
Il reporting per segmenti nella programmazione e nel controllo di gestione

Prof. Domenico Nicolò

Università Mediterranea di Reggio Calabria

domenico.nicolo@unirc.it

Le tipologie di centro di responsabilità

- Centri di costo
- Centri di spesa
- Centri di ricavo
- **Centri di risultato**
- Centri di profitto
- Centri di investimento

Cosa sono i segmenti operativi oggetto di reportistica?

- i segmenti operativi oggetto di reportistica interna ed esterna sono centri di responsabilità di risultato individuati mediante un processo di scomposizione nello spazio, in corrispondenza con:
 - i prodotti/servizi
 - le aree geografiche di vendita: i mercati
 - le tipologie o classi di clienti
 - le aree geografiche di produzione
 - la tecnologia/i processi produttivi
 - i metodi di distribuzione commerciale
 - la natura del contesto normativo
 - combinazioni di criteri di segmentazione
- la scelta dei criteri è guidata dal fabbisogno informativo del management e degli stakeholder

La scomposizione della gestione nello "spazio"

- La segmentazione della gestione "nello spazio" è il presupposto dell'analisi delle determinanti (cause) dei risultati aziendali
- I sistemi di controllo che alimentano i report interni a supporto delle decisioni si basano su un'idea di fondo: l'analisi dei risultati non può essere condotta soltanto con riferimento all'azienda nel suo insieme, ma deve spingersi in profondità per raggiungere i suoi centri di responsabilità e i distinti processi e attività che essi svolgono
- Se riferite soltanto all'azienda nel suo insieme, le analisi non pongono in luce eventuali inefficienze, diseconomie e sub-ottimizzazioni di alcuni centri che richiedono un intervento correttivo
- In mancanza di informazioni disaggregate non è possibile sapere quali se vi sono segmenti che causano perdite e sub-ottimizzazioni e/o accrescono la durata dei processi senza aggiungere valore
- il "metodo della complessità" elaborato da Morin il quale consente "... di articolare [di porre in evidenza i legami tra] ciò che è separato e collegare ciò che è disgiunto ... un metodo che riveli e non nasconda i legami, le articolazioni, le solidarietà, le implicazioni, le connessioni, le interdipendenze, le complessità" (Morin, 1993)

I settori operativi: caratteri distintivi

[5] CARATTERI DISTINTIVI DEI SETTORI OPERATIVI

è una componente di un'entità:

- a) che intraprende attività imprenditoriali generatrici di ricavi e di costi...;
- b) i cui risultati operativi sono rivisti periodicamente **al più alto livello decisionale (management approach - significatività/rilevanza - in luogo del criterio precedente del risk/reward approach - comparabilità ex IAS 14 e IAS 14R)** per le decisioni allocative delle risorse e la valutazione dei risultati;
- c) per la quale sono disponibili informazioni di bilancio separate

[6] Ciascuna parte di un'entità non è necessariamente un settore operativo o parte di un settore operativo. Ad esempio, la direzione di una società o alcune divisioni funzionali...

Un settore operativo può intraprendere attività imprenditoriali dalle quali non ha ancora ottenuto ricavi: le attività in fase di **start-up** possono essere, ad esempio, settori operativi

[9] Generalmente vi è un manager di settore che risponde direttamente **al più alto livello decisionale operativo** sui risultati, sulle previsioni o sui piani per il settore

I settori operativi: le soglie quantitative

[13] Un'entità **deve** fornire informazioni separate in merito ad un settore operativo che soddisfi una qualsiasi delle seguenti soglie quantitative:

a) i **ricavi** oggetto di informativa, comprese sia le vendite a clienti terzi sia le vendite o i trasferimenti tra settori, sono almeno il 10% dei ricavi complessivi, interni ed esterni, di tutti i settori operativi;

b) l'ammontare in valore assoluto del relativo **utile o perdita** è almeno il 10% del maggiore, in valore assoluto, tra i seguenti importi: i) l'utile complessivo relativo a tutti i settori operativi in utile e ii) la perdita complessiva relativa a tutti i settori operativi in perdita;

c) le sue **attività** sono almeno il 10% delle attività complessive di tutti i settori operativi.

