

La circolare tributaria n. 2/2021

# Significato e funzione del controllo di gestione

di Giulio Bassi – dottore commercialista, revisore dei conti, pubblicista

Oramai da decenni e da più parti dottrina e pratica professionale si esprimono sulla necessità delle imprese italiane e soprattutto delle pmi di dotarsi di strumenti in grado di indirizzare le attività imprenditoriali verso una gestione meno “intuitiva” e più “pianificata”. In particolare, si moltiplicano pubblicazioni su tecniche di controllo di gestione (nel seguito anche CdG) ognuna delle quali, oltre a dare la propria definizione, fornisce tecniche infallibili, tabelle, modelli, sino a spingersi nel proporre *software* dedicati con allegati cd. A chiunque sia incappato in tali testi, seppur rigorosi e precisi dal punto di vista scientifico, non sarà sfuggito come al termine della lettura non rimane che una gran confusione sull’aspetto applicativo, a tal punto da creare confusione anche riguardo ai principi fondamentali sui quali si basa il CdG.

Per tale ragione è opportuno fare chiarezza, prima di ogni altra cosa, sul significato e sulle funzioni del CdG affinché tali linee guida siano continuamente rispettate e diano valore al lavoro del professionista e un contributo concreto all’imprenditore, raggiungendo i risultati richiesti senza produrre inutili elaborazioni, complicazioni e inutili aggravii di costo.

## **Il processo decisionale e il Controllo di Gestione**

Ogni studio professionale ha rapporti con clientela e aziende di varia tipologia. Provando a sintetizzare ciò che vediamo quotidianamente nei nostri studi possiamo incontrare:

1. l’azienda composta da un imprenditore/padrone che gestisce la propria azienda nella quotidianità dei problemi e con l’immediatezza dell’istinto. Queste sono le aziende che ci chiedono di intervenire a fine esercizio per la redazione del bilancio e delle formalità connesse. Questo è il cliente che considera la contabilità una “seccatura da delegare” e un costo improduttivo imposto dalle norme;
2. l’azienda che, gestita come al punto precedente, legge e tenta di comprendere i dati, più o meno aggregati o riclassificati, nel corso dell’anno o a fine anno per avere un’idea “visiva” e “numerica” della propria *performance*. Questo è il cliente che generalmente, alla presentazione del bilancio, si sofferma su poche voci di bilancio: utile/perdita, ricavi di vendita e costo del personale o costo delle materie.

Essendo ottimista è felice di aver raggiunto un risultato positivo e, se non ha raggiunto il risultato sperato, è comunque certo che lo raggiungerà molto presto;

3. il terzo tipo di azienda è quella che, oltre a leggere i dati del bilancio e/o delle situazioni che predisponiamo periodicamente, richiede incontri per conoscere il nostro parere sui motivi che lo hanno portato a un risultato positivo e/o negativo e tentano di usare tali informazioni per prendere ogni sorta di decisione (dalla scelta della tipologia di finanziamento, alla scelta dell'investimento, alla scelta del prodotto su cui puntare). Questi sono i clienti che considerano la contabilità fondamentale, ma che comprendono che è solo la base delle informazioni di cui ha bisogno. Normalmente tali clienti approfondiscono le analisi da noi predisposte andando in azienda e facendo analisi più dettagliate e specifiche utilizzando dati operativi che non provengono solo ed esclusivamente dalle scritture contabili (ore lavorate, *kw* utilizzati, numero articoli prodotti/venduti ... etc.);

4. il quarto tipo di azienda è quella che, oltre a fare quello che fanno le categorie precedenti, si rende conto che, vista la crescente complessità del suo lavoro, è opportuno che le decisioni vengano prese non solo sulla base di ciò che è successo nel passato, ma pianificando e trasformando in numeri i propri obiettivi per averne sempre l'evidenza sulla scrivania e durante i suoi *meeting* aziendali con i propri dipendenti. Questo è il tipo di azienda che, prima di assumere una decisione, vuole verificare con i numeri che la decisione presa porti l'azienda nella direzione desiderata. Questi numeri, organizzati in modo formale, vengono comunemente chiamati "piani" o "*budget*";

