

IL SISTEMA DEL CONTROLLO DI GESTIONE

MANAGEMENT
CONTROL SYSTEM

A cura di:
Francesco Raccichini
Edoardo Pregno

INDICE

CHE COS'È IL CONTROLLO DI GESTIONE	3
IL SISTEMA DI GESTIONE	5
LE FASI CICLICHE DEL SISTEMA DEL CONTROLLO DI GESTIONE	6
ALCUNI STRUMENTI DI ANALISI	7
REPORTING NEL SISTEMA DEL CONTROLLO DI GESTIONE	8

CHE COS'È IL CONTROLLO DI GESTIONE

Il CDG è un sistema di attività, processi e strumenti che consente di:

- analizzare** approfonditamente l'azienda nel suo complesso per individuare i fattori che generano o riducono i margini economici e che determinano il valore dell'azienda;
- pianificare e programmare** l'attività aziendale, quale strumento di guida e di controllo della stessa.

Il Sistema di Controllo di Gestione (Management Control System) è un processo ciclico che si articola in quattro fasi fondamentali:

- analisi della realtà aziendale;
- (ri)-progettazione della realtà aziendale;
- pianificazione e programmazione (budget e piano industriale);
- gestione del controllo.

per poi riprendere dall'analisi iniziale al fine di modificare, ove necessario al miglioramento dei risultati, obiettivi strategie e struttura organizzativa.

L'intervento di consulenza finalizzato all'introduzione di un Sistema di Controllo di Gestione in una PMI, **va costruito su misura** rispetto alla realtà aziendale, attivando strumenti e processi da attingere all'interno del quadro sistemico sopra descritto.

Qui troviamo (tendenzialmente) tutti gli strumenti che singolarmente sono oggetto di studio e analisi (target costing, analisi e controllo dei processi, balance scorecard, mappe strategiche, analisi swot, activity based costing, ecc). In ogni caso il sistema di controllo che andiamo a "cucire addosso" alla realtà aziendale, **deve**:

- 1) **consentire di analizzare** esaustivamente le cause, le fonti della creazione o distruzione dei margini e del valore aziendale;
- 2) **consentire di guidare pienamente l'azienda** sulla rotta tracciata dalla direzione, all'interno del mercato in cui opera.

Ciò significa che le analisi e le programmazioni (budget e business plan) di tipo finanziario (budget dei flussi, budget di tesoreria, dscr, ecc.)

non sono sufficienti a farci capire da quale area strategica d'affari (ASA) o da quali prodotti realizzati, da quale canale distributivo, proviene la creazione (o la distruzione) di risorse. L'analisi finanziaria ci consente soltanto di constatare quanto margine economico è stato creato (o distrutto), senza fornircene una spiegazione in termini di contribuzione di ciascun prodotto/servizio/area d'affari al margine economico aziendale. Conseguentemente una programmazione dei flussi finanziari o comunque di tipo finanziario che prescindesse da un'analisi tecnico/produttiva ed economica (distinta base/scheda prezzo/margini), rappresenterebbe **un mero esercizio contabile.**

La programmazione dell'attività aziendale deve fondare le sue radici:

- **sui processi tecnico/produttivi (produttività ed efficienza interna);**
- **sull'aspetto economico degli stessi (distinta base/scheda prezzo e margine per unità di prodotto);**
- **sull'articolazione della struttura aziendale nelle sue articolazioni funzionali (commerciale, industriale, amministrativa, R&S, logistica..), cioè sui suoi processi.**





Solo se la programmazione budgetaria basa le sue fondamenta sull'area tecnico/produttiva ed economica aziendale, **potrà svolgere la funzione cui è preposta: quella di GUIDA DELL'ATTIVITA' AZIENDALE CON COGNIZIONE DI CAUSA, DOVE L'ELEMENTO DI RISCHIO DEL MANCATO RAGGIUNGIMENTO DEGLI OBIETTIVI AZIENDALI (quantitativi e qualitativi), dipende prevalentemente da fattori esogeni all'azienda e che attengono al normale rischio d'impresa.**

Oggi purtroppo gran parte **del rischio di crisi d'impresa** proviene **dall'interno dell'azienda** ed è causato dalla mancata impostazione di sistemi di controllo di gestione. Di seguito si riporta uno schema delle aree del sistema azienda in corrispondenza delle quali troviamo gli strumenti di Controllo di Gestione ad esso relativi.

