
IL PROCESSO DEL
CONTROLLO
DIREZIONALE

10

IL REPORTING E LA
VALUTAZIONE DELLE
PRESTAZIONI ECONOMICHE

11

13

Prof.ssa Francesca Francioli

Università degli Studi di Napoli «Parthenope»

ARGOMENTI

- ✓ Fasi del controllo manageriale
- ✓ Costi controllabili vs costi non controllabili
- ✓ Costi parametrici, discrezionali, sommersi
- ✓ Incentivi
- ✓ Reporting

IL CONTESTO DEL CONTROLLO

- Il controllo direzionale è il processo con il quale:
 - ✓ si definiscono gli obiettivi dell'impresa,
 - ✓ con l'obiettivo "strumentale" di influenzare e orientare il comportamento dei suoi membri,
 - ✓ e con l'obiettivo "ultimo" di implementare strategie aziendali efficaci e efficienti
- Il controllo direzionale è inquadrato in un contesto di riferimento, caratterizzato da:
 - a) assetti organizzativi dell'impresa
 - b) regole, linee guida e procedure
 - c) cultura organizzativa
 - d) ambiente esterno

ASSETTI ORGANIZZATIVI

- l'insieme delle caratteristiche dei sistemi organizzativi e delle persone che compongono l'apparato dell'impresa
 - ✓ stile di management (accentrato / decentrato; consultivo / partecipativo ecc.)
 - ✓ struttura organizzativa (organigramma, funzioni / divisioni /matrici, organi di linea e di staff ecc.). Tipicamente le funzioni organizzative definiscono i “centri di responsabilità” dell'impresa
 - ✓ dimensione e complessità dell'impresa

IL CONTESTO DEL CONTROLLO

- **REGOLE e PROCEDURE:** insieme delle regole e linee di gestione che influiscono sul comportamento delle persone
 - formalizzate o informali (verbali, consuetudinarie)
 - fisiche, per iscritto (manuali, documenti), diverse
- **CULTURA ORGANIZZATIVA:** insieme di norme culturali e comportamentali, non formalizzate, che derivano dalla tradizione (pe: controlli “severi” o “morbidi”, delega o accentramento)
- **AMBIENTE ESTERNO:** insieme dei fattori esterni ai confini giuridici dell’impresa
- Un elemento fondamentale per l’impostazione dei sistemi di controllo è costituito dalle funzioni organizzative cui sono assegnate determinate responsabilità □ **“centri di responsabilità” (CdResp)**
- “Centro di responsabilità” è un’unità organizzativa che si caratterizza per:
 - propri input (materiali, Mod)
 - possibilità di effettuare investimenti in capitale fisso
 - svolgimento di una data attività con l’utilizzo degli input
 - erogazione di output (prodotti e servizi)
- Il controllo direzionale è articolato tipicamente per CdResp □ “contabilità per CdResp”

