativi prescelti, le scelte operative effettuate e le risorse umane, finanziarie e materiali assegnate.

L'attività di controllo strategico valuterà l'esistenza di una continua compatibilità tra le decisioni strategiche di lungo periodo e le risorse finanziarie, umane e materiali a disposizione e verificherà che le necessità della cittadinanza, formalizzate nei programmi sulla base di ipotesi future, rimangano inalterate anche nel corso di più anni.

In poche parole, mentre:

- il Controllo di gestione si concentra su economicità, efficacia, efficienza
- il Controllo strategico si concentra sulla congruenza tra obiettivi realizzati vs. obiettivi programmati

L'organo del controllo strategico come organo di indirizzo e di controllo politico

L'impostazione di un sistema di controllo strategico si esplica in 2 fasi:

- 1) concomitante in continuità di gestione
- 2) successiva in sede di riprogrammazione

e dovrebbe consentire agli Enti pubblici di:

- raggiungere gli obiettivi programmati
- prevedere i mutamenti dell'ambiente
- fornire le informazioni necessarie per porre in atto quelle scelte anticipatrici capaci di modificare l'ambiente e di indirizzarlo nella direzione più opportuna

- Questo sistema di controllo è supportato da uno strumento di guida detto Balanced Scorecard, che attraverso un numero limitato di prospettive e misure interdipendenti riesce ad assicurare un quadro globale della situazione aziendale.

Il vantaggio che potrà offrire il controllo strategico dipenderà dalla capacità e dalla rapidità di rimodulare le scelte strategiche predefinite, sulla base dei report del controllo di gestione, indirizzando la struttura politico- amministrativa verso quegli interventi correttivi necessari ad attuare gli obiettivi programmati.

Sintesi del Controllo strategico

Per fare una sintesi anche sul Controllo strategico va detto che questo:

- è interno
- si realizza “ex post”
- è un controllo per l’efficacia della gestione
- è un controllo sulla gestione ed in particolare sulla missione specifica dell’azienda pubblica
- è un controllo obbligatorio

Conclusioni

Bene, siamo giunti alla fine.

Vi ricordo che abbiamo approfondito:

- il controllo di gestione con le sue 3 fasi (Budget, Controllo di gestione in senso stretto e Reporting)
- e, infine, il controllo strategico

Per questa lezione è tutto!