5. ancora non basta, le aziende di cui al punto 4 si fermano alla redazione del *budget* e gestiscono l'azienda durante l'anno certe di aver preso la decisione giusta, salvo poi rendersi conto che, per le più varie e disparate cause, a fine anno gli obiettivi desiderati non sono stati raggiunti e che l'azienda nel frattempo è deragliata fuori dai binari verso destinazioni inaspettate. Le aziende più evolute superano questo errore verificando di volta in volta, durante l'anno e con periodicità variabile, lo "stato avanzamento lavori", il grado di raggiungimento degli obiettivi pianificati. Queste aziende sono quelle che si rendono conto con un certo anticipo se la gestione sta andando verso i risultati desiderati o se si stanno verificando degli intoppi;

6. l'ultimo tipo di azienda arriva finalmente al culmine della sofisticazione in quanto oltre a leggere, elaborare e analizzare i dati, predisporre dei piani ragionati e verificare in "corso d'opera" il grado di raggiungimento degli obiettivi, utilizza i dati raccolti per modificare "la rotta", aggiustare e correggere gli obiettivi in ragione della variazione degli scenari incontrati. Ecco .... a questo punto si può parlare di CdG e, a essere ulteriormente rigorosi, si può parlare di CdG se tutte queste fasi sono continue, reiterate e si intrecciano quotidianamente tra di loro sovrapponendosi.

Volendo fare una metafora, nell'era della *Green Economy*, queste aziende potrebbero essere viste come una bicicletta scomposta nei suoi componenti (telaio, ruote, pedali, catena con cambi, contachilometri, freno, campanello e manubrio):

1. la prima azienda è una bicicletta con telaio e ruote. È ovviamente priva di controllo e fortemente influenzabile dall'ambiente esterno, di fronte a una salita ripida si ferma;
2. la seconda azienda è una bicicletta che, oltre al telaio e alle ruote, monta i pedali così da poter rispondere a momentanee difficoltà, anche se ancora incapace di affrontare le più dure salite;
3. la terza azienda aggiunge a telaio, ruote e pedali anche la catena con cambi, così da adeguare lo sforzo alla maggiore o minore pendenza ed essere in grado di superare salite più impervie;
4. la quarta azienda aggiunge alla strumentazione anche un contachilometri che le permetta di sapere se è in linea con i programmi di viaggio;
5. la quinta azienda aggiunge il campanello che suona quando sopraggiunge un pericolo;
6. ma ... senza manubrio e senza freni a poco serve il campanello, la catena, i pedali, le ruote e il telaio.

L'ultima azienda è quella che si dota di manubrio e freni per poter reagire, rallentare, cambiare traiettoria una volta che verifica che qualcosa le sta venendo incontro. Raccolgo e rielaboro le informazioni che mi pervengono dagli occhi, dalle orecchie dal cervello e reagisco di conseguenza, modificando il tragitto al solo scopo e con l'unico obiettivo di arrivare sano e salvo alla destinazione sebbene con delle piccole deviazioni. Resta inteso che il ruolo del "ciclista" ha la sua importanza in tutto il processo.

Potrebbe far sorridere, ma l'elencazione del tipo di aziende e la metafora sulla bicicletta di fatto rappresentano, seppur banalizzato, il processo del CdG che:

- a) si può chiamare tale solo se il processo si conclude e si replica nel tempo (anche se formalizzato con varie tecniche e strumenti con vari livelli di approfondimento);
- b) tutte le fasi del processo sono fondamentali ed essenziali al CdG e l'assenza di una o l'altra fase rischia di rendere tutto il processo inutile o inefficiente. È come una bicicletta con tutti gli accessori, ma senza pedali o senza telaio.

Fase	Operazioni	Strumenti
1	Idea imprenditoriale, intuito, <i>know how</i> , esperienza <sup>1</sup>	
2	Raccolta delle informazioni con criteri sistematici	Contabilità generale, contabilità analitica, ricerche di mercato etc.

<sup>1</sup> Le decisioni dell'imprenditore possono essere molteplici, molte delle quali sono fondate su intuizioni e sulla base della sensibilità ed esperienza del soggetto. Senza le idee non si potrebbe formalizzare e simulare il funzionamento dell'azienda considerando tutti gli scenari realizzabili. Le idee e l'intuito imprenditoriale è fondamentale per il successo aziendale.