IL CONTESTO DEL CONTROLLO: PROSPETTIVA ORGANIZZATIVA

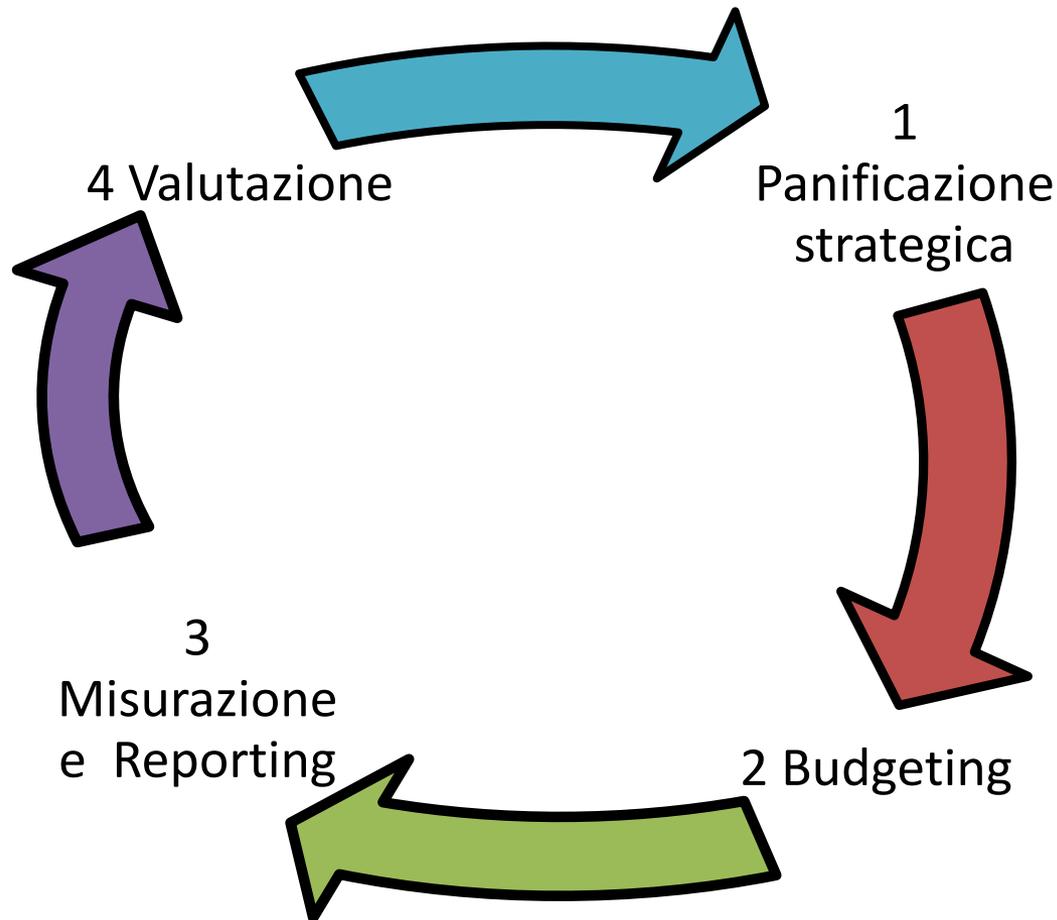
- Attori del processo: sono i responsabili delle unità organizzative che elaborano proposte e programmi di azioni, nonché e i vertici aziendali
- Una variabile comportamentale di grande importanza è il coinvolgimento dei livelli inferiori della struttura organizzativa nell'elaborazione del budget (e nel suo controllo)
- **Grado di coinvolgimento**
 - stile consultivo: elaborazione accentrata e richiesta di parere “non vincolante” ai responsabili di funzione
 - stile partecipativo: elaborazione decentrata, discussione con il vertice e consolidamento
- **Modalità di elaborazione**
 - approccio “top-down”: definizione degli obiettivi dal vertice, “discesa” verso il basso, verifica di fattibilità tecnica
 - approccio “bottom-up”: proposta degli obiettivi dalle funzioni, trasferimento ai vertici, consolidamento e coordinamento ai livelli superiori
- Il processo di Co.Dir. ha impatti organizzativi in termini di:
 - coordinamento
 - motivazione
 - valutazione e incentivazione
 - formazione

IL CONTESTO DEL CONTROLLO: IMPATTI ORGANIZZATIVI

- **Coordinamento:** il processo consente il coordinamento tra funzioni dell'impresa e la risoluzione dei conflitti
 - verifica della congruenza tra obiettivi/programmi definiti e risorse assegnate (per funzioni e per il vertice)
 - logica: “a priori” o “a posteriori”
 - strumento per la evidenziazione e la risoluzione di conflitti e per facilitare da un lato la competizione tra organi/funzioni, dall'altro la cooperazione
- **Motivazione:** il processo, nel mentre definisce obiettivi e controlla il loro raggiungimento, è un meccanismo di motivazione del personale
 - influenza dei bisogni (piramide di Maslow) e delle aspettative dei singoli
 - rilevanza del grado di difficoltà degli obiettivi (sfidanti, medi o facili)
 - rilevanza del grado di partecipazione al processo
 - oggettività dei meccanismi di valutazione
- **Valutazione e Incentivazione**
 - la differenza tra premi/ricompense e sanzioni
 - gli incentivi monetari, di crescita, in natura, informali
 - l'equità degli incentivi (funzioni di linea e staff)
- **Formazione**
 - il confronto favorisce l'accumulo di esperienza e l'apprendimento organizzativo

