

IL CONTROLLO DI GESTIONE NELLE ORGANIZZAZIONI PRODUTTIVE

(La conoscenza di termini e strumenti gestionali possono essere utili anche al giurista d'impresa)

Cosa è, e non è, il Controllo di Gestione.

Come tante altre funzioni che riguardano la gestione di organizzazioni produttive, quali il marketing, l'auditing, il branding management etc, anche il "controllo di gestione" ha trovato la migliore esplicitazione ed approfondimento nella teoria e nella pratica aziendalistica di indirizzo anglo americano. In queste righe, dedicate non ai cultori ed esperti della materia, che perdoneranno qualche esemplificazione di scopo e carattere divulgativo, ma a coloro che in maniera occasionale vengono in contatto con problematiche aziendali, se ne farà un rapido excursus introduttivo. Troppo spesso infatti si attribuiscono a questa funzione aziendale compiti impropri ed altrettanto spesso si destinano al ruolo professionalità improprie, anche se, in definitiva, più che una professionalità specifica questa funzione aziendale richiede un "atteggiamento mentale" appropriato. E' bene chiarire subito che l'inglese "control" viene utilizzato nell'accezione di "verifica", "governo", "esame" e non nel senso "ispettivo" che l'uso in italiano suggerisce.

Il controllo di gestione non è quindi l'opera di ispettori con il compito di investigare su chi sia colpevole di una mancata applicazione di procedure documentali o di inefficienza produttiva e via dicendo, ma il continuo esame dell'andamento generale dell'organizzazione produttiva sia in funzione di proiezioni future, sia in funzione di soluzioni alternative delle azioni o decisioni prese.

In altri termini il ruolo di questa funzione aziendale è quello di rispondere a due domande che spesso assillano gli imprenditori o i buoni gestori della cosa pubblica:

-data l'attuale situazione *quali saranno i risultati della mia decisione gestionale ?*

-data l'attuale situazione *quale sarebbe il risultato se optassi per una diversa soluzione gestionale ?*

Quesiti non nuovi: infatti tale funzione aziendale non è di per sé una novità, dato che da circa quaranta anni si leggono e studiano testi che ne illustrano metodi ed applicazioni nelle grandi imprese industriali.

E' invece più recente la consapevolezza che tale funzione è applicabile non solo alle imprese di produzione industriale, ma a tutte le organizzazioni che producono beni o servizi, di grandi o piccole dimensioni, a capitale pubblico o privato.

Infatti un sistema produttivo non è costituito solo da grandi industrie, da grandi catene di distribuzione o da grandi banche, ma da un reticolato interdipendente di grandi, medie e piccole realtà produttive che creano un "Sistema Paese".

Tale Sistema Paese include le organizzazioni produttive pubbliche, (aziende municipalizzate, consorzi intercomunali, società miste, Enti locali, Aziende sanitarie, Ospedali etc.): ciascuna di queste organizzazioni produce un bene o, più frequentemente, un servizio che concorre alla produzione di ricchezza dell'intero sistema: l'inefficienza o inefficacia di una delle organizzazioni indebolisce o rende inefficienti le altre maglie del reticolato produttivo.

Il Controllo di Gestione (CdG) quindi può essere utilizzato in tutte le organizzazioni produttive, per rispondere ai quesiti di cui sopra, tenendo ben distinto il ruolo di questa funzione tecnica da quella strategica o di direzione, dato che:

- a) il CdG **non** indica la finalità o lo scopo di una organizzazione;
- b) il CdG **non** è la gestione stessa;

Il Controllo di Gestione invece è una tecnica di raccolta, confronto ed analisi dei dati aziendali, che consente di:

- *individuare le reali performances dei singoli processi produttivi o delle procedure interne;
- *ottimizzare l'uso e quantità delle risorse necessarie nei vari settori aziendali, in funzione degli obiettivi stabiliti;
- *estrapolare proiezioni, future o alternative, sull'andamento dell'organizzazione produttiva;
- *fornire alla alta Direzione gli elementi per le scelte e le decisioni strategiche (secondo il trinomio: *previsione - programmazione - pianificazione*).

Gli strumenti del Controllo di Gestione.

Per dare oggettività alle proprie tecniche di analisi il CdG normalmente utilizza delle metodologie di tipo statistico/contabile, come la contabilità analitica, ma anche metodi più strettamente tecnici come l'analisi di flusso o processo; entrambe individuano delle realtà verificabili per poi estrapolare conclusioni e proiezioni attendibili.

