

GIOVANNI AZZONE

SISTEMI DI CONTROLLO DI GESTIONE

METODI, STRUMENTI E APPLICAZIONI

Nuova edizione aggiornata di *Innovare il sistema di controllo di gestione*

GIOVANNI AZZONE

Sistemi di controllo di gestione

Metodi, strumenti e applicazioni

Rizzoli **ETAS**

Redazione e fotocomposizione: Servizi editoriali Studio Norma, Parma

ISBN 978-88-17-05921-3

Copyright © 2006 RCS Libri SPA

Prima edizione Etas: luglio 2006

Prima ristampa Rizzoli Etas: marzo 2012

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941 n. 633.

Le riproduzioni effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da AIDRO, Corso di Porta Romana n. 108, Milano 20122, e-mail segreteria@aidro.org e sito web www.aidro.org

Indice

Premessa alla presente edizione	XIII
Premessa alla seconda edizione	XVII
Premessa alla prima edizione	XXI

Parte I

Obiettivi, requisiti e componenti di un sistema di controllo di gestione

1	Le forme di controllo manageriale e il sistema di controllo di gestione	3
1.1	Il sistema di controllo di gestione come strumento a supporto dei processi decisionali	3
1.1.1	La programmazione dei risultati	3
1.1.2	La misura dei risultati	5
1.1.3	L'analisi degli scostamenti	6
1.1.4	L'introduzione delle azioni correttive	8
1.2	Il sistema di controllo di gestione come base per l'accountability	8
1.2.1	L'accountability esterna	9
1.2.2	L'accountability interna	11
1.3	L'operatività del controllo di gestione: sottosistemi e variabili progettuali	12
1.3.1	I sottosistemi	12
1.3.2	Le variabili progettuali	13
1.4	Il sistema di controllo di gestione e le altre forme di controllo manageriale	14

1.4.1	Controllo di gestione e controlli interni	15
1.4.2	Controllo di gestione e sistemi integrati di risk management	16
1.4.3	Controllo di gestione e controllo strategico	17
2	I requisiti del sistema di controllo di gestione	19
2.1	I requisiti per il supporto decisionale	19
2.1.1	La qualità del modello di controllo	19
2.1.2	La tempestività delle informazioni	21
2.2	L'accountability esterna e l'aspetto motivazionale del controllo di gestione	21
2.2.1	Le teorie dell'azione	22
2.2.2	Le teorie della scelta	23
2.3	L'accountability esterna	26
2.4	Evitare gli usi distorti del sistema di controllo di gestione	27
2.5	I requisiti complessivi e l'analisi dei trade-off	29
2.5.1	I requisiti relativi agli indicatori rilevati	29
2.5.2	I requisiti relativi alle modalità di impiego delle informazioni	31
3	L'evoluzione dei sistemi di controllo di gestione: il nuovo framework	32
3.1	La nascita del controllo di gestione	33
3.2	L'approccio tradizionale e la situazione alla metà degli anni Ottanta	34
3.3	La seconda rivoluzione del controllo di gestione	38
3.4	L'emergere del nuovo framework	39
3.5	La diffusione del nuovo framework	43
3.6	Le competenze necessarie	43

Parte II

Gli indicatori

4	Gli indicatori contabili	49
4.1	Il quadro degli indicatori contabili	50
4.2	Le fonti informative per il calcolo	51
4.3	Gli indicatori relativi	56
4.3.1	ROE e ROI	56
4.3.2	Gli indici di redditività della gestione operativa	60
4.3.3	Gli altri indicatori della gestione operativa	62
4.3.4	Le caratteristiche degli indicatori relativi	62
4.4	Il Residual Income e i suoi derivati. L'EVA	66
4.4.1	Il Residual Income	66
4.4.2	L'EVA	68
4.4.3	La diffusione dell'EVA	69
4.5	Gli indicatori basati sui cash flow: CFRoi, CVA e Economic Margin	70

4.5.1	Gli indicatori assoluti: Il Cash Value Added	71
4.5.2	Gli indicatori relativi: EM e CFRoi	71
5	Gli indicatori Value Based	73
5.1	Gli indicatori basati sul valore	74
5.1.1	La misura diretta del valore economico	74
5.1.2	Gli indicatori di prestazione	75
5.2	Il processo di calcolo degli indicatori	76
5.3	L'albero delle prestazioni	78
5.4	L'analisi strategica	79
5.5	Il calcolo dei NCF	81
5.5.1	Il calcolo del Net Cash Flow	82
5.6	La stima del valore terminale e le opzioni strategiche	83
5.7	Le caratteristiche degli indicatori VB	90
	Appendice 5.1 La costruzione dei bilanci prospettici	93
6	Gli indicatori non finanziari	105
6.1	Gli indicatori delle prestazioni attuali	106
6.1.1	Le misure di tempo	106
6.1.2	Le misure di qualità e servizio	109
6.1.3	Le misure di produttività	110
6.1.4	Le misure di flessibilità	112
6.1.5	Le misure delle prestazioni nei confronti di ambiente e società	115
6.2	Gli indicatori dello stato delle risorse	120
6.2.1	L'approccio generale al problema	120
6.2.2	Le risorse umane	122
6.3	Le caratteristiche degli indicatori non finanziari	123
7	I cruscotti di indicatori e la Balanced Scorecard	130
7.1	I fabbisogni informativi	130
7.2	La Balanced Scorecard	132
7.2.1	La struttura della BS	132
7.2.2	La scelta degli indicatori: la Balanced Scorecard di seconda generazione	134
7.3	Altre strutture di cruscotto: Balanced Scorecard di terza generazione, Tableau de Bord e sistema Malcolm Baldrige	137
 Parte III		
Il reporting per attività, unità organizzative e linee di prodotto		
8	La misura delle prestazioni delle unità organizzative	145
8.1	La profondità del controllo e le specificità dei diversi livelli	145
8.2	La misura delle prestazioni delle business unit	149