3	Rielaborazione, aggregazione dati, analisi secondo modalità strumentali alle scelte aziendali	Analisi per indici e per flussi, <i>report</i> e indicatori dedicati e finalizzati a specifiche esigenze
4	Utilizzo dei dati rielaborati per la predisposizione di piani, simulazioni e scenari gestionali	<i>Budget</i> , piani e programmi
5	Controllo del grado di raggiungimento degli obiettivi e delle <i>performance</i>	Reportistica periodica
6	Revisione piani e scenari sulla base dei dati di <i>feed back</i> raccolti e analizzati nella fase precedente	Piani e <i>budget</i> revisionati

Una cosa che difficilmente verrà detta è che tali fasi, sopra schematizzate, non possono avere strumenti identici e il medesimo grado di approfondimento in ogni azienda. Ogni azienda avrà cura di adottare per sé le procedure e i processi migliori che oltre a garantire risultati:

1. minimizzino i costi di applicazione;
2. siano il meno invasive possibili nella struttura aziendale al fine di non appesantirla e non renderla rigida preservando invece le rapidità del processo decisionale.

Monteremmo un motore Ferrari V8 sul telaio di una Apecar? ... Probabilmente no: il telaio si disfarebbe al primo cambio di marcia.

Monteremmo il motore di una Vespa 50 sul telaio di un Hummer H3? ... Probabilmente no: difficilmente lo potrebbe portare a destinazione.

Il buon senso e la concretezza del professionista ha un ruolo fondamentale sia nel valorizzare le capacità imprenditoriali sia nel modo in cui i processi di CdG vengono inseriti in una struttura aziendale. L'intuito non può essere assolutamente visto come un antagonista del CdG, ma deve essere visto, come abbiamo visto sopra, come uno degli elementi fondamentali dello stesso. Se così non fosse non esisterebbero imprenditori di successo e imprenditori che falliscono i proprio obiettivi. L'elemento personale, la capacità imprenditoriale, il *know how* dell'imprenditore, del dirigente dello *staff* sono sempre fattori critici di successo per il corretto funzionamento del CdG.

Se proprio vogliamo provare a dare, alla luce di quanto detto, una definizione di CdG potremmo dire che:

*“il controllo di gestione non è altro che un processo decisionale continuo composto di varie fasi che, formalizzate in varia forma e con vari strumenti tecnici, nel rispetto della dimensione e della struttura organizzativa, sono in grado di indirizzare e correggere le decisioni aziendali verso scelte ottimali, efficienti ed efficaci e reagendo con tempestività agli stimoli provenienti dall'interno e dall'esterno”.*

Ci dovremo ricordare pertanto di alcuni presupposti che indirizzeranno il CdG verso forme di successo:

1. la continuità: il CdG non è un processo “finito” ma rappresenta un processo decisionale in continuo divenire le cui fasi si intersecano, si modificano e si affinano;

2. l'adattabilità: non esiste un unico processo di CdG che possa ritenersi ottimale per qualsiasi azienda. Il processo di CdG deve essere elastico, snello e veloce e le tecniche da usare dipenderanno caso per caso e dovranno essere adeguate al grado di analisi maggiormente efficiente;
3. la funzionalità: il CdG deve mirare a indirizzare e correggere decisioni aziendali. Qualsiasi ridondanza di dato, *report*, tecniche, procedure se non funzionali ridurrebbe l'efficacia del processo decisionale incrementando costi non produttivi e rallentando le reazioni agli errori. Il processo deve assicurare la rilevanza e la criticità del dato;
4. la tempestività: la struttura del processo del CdG dovrà garantire la tempestività sia delle decisioni sia delle correzioni degli errori bilanciando in modo equilibrato la necessità di formalizzazione e di applicazione di tecniche specifiche con la necessità della celerità tipica delle decisioni "intuitive" e non formalizzate;
5. la formalizzazione: tutte le fasi del CdG devono essere formalizzate al fine di permettere a chiunque partecipi al processo di verificare le motivazioni delle scelte, la correttezza dei dati e quindi di ripercorrere il processo applicando correttivi esattamente nel punto in cui il processo ha evidenziato un errore o una variazione.

