

BIBLIOTECA

Il controllo di gestione aziendale

Introduzione

Benvenuti, in questa ultima lezione sul controllo di gestione in cui introdurremo le funzioni principali e gli strumenti del controllo di gestione.

In seconda battuta, approfondiremo anche quali sono le caratteristiche ed i limiti di questo controllo nel settore pubblico italiano.

Bene, cominciamo...

Perché è importante il controllo di gestione aziendale

All'interno dei sistemi di controllo attivabili in un'organizzazione, il controllo di gestione assume un ruolo fondante proprio per la sua funzione di mappatura e tracciatura delle informazioni più rilevanti sull'attività svolta. In generale, il controllo di gestione rappresenta il processo mediante il quale la direzione aziendale raccoglie, analizza e diffonde all'interno dell'azienda informazioni utili a comprendere la qualità dei risultati conseguiti. Questa definizione del controllo di gestione, dunque, evoca un'attività che non si limita al semplice "riscontro" o alla mera "verifica", ma la arricchisce di fattori d'analisi sull'intero ciclo di gestione, al servizio dell'azione manageriale.

Le condizioni necessarie per poter impiantare un sistema di controllo di gestione all'interno di un'organizzazione sono:

- la presenza di una pianificazione strategica e operativa
- la sua declinazione in un set di obiettivi
- una struttura organizzativa che indichi funzioni, processi e responsabilità
- un sistema informativo che sia in grado di raccogliere dati

Una volta garantite queste condizioni, un controllo di gestione ben impostato è in grado di fornire alla dirigenza dei feedback su come reparti e strutture organizzative stanno contribuendo al perseguimento degli obiettivi aziendali. L'analisi delle evidenze prodotte è finalizzata al monitoraggio degli andamenti, alla rilevazione di eventuali scostamenti e alla conseguente impostazione di interventi correttivi, fino a giungere addirittura alla ridefinizione degli stessi obiettivi.

Il fine ultimo è il miglioramento dell'utilizzo delle risorse economiche e dei fattori produttivi impiegate per la creazione del valore. Il controllo di gestione risponde a esigenze informative e gestionali interne all'organizzazione e deve essere pertanto progettato e impiantato tenendo conto delle peculiarità aziendali. Vanno considerati quindi fattori quali la dimensione e la struttura organizzativa, il tipo di attività svolta, le

risorse disponibili e gli investimenti possibili, il contesto culturale di riferimento e lo stile direzionale del management.

Le funzioni principali e gli strumenti del controllo di gestione

La qualità di un sistema di controllo di gestione è data dalla sua capacità di svolgere le seguenti funzioni:

1. individuare le voci di costo e i relativi valori in un dato arco temporale per la determinazione complessiva dei costi di produzione, che nel settore privato sono indispensabili alla determinazione del prezzo per garantire margini soddisfacenti
2. consentire la ripartizione delle risorse in fase di definizione del budget, fondata sulla conoscenza dettagliata dei processi aziendali, dei centri di responsabilità coinvolti e dei relativi costi di produzione
3. monitorare gli andamenti delle voci di costo e delle altre variabili considerate, al fine di consentire l'individuazione dei segmenti produttivi e delle unità organizzative che presentano criticità o rallentano i processi pianificati per il perseguimento degli obiettivi aziendali
4. verificare la qualità della programmazione, confrontando i risultati a consuntivo con i budget preventivati e ricercando conseguentemente le ragioni degli scostamenti per impostare la programmazione del ciclo di gestione successivo

Perché sia funzionale alla programmazione, al monitoraggio e alla valutazione delle performance aziendali, il controllo di gestione dev'essere impostato all'interno di un sistema integrato composto di almeno quattro strumenti contabili ed extra-contabili, vale a dire:

1. la contabilità generale
2. la contabilità analitica
3. il budget
4. e il sistema di reporting

La contabilità generale rappresenta il sistema di scritture contabili utilizzato dall'azienda per registrare le proprie transazioni economiche. I conti si distinguono in due grandi classi:

1. **conti finanziari**, che raccolgono i valori di entrate, uscite, debiti e crediti
2. e **conti economici** (di reddito e patrimoniali), che raccolgono i valori dei costi e dei ricavi (o degli elementi che formano il patrimonio)

Dalla contabilità generale discende quindi il conto economico, che insieme allo stato patrimoniale compone il bilancio di esercizio, vale a dire la rappresentazione sintetica dei risultati complessivi dell'azienda in riferimento a un dato periodo di tempo (di norma l'anno).