Occuparsi soltanto dell'analisi di tipo finanziario (Analisi di bilancio, dei flussi finanziari e attività di budgeting non fondata sull'area tecnico/produttiva/economica) non consente all'imprenditore di conoscere la capacità di creazione del valore da parte della propria azienda, quindi di programmarne l'attività.

Rappresentazione formale dell'attività del Sistema di Controllo di Gestione: il Documento di Programmazione e Controllo.

Di notevole interesse è la necessità di una rappresentazione in un documento formale da redigere e approvare da parte della direzione aziendale/organo amministrativo, dell'attività svolta propria del Sistema di CDG. Il documento dovrebbe essere aggiornato con periodicità infrannuale più o meno frequente (2/3 volte all'anno o più), a seconda della dimensione e complessità della realtà aziendale. Questa formalizzazione consentirebbe di rendere prova dell'adozione di un adeguato assetto organizzativo aziendale, **quindi compliance ai fini dell'articolo 2086 cc.**

IL SISTEMA DEL CONTROLLO DI GESTIONE

Il Sistema del Controllo di Gestione consente all'imprenditore di:

-Verificare i risultati consuntivi in termini di **redditività** e di capacità di creare risorse finanziarie per ASA (prodotto/servizio/cliente).

-**Riprogettare** l'intero sistema aziendale in tutti i suoi processi, CON COGNIZIONE DI CAUSA, cioè basandosi sui risultati eco/fin conseguiti, a partire dalla distinta base/scheda prezzo e dalla struttura dei costi per destinazione.

-**Programmare** l'attività aziendale: budget e piano industriale.

-**Gestire** il controllo aziendale tramite un sistema di kpi e di riscontro/confronto previsioni/consuntivi (sistema di reporting)

Senza il Sistema di Controllo di Gestione, l'imprenditore NON conosce la reale redditività per area strategica d'affari (ASA prodotti/servizio/cliente), quindi:

-NON E' IN GRADO DI PROGRAMMARE L'ATTIVITA' AZIENDALE IN MODO CONSAPEVOLE E COERENTE RISPETTO ALLA REALE SITUAZIONE DELL'IMPRESA.

-SI TROVA AD ASSUMERE DECISIONI "ALLA CIECA", PROCEDENDO SENZA UNA ROTTA DEFINITA.

In ogni caso l'imprenditore, ogni giorno assume decisione e scelte che:

- 1) implicano l'esecuzione di svariate operazioni (acquisti, vendite, assunzioni, licenziamenti, ecc);
- 2) determinano transazioni commerciali;
- 3) determinano variazione nei costi, nei ricavi e nei margini;
- 4) determinano variazioni nelle variabili finanziarie che sfociano nel bilancio di esercizio.

La fonte e la causa delle variazioni dei margini economici, quindi delle variabili finanziarie, risiedono nel punto 1): nel bilancio troviamo solo le conseguenze delle decisioni, ma non quali esse siano state.

Il Controllo di Gestione è un **Sistema di procedure** che costituisce il metodo corretto che l'economia aziendale ci indica per gestire e condurre un'attività d'impresa.

Si tratta di un **Processo Ciclico** che la direzione aziendale deve implementare e che si articola in **quattro fasi** fondamentali da ripetersi periodicamente nel corso dell'anno. La frequenza di tale processo dipende dalla complessità e dalla dimensione dell'azienda.

T₁ - Attività di analisi della realtà aziendale

T₂ - Attività di riprogettazione aziendale

T₃ - Attività di programmazione e pianificazione

T₄ - Attività di gestione del controllo



LE FASI CICLICHE DEL SISTEMA DEL CONTROLLO DI GESTIONE

1. Analisi della realtà aziendale

-**Analisi della situazione economica, finanziaria e patrimoniale (bilancio):** redditività, equilibrio di breve, medio e lungo termine; ccn, livello di indebitamento, livello di capitalizzazione.

-**Mappatura delle attività aziendali: cosa produci/cosa vendi/come (rete vendita)**

-**Analisi dei ricavi:** ricavi cliente o per area d'affari (prodotto, punto vendita, ecc.)

-**Organigramma aziendale** con mansioni/reparti

-**Costi del personale per addetto** (dettaglio ore/addetto annue, straordinari, ratei di fine anno)

-**Analisi del posizionamento sul mercato:** prodotto/servizio di fascia alta, media, ecc. Analisi dei competitors

-**Analisi dei costi** e della loro struttura: individuazione in particolare dei costi variabili e i costi fissi, dei costi specifici per prodotto/area d'affari

-**Analisi dei metodi** e delle procedure per la determinazione dei prezzi di vendita (di.ba. scheda prezzo).