### Le funzioni del Controllo di Gestione

Una volta compreso cosa sia nella realtà dei fatti il CdG pare opportuno capire a cosa serve in effetti nella quotidianità delle imprese, tentando quindi di combattere la credenza comune nelle PMI, che il CdG sia un costo improduttivo e un appesantimento di costi e struttura.

Anche in questo caso dottrina e pratica hanno via via definito, classificato, categorizzato ed elencato le funzioni del CdG. La più nota classificazione delle funzioni del CdG è quella che suddivide le funzioni in:

- a) strategiche (definizione di obiettivi di medio/lungo periodo);
- b) direzionali (pianificazione e controllo degli obiettivi di breve periodo);
- c) operative (monitoraggio continuo delle attività elementari).

Credo tuttavia che, piuttosto che enunciare e spiegare queste fasi, sia più proficuo partire da quanto abbiamo tentato di spiegare nel capitolo precedente.

Riducendo all'osso l'attività dell'imprenditore/*manager*, potremmo dire che ciò che fa l'imprenditore dalla mattina alla sera non è che prendere decisioni. Se è così, allora il CdG, essendo di fatto un processo decisionale, non è altro che un modo per supportare l'imprenditore in qualsiasi decisione (sia quella strategica, sia quella di pianificazione o quella operativa).

Facciamo un esempio per chiarire. Nel vostro studio entra un potenziale cliente che, dopo anni di esperienza in una *software house*, ha deciso di costituire una società che progetti un *software* innovativo per pilotare *robot* domestici. Di sicuro l'imprenditore conosce meglio il mercato di voi ma vi rendete anche conto che non ha valutato correttamente le implicazioni di tale attività, né sul piano finanziario, né su quello economico, confondendo investimenti con costi di struttura, capitale proprio con finanziamenti di terzi. La decisione dell'imprenditore, sicuramente sorretta da una visione e da un'esperienza, non è stata però confortata da una verifica numerica di tutti gli aspetti che interessano la gestione dell'impresa: quello patrimoniale, quello economico e quello finanziario. Dopo aver intervistato l'imprenditore e i suoi collaboratori, fatto delle brevi ricerche di mercato, analizzato bilanci della potenziale concorrenza e valutato costi, preventivi e fabbisogni della costituenda società iniziate il processo:

1. raccogliete i dati necessari e, per ogni fonte, ne valutate la credibilità segnandovi gli eventuali limiti di significatività di ogni dato, documentando e classificando i dati secondo logiche contabili;
2. definite con l'imprenditore gli obiettivi che egli si pone e li trasformate in numeri e in indici (per esempio quale indice di redditività desidera avere sul capitale che intende investire, che livello di indebitamento vuole raggiungere, che marginalità di prodotto, che quota di mercato intende raggiungere, etc.). Per fare questo vi fate aiutare dalle tecniche di analisi di bilancio che definiscono quali sono gli indicatori principali di struttura, economici e finanziari;
3. formalizzate dei piani che, simulando bilanci per almeno 3 anni, espongano i dati raccolti in modo che siano coerenti con gli obiettivi dell'imprenditore e in modo che al termine del periodo esaminato producano informazioni di carattere sia patrimoniale, sia economico sia finanziario. Se con i vincoli derivanti dall'incrocio degli obiettivi posti e dei dati raccolti risulta che uno o più parametri (redditività e/o equilibrio finanziario e/o di struttura patrimoniale) portano a risultati non compatibili con gli obiettivi, tornate a ritroso esaminando sia i vari punti del piano e verificando sia quanto ognuno degli stessi può essere modificato, sia quale obiettivo possa essere modificato sia quanto il periodo necessario per raggiungere gli obiettivi possa essere esteso. Una volta revisionato ogni singolo elemento della pianificazione e ogni obiettivo redigete nuovi piani (simulazioni) e passate alla fase successiva se i risultati vi soddisfano e soddisfano l'imprenditore;
4. successivamente passerete a una fase operativa dove di fatto, approvati gli obiettivi e i piani, l'imprenditore "distribuirà" i vari compiti che ogni *manager*, dipendente e consulente dovrà svolgere per raggiungere i piani: voi dovrete occuparvi della parte formale della costituzione della società, il tecnico verrà incaricato di acquisire la strumentazione dedicata utilizzando le risorse nella misura stabilita in

fase di pianificazione, il responsabile commerciale dovrà costruire una rete vendita e acquistare materiale di *marketing* utilizzando le risorse finanziarie a esso dedicate... e così via;