Le prime realtà verificabili, anche senza l'aiuto di particolari tecniche, in una organizzazione produttiva sono i Costi ed i Ricavi dell'attività; è generalmente di fronte ad un bilancio in perdita che l'azienda si pone i primi quesiti sulle cause del risultato negativo, per poi magari scoprire di aver sempre ricavato, anche negli anni "buoni", minori utili di quanto avrebbe potuto; non si è nel campo della registrazione contabile dei costi/ricavi, compito amministrativo di cui pure si avvale il CdG, ma in quello dell'individuazione dei costi "occulti" e dei ricavi non registrabili. (Un esempio di costo *occulto* è quello derivante da processi produttivi errati o nocivi che comportano vuoti di lavoro o maggiori assenze per malattia di personale; un esempio di ricavo non registrabile è quello dell'accumulo di *expertise* o di *know how* aziendale in determinati settori o persone).

Tuttavia ciascuna realtà produttiva è diversa e peculiare e quindi altrettanto diversi e peculiari saranno gli usi degli "strumenti" del CdG dei quali si riportano sinteticamente quelli più largamente utilizzati

L'Analisi di processo, ad esempio, prende in esame tutta la catena produttiva del bene o del servizio da realizzare, incluse le fasi pre e postcontrattuali. Ogni fase del processo produttivo, e dei procedimenti amministrativi correlati, viene riesaminata per individuare il mix di mezzi della produzione impiegati ovvero tempi, metodi, spostamenti, materiali ed energia. Si può scoprire, ad esempio, che i tempi di lavorazione sono adeguati ma il metodo prevede delle pause che implicano un eccessivo uso di energia e quindi maggiori costi. Anche un procedimento amministrativo, o l'erogazione di un servizio può essere oggetto di questo tipo di analisi. L'analisi di processo consente l'aggregazione logica attraverso la quale si individuano i Centri di Costo ed i Centri di Profitto dell'organizzazione produttiva.

La contabilità analitica affianca tutte le rilevazioni di costi; se l'azienda è di tipo industriale, la contabilità '*industriale*', avvalendosi dell'analisi di processo, e sulla base di criteri predeterminati, avrà il compito di attribuire a ciascun Centro di Costo la quota di pertinenza dei costi sostenuti dal centro stesso (costi diretti di quella fase produzione) e la quota di costi sostenuta da altri centri di spesa (costi generali) che non hanno funzione direttamente produttiva. Attraverso questo strumento si può determinare il costo industriale di una unità di prodotto, e la quota di costi generali (spese amministrative, pubblicitarie, legali, trasporti, bancarie etc.) che gravano in quota parte su quella unità di prodotto. Si può scoprire, ad esempio, che il costo diretto industriale di un flacone di sapone è pari a 10 mentre la quota di spese generali per ciascun flacone è pari a 30, con un costo totale di 40 a flacone, il che potrebbe far perdere quote di mercato.

La domanda a cui può rispondere la contabilità analitica (o industriale) è: di quanto varia il costo unitario pieno (*full cost*) di un litro del sapone che produco in relazione all'assunzione dell'ultimo giovane dirigente del settore legale?

La domanda a cui può rispondere il CdG è: di quanto varierà il mio margine di utile per ciascuno dei litri aggiuntivi di sapone che produrrò dopo aver stipulato le convenzioni commerciali suggerite dall'ultimo giovane dirigente del settore legale ?

Nell'intricato sistema di esame di costi/ricavi/quantità/qualità che si inizia a delineare, è opportuno che le rilevazioni abbiano un riscontro di omogeneità nei criteri, nei tempi e nei modi che di volta in volta o di anno in anno vengono applicati; qualsiasi analisi di processo o rilevazione di costi infatti può essere soggetta ad errore, o influenzata da eventi contingenti; è utile allora avere un processo tipico, un prodotto tipico, un mix di costi tipici o standard, che funga da 'banco di misurazione': questo strumento è il *bench marking* appunto. Il bench march non dà risposte ma propone dei dubbi: se nel passato il costo pieno tipico del mio prodotto era 10, perché nel momento attuale risulta 12?

Se il costo pieno tipico del prodotto del mio diretto concorrente è 10, perché il mio risulta 15?

Quesiti semplici che, come campanelli d'allarme, rimettono in moto gli addetti al CdG per una nuova tornata di esami.

L'analisi di varianza o di scostamento può dare risposta ai dubbi sollevati dal raffronto di costi omogenei ma divergenti dal bench mark. Nel programma di produzione del bene o del servizio le varie fasi del processo vengono individuate, esplicitate, (*analisi di processo* di cui sopra) e trasposte in costi (in gergo: *costizzate*). In corso d'opera il risultato, anche non definitivo, di ciascuna fase viene raffrontato con la previsione dei

costi e con il bench mark per determinare la varianza del dato oggettivo (consuntivato) da quello previsionale (programmato) e da quello di riferimento (bench mark).

