

Quale sistema di Pianificazione e Controllo scegliere?

di [Luca Bianchi](#), [Alberto Bubbio](#)

Publicato il 12 Febbraio 2022

La definizione del **corretto sistema di pianificazione e controllo** in azienda è fondamentale per valutare **andamenti, correttivi e strategie**.

Oggi puntiamo il mouse sull'**analisi dei fabbisogni**: come va implementata e quali risultati può portare?

Il 1987 fu un anno drammatico per gli studiosi del controllo di gestione: alcune certezze vennero meno.

Kaplan e Johnson con il loro lavoro "[Ascesa e declino della contabilità direzionale](#)", suggerirono profondi ripensamenti per le tradizionali impostazioni di contabilità direzionale e più in generale per i sistemi di controllo di gestione.

Da allora molti studiosi si sono prodigati per cercare di fornire ulteriori suggerimenti e prospettare possibili soluzioni: così, almeno su alcuni temi, esiste oggi un'oramai ampia convergenza di opinioni.



Tra i tanti aspetti evidenziati dalla letteratura tre sembrano avere uno specifico rilievo:

1. l'approccio alla progettazione di questo meccanismo operativo non può che essere situazionale;
2. il controllo di gestione deve essere a supporto della strategia aziendale e ad essa strettamente correlato;

3. il sistema di controllo va interpretato come uno dei meccanismi che caratterizzano il più ampio sistema di direzione (management system).

L'approccio situazionale a pianificazione e controllo

L'approccio situazionale è figlio delle scuole di pensiero organizzative sviluppatasi dai lavori di Lawrence e Lorsch (1967) e di Seiler (1967) in poi.

In linea con questo approccio applicato ai sistemi di pianificazione e controllo, nella letteratura del nostro Paese, spiccano i lavori di Amigoni (1979), Brunetti (1979) e Barbato Bergamin (1983).

Si tratta di uno schema di analisi che, nella prassi aziendale, si è rivelato in questi anni utile per guidare la fase di progettazione dei sistemi di pianificazione e controllo partendo dall'individuazione dei fabbisogni di pianificazione e controllo.

Questo stesso schema può essere anche utilizzato per effettuare un apprezzamento dei sistemi già esistenti attraverso una gap analysis tra i fabbisogni soddisfatti dal sistema esistente e i fabbisogni di pianificazione e controllo effettivi, che emergono dall'analisi ad una certa data.

L'analisi dei fabbisogni

Tali fabbisogni sono determinati dal configurarsi di sette variabili: l'ambiente esterno, il business e la strategia competitiva, da cui dipendono i Fattori critici di successo (Fcs) e, infine, i tre profili che caratterizzano un'impresa; il profilo strategico, quello organizzativo e quello economico-finanziario.

Alcuni esempi possono dare evidenza a cosa significhi applicare quest'approccio, anche se poi l'individuazione di tali fabbisogni è comunque un processo complesso e articolato da gestire caso per caso.

Si tratta di un processo che è necessario svolgere in singole specifiche realtà d'impresa e che, come suggerisce il modello proposto, si svolge attraverso queste fasi:

1. analisi delle variabili di contesto esterno generale, il che significa analizzare: le dinamiche macroeconomiche per cogliere se gli andamenti sono di tipo “*congiunturale*” o segnalano cambiamenti di tipo “*strutturale*”, l’andamento dei mercati finanziari; gli indirizzi di politica economica e fiscale; l’evoluzione dei consumi;
2. analisi delle caratteristiche del business, con la correlata, ma successiva...
3. ... individuazione dei fattori critici di successo (Fcs);
4. analisi della strategia competitiva qualificata dalle scelte effettuate in tema di customer value proposition;
5. il profilo strategico, che può evidenziare una maggior o minor focalizzazione in termini di business;
6. l’osservazione dei riflessi del profilo strategico su quello organizzativo;
7. analisi delle performance eco-fin, frutto, oltre che delle scelte di gestione operativa, della strategia aziendale e delle scelte di politica finanziaria.

Completate le sette fasi del processo di analisi suggerito dal modello, si sono raccolte le informazioni necessarie per definire i fabbisogni di pianificazione e controllo che sarebbe opportuno cercare di soddisfare.

Le diverse variabili o le aree individuate con l’applicazione del modello evidenziano la necessità di scelte, in termini di elementi caratterizzanti il controllo di gestione, che sono diverse non solo da un business ad un altro, ma anche per la stessa impresa nel tempo, in relazione alla strategia competitiva prescelta e alle modalità di attuazione della stessa.

Alla luce di tutte queste indicazioni si può precisare che l’intelaiatura di base sulla quale, con le opportune e necessarie “*personalizzazioni*”, i vertici aziendali possono decidere di impostare il sistema di controllo della propria azienda è caratterizzato dai **seguenti strumenti**:

1) Il sistema di indici economico-finanziari

Il sistema di indici economico-finanziari deve consentire a preventivo e a consuntivo di svolgere adeguate analisi e valutazioni di:

- Crescita (growth rate) (? Capitale investito % e ? Ricavi %);
- Redditività (Roe, Roi o Roa);
- Liquidità (Cash Flow della gestione operativa e Cash Flow aziendale);
- Solidità (Grado di indebitamento Mezzi Terzi/Mezzi Propri).

