# PIANIFICAZIONE E CONTROLLO

## ELEMENTI INTRODUTTIVI

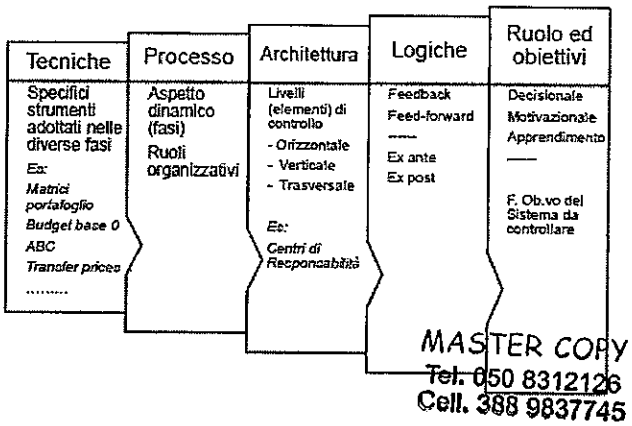
### IL SISTEMA DI CONTROLLO

Per definire un sistema è necessario prima definire una **funzione obiettivo** che in generale rappresenta il valore economico dell'impresa. Esiste però un nuovo margine per misurare le prestazioni complessive dell'impresa che approssima la creazione di valore ovvero l'EVA (ECONOMIC VALUE ADDED) che oggi va a sostituire e ad affiancare quelle che sono le classiche misure di prestazioni aziendali (ROE, ROI, ecc) perché è un indice che è più vicino alla creazione di valore economico, anche se poi sono tutti collegati fra di loro. Quando si adocchiano degli indici l'utilizzo di essi, che sono misure di prestazione, è duplice: da un lato si possono misurare le prestazioni complessive di un sistema, dall'altro si può valutare ad esempio se fare o non fare un investimento.

### IL SOTTOSISTEMA DI CONTROLLO

Quando si progetta un sistema, abbastanza complesso, la progettazione dovrebbe essere scomposta in una serie di componenti, bisogna avere un piccolo quadro di riferimento. In particolare il sottosistema di controllo deve essere progettato in base a:

- Ruolo ed Obiettivi
- Logiche
- Architettura
- Processo
- Tecniche




MASTER COPY
Tel. 050 8312126
Cell. 388 9837745

Tecniche, processo e architettura costituiscono l'infrastruttura del sistema di controllo.

### LOGICA DI CONTROLLO

Il comportamento dell'impresa è in parte causato e in parte finalizzato, cioè alcuni comportamenti sono **spinti** (da cause: eventi o fenomeni al verificarsi dei quali si svolge una data attività) e quindi orientati al passato nella tipica logica del *feedback*, altri sono **tirati** (da obiettivi: meta da raggiungere per la quale una attività viene posta in essere), nella fase detta *feed-forward* che è una fase appunto di definizione di obiettivi. Si parla quindi di scelta della direzione di marcia.

| FASE | OGGETTO | perché |
|---|---|---|
| EX-ANTE (c. antecedente) | Definizione obiettivi, programmi, target | Definire dove si vuole arrivare.... in modo da orientare la gestione |
| DURANTE (c. concomitante) | Analisi scostamenti | Prendere coscienza dei risultati...in modo da correggere il tiro...o spostare il bersaglio |
| EX-POST (c. susseguente) | Valutazione risultati | Avere info sul funzionamento di S, per la programmazione successiva, valutare i responsabili |

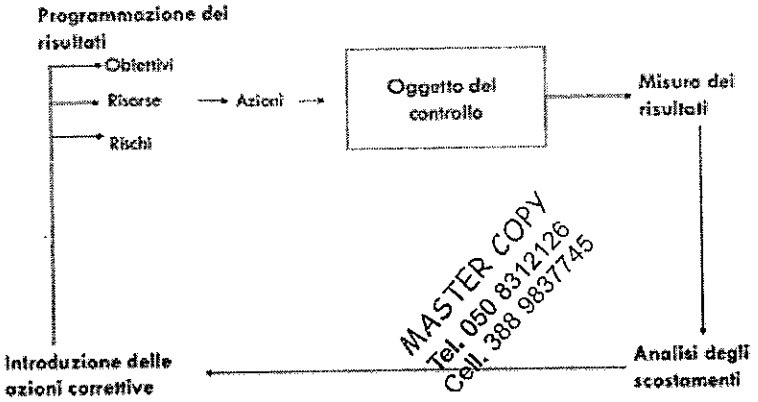
Il controllo è tipicamente misto, in parte feedback e in parte feed-forward (anello chiuso/aperto). Si possono avere tre tipi di controllo:

- Quando si parla di **controllo "ex ante"** intendiamo la fase di definizione di obiettivi, di programmi, di target. Si sta parlando in senso generale, potrebbe essere per esempio un

obiettivo di tipo strategico oppure operativo ad esempio nella definizione di un target di costo.

- Esiste poi il **controllo concomitante,** che avviene durante lo svolgimento delle azioni intraprese per conseguire gli obiettivi, che effettua un'analisi degli scostamenti in cui si prende coscienza dei risultati in modo da correggere il tiro o spostare il bersaglio. In questa fase si può cercare di attuare delle azioni correttive, cercando di raggiungere effettivamente l'obiettivo definito, agendo su delle variabili manovrabili, influenzabili, però non è detto che si risolva tutto e in questo caso si deve pensare a ridefinire gli obiettivi.
- Se attuiamo delle azioni correttive durante la seconda fase agiamo sul sistema esistente, mentre se si fa il terzo **controllo "ex post"** , che consiste nella valutazione dei risultati, si può pensare, per raggiungere gli obiettivi, di modificare il sistema rendendolo più capace il che significa dal punto di vista dell'azienda apprendere come l'organizzazione funziona ed eventualmente cercare di migliorarla ed agire in modo strutturale, modificando il sistema in funzione, facendo degli investimenti.

Sulla base di ciò che si è detto è ovvio che la logica è fortemente legata al **ciclo di controllo**:




MASTER COPY
Tel. 050 8312126
Cell. 388 9837745

1. **Programmazione dei risultati**
   Consiste nel:
   - Fissare un insieme di **obiettivi "stimolanti" da raggiungere**, individuati per mezzo di opportuni indicatori, che possono essere:
     - ~ Medio-Normali (Attesi): sono basati sul passato.
     - ~ Ottimali (tipici della filosofia giapponese): sono legati a degli obiettivi di miglioramento, a degli obiettivi che vogliamo raggiungere. In genere ciò si può raggiungere (senza eccessivi sforzi) nel breve/medio periodo e con le risorse a disposizione, quindi senza interventi di tipo strutturale → Obiettivi stimolanti
     - ~ Ideali: obiettivi che possono essere raggiunti nel lungo periodo e a fronte di investimenti → Obiettivi non stimolanti

     Nessuno di questi standard è migliore degli altri, dovrebbero essere sempre utilizzati tutti e tre, perché, in condizioni normali di funzionamento, avendo già attuato azioni di miglioramento, bisogna utilizzare per un certo periodo gli standard medio-normali. Quando ci poniamo l'obiettivo di migliorare le cose nel breve periodo adottiamo gli standard di tipo ottimale e poi nel lungo periodo adottiamo gli standard di tipo ideale.
   - Individuare gli **eventuali rischi** che possono ostacolare il loro raggiungimento
   - Definire le **risorse** che saranno necessarie per conseguire gli obiettivi
   - Definire un **piano di azione** attraverso il quale orientare le risorse disponibili al raggiungimento degli obiettivi

MASTER COPY
Tel. 050 8312126
Cell. 388 9837745



*Il controllo di gestione supporta il decisore nello stimare la compatibilità tra risorse a disposizione, obiettivi da raggiungere ed azioni da intraprendere.*

**2. Misura dei risultati**

I risultati vanno misurati perché sono soggetti al rischio e alle incertezze. Esiste incertezza perché ci attendiamo che esistano due tipi di variabili di influenza sul sistema:

- Esogene, esterne (per esempio: prezzo delle materie prime, azioni dei competitors, variazione di normative, cambiamento non previsto nella preferenze dei consumatori) che per definizione non possono essere controllate direttamente e il cui valore è incerto. Sono variabili che possono influenzare per esempio il livello di domanda e nel momento in cui si va a misurare o a controllare la profittabilità, per esempio, il livello di domanda, misurato tramite MDCT, è fortemente influenzato dalle quantità di vendita che parzialmente si riescono a controllare.

$$MDCT = (p - CV_u)q$$

q è una variabile esterna
$CV_u$ è parzialmente controllabile, sicuramente più controllabile delle quantità di vendita.

