



**Università degli Studi *Mediterranea* di Reggio Calabria**  
**Dipartimento di Giurisprudenza, Economia e Scienze Umane (DIGIES)**

# **Lezione 1**

## **Introduzione al controllo di gestione**

**DOTT. GIUSEPPE VALENZA**

**Assegnista di Ricerca**

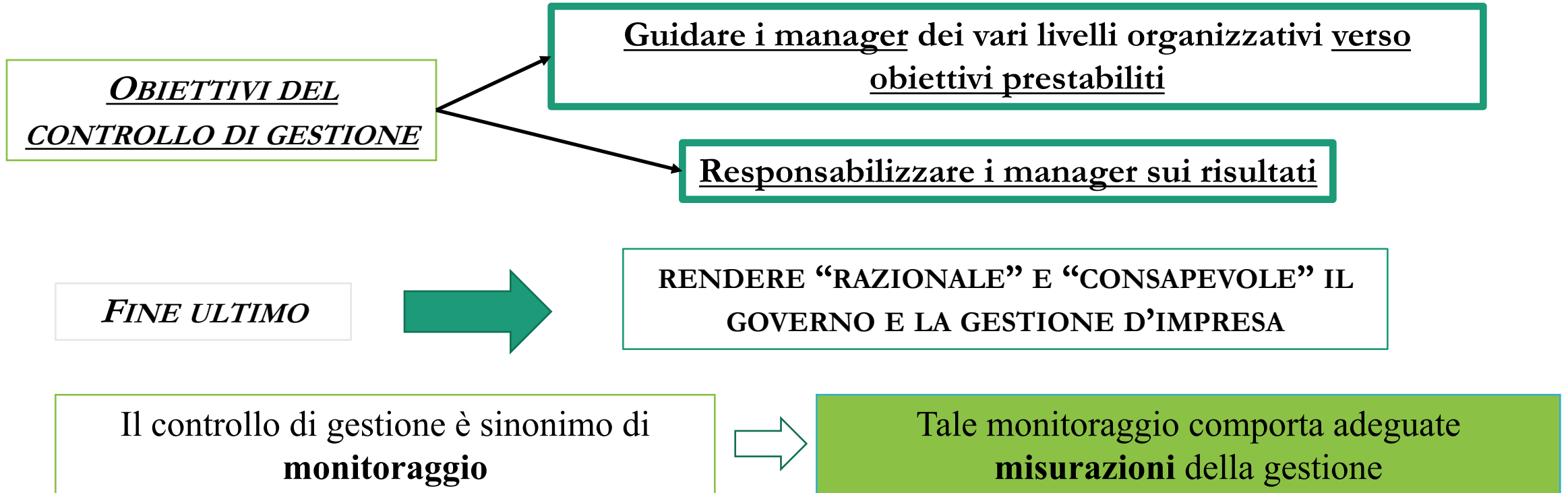
[giuseppe.valenza@unirc.it](mailto:giuseppe.valenza@unirc.it)

Corso di Controllo di gestione

Corso di Laurea in Scienze Economiche (L-33)