-**Analisi del processo produttivo** (per azienda artigiane/produzione), timing delle fasi, analisi della produttività per addetto, ecc.)

-**Analisi dei fattori critici** di successo o di insuccesso.

-**Valutazione degli asset intangibili:** marchi, know-how, processi, relazioni cli/for

-**Analisi della comunicazione aziendale**

-**Analisi dei rischi interni ed esterni** (compagine sociale, mercato esterno, fattori esterni)

2. Progettazione del sistema azienda e dei suoi processi

-**Definizione dei nuovi obiettivi qualitativi e quantitativi e strategie aziendali** (prodotto/qualità/servizio) (ricavi, margini, ebitda, ecc.)

-**Ridefinizione degli asset intangibili:** marchi, know-how, processi, relazioni cli/for

-**Ridefinizione della comunicazione aziendale.**

-**Costruzione del nuovo piano dei conti impostato per aree d'affari/linee di prodotto.**

-**Definizione delle principali procedure amministrative aziendali:**

a) **tracciamento/rilevamento dei ricavi e dei costi per area d'affari/linea di prodotto/punti vendita** (per destinazione);

b) **aggiornamento della co.ge. in tempo reale;**

c) **aggiornamento scadenzario attivo e passivo;**

d) **rilevamento contestazioni/resi clienti;**

e) **rilevamento dati relativi a portafoglio ordini**

-Ridefinizione organigramma e mansioni

-Definizione del metodo e delle procedure di determinazione dei prezzi di vendita (di.ba. scheda prezzo)

3. Programmazione e pianificazione

-**Budget delle vendite e dei ricavi per area d'affari/prodotto/punto vendita**

-**Budget dei costi** (variabili, fissi, costi del personale)

-**Budget degli investimenti**

-**Budget annuale**

-**Bilanci di previsione pluriennali** (piano industriale)

-**Budget dei flussi finanziari a b/t**

4. Gestione del controllo

-**Controllo area produzione** (report produz/giornaliera, ore lavorate, difformità)

-**Controllo area vendite** (report portaf.ordini, report vendite, report resi)

-**Controllo area commerciale, marketing, comunicazione.**

-**Controllo area ammin. e finanza** (report insoluti, report liq.iva, report CR Banca d'Italia, budget tesoreria a 6-12mesi, analisi del fabbisogno finanziario, report scostamenti remunerazione dei fattori produttivi-costi dei fattori produttivi, verifica raggiungimento obiettivi qualitativi e quantitativi)

L'implementazione di tale processo ciclico del CDG presuppone l'aggiornamento della co.ge. in tempo reale e la redazione dei report richiesti da parte degli addetti. L'analisi relativa alla 4° fase della Gestione del Controllo, presuppone la collaborazione della direzione e la partecipazione a riunioni mensili/trimestrali.