IL CONTESTO DEL CONTROLLO: PROSPETTIVA TEMPORALE

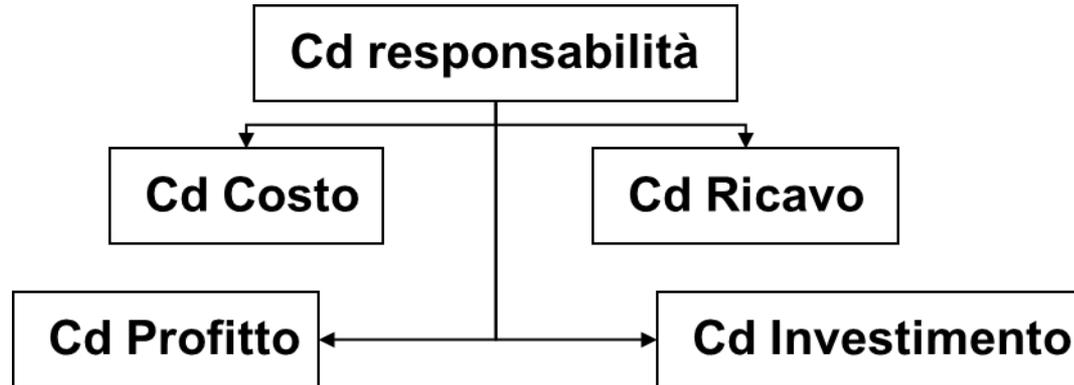
Il processo di controllo dovrebbe essere formalizzato e svilupparsi secondo le seguenti fasi sequenziali:



IL CONTESTO DEL CONTROLLO: PROSPETTIVA TEMPORALE

- 1 Pianificazione strategica: processo con il quale si definiscono i programmi e l'ammontare delle risorse da allocare a ciascun programma. Di solito è pluriennale
- 2 Budgeting: processo di pianificazione e che si focalizza sull'esercizio successivo. Il budgeting è un piano quantitativo monetario diviso per centri di responsabilità (unità aziendali)
- 3 Reporting: insieme dei documenti che in modo sistematico informano i manager sulle prestazioni conseguite agevolando il coordinamento e il controllo. Il reporting è strutturato per programma e per centri di responsabilità (cdr)
- 4 Valutazione: giudizio che i manager si formano attraverso le informazioni formali e non. A seguito delle valutazioni i manager pongono in atto azioni correttive

I CENTRI DI RESPONSABILITA'



- **Cd Costo:** Centri in cui i manager hanno responsabilità sui costi di competenza pe: reparti di produzione, funzioni di staff
- **Cd Ricavo:** Centri in cui i manager hanno responsabilità sui ricavi realizzati verso terzi, ma non dei costi inerenti l'attività svolta pe: filiali commerciali, reparti di vendita o di assistenza
- **Cd Profitto:** Centri in cui i manager hanno responsabilità sul profitto generato, inteso come differenza tra ricavi realizzati (per vendite all'esterno o all'interno dell'impresa) e costi sostenuti

I CENTRI DI RESPONSABILITA': CENTRI DI PROFITTO

- I vantaggi dei CdPR sono connessi al fatto che essi assomigliano a “mini” conti economici, relativi ai singoli CdRESP, con responsabilizzazione su un risultato intermedio simile al reddito operativo → orientamento al risultato
- Criteri utili per la scelta di introduzione di CdPR:
 - ✓ onerosità gestionale, in ragione delle maggiori registrazioni contabili (prezzi di trasferimento tra CdRESP)
 - ✓ livello di autorità del manager e leve gestionali a sua disposizione (se poche leve è inutile creare un CdPR)
 - ✓ obbligatorietà o imposizione di erogazione di un dato servizio
 - ✓ rischio di competizione e contrasti tra CdRESP nella definizione dei “prezzi di trasferimento”
 - ✓ difficoltà nella definizione e gestione dei “prezzi di trasferimento”
- Un “**prezzo di trasferimento**” è la valorizzazione dei prodotti/servizi ceduti da un CdPR ad altri CdRESP dell'impresa
 - è l'equivalente del “prezzo di mercato” utilizzato negli scambi interni
 - è un prezzo interno, cui non corrisponde uno scambio monetario, ma utile solo per il controllo direzionale