# IL CONTROLLO DI GESTIONE: OBIETTIVI

*QUALI SONO GLI OBIETTIVI DEL CONTROLLO DI GESTIONE?*



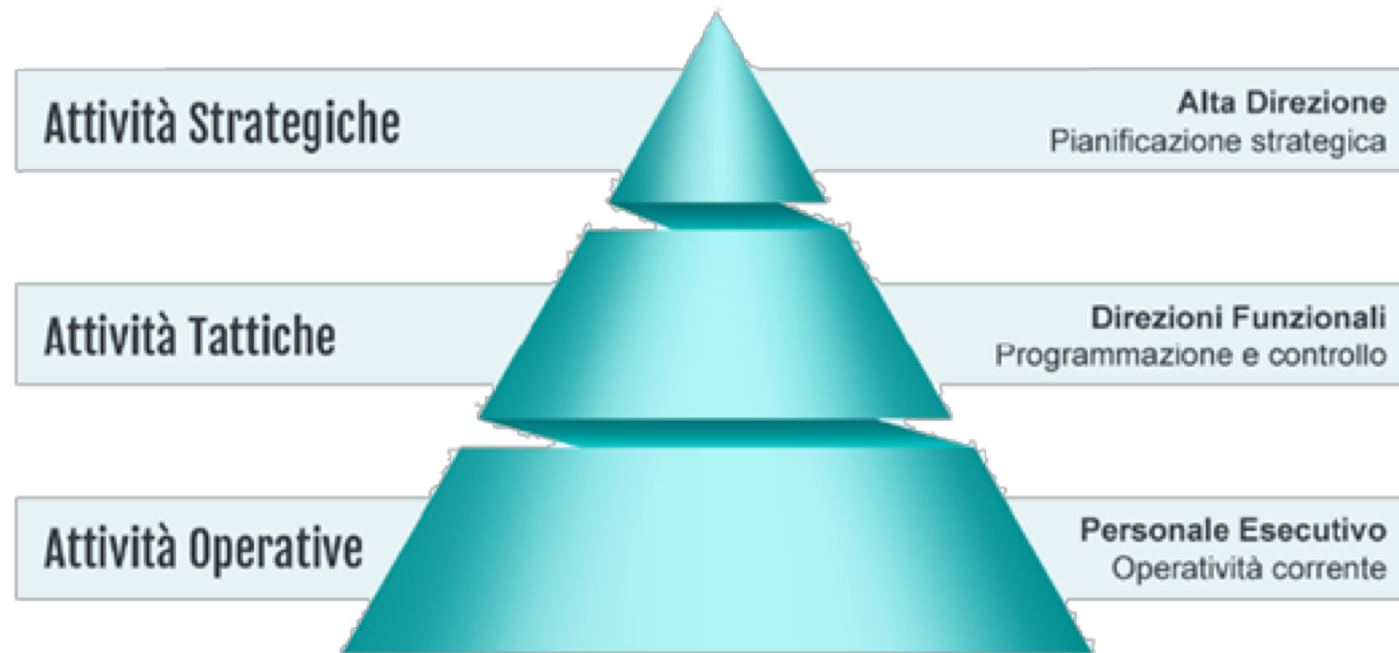
*Perché sono necessarie le misurazioni?*

Perché le misurazioni conferiscono «oggettività» al processo di controllo (es. attraverso i costi standard, valori-obiettivo attribuiti ai manager, analisi degli scostamenti, etc.)

# IL CONTROLLO DI GESTIONE: ALCUNE DEFINIZIONI

## DEFINIZIONE DI ANTHONY

«Il controllo di gestione è il processo mediante il quale i dirigenti si assicurano che le risorse siano ottenute ed usate efficacemente ed efficientemente per il raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione» (Anthony, 1965)



[La piramide di Anthony, 1965]

## IL CONTROLLO DI GESTIONE: ALCUNE DEFINIZIONI *(segue)*

### DEFINIZIONE DI BRUNETTI

«Il controllo di gestione è l'**attività di “guida”** svolta dai manager, applicando il meccanismo di retroazione e fondandosi sulla contabilità direzionale, per **assicurarsi l'acquisizione e l'impiego delle risorse in modo efficace ed efficiente** al fine di **conseguire gli obiettivi economici prestabiliti**» (Brunetti, 1992)

### DEFINIZIONE DI BRUSA

«Il controllo di gestione è un **sistema direzionale** con cui i manager ai vari livelli si accertano che la gestione aziendale si stia svolgendo in condizioni di **efficienza** e di **efficacia** tali da permettere il raggiungimento degli **obiettivi** di fondo della gestione stessa, stabiliti in sede di **pianificazione strategica**»  
(Brusa, 2000)



Tutte le definizioni condividono un obiettivo comune, quello di **condurre l'azienda verso una “rotta” prestabilita**

# GLI ELEMENTI DEL CONTROLLO DI GESTIONE

I principali elementi del Controllo di gestione possono essere ravvisati nella definizione data da Brusa

## *SISTEMA DIREZIONALE*

Il controllo di gestione è un sistema a disposizione della **Direzione aziendale**:

- l'Alta Direzione, che governa l'azienda nel suo insieme e che si trova al vertice del sistema aziendale
- tutti i manager che hanno ruoli di responsabilità, fino ai livelli inferiori della gerarchia aziendale (es. divisioni, funzioni, unità organizzative, uffici, reparti, etc.)