I settori operativi che non soddisfano alcuna delle soglie quantitative possono essere considerati oggetto di informativa separata se la direzione aziendale ritiene che le informazioni relative al settore siano utili per gli utilizzatori del bilancio.

I settori operativi: le soglie quantitative

[12-14] AGGREGAZIONE DI PIU' SETTORI IN UN UNICO SETTORE OPERATIVO

Due o più settori operativi possono essere aggregati in un unico settore operativo ... se i settori hanno caratteristiche economiche simili per quanto riguarda ciascuno dei seguenti aspetti:

- a) natura dei prodotti e dei servizi;
- b) la natura dei processi produttivi;
- c) tipologia o classe di clientela per i loro prodotti e servizi;
- d) metodi utilizzati per distribuire i propri prodotti o fornire i propri servizi; e
- e) natura del contesto normativo... per esempio bancario, assicurativo o dei servizi pubblici.

[15] Se il **totale dei ricavi esterni** presentati dai settori operativi rappresenta meno del 75% dei ricavi dell'entità, devono essere identificati ulteriori settori operativi come settori oggetto di informativa ... fino a che almeno il 75% dei ricavi dell'entità non sia incluso nei settori oggetto di informativa.

Le informazioni generali

- criteri utilizzati per identificare i settori (caratteristiche dei prodotti/servizi, delle aree geografiche, del contesto normativo, di una combinazione di fattori)
- criteri di aggregazione
- i tipi di prodotti e servizi da cui ciascun settore oggetto di informativa ottiene i propri ricavi

I settori operativi: risultati economici, attività e passività

- a)** ricavi da clienti terzi;
- b)** ricavi da operazioni con altri settori operativi della medesima entità;
- c)** interessi attivi;
- d)** interessi passivi;
- e)** svalutazioni e ammortamenti;
- f)** voci significative di ricavo e di costo presentate conformemente al paragrafo 97 dello IAS 1 Presentazione del bilancio (rivisto nella sostanza nel 2007);
- g)** quota di pertinenza dell'entità nell'utile o nella perdita di società collegate e joint venture contabilizzate con il metodo del patrimonio netto;
- h)** imposte sul reddito o proventi fiscali; e
- i)** voci non monetarie rilevanti diverse da svalutazioni e ammortamenti.

La scomposizione nel “tempo” nella programmazione e nel controllo di gestione

- La scomposizione della gestione nel tempo è il presupposto per misurare risultati infrannuali e, per questa via:
 - mettere a fuoco l’influenza del passato sulla gestione in atto e su quella futura
 - cogliere tempestivamente se sono necessari interventi correttivi di eventuali tendenze sfavorevoli (Marchi, 2009; Nicolò, 2006; 2009; 2010)

“Tempo” e performance aziendale

- La dimensione “tempo” esprime **una delle determinanti i risultati**
- Il tempo è un flusso **oggettivamente misurabile**, non un calcolo effettuato servendosi di convenzioni contabili
- L’orientamento a **minimizzare i tempi** di svolgimento dei processi e di risposta al cliente/utente è una **strategia meta-aziendale** che favorisce il miglioramento continuo

I lead times di processo

- Tempo intercorrente tra l'inizio dello svolgimento di una attività o di un processo e il primo apparire dei suoi risultati
- Il *lead time di processi* è l'intervallo intercorrente fra l'acquisizione degli input il momento di conclusione del processo
- Ai tempi di realizzazione dell'output atteso da un processo (*attività a valore aggiunto*) sovente si somma il tempo impiegato nello svolgimento di attività accessorie (*attività che non aggiungono valore*)
- Quali sono queste *attività che non aggiungono valore*? Proviamo ad individuarle insieme