I CENTRI DI RESPONSABILITA': PREZZI DI TRASFERIMENTO

La determinazione dei “PdT” può avvenire attraverso diverse logiche: mercato, costo, negoziazione tra le parti, criteri multipli

- I “PdT” basati sui valori di mercato: valido se esiste un prezzo di mercato, sufficientemente significativo
 - ✓ è meglio rispetto al “costo”, perché valorizza il margine attribuibile al CdPR in modo oggettivo
 - ✓ CdRESP che acquista: non dovrebbe pagare più del prezzo esterno
 - ✓ CdRESP che vende: non dovrebbe vendere a un prezzo più elevato di quello di mercato
 - ✓ logica: minore prezzo esistente sul mercato (con eventuali riduzioni per i minori rischi su crediti, costi di trasporto e costi di vendita)
- I “PdT” basati sui costi: valido se non esiste un prezzo di mercato significativo
 - ✓ costo standard, maggiorato di una percentuale di utile
 - ✓ aspetti critici: definizione del costo e quantificazione quota di utile
- I “PdT” basati sulla negoziazione: valido se i motivi di disaccordo tra CdRESP rendono preferibile la definizione di prezzi su algoritmi diversi dal mercato e dai costi
 - ✓ consente flessibilità operativa

I CENTRI DI RESPONSABILITA': PREZZI DI TRASFERIMENTO

- Nella definizione dei “PdT” esiste il rischio che una decisione possa aumentare il RO di un CdRESP, ma non produrre un incremento del RO dell’impresa → rischio di sub-ottimizzazione del risultato
 - ✓ ciò può avvenire se il “PdT” è fissato ad un livello superiore al costo variabile del CdPR che vende
 - ✓ in tal caso, il CdRESP che acquista potrebbe rinunciare a commesse di vendita perché il prezzo è inferiore al costo sostenuto
 - ✓ è importante definire meccanismi di “conciliazione” per evitare tali effetti
- **Cd Investimento:** Centri i cui managers hanno responsabilità sia del risultato prodotto sia delle attività e risorse utilizzate
 - ✓ è il concetto più ampio di responsabilità
 - ✓ figure di risultati: ROI (RO / CI), RONA ($RO / CI - D.op.$), ROE (RN / PN), Reddito residuo ($RO - \text{costo del capitale}$)
 - ✓ si pongono difficoltà non solo nel definire il RO di pertinenza del Cdl, ma anche nel definire il CI (liquidità, immobilizzazioni, ecc.)
 - ✓ sono utili solo se v’è elevata responsabilità e autonomia nelle scelte di investimento

L'USO DELLE INFORMAZIONI CONTABILI

Nuova definizione dei costi, focalizzati sui centri di responsabilità

- ✓ Costi controllabili vs costi non controllabili
- ✓ Costi parametrici; costi discrezionali; costi sommersi

COSTI CONTROLLABILI

I costi controllabili sono costi il cui ammontare è influenzato significativamente dal manager del cdr di competenza

- ✓ TUTTI I COSTI CONTROLLABILI SONO COSTI DIRETTI perché si possono attribuire direttamente al cdr (es. costo della mod diretta)
- ✓ ... MA NON TUTTI I COSTI DIRETTI SONO CONTROLLABILI (es. quota di ammortamento di un macchinario di un impianto dipende dal cod. civ.)
- ✓ I COSTI CONTROLLABILI NON POSSONO ESSERE INDIRETTI in quanto questi ultimi vengono allocati in seguito a decisioni del management

TRAFORMAZIONE DEI COSTI NON CONTROLLABILI

Un costo NON CONTROLLABILE può essere trasformato in costo controllabile in uno dei seguenti modi:

Modificando la base di assegnazione del costo, ovvero facendolo diventare un costo diretto: es. inserire un contatore dell'energia in ogni cdr e non più solo un contatore a livello generale.