La contabilità analitica (o industriale), invece, analizza e restituisce informazioni di dettaglio su singoli “oggetti”, che possono essere i prodotti, i processi, le attività o qualsiasi altro segmento del ciclo di gestione aziendale sul quale si decida di fare degli approfondimenti. Tali oggetti, dunque, sono il frutto di un’accurata selezione e vengono analizzati nel dettaglio attingendo dai dati provenienti dalla contabilità generale, mettendo in relazione il loro grado di assorbimento di risorse e il risultato (parziale) conseguito. Uno strumento tipico della contabilità analitica sono le dashboard (cioè i cruscotti di indicatori), che rilevano e rappresentano gli andamenti di costo dei singoli segmenti di attività. Ogni operazione di contabilità analitica è valida nella misura in cui è in grado di restituire informazioni utili al management.

Il budget rappresenta il processo di definizione preventivo degli obiettivi assegnati ai centri di responsabilità, che negoziano e ricevono risorse funzionali a conseguire i risultati auspicati. Il processo di budget segue pertanto la struttura organizzativa aziendale. I parametri economico-finanziari attraverso i quali si costruisce il budget sono fondanti per l’azione manageriale, perché consentono di confrontare le previsioni con gli effettivi risultati di gestione, sia in fase di monitoraggio intermedio, che a consuntivo.

Il sistema di reporting, infine, costituisce proprio la rappresentazione dei tali risultati, che avviene attraverso una selezione delle informazioni rilevanti concordate con il management (es. gli scostamenti rispetto al budget, il confronto tra dati rilevati in contabilità generale e quelli emersi dalla contabilità analitica, ecc.). Il sistema di reporting è uno dei passaggi più delicati di una gestione aziendale fondata su pianificazione e controllo, perché da esso dipende l’efficacia dell’intero sistema di gestione. La misura della qualità di un sistema di reporting, dunque, è data prevalentemente dalla capacità di veicolare messaggi e informazioni, da cui dipenderanno effettivamente le scelte aziendali.

In conclusione, un controllo di gestione efficace necessita di un sistema informativo tempestivo, affidabile e flessibile che consenta di gestire in modo efficiente il complesso flusso di dati generato dagli strumenti contabili. Il valore di un sistema informativo sarà quindi tanto più elevato quanto più sarà fruibile e capace di generare informazioni utili per compiere scelte economicamente convenienti.

Caratteristiche e limiti del controllo di gestione nella Pubblica Amministrazione

Un sistema di controllo come quello descritto appare indubbiamente auspicabile per un settore pubblico sempre più pressato da elevate aspettative sulla qualità delle funzioni svolte e dei servizi erogati. Alla fine del secolo scorso il **D.Lgs. 286/1999** ha sancito l’ingresso del controllo di gestione all’interno del funzionamento della macchina statale italiana. Il controllo di gestione disegnato dall’articolo 4 del decreto prevede:

- la presenza di un ufficio o più uffici responsabili del controllo, sia per quanto riguarda la sua progettazione che il suo esercizio
 - l’indicazione delle unità organizzative a cui si applica il controllo di gestione
 - le procedure di determinazione degli obiettivi gestionali e dei soggetti responsabili
 - la disponibilità di una mappa dei prodotti e delle finalità dell’azione amministrativa, sia nel complesso, che per singole unità organizzative
 - le modalità di rilevazione e di ripartizione dei costi tra le singole unità organizzative e le modalità di individuazione degli obiettivi per cui i costi sono stati sostenuti
-
- la individuazione di indicatori per misurare i livelli di efficienza, efficacia ed economicità
 - la frequenza di rilevazioni per acquisire informazioni

L’accezione data dal Legislatore al controllo di gestione è dunque molto ampia e coinvolge di fatto tutte le fasi gestionali e non soltanto la mera verifica dei risultati. Il processo è rappresentato dal ciclo gestionale nel

corso del quale il responsabile governa la propria struttura organizzativa agendo per il miglioramento continuo. Il suo svolgimento, quindi, è possibile soltanto se all'interno della Pubblica Amministrazione sono presenti determinate caratteristiche e professionalità qualificate.