L'efficienza dei *Lead Time* di processo

- è misurata dal rapporto:
 - Tempo di svolgimento attività a valore aggiunto
 - Tempo complessivo di svolgimento dei processi
- Se il rapporto è pari a 0,10: il 90% dei processi non sta aggiungendo valore
- Per il miglioramento del rapporto è opportuno ridurre/annullare i tempi di attesa tra i processi sequenziali e quelli impiegati in attività che non aggiungono valore

L'integrazione delle dimensioni "spazio" e "tempo": il reporting intermedio per segmenti

- Il sistema informativo deve assumere entrambe le dimensioni, lo spazio e il tempo, come profili d'osservazione privilegiati per cogliere le relazioni, anche nel loro divenire temporale, tra i risultati dei distinti sottosistemi aziendali e quelli dell'azienda nel suo insieme
- Gli effetti dell'interdipendenza "spaziale" tra i fenomeni, pur affievolendosi gradualmente con il tempo, persistono per tempi non brevi (Mandelbrot, 2005), dando così origine all'interdipendenza "temporale" tra passato, presente e futuro
- Il reporting per segmenti, redatto con cadenza infrannuale, coniuga queste due prospettive (lo spazio e il tempo appunto) fornendo un'unitaria dimensione d'osservazione spazio-temporale della gestione aziendale: l'unica che pone in evidenza le relazioni tra l'andamento dei suddetti sottosistemi aziendali e quello dell'azienda nel suo insieme, tra i risultati conseguiti e quelli attesi

Il ruolo dei sistemi di coordinamento, integrazione e sincronizzazione dei processi interconnessi

- Si rende necessario adottare sistemi di coordinamento, integrazione e sincronizzazione dei processi che realizzano l'interconnessione economica e tecnica tra le aziende che, a qualunque titolo, sono coinvolte nella produzione-erogazione di servizi e/o attività
- L'importanza di sincronizzare i *Lead Time* dei processi che interconnettono più centri interni ed esterni per ridurre i tempi d'attesa e, per questa via il c.d. **tempo non a valore aggiunto**.
- La condivisione delle informazioni quale presupposto del funzionamento del sistema

I vantaggi della minimizzazione dei tempi di processo

- Miglioramento del servizio reso all'utenza esterna ed interna (altri centri), in termini velocità di risposta e puntualità
- Minimizzazione delle scorte e dell'immobilizzo di risorse finanziarie nel circolante: questo vantaggio si realizza soprattutto nelle imprese private e pubbliche e nelle aziende pubbliche che prestano servizi all'utenza (ospedali, aziende di trasporto pubblico locale, ecc.)
- Riduzione del fabbisogno finanziario
- Flessibilità

Gli effetti distorsivi dei risultati derivanti dalle eventuali traslazioni di oneri e proventi tra segmenti

- nell'ambito di una azienda possono intervenire traslazioni di oneri e proventi (o benefici) tra i segmenti operativi che inficiano la significatività dei confronti tra i risultati conseguiti dai questi centri differenti esercizi e frazioni d'esercizio
- Per ovviare a tale problema è necessario misurare queste traslazioni