5. a una certa data fisserete una riunione di verifica nella quale controllerete lo stato di avanzamento dei lavori e documenterete se e quanto gli obiettivi siano stati raggiunti oppure se avete avuto notizie di scostamenti significativi. Ad esempio, a distanza di 3 mesi, il responsabile commerciale non è riuscito ad acquisire una rete commerciale adeguata agli obiettivi e vi riferisce che le stime di vendita dovranno essere riviste per il primo anno in quanto non raggiungibili con il personale sino allora reclutato. Oppure il tecnico responsabile per l'acquisto della strumentazione vi avrà riferito che la produzione che l'imprenditore gli ha richiesto potrà essere raggiunta solo con macchine più veloci e affidabili che richiedono maggiori investimenti rispetto a quelli pianificati. Ogni voce del piano dovrà essere analizzata e lo scostamento verrà analizzato individuando le cause dello scostamento;

6. una volta analizzato le ragioni dei singoli scostamenti si tornerà a lavorare sul piano sostituendo i dati preventivi con quelli rivisti a seguito dell'analisi degli scostamenti e controllando se, con tali modifiche, vengano preservati gli obiettivi finali. Se così non fosse, dovrete rivalutare i piani applicando le necessarie modifiche e ridefinendo le istruzioni ai vari soggetti coinvolti.

E così via per il prosieguo dell'attività dell'azienda, modificando via via le procedure decisionali, gli strumenti di raccolta informazioni, gli strumenti di controllo, la reportistica man mano che si modificano la struttura e gli obiettivi.

Riassumendo il caso appena sintetizzato, il processo può avere la sua utilità in ognuna delle fasi elencate. Esemplicando anche se non in modo esaustivo:

- a) nella scelta degli obiettivi a lungo termine (*strategie*);
- b) nella definizione degli obiettivi di breve termine (*budget*);
- c) nella definizione delle azioni elementari da distribuire ai vari soggetti interessati (operazioni elementari);
- d) nel controllo delle *performance* di personale/aree di attività (controllo *performances*);
- e) nel far emergere errori nella procedura (verifica scostamenti);
- f) nel controllo dello stato di raggiungimento dei singoli obiettivi (controllo raggiungimento obiettivi);
- g) nella revisione degli obiettivi ai vari livelli (revisione piani);
- h) nella revisione delle procedure (revisione procedure e organizzazione);
- i) nell'implementazione dei sistemi informativi (investimenti e formazione);
- j) nella decisione di correttivi strategici, direzionali o semplicemente operativi (reazione agli scostamenti);

k) nelle scelte di incentivazione del personale (organizzazione aziendale);

l) nella definizione delle azioni da porre in atto per contrastare eventi straordinari distortivi (reazione a eventi straordinari).

Il CdG di fatto è una “cultura” aziendale innovativa che trasforma processi decisionali impliciti in metodi di lavoro dove tali processi vengono formalizzati e regolamentati. Il professionista, se si è spesso occupato di queste tematiche, ha un’esperienza incomparabilmente maggiore dell’azienda nella gestione dei processi di cambiamento, e quindi può svolgere una funzione fondamentale in questo cambiamento culturale: tanto più facilita l’inserimento delle procedure del CdG tanto più velocizza la trasformazione da un’azienda che “naviga a vista” in azienda con “struttura manageriale” capace di reagire prontamente e in modo efficace alle perturbazioni dell’ambiente esterno.

Il processo non ha possibilità di riuscita se il tentativo d’inserimento del CdG in un’azienda viene imposto insieme a inutili appesantimenti di struttura e se non viene prima raggiunto qualche obiettivo di base con strumenti discreti e non invasivi dell’organizzazione e della struttura esistente.