Caratteristiche e qualificazione del personale che tuttavia sono quasi sempre mancati nei 20 anni trascorsi dall'istituzione del controllo di gestione nella Pubblica Amministrazione italiana. Come rilevato a più riprese dalla Corte dei Conti sono ancora molto poche le amministrazioni, specialmente quelle centrali dello Stato, che hanno adottato un sistema di controllo di gestione e ancor meno quelle in cui si rileva un suo concreto utilizzo. Ciò è dovuto a una molteplicità di fattori, tra i quali vanno considerate alcune peculiarità del settore pubblico, probabilmente sottovalutate dal Legislatore in fase di definizione della norma. Ne elenchiamo qui di seguito alcune delle più rilevanti:

- la gran parte della Pubblica Amministrazione adotta esclusivamente la contabilità finanziaria fondata sulla competenza giuridica, a fronte delle pressioni per l'affermazione dei principi dell'efficacia e dell'efficienza che imporrebbero invece l'affiancamento di una contabilità economico-patrimoniale, che si basa su rilevazioni analitiche per centri di responsabilità
- negli enti pubblici del resto i centri di responsabilità sono identificabili esclusivamente come centri di spesa, di costo o a limite di risultato, poiché è pressoché impossibile configurare centri di profitto o di ricavo, in quanto le strutture deputate all'acquisizione di proventi (per esempio gli uffici tributi) non hanno discrezionalità decisionale sulle aliquote e sui presupposti d'imposta (e cioè su qualcosa di paragonabile ai "prezzi" di mercato)
- il peso schiacciante dei costi indiretti (tra i quali spicca il costo del personale) rispetto a quelli diretti, indebolisce l'impatto del controllo di gestione, che fatica ad affermarsi perché si confonde la rigidità dei costi per natura (si pensi che talvolta il costo del personale, non governabile, copre oltre il 90% del bilancio) con l'efficacia e l'efficienza che risulta dal loro impiego (sulle quali invece sarebbe possibile incidere in funzione delle scelte gestionali)
- la cultura prevalente della contabilità finanziaria fondata sull'autorizzazione alla spesa e sulla verifica successiva della regolarità procedurale fa sì che l'attenzione si concentri quasi esclusivamente sul bilancio preventivo e molto meno su quello consuntivo

A queste caratteristiche di natura contabile che ostacolano l'affermazione del controllo di gestione nella Pubblica Amministrazione, se ne aggiungono altre di tipo più propriamente organizzativo, come:

- la scarsa qualità o l'assenza assoluta della pianificazione strategica, che inibisce di fatto ogni tentativo di confronto tra risorse impiegate e risultati ottenuti per una valutazione complessiva della qualità della gestione e per una successiva ripianificazione
- di conseguenza, laddove applicato, il controllo di gestione si concentra sui singoli atti e nel breve periodo, piuttosto che sull'attività gestionale nel suo complesso con una prospettiva anche di medio-lungo termine
- i tentativi di misurazione delle attività e dei processi nella logica del controllo di gestione soffrono spesso una produzione eccessiva di dati, che diventano così difficilmente governabili e comunicabili a chi dovrebbe utilizzarli, rilasciando sconcerto e delusione in coloro che ci hanno lavorato
- a questo si aggiunge, infine, l'azione dell'organo politico che, rispondendo a dinamiche di consenso, sconfina spesso sul piano dell'operatività, definendo priorità nuove e urgenze, che distraggono l'amministrazione dal controllo, minandone l'impianto complessivo e la sua credibilità

Queste criticità – certamente non esclusive, né esaustive rispetto alla grande diversità riscontrabile nel vasto panorama della Pubblica Amministrazione italiana – determinano inevitabilmente quella che potremmo definire una naturale propensione a confondere il controllo di gestione con il controllo della regolarità di gestione. Esse scaturiscono dei meccanismi di resistenza molto diffusi negli uffici pubblici, che andrebbero analizzati approfonditamente e opportunamente considerati ogni qual volta si intenda affermare lo sviluppo di sistemi efficaci di controllo di gestione.

Conclusioni

Bene, siamo giunti alla fine di questa lezione sul controllo di gestione aziendale. In cui abbiamo analizzato le sue funzioni principali e gli strumenti che lo caratterizzano. Abbiamo visto anche visto come questo controllo necessiti di alcune condizioni abilitanti perché possa affermarsi. Condizioni, che invece non sono sempre garantite nella Pubblica Amministrazione per il manifestarsi di alcune criticità ricorrenti, che andrebbero considerate e opportunamente affrontate se si intende davvero favorire la diffusione del controllo di gestione nel funzionamento dello Stato.