La rilevanza delle sequenze delle variazioni delle variabili di ambiente

- L'andamento delle variabili esterne dipendono dalla natura, dall'intensità e dalla durata dei fenomeni che si verificano nell'ambiente, ma anche dell'ordine con il quale questi si dispongono nel tempo in sequenza. Le variazioni si susseguono cumulandosi (se dello stesso segno) e compensandosi (se di segno contrario). Di conseguenza, gli effetti di ciascuno di essi si amplificano (o si attenuano) in funzione di quelli che lo hanno preceduto, anche in tempi remoti, e condizionano/influenzano quelli che sono in corso di svolgimento e che si verificheranno
- L'ordine temporale (o sequenza) di manifestazione delle variazioni delle variabili d'ambiente influisce anche indirettamente sui risultati, poiché concorre a determinare il sistema di vincoli e d'opportunità nell'ambito del quale l'alta direzione formula le ipotesi sul futuro ed assume le decisioni
- È cruciale monitorare frequentemente l'andamento delle c.d. variabili-chiave maggiormente influenti sulla performance (quali, ad esempio, la domanda di mercato, i prezzi di vendita, i costi delle materie e dei servizi, i tassi d'interesse, l'evoluzione tecnologica, ecc.). In una data impresa, alcune di queste variabili possono aver avuto un andamento lineare, mentre altre possono aver manifestato un'elevata irregolarità. Questa circostanza, com'è evidente, non può essere ignorata nella definizione degli scenari futuri. Non potremo mai prevedere il momento in cui si manifesteranno discontinuità (irregolarità) di rilevante entità del loro andamento. Ma è già molto importante sapere che statisticamente esse si potranno verificare in futuro, dal momento che si sono già verificate in passato (Mandelbrot, 2005).

La rilevanza delle sequenze di svolgimento delle attività, dei processi e delle combinazioni di processi interdipendenti

- la durata dei processi influisce sui costi, sui ricavi, sull'assorbimento/generazione di flussi di cassa e, quindi, sui risultati aziendali (Stalk e Hout, 1990)
- la riduzione della durata delle attività, dei processi e delle combinazioni di processi interdipendenti, da un lato, contribuisce positivamente alla competitività aziendale, giacché accresce la tempestività e la puntualità di risposta alle richieste dei clienti, dall'altro, è fonte di economie, dal momento che consente di ridurre il livello di scorte e gli oneri e i rischi connessi al loro finanziamento

$$R = f(Da) [1]$$

dove:

R = risultati aziendali

Da = durata delle attività costituenti i processi

La rilevanza delle sequenze di svolgimento delle attività, dei processi e delle combinazioni di processi interdipendenti

- I risultati delle aziende dipendono, oltre che dalla durata, anche dell'ordine temporale (o sequenza) con il quale esse svolgono le attività e i processi (S_a).
- Poiché la durata dei processi e delle combinazioni di processi interdipendenti (D_a) è funzione anche dalla disposizione sequenziale delle attività attraverso le quali essi si attuano (S_a):

$$D_a = f(S_a)$$

e dato che i risultati (R) sono funzione diretta della durata dei processi (D_a),

$$R = f(D_a)$$

ne deriva che i risultati sono funzione anche della sequenza di svolgimento delle attività e dei processi:

$$R = f(D_a(S_a)) [2]$$

La rilevanza delle sequenze di svolgimento delle attività, dei processi e delle combinazioni di processi interdipendenti

- Alcuni processi e combinazioni di processi interdipendenti possono essere realizzati disponendo distinte attività in differenti sequenze temporali. Con riferimento a questi ultimi, in sede di pianificazione strategica, sulla base della relazione appena esaminata, è opportuno scegliere le sequenze che si ritengono migliori avuto riguardo agli effetti attesi da ciascuna di esse sulla durata complessiva del ciclo di approvvigionamento-produzione-vendita, sui costi, sui ricavi, sull'assorbimento/generazione di risorse finanziarie e, quindi, in ultima analisi, sui risultati.