- Endogene, interne che sono più controllabili ma possono comunque comportarsi diversamente da quanto previsto (per esempio: assenteismo per un particolare motivo, resa dei materiali inferiore rispetto a quella prevista).

La misura dei risultati si rende pertanto necessaria per:

- Monitorare **l'andamento dei risultati effettivamente ottenuti**, per verificarne la loro compatibilità con il risultato finale
- Monitorare **l'evoluzione dei principali fattori esogeni** che possono richiedere interventi correttivi

*Il controllo di gestione supporta il decisore nel gestire l'incertezza.*

**3. Analisi degli scostamenti**

Consente di evidenziare se gli scostamenti tra valori effettivi e previsioni sono:

- Esogeni, e quindi dovuti a fattori esterni non controllabili
- Endogeni, e quindi dovuti ad una mancata corrispondenza tra il valore delle variabili endogene restituito dal modello di controllo e il loro valore reale. Ci possono essere due casi diversi:
  - ~ C'è stata un'efficienza inferiore oppure superiore rispetto a quella attesa e ciò richiede opportune azioni correttive
  - ~ Il modello di controllo è sbagliato e va cambiato

*Il controllo di gestione supporta il decisore nel valutare la prestazione.*

Se si ha uno scostamento esso potrebbe essere effettivamente dovuto al fatto che sono intervenuti dei fattori esogeni o endogeni, però delle volte ci potrebbe essere un modello di controllo non corretto e la conseguenza è che si ha una distorsione, quindi le decisioni prese e il giudizio finale non sono corrette. La correttezza del modello si traduce innanzitutto in un



MASTER COPY
Tel. 050 8312126
Cell. 388 9837745

primo requisito cioè quello di **COMPLETEZZA**: il sistema di controllo deve essere completo e quindi deve considerare tutte le variabili rilevanti ai fini della valutazione.

Esempio
Supponiamo di avere un sistema produttivo e il nostro obiettivo o prestazione è quello di rispettare un certo costo totale di produzione (variabile da controllare). In questo caso la variabile esogena x è la quantità di produzione q, che dipende dal mercato, mentre le variabili controllabili sono i costi fissi CF e i costi variabili unitari $CV_u$.
Il modello di controllo è quindi il seguente:

$$CT = CF + CV_u * q$$

Si possono avere due situazioni produttive:

a) : 100 prodotti di tipo 1
b) : 50 prodotti di tipo 1
   50 prodotti di tipo 2

CF = 20000
$CV_{u\,1,2}$ = 500

In questo modo, seguendo il modello di controllo scritto sopra, il costo totale è uguale per entrambe le situazioni:

$$CTa = CTb = 70000$$

Supponiamo di realizzare l'alternativa b e di rilevare un costo effettivo $CTb_{eff}$ = 71000. Sulla base del nostro governo di controllo si dà quindi un giudizio di inefficienza perché si ha uno scostamento di 1000. Bisogna controllare qual è il motivo dell'efficienza: in questo caso il modello di controllo adottato non è completo perché nell'alternativa (b) si va a supportare una tipologia di costo che non era stata prevista ovvero il costo di SET-UP ($Cu_{SU}$ = 2000).

Nuovo Modello:

$$CT = CF + CV_u*q + Cu_{SU} * N_{SU}$$

Adesso il costo totale è diverso per le due situazioni:

$$CTa = 70000$$
$$CTb = 72000$$

In questo caso siamo stati più efficienti rispetto al previsto in quanto c'è uno scostamento di 1000 rispetto al costo effettivo.