Modificando la responsabilità, ovvero decentrando

ALTRE CLASSIFICAZIONI DEI COSTI

COSTI PARAMETRICI: costi il cui ammontare per unità può essere calcolato con precisione e a priori attraverso stime (costo dei materiali diretti)

COSTI DISCREZIONALI: elementi di costo il cui ammontare può essere variato a discrezione degli obiettivi del management del cdr (es. marketing, attività amministrative..)

COSTI SOMMERSI: costi derivanti da impegni assunti precedentemente (es. ammortamento)

Breve classificazione dei costi

COSTI FISSI vs COSTI VARIABILI (...costi viscosi e a gradino)

COSTI DIRETTI vs COSTI INDIRETTI (costi speciali e costi comuni)

COSTI CONTROLLABILI vs COSTI NON CONTROLLABILI

COSTI PARAMETRICI; COSTI DISCREZIONALI; COSTI SOMMERSI

COSTI SPECIALI E COSTI COMUNI

Costi speciali

- Elementi di costo “oggettivamente” riconducibili (causati da) all’oggetto del costo

Costi comuni

- Elementi di costo causati congiuntamente da due o più oggetti del costo e dunque non riconducibili oggettivamente ad alcuno di essi singolarmente
- I costi comuni sono allocati ai prodotti utilizzando un qualche criterio necessariamente più o meno soggettivo di ripartizione

ASPETTI COMPORTAMENTALI DEL CONTROLLO DIREZIONALE

- Il controllo consiste nell'influenzare le decisioni e le azioni delle persone dell'organizzazione
- La decisione di diventare membri dell'organizzazione
- Supporto al conseguimento dei propri obiettivi
- Il comportamento è motivato dai bisogni
- Le organizzazioni devono convincere le persone che il conseguimento degli obiettivi dell'organizzazione è anche strumentale al soddisfacimento dei propri bisogni

GLI INCENTIVI

1. **L'atteggiamento positivo dell'alta direzione** può essere un incentivo
2. Gli individui sono maggiormente motivati dalla possibilità di ricevere incentivi **piuttosto che frenati da possibili sanzioni**
3. **Il valore di una ricompensa dipende dal contesto**
4. La retribuzione monetaria è un fattore importante il cui **effetto si riduce una volta raggiunti certi limiti**
5. La **motivazione è condizionata dal ricevere feed-back**
6. Le persone accettano i **feed-back** quando li ritengono **"oggettivi"** cioè senza pregiudizi

I DIVERSI TIPI DI INCENTIVO

- Incentivi **formalizzati**: entità del bonus calcolata con una formula rappresentativa della prestazione
- Incentivi molto alti potrebbero essere **controproducenti**
- Incentivi **non** monetari:
 - Maggiore autonomia
 - Elogi e riconoscimenti pubblici
 - Avanzamenti di carriera
 - Partecipazione a importanti progetti
 - Viaggi
 - Formazione di alto livello ...
- Un incentivo **di lungo termine**: stock option
- Gli incentivi negativi sono spesso **mancate** ricompense

REPORTING

Report economici: basati sulle tradizionali informazioni contrabili
(es. Contro economico)

Report di controllo: ha come obiettivo le prestazioni manageriali,
basati sulla contabilità del cdr

TEMPISTICA DEL REPORTING

Il periodo di controllo deve essere definito in modo tale che:

Al suo interno si possano effettivamente verificare cambiamenti significativi di prestazione

Sia il più breve possibile affinché il management possa ricevere tempestivamente le informazioni

REPORT DI CONTROLLO: CONTENUTO

Riferimento a specifiche responsabilità manageriali individuali
(costi controllabili e non)

Analisi del benchmark (selezione tra standard storici, standard programmati e standard esterni)

Enfasi sulle informazioni più significative (pericolo sovraccarico di informazioni)

Feed-back