La rilevanza delle sequenze di manifestazione delle variazioni economiche e finanziarie

- L'ordine temporale con il quale si manifestano le entrate e le uscite, infatti, influisce sul grado di liquidità, sull'indebitamento e sugli oneri finanziari. Se, ad esempio, le uscite si concentrano prevalentemente in una data frazione dell'esercizio (ad esempio in un mese o trimestre) possono causare tensioni di tesoreria, anche se nel periodo considerato (l'esercizio annuale o una sua frazione) risultano complessivamente inferiori alle entrate
- Anche a differenti sequenze temporali di ricavi e costi conseguono risultati diversi. Assumendo come riferimento l'esercizio annuale questa relazione non appare evidente, giacché la sussistenza o meno dell'equilibrio economico si valuta indipendentemente dal momento nel quale essi si sono manifestati nel corso dell'anno. Considerando invece le distinte frazioni dell'esercizio (mese, trimestre, semestre), emerge che i risultati economici di ciascun periodo intermedio condizionino quelli successivi e subiscano l'influenza di quelli precedenti. La sequenza con la quale si originano i ricavi e i costi, infatti, si riflette sulla dinamica dei crediti e dei debiti commerciali, delle entrate e delle uscite, sull'indebitamento e, quindi, sugli oneri finanziari
- Le sequenze temporali di manifestazione dei costi e dei ricavi e dei flussi finanziari e monetari influenzano i risultati aziendali anche indirettamente, giacché il loro andamento modifica di continuo il sistema di vincoli e d'opportunità che il management assume come riferimento formulare scenari futuri e assumere decisioni di gestione

Implicazioni ai fini dei sistemi di controllo

- Ogni processo attuato dalle aziende ed ogni fenomeno che si presenta nel loro ambiente divengono parte di una sequenza che può essere funzionale ovvero disfunzionale al mantenimento degli equilibri
- Può essere utile monitorare e rappresentare graficamente, con riferimento ai cd processi-chiave, la dinamica temporale dei valori assunti dagli indicatori di performance (Coller *et al.*, 2012; Silvi, 1995; Silvi *et al.*, 2002), anche con riferimento agli scostamenti rispetto agli obiettivi
- Possono assurgere a processi-chiave anche alcuni di quelli svolti in collaborazione con altre aziende. Negli ultimi anni, infatti, si è molto diffusa la tendenza delle aziende a specializzarsi, svolgendo direttamente soltanto le attività nelle quali riescono a raggiungere livelli d'efficienza e d'economicità tali da rendere non conveniente la loro esternalizzazione (Kaplan e Norton 1996; Kulmala, 2003). Per tutte le altre esse ricorrono al mercato o danno vita a relazioni di quasi-mercato stipulando accordi con imprese partner
- Come conseguenza di questa tendenza che ha portato all'espansione delle attività svolte in collaborazione con altre imprese (Lai, 1991; Parolini, 1999), si è significativamente ridotto il grado di controllabilità di numerose variabili influenti sui risultati (J. Mouritsen *et al.*, 2001) e, parallelamente, si è ampliata la sfera delle quelle non controllabili.
- In questi casi, il fabbisogno informativo e di controllo si estende oltre i confini giuridico-formali dell'azienda e investe anche questi processi attuati da (o in collaborazione con) altre imprese (Hopwood, 1996, Parolini, 1999; Takatera e Sawabe, 2000; J. Mouritsen *et al.*, 2001).