## *EFFICIENZA*

L'efficienza è la capacità dell'azienda di **ottimizzare** la quantità di risorse impiegate (input) per ottenere un determinato volume di produzione (output)

L'efficienza si traduce nella *minimizzazione delle risorse impiegate nella produzione*, misurabile generalmente attraverso grandezze economiche quali i costi

I «costi» infatti, nel Controllo di gestione, implicano un consumo di risorse economiche, e pertanto non vanno confusi con il concetto di «spese»

## GLI ELEMENTI DEL CONTROLLO DI GESTIONE *(segue)*

### *EFFICACIA*

L'efficacia è la capacità dell'azienda di **conseguire gli obiettivi prefissati**

#### **EFFICIENZA ED EFFICACIA: CONSIDERAZIONI**

- **efficienza:** può essere misurata in maniera univoca, in quanto è generalmente connessa all'entità dei costi (es. costo unitario standard di un prodotto pari a 10 €: se il prodotto viene realizzato ad un costo unitario > 100 €, non saranno stati rispettati i parametri di efficienza)
- **efficacia:** non può essere misurata univocamente in quanto la misurazione generalmente prescinde dai costi

*Come si può misurare l'efficacia?*

**La misurazione dell'efficacia dipende dal tipo di obiettivo, in relazione al quale si individuano specifici parametri**

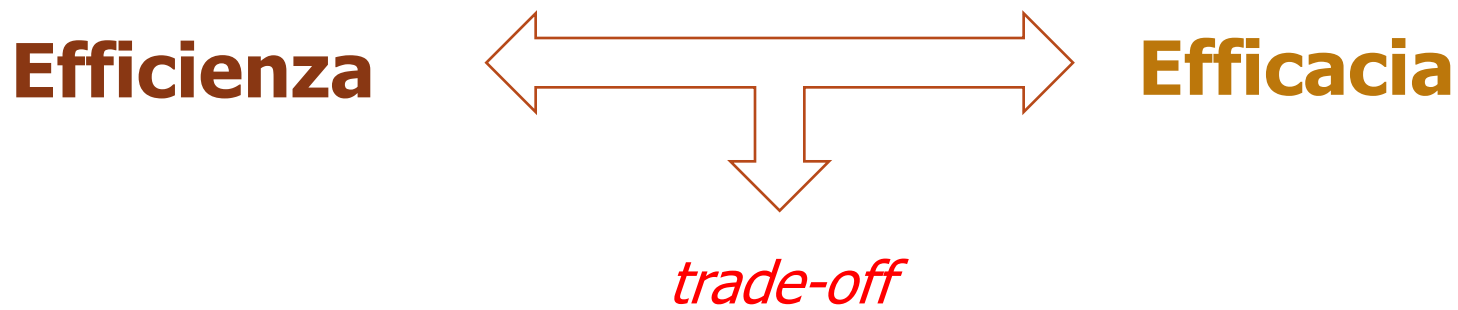
Esempi:

- obiettivo: quantità X di volume di produzione (es. metri cubi prodotti)
- obiettivo: tempestività delle consegne (es. giorni medi di consegna del prodotto)
- obiettivo: qualità della produzione (es. resistenza del prodotto ai test di robustezza, morbidezza della stoffa)
- obiettivo: livello di soddisfazione del cliente (es. % di lamentele sul totale della clientela, tasso di riacquisto del prodotto)

## GLI ELEMENTI DEL CONTROLLO DI GESTIONE *(segue)*

In dottrina è stato anche messo in evidenza la presenza di un **trade-off** fra efficienza ed efficacia

Ciò significa che *un'eccessiva focalizzazione sull'efficienza può compromettere alcuni obiettivi aziendali, e quindi l'efficacia*



Es. se un'azienda mira ad un eccessivo risparmio dei costi di produzione (efficienza), potrebbe essere portata ad acquistare materie prima di scarsa qualità; tuttavia ciò potrebbe portare l'azienda ad immettere sul mercato prodotti di scarsa qualità, compromettendo la soddisfazione dei clienti (efficacia)

# GLI ELEMENTI DEL CONTROLLO DI GESTIONE *(segue)*

## **PIANIFICAZIONE STRATEGICA E OBIETTIVI**

Attraverso la **Pianificazione strategica** l'impresa stabilisce:

- **Strategie:** sono gli obiettivi di ampio respiro (cosa produrre, per chi produrre, con quali tecnologie, con quali dimensioni, con quale grado di integrazione verticale, etc.)
- **Piani d'azione,** con i quali si dà concreta attuazione alle strategie (es. tipologie di risorse, quantità di risorse, tempi di attuazione delle azioni, etc.)
- **Obiettivi particolari** a cui mira l'azienda (es. redditività, quota di mercato), i quali devono:
  - ❖ *essere orientati al lungo periodo* (ottica pluriennale), in quanto:
    - 1) i risultati si ottengono in più anni (all'inizio sono generalmente negativi)
    - 2) i risultati sostenibili si ottengono nel lungo periodo (il breve periodo può destabilizzare gli equilibri di lungo periodo)
  - ❖ *essere organizzati in un sistema di obiettivi e sub-obiettivi* (es. obiettivo: creazione di valore per i clienti; sub-obiettivi: qualità, innovazione, servizi post-vendita)
  - ❖ *essere legati a specifici parametri* per la loro quantificazione, e quindi per la loro controllabilità (es. per la redditività: ROI, ROE)