4. **Introduzione delle azioni correttive**
   Le azioni correttive cambiano in funzione della natura degli scostamenti:
   - Scostamenti Esogeni: in questo caso è improbabile che sia possibile/opportuno mantenere gli stessi obiettivi e quindi il focus è sulla **ridefinizione degli obiettivi**.
   - Scostamenti Controllabili: in questo caso si pensa che, tramite piani d'azione, si possano effettivamente raggiungere gli obiettivi prefissati e quindi il focus è sui **piani d'azione**.

*Il controllo di gestione supporta il decisore nella definizione di azioni correttive.*

MASTER COPY
Tel. 050 8312126
Cell. 388 9837745

FUNZIONE INFORMATIVA E ACCOUNTABILITY

***Accountability**: obbligo e capacità di un'organizzazione individuale di tenere conto delle sue attività, di accettare la responsabilità del risultato di esse e di divulgare i risultati in modo trasparente.*

L'insieme degli obiettivi che il sistema di controllo deve andare a monitorare va a costituire una funzione informativa del sistema stesso, cioè il sistema deve definire questi obiettivi per dare anche un'informazione a dei soggetti.

Ci possono essere due tipi di accezioni:

- **Esterna**: che riguarda
  - ~ Azionisti
  - ~ Altri stakeholders
- **Interna**: secondo cui il sistema ha il ruolo di informare i vertice strategico aziendale sulle prestazioni delle diverse unità organizzative.

Per quando riguarda l'accezione esterna, le misure che si fanno devono tenere conto delle esigenze degli azionisti, che per esempio sono interessati al ROE, che fa vedere qual è il rendimento dell'azienda, sulla base dell'investimento, rispetto al reddito netto. Sono però ugualmente importanti, seguendo una visione più moderna, anche gli altri stakeholders soprattutto nel lungo periodo. È giusto tenere conto degli azionisti ma non bisogna trascurare le esigenze di tutti gli altri stakeholders, bisogna evitare di fare solo ed esclusivamente delle misure di prestazione che siano orientate al breve periodo perché ROE, ROI, ecc sono delle misure di breve periodo, che vengono calcolate ogni anno, nelle quali si possono manovrare delle variabili per migliorare una prestazione di breve periodo andando a discapito delle prestazioni di lungo periodo. Consideriamo per esempio il valore del ROI:

$$ROI = \frac{RO}{CI}$$

Nell'ottica di breve periodo, bisogna vedere, in base al CI, che cosa si è incentivati a fare. Se aumenta CI si ha un ritorno soltanto se l'incremento di RO è superiore a ciò che si è investito. Di solito gli investimenti migliori, quelli più forti, si ottengono dopo un certo intervallo di tempo (2/3 anni), quindi l'effetto sul reddito operativo non è detto che sia immediato e oltre a questo qualsiasi incremento del CI dipende da come si contabilizza l'investimento. La pratica consolidata è quella di andare a misurare le variazioni del ROI seguendo la pratica contabile, andando a mettere il capitale investito al suo valore contabile netto: valore storico dell'investimento a cui ogni anno vengono tolte le quote di ammortamento. Nel tempo l'andamento del capitale tende a far migliorare il ROI, in modo fittizio, anche se nel primo periodo ci sta che diminuisca. Il ROI nel tempo tende fisiologicamente, per effetto del denominatore, ad aumentare perché il CI diminuisce perché tutti gli investimenti, ad esempio le immobilizzazioni tecniche, che fanno parte del CI, sono in una fase del ciclo di vita avanzato, sono quasi completamente ammortizzate e quindi hanno un valore contabile basso. Dal punto di vista reale significa che sono asset vecchi che molto probabilmente si dovrebbero sostituire con asset nuovi e quindi bisognerebbe investire. Questa modalità di contabilizzazione incentiva da un lato a non investire e dall'altro tende a mantenere asset vecchi. Questo non vuol dire che il ROI non è importante ed è fatto male, bisogna però saperlo utilizzare nella maniera giusta: incentivare un comportamento del manager che sia orientato al lungo periodo. Oltre al ROI quindi si utilizza un altro indice: EVA e in questo modo si dà un sistema di incentivazione basato anche sul lungo periodo.

Un secondo requisito del sistema di controllo è l'**ORIENTAMENTO** (anche al lungo periodo).



MASTER COPY
Tel. 050 8312126
Cell. 388 9837745