Quantizzati gli scostamenti, che possono essere positivi o negativi, si procede all'analisi di quelli significativi. Le varianze tra programma e risultato possono derivare dalle cause più diverse: una diversa organizzazione metodologica applicata direttamente in fase di lavoro, una resa migliore o peggiore dei materiali utilizzati, un maggior o minore rendimento degli addetti, o, anche un banale errore di valutazione iniziale nel programma. Lo scostamento tra bench mark e risultato può derivare da una diversa incidenza di alcuni costi fissi di quella fase di produzione: a titolo esemplificativo si pensi all'incidenza del costo dell'energia, o ancora più semplicemente al tasso di inflazione del sistema economico (nel caso di scostamenti permanenti e proporzionali). Attraverso questo strumento quindi si può rilevare l'andamento del processo, il *trend*, e capire se esso porterà ad una perdita o ad un utile di esercizio e quindi intervenire immediatamente. Per quanto banale possa apparire, aziende prive di questi strumenti hanno continuato a stipulare contratti di fornitura, obbligandosi a fornire beni con costi di produzione superiori al prezzo di vendita, magari dando anche un premio di merito al miglior venditore, prima di chiudere per fallimento.

Le analisi di varianza vengono normalmente effettuate nel corso dell'esercizio, con cadenza almeno mensile o bimestrale, secondo anche il tipo di bene o servizio prodotto. I dati di consuntivo vengono rapportati a quelli del documento di preventivazione il "budget".

E' appunto questo lo strumento principe e più noto del CdG: il *budget*. Budget è l'inglesizzazione di una parola francese che indicava la borsa, il borsello dal quale i banchieri fiorentini del 1500, estraevano i documenti per i prestiti alla dinastia d'oltralpe, o dal quale il ministro di sua maestà albionica estraeva il preventivo delle spese da effettuare e delle tasse da imporre. Attualmente il budget è il documento che le

organizzazioni predispongono per programmare la propria attività nell'esercizio futuro (naturalmente si predispongono anche piani poliennali di previsione a tre/ cinque esercizi, che a loro volta interagiscono con i budget annuali). Nel budget si concentrano tutte le informazioni aziendali: analisi, esami, programmi di produzione, fabbisogni di materie prime, di personale, di nuovi impianti di produzione, di nuovi uffici o magazzini (ovvero la riduzione degli stessi), le aspettative di vendita o acquisizione di commesse o di quote di mercato, etc. etc., nella consapevolezza che a ciascuna di queste azioni previste corrisponde un costo/ricavo previsto che dovrà essere rispettato dai responsabili dei centri di spesa, dei centri di costo e dei centri di profitto.

E' da questo strumento, ovvero dalle attendibili proiezioni di budget, che nascono le risposte ai quesiti principali degli imprenditori all'inizio richiamati. Migliore la redazione del budget migliore la proiezione, migliore la decisione gestionale; e viceversa: in presenza di un budget deficiente si ha la peggiore decisione proprio a causa del concorso esponenziale degli errori possibili.

E' questo il caso di molte organizzazioni del settore pubblico che, obbligate dalla normativa ad adottare questo strumento gestionale, nuovo e sconosciuto, lo trasformano o nell'ennesimo scartafaccio burocratico o in rituale di mistificazione delle proprie capacità produttive, divenendo esse stesse la maglia debole di quel reticolato produttivo, prima definito Sistema Paese, che dovrebbero concorrere a sviluppare.

L'attenzione su costi, produttività, ricavi, gestione e Sistema Paese è tanto più necessaria nel momento in cui si accede pienamente all'economia di mercato, di mercato globale, che non ha riguardo per i nobili ed illustri natali o per i bei panorami, ma consente la sopravvivenza e la crescita solo a coloro che sanno produrre il bene o servizio migliore al prezzo minore (rapporto costo/qualità).

Anche il giurista di impresa deve acquisire questa consapevolezza e trasporla nelle sue analisi e decisioni o interventi aziendali: non è raro il caso in cui *l'analisi di processo* indica che all'origine di un grave handicap aziendale c'è semplicemente un contratto fatto male.

L'assenza di una clausola penale in un appalto, una piccola clausola di spedizione (incoterms), un CIF piuttosto che un FOB, in un contratto di fornitura, possono rendere più oneroso l'espletamento di un contratto provocando una perdita; la cessione di un ramo d'azienda, un merger, una fusione aziendale, possono essere proposte solo dopo una *analisi di bilancio* fatta con gli strumenti del CdG, ed anche la realizzazione di un consorzio di imprese non deve sottrarsi a tale analisi: consorziarsi con imprese che non conoscono i propri costi e ricavi può essere fatale anche per un solido gruppo industriale. Una maggiore sensibilità all'assioma per il quale ad ogni fatto gestionale corrisponde un costo aziendale sarà quindi utile anche ai legali d'azienda, dando loro una possibilità di ampliare il proprio ruolo e la propria capacità propositiva.

Fernando D'antonio