# PIANIFICAZIONE, PROGRAMMAZIONE, CONTROLLO: DIFFERENZE CONCETTUALI

## PIANIFICAZIONE

- Il termine "pianificazione" viene generalmente associato all'aggettivo "strategica"
- Orizzonte temporale pluriennale (generalmente da **3-5 anni**)
- Il principale strumento della pianificazione è il **piano strategico**

## PROGRAMMAZIONE

- Il termine "programmazione" è caratterizzato da connotazioni più concrete ed operative della pianificazione strategica
- Orizzonte temporale di breve-medio periodo (generalmente **1 anno**)
- Il principale strumento della programmazione è il **budget**, concepito come una sorta di "segmento" del piano strategico

Nb. Programmazione e previsione hanno due significati diversi ma correlati:

- ✓ Programmare significa fissare obiettivi ed individuare una serie di azioni atte a fare in modo che tali obiettivi si realizzino (la direzione aziendale ha un ruolo attivo nei confronti degli scenari futuri)
- ✓ Prevedere significa cercare di desumere i futuri andamenti di alcune variabili, senza tuttavia intraprendere azioni volte a influenzare dette variabili (la direzione aziendale ha un ruolo passivo nei confronti degli scenari futuri)

Generalmente la previsione è propedeutica alla programmazione (es. programmazione della produzione sulla base delle previsioni di mercato)

# PIANIFICAZIONE, PROGRAMMAZIONE, CONTROLLO: DIFFERENZE CONCETTUALI *(segue)*

## CONTROLLO

Il termine “controllo” può essere inteso in diversi modi:

- *controllo burocratico*: controllo formale sugli atti, tipico delle Amministrazioni Pubbliche
- *internal auditing*: controllo formale sulle procedure interne all'azienda
- *ispettorato*: controllo sulla consistenza del patrimonio aziendale
- *controllo di gestione* (o controllo direzionale o management control), ossia un controllo *sostanziale* (non formale quindi), che pone *enfasi sui risultati e sulle performance* (trascurando quindi le procedure formali)

**Noi accogliamo soltanto quest'ultima concezione di controllo**

# IL MONITORAGGIO DEL CONTROLLO DI GESTIONE

Cosa monitora il controllo di gestione?



1) Il controllo di gestione monitora i **risultati a livello globale** dell'intero sistema-azienda (*enfasi sui risultati complessivi aziendali*)

2) Il controllo di gestione monitora i **risultati a livello particolare** di specifici sub-sistemi aziendali (*enfasi sulle cause dei risultati complessivi*)



Monitorare i sub-sistemi aziendali significa monitorare le performance (es. in termini di redditività, efficienza, efficacia) di "zone circoscritte" dell'azienda

Esistono diversi modi per disaggregare e circoscrivere le parti dell'azienda:

- per prodotti, linee di prodotto, famiglie di prodotti
- per aree strategiche di affari (ASA)
- per area di gestione (es. caratteristica, atipica, straordinaria, fiscale)
- per tipologia di clienti (es. clienti nazionali e clienti esteri)
- per zone geografiche (es. mercato europeo e mercato asiatico)
- per canali distributivi
- per progetti o commesse
- per aree funzionali (es. amministrazione, R&S, vendite, gestione risorse umane; etc.)

# I «MOMENTI» DEL CONTROLLO DI GESTIONE

Si individuano tre momenti, a livello temporale, del controllo di gestione

**CONTROLLO  
ANTECEDENTE O  
PREVENTIVO**

Obiettivo: verificare che vi sia coerenza fra i programmi di breve periodo (budget) con la pianificazione strategica di lungo periodo (piano strategico)



**CONTROLLO  
CONCOMITANTE**

Obiettivo: monitorare in corso d'opera l'andamento dei risultati gestionali ad intervalli prestabiliti (es. mensilmente), verificando se si stanno raggiungendo gli obiettivi di budget prestabiliti (eventualmente per intraprendere azioni correttive)