ALCUNI STRUMENTI DI ANALISI

Conto economico scalare per margini		INC. SU VAL. PR.	Conto economico scalare per margini / PER LINEA DI PRODOTTI												TOTALE	INC. AZIENDA	
			Prodotto A	INC. SU VAL. PR.	Prodotto B	INC. SU VAL. PR.	Prodotto C	INC. SU VAL. PR.	Prodotto E	INC. SU VAL. PR.	Prodotto F	INC. SU VAL. PR.	Prodotto G	INC. SU VAL. PR.			
RICAVI VENDITE PR. FINITI	2.600		1.300		650		170		110		100		270		2.600		
VARIAZIONE E RIMAN. P.F.E. SEMIL.	50		30		5		3		-		-		12		50		
Valore della produzione	2.650	100%	1.330	100%	655	100%	173	100%	110	100%	100	100%	282	100%	2.650	100%	
ROYALTIES	-		-		-		-		-		-		-		-		
COSTO PROVVIGIONI	50		-		40		-		-		-		10		50		
COSTO TRASPORTI SU VENDITE	20		-		-		10		-		-		10		20		
Costi Variabili Commerciali	70	3%	-	0%	40	6%	10	6%	-	0%	-	0%	20	7%	70	3%	
MARGINE COMMERCIALE	2.580	97%	1.330	100%	615	94%	163	94%	110	100%	100	100%	262	93%	2.580	97%	
ACQUISTI DI MAT. PRIME	1.000		780		110		10		25		35		40		1.000		
VARIAZIONE E RIMAN. M.P.	100		10		4		4		2		20		60		100		
Consumi di materie prime	1.100	42%	790	59%	114	17%	14	8%	27	25%	55	55%	100	35%	1.100	42%	
COSTO LAVORAZIONI ESTERNE	500		250		90		90		20		30		20		500		
COSTO MANOD. MANOVIA INTERNA	300		120		60		60		20		16		24		300		
Costo lavorazioni dirette (interne e esterne)	800	30%	370	28%	150	23%	150	87%	40	36%	46	46%	44	16%	800	30%	
Costo Industriale Variabile (CIV)	1.900	72%	1.160	87%	264	40%	164	95%	67	61%	101	101%	144	51%	1.900	72%	
Costi fissi commerc. specifici (campionari)	15	1%	6	0%	3	0%	2	1%	4	4%	-	0%	-	0%	15	1%	
MARGINE DI CONTRIBUZIONE	665	25%	164	12%	348	53%	-3	-2%	39	35%	-1	-1%	118	42%	665	25%	
	100%		25%		52%		0%		6%		0%		18%				
PESO DEI MARGINI PER LINEA DI PRODOTTO / CLIENTE																	
COSTO PERSONALE INDIRETTO	200														200		
COSTI GENERALI PRODUZIONE	150														150		
COSTI FISSI COMMERCIALI (fiere)	15														15		
COSTI PERSONALE UFF. PROD.	60		50%	25%	7%	4%	4%	10%							60		
COSTI PERSONALE UFF. AMM. N.E.	30		PESO DEI RICAVI PER LINEA DI PRODOTTO / CLIENTE													30	
COSTI GENERALI AMMINISTRATIVI	20															20	
Costi fissi monetari	475	18%														475	18%
			0,5		2,1		-0,1		1,4		-0,0		1,7				
INDICE DI REDDITIVITA' PER LINEA DI PRODOTTO / CLIENTE																	
MARGINE OP. LORDO (Ebitda)	190	7%														190	7%
AMMORTAMENTI E ACCANTONAMENTI	20															20	
UTILE OPERATIVO	170	6%														170	6%
ONERI FINANZIARI	30	1%														30	1%
UTILE ANTE IMPOSTE	140	5%														140	5%
IMPOSTE SUL REDDITO	40															40	
UTILE NETTO DI ESERCIZIO	100	4%														100	4%

Conto economico Sezionale per Area Strategica d'Affari (ASA) o per Prodotto/Servizio

Il conto economico del bilancio civilistico non consente all'azienda di individuare le cause e le fonti del risultato economico, in particolare le fonti del Margine Operativo Lordo (Ebitda). Ciò in quanto i costi nel bilancio civilistico sono imputati per natura (materie prime e merci, servizi, costi del personale, ecc.) e non per destinazione (prodotto/servizio). Tuttavia l'azienda ha necessità di conoscere il margine economico (Margine di Contribuzione) generato da ciascun prodotto/servizio o linea di prodotto/servizio. Riclassificando i ricavi e i costi diretti per prodotto/linea di prodotto/servizio, riusciamo a capire quale di questi produce margini e di quale entità: la direzione aziendale riesce in tal modo ad assumere decisioni in merito al potenziamento o all'eliminazione di linee di prodotto/servizio, rispettivamente, più redditizie o in perdita.

Analisi degli Scostamenti tra Remunerazione dei Fattori Produttivi e Costo dei Fattori Produttivi

Ogni azienda, generalmente, calcola il prezzo di vendita

dei propri prodotti/servizi partendo dalla stima del costo industriale variabile (costituito dai consumi di materie prime, dal costo della manodopera diretta e dai servizi esterni necessari alla realizzazione del prodotto, in particolare le lavorazioni esterne); sul quale applica il margine economico (o markup). Tale stima di costo richiede necessariamente una verifica a consuntivo in quanto rappresenta non il costo effettivamente sostenuto, ma la remunerazione dei fattori produttivi necessari (materie prime e lavorazioni/servizi diretti) che chiediamo al cliente nel prezzo di vendita praticato.

Lo strumento dell'Analisi degli Scostamenti tra Remunerazione dei Fattori Produttivi (RFP) e Costo dei Fattori Produttivi (CFP), ha le seguenti utilità per la direzione Aziendale:

- 1) consente di calcolare il **CIV** (Costo Industriale Variabile) del prodotto/servizio;
- 2) consente di costruire il **BUDGET** degli acquisti dei materiali e delle lavorazioni/servizi esterni;
- 3) consente di effettuare la verifica degli scostamenti tra la **RFP** e il **CFP**;
- 4) consente di verificare le cause delle variazioni dei margini aziendali rispetto a quanto preventivato

REPORTING NEL SISTEMA DEL CONTROLLO DI GESTIONE

Il **reporting** rappresenta uno degli strumenti cardine del Sistema del Controllo di Gestione. Si tratta del **processo di raccolta, elaborazione e comunicazione** di dati ed informazioni economiche, finanziarie e patrimoniali, con l'obiettivo di supportare l'imprenditore e il management nelle decisioni strategiche e operative.