2) Il master budget

Un master budget, che, articolato nelle sue diverse componenti, non si fermi

- ai budget per centri di responsabilità, osservati solo nella loro dimensione economica e che quindi si sintetizzano solo nel budget economico;
- ma analizzi anche i flussi di cassa (cash flow) da gestione operativa,
- elabori il budget degli investimenti tenendo conto non solo della loro distribuzione temporale, ma, anche e soprattutto, del fatto che si tratti di valutare non tanto le classiche capital expenditure (Capex) ma le strategic expenditure (Stratex); in quest'ultimo caso, infatti, si tratta di prevedere procedure di valutazione che non si fermano ai tre classici indicatori di valutazione economico-finanziari (payback period, Internal rate of return, Net Present Value), ma siano integrate da apprezzamenti relativi all'attrattività strategica dell'investimento

3) Una contabilità analitica che rilevi i dati importanti



Parliamo di una contabilità analitica, che rilevi i costi con riferimento ad oggetti di calcolo che non siano solo il prodotto/servizio e il centro di responsabilità, ma si avvii verso una lettura trasversale della gestione fornendo informazioni di costo per: progetti, processi e clienti.

Più in generale, tale contabilità analitica deve segnalare quali siano i costi della complessità e che relazioni si

stanno innescando in azienda tra complessità e costi.

Non si può non sottolineare il fatto che la gestione dei costi è diventata particolarmente complessa poiché oggi in molte realtà aziendali, le dinamiche dei costi non sono più legate solo ai volumi (per cui era sufficiente distinguere i costi variabili dai costi fissi) ma alla complessità (da cui i chunky cost e la rilevanza della distinzione tra costi specifici e costi comuni).

In questo quadro si può suggerire che per una più corretta impostazione nella rilevazione dei costi sia oggi opportuno dotarsi di un Activity Based Costing. La logica di quest'approccio parte da un semplice assunto: non sono i prodotti/servizi quelle che consumano risorse e generano costi, ma le attività che si svolgono in azienda per ottenere e distribuire prodotti e servizi.

L'impostazione di una contabilità dei costi di questo tipo richiede che:

- si elabori un piano dei conti in relazione alla mappatura delle attività svolte in azienda anziché solo con riferimento a prodotti e centri di responsabilità;
- si allochino le risorse a tali attività;
- e si imputino, in modo oggettivo e attraverso selezionati cost driver, agli oggetti che hanno richiesto le varie specifiche attività e che non sempre sono i prodotti, ma sempre più spesso sono i clienti.

4) Un sistema di reporting efficace

In pratica, un sistema di reporting che offra con sistematicità le informazioni per confrontare i risultati desiderati (budget e target) con i risultati effettivi; nell'impostare tali report è opportuno ricordare che non è la loro quantità ma la loro qualità il fattore discriminante.

In proposito deve essere chiaro che gli oggetti ai quali prestare sistematicamente attenzione è legato alle scelte fatte in fase di pianificazione/programmazione, ma non solo.

Anche il Sistema di Controllo di Gestione deve cercare di essere flessibile per fornire tempestivamente anche informazioni su oggetti particolari e diversi da quelli programmati e previsti a budget.

Tutto ciò premesso il controllo di gestione dovrebbe inoltre stimolare e, se possibile, favorire lo svolgersi anche di queste attività:

- una corretta definizione degli scenari futuri a supporto delle decisioni strategiche e dei piani previsionali (scenario planning);
- la ricerca di coerenza tra strategia e azione e l'allineamento dell'organizzazione aziendale alla strategia di impresa;
- un costante orientamento al futuro e una corretta valutazione della performance attuale, intesa come raggiungimento degli obiettivi aziendali, in rapporto agli andamenti storici e alle aspettative di budget

La definizione dei fabbisogni di pianificazione e controllo

In sintesi la definizione dei fabbisogni di pianificazione e controllo è finalizzata a fare in modo che il management sia messo nelle condizioni di svolgere un'efficace attività di direzione, fornendo le informazioni sulle variabili dalle quali dipende il successo dell'impresa nel tempo.

Inoltre proprio questi fabbisogni, individuati applicando il modello situazionale proposto, sono anche quelli il cui soddisfacimento consente di porre le premesse per realizzare, attraverso il controllo di gestione, il collegamento tra strategia aziendale e gestione operativa.

Resta aggiornato con i nostri contenuti attraverso l'abbonamento a Manage Mind...

Manage-Mind

I migliori contenuti di management a portata di click

7a edizione

Hai necessità di inserire in una tua relazione soluzioni di management che non conosci ancora in modo appropriato?

Ha poco tempo per aggiornare le tue conoscenze di management in un mondo dal cambiamento sempre più profondo e rapido?

Vuol avere una risposta efficace e tempestiva a specifici problemi di gestione?

Se ad almeno una di queste domande hai risposto sì, **scopri subito Manage-Mind.**

[SCOPRI DI PIU' >](#)

A cura di Alberto Bubbio e Luca Bianchi

Sabato 12 Febbraio 2022