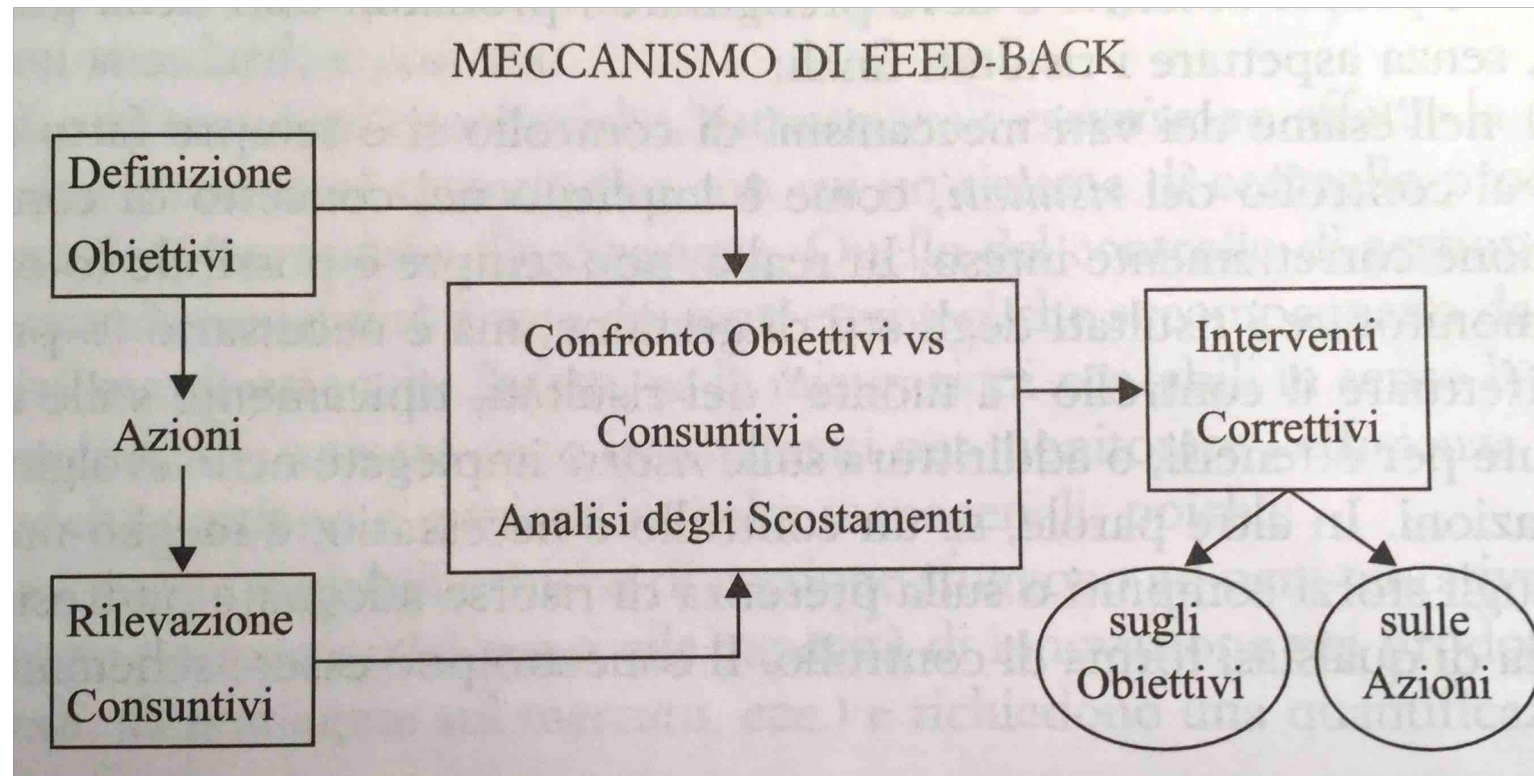
**CONTROLLO  
SUSSEGUENTE O  
CONSUNTIVO**

Obiettivo: verificare a consuntivo gli scostamenti fra obiettivi programmati e risultati conseguiti, al fine di:

- programmare meglio gli obiettivi per l'anno successivo
- valutare l'operato dei manager, attivando eventuali sistemi premianti o sanzionatori

## IL MECCANISMO DI FEED-BACK

Il controllo di gestione consente di attuare un meccanismo denominato «feed-back», il quale consente di attuare azioni correttive dopo aver confrontato **obiettivi** (*a preventivo*) e **risultati ottenuti** (*a consuntivo*)



[tratto da Brusa, 2012]