Implicazioni ai fini dei sistemi di controllo

- Ogni processo attuato dalle aziende ed ogni fenomeno che si presenta nel loro ambiente divengono parte di una sequenza che può essere funzionale ovvero disfunzionale al mantenimento degli equilibri
- Può essere utile monitorare e rappresentare graficamente, con riferimento ai cd processi-chiave, la dinamica temporale dei valori assunti dagli indicatori di performance (Coller *et. al.*, 2012; Silvi, 1995; Silvi *et al.*, 2002), anche con riferimento agli scostamenti rispetto agli obiettivi
- Possono assurgere a processi-chiave anche alcuni di quelli svolti in collaborazione con altre aziende. Negli ultimi anni, infatti, si è molto diffusa la tendenza delle aziende a specializzarsi, svolgendo direttamente soltanto le attività nelle quali riescono a raggiungere livelli d'efficienza e d'economicità tali da rendere non conveniente la loro esternalizzazione (Kaplan e Norton 1996; Kulmala, 2003). Per tutte le altre esse ricorrono al mercato o danno vita a relazioni di quasi-mercato stipulando accordi con imprese partner
- Come conseguenza di questa tendenza che ha portato all'espansione delle attività svolte in collaborazione con altre imprese (Lai, 1991; Parolini, 1999), si è significativamente ridotto il grado di controllabilità di numerose variabili influenti sui risultati (J. Mouritsen *et al.*, 2001) e, parallelamente, si è ampliata la sfera delle quelle non controllabili.
- In questi casi, il fabbisogno informativo e di controllo si estende oltre i confini giuridico-formali dell'azienda e investe anche questi processi attuati da (o in collaborazione con) altre imprese (Hopwood, 1996, Parolini, 1999; Takatera e Sawabe, 2000; J. Mouritsen *et al.*, 2001).
- Questa diffusa tendenza rende necessaria l'adozione di sistemi di coordinamento, integrazione e sincronizzazione (Porter, 1985) anche rispetto a questi processi e attività realizzate da (o in collaborazione con) altre aziende (Ginzberg, 1980; Watson, 1975; Thompson 1976). Detti sistemi, che dovrebbero essere basati sulla condivisione di informazioni (Hopwood, 1996; Dekker, 2004), sono divenuti oramai indispensabili per prevenire ritardi o anticipazioni rispetto ai tempi programmati, sprechi, inefficienze e sub-ottimizzazioni mediante il costante monitoraggio della sequenza temporale di svolgimento delle attività che realizzano l'interconnessione tra più aziende.

Implicazioni ai fini dei sistemi di controllo

- Ogni processo attuato dalle aziende ed ogni fenomeno che si presenta nel loro ambiente divengono parte di una sequenza che può favorire/ostacolare la sopravvivenza e lo sviluppo delle imprese
- La naturale resistenza alla condivisione delle informazioni tra aziende costituisce sovente un ostacolo all'adozione e al corretto funzionamento di detti sistemi che può essere superato soltanto se ciascuna di esse ne comprende appieno i benefici. L'efficace governo di queste relazioni interaziendali, infatti, produce vantaggi a favore di tutte le entità economiche coinvolte nella loro realizzazione (Porter, 1985; Shank e Govindarajan, 1992; Osborn e Hagedoorn, 1997).
- La condivisione d'informazioni, tuttavia, non assicura di per sé l'efficacia del coordinamento tra le aziende che danno vita a queste relazioni reticolari. Ciascuna di esse, infatti, presenta una propria linea di autorità gerarchica e ciò può costituire ulteriori ostacoli all'attuazione d'interventi di reciproco adattamento. Sovente si pone anche il problema della disomogeneità del linguaggio (Lai, 1991) che rende difficile una comunicazione efficace
- Per superare le difficoltà di cui si è detto è necessario delegare l'autorità e la responsabilità di questi processi che realizzano l'interconnessione tra le aziende partner a soggetti che rispondono direttamente a livelli gerarchici sovraordinati rispetto a quello dei responsabili dei centri

Il processo di progettazione del sistema

- La progettazione e la realizzazione dei sistemi informativi di programmazione e controllo di gestione presuppone il preliminare esame:
 - delle caratteristiche strutturali dell'azienda in cui deve essere impiegato e delle attività che essa svolge
 - del fabbisogno informativo degli organi di governo e dei responsabili dei centri
- 1. Analisi delle funzioni istituzionali e delle attività caratteristiche che l'ente deve svolgere in vista del raggiungimento degli obiettivi e della realizzazione del programmi
- 2. Scomposizione delle attività per la definizione della mappa dei centri di responsabilità impegnati nella loro realizzazione
- 3. Definizione dei parametri di misurazione della *performance* e loro attribuzione ai centri
- 4. Definizione delle variabili, degli strumenti e delle metodologie del sistema informativo di programmazione e controllo