Le funzioni principali del reporting sono:

- **Monitorare le performance**, consente di confrontare i risultati effettivi con quelli programmati, individuando scostamenti positivi o negativi.
- **Supporto alle decisioni**, fornisce dati tempestivi e attendibili per orientare le scelte in maniera strategica (investimenti, pricing, politiche commerciali)
- **Permette una comunicazione interna trasparente**, ovvero favorisce la diffusione di una cultura aziendale basata su obiettivi misurabili e responsabilità condivise.
- **Prevenire i rischi**, segnalando in anticipo tendenze negative o criticità, permettendo di attuare azioni correttive mirate.

Dunque, un buon reporting deve possedere le seguenti caratteristiche:

- **Rilevanza**, le informazioni contenute devono essere realmente utili
- **Accuratezza**, basarsi su dati precisi e verificabili
- **Chiarezza**, i dati devono essere presentati in maniera semplice e comprensibile
- **Comparabilità**, possibilità di confrontare dati storici, previsioni e benchmark di settore
- **Flessibilità**, adattabilità a diverse aree aziendali (produzione, vendita, finanza, marketing).

Negli ultimi anni, il reporting tradizionale è stato potenziato dall'utilizzo di **strumenti di Business Intelligence (BI)** che permettono di ottenere una visione più dinamica e interattiva delle performance aziendali.

Tale integrazione trasforma il CDG da un'attività di rendicontazione passiva a un vero e proprio **processo proattivo di supporto strategico**, aumentando la capacità dell'azienda di: anticipare rischi e opportunità, migliorare la redditività, prendere decisioni fondate su dati concreti e rafforzare la governance complessiva.



I vantaggi:

- **Automazione dei dati**, raccolta e consolidamento automatico delle informazioni da diverse fonti
- **Analisi interattiva**, passare da una visione aggregata a un dettaglio per elementi più specifici
- **Visualizzazione avanzata e personalizzata** delle dashboard e degli indicatori
- **Tempestività e aggiornamento in tempo reale** dei dati per una maggior accuratezza delle decisioni
- **Flessibilità** e possibilità di creare simulazioni per effettuare analisi di scenario e previsioni.

I software per il reporting nel CDG automatizzano la creazione di report economici e finanziari, offrendo funzionalità interattive e personalizzabili. Esistono numerose piattaforme e strumenti che si adattano a ogni dimensione e realtà aziendale, tra le principali troviamo:

- **Microsoft Power BI**
- **Tableau**
- **Qlik Sense**



NexumStp S.p.A.

Società tra Professionisti

P. Iva 13262641007

Tel +39065916078

Mail info@nexumstp.it

www.nexumstp.it

Bologna

Via di Corticella, 184/10

Via Nazario Sauro, 2

Ferrara

Via Darsena, 67

Genova

Piazza Vittorio Veneto, 2

Milano

Via Borromei, 2

Monza Brianza

Via Gorizia, 3 - Lissone (MB)

Napoli

Via G. Porzio, 4 - Isola G8 - C.D.N.

Olbia

Via Georgia, 11 - Torre 2

Padova

Via San Crispino, 106

Via Filippetto, 2 - Camposampiero

Palermo

Centro Direzionale "Cento Piazze"
S.S. 113 km 327,00

Perugia

Viale Giovanni Perari, 1

Via del Vignola, 5 - Umbertide (PG)

Via Entrata 31, 06089 Torgiano (PG)

Roma

Piazzale delle Belle Arti, 2

Via Nairobi, 40

Via Cristoforo Colombo, 112

Via della Magliana, 65/R

Via Nomentana, 935

Via Penna Sant'Andrea, 7

Via Marcantonio Colonna, 7

Via Benedetto Croce, 62

Via Giuseppe Dessi, 43

Taranto

Via Lago di Trasimeno, 27

Torino

Corso Matteotti, 42

Vicenza

Piazzetta Risorgive, 21 - Brendola (VI)

Durazzo (ALB)

Rr. Hamdi Troplini L3