8.2.1	I prezzi di trasferimento	150
8.2.2	L'allocazione dei costi corporate	163
8.3	La misura delle prestazioni dei centri di responsabilità	166
8.3.1	L'analisi preliminare delle attività: l'ABM	168
8.3.2	I centri di costo	170
8.3.3	I centri di spesa	178
8.3.4	I centri di ricavo	182
8.4	L'aggregazione delle misure al di fuori dei confini organizzativi: indicatori per processo e network accounting	185
9	La misura delle prestazioni dei prodotti/servizi	189
9.1	Considerazioni introduttive	189
9.2	Le prestazioni di un prodotto lungo il suo ciclo di vita	190
9.2.1	Il life cycle costing	190
9.2.2	Il target costing	193
9.2.3	La return map	195
9.3	Le prestazioni del prodotto nel breve periodo	198
9.3.1	Le configurazioni di costo basate sulla relazione con il processo di realizzazione del prodotto	198
9.3.2	Le configurazioni di costo basate sulla variabilità dei costi	199
9.3.3	Le relazioni tra le due classificazioni	200
9.4	I vantaggi e i limiti delle diverse configurazioni di breve periodo	201
9.4.1	Il supporto decisionale	201
9.4.2	L'accountability	204

Parte IV

La definizione dei target

10	La definizione del target e il processo di budgeting	209
10.1	Lo schema di riferimento	209
10.2	Il processo di budgeting	210
10.2.1	La negoziazione degli obiettivi	210
10.2.2	La frequenza di definizione dei target	214
10.2.3	Le modalità di integrazione	215
10.2.4	Le configurazioni tipo	218
10.3	Gli elementi forniti dal controllo di gestione a supporto della definizione del target	221
10.3.1	Gli obiettivi di un processo di benchmarking	224
10.3.2	La scelta delle organizzazioni di riferimento	227
10.3.3	L'individuazione delle modalità di confronto	228
10.3.4	Il benchmarking delle prestazioni: le aree di confronto	229
10.3.5	La definizione delle modalità di correzione dei dati	230
10.3.6	Considerazioni di sintesi	233
10.4	I fattori di rischio e il risk management	234

Parte V

I sistemi e le strutture di supporto

11	Il sistema di contabilità analitica	241
11.1	La funzione e la struttura	241
11.2	L'ampiezza del piano dei conti	243
11.3	Costi storici vs. costi standard	243
	11.3.1 Il calcolo dei costi standard e dei costi normalizzati	244
	11.3.2 Il calcolo dei costi normalizzati	246
	11.3.3 Il confronto tra i diversi sistemi	246
11.4	Le relazioni tra centri di prodotto e centri di supporto	247
11.5	I metodi di rilevazione dei costi	250
	11.5.1 Il job costing	251
	11.5.2 Il process costing	252
	11.5.3 L'operation costing	256
	11.5.4 L'activity based costing	257
11.6	Considerazioni di sintesi	266
12	I sistemi informativi a supporto del controllo di gestione	
	di <i>Marika Arena</i>	269
12.1	Il processo di raccolta ed elaborazione delle informazioni	269
12.2	I sistemi ERP	272
	12.2.1 Le caratteristiche dei sistemi ERP	273
	12.2.2 Le prestazioni dei sistemi ERP	277
	12.2.3 L'impatto dei sistemi ERP sul controllo di gestione	279
12.3	I sistemi SEM e i sistemi di Business Intelligence	280
13	I sistemi di controllo interno di <i>Marika Arena</i>	283
13.1	Le minacce per l'affidabilità delle informazioni	285
13.2	Il sistema di controllo interno	285
	13.2.1 Internal Control – Integrated Framework	287
	13.2.2 Il modello COBIT	295
13.3	L'internal audit	296

Parte VI

Progettazione e implementazione del sistema di controllo di gestione

14	La progettazione del sistema di controllo di gestione	303
14.1	Le variabili esterne	305
	14.1.1 La dinamica	305
	14.1.2 La regolazione	306
	14.1.3 La localizzazione	306
14.2	Le variabili interne	310

14.3	L'articolazione del processo di progettazione	313
14.3.1	La definizione degli obiettivi	314
14.3.2	L'individuazione degli indicatori di prestazione	315
14.3.3	L'architettura del controllo di gestione e il sistema di reporting	315
14.3.4	La definizione dei target e il sistema di budgeting	316
14.3.5	La verifica della fattibilità	316
15	Il processo di innovazione del sistema di controllo di gestione	318
15.1	Le condizioni che abilitano l'innovazione del sistema di controllo di gestione	319
15.1.1	Coinvolgimento	319
15.1.2	Competenze	322
15.1.3	Coordinamento	323
15.1.4	Consolidamento	325
15.2	Le modalità di evoluzione del sistema di controllo di gestione	326
15.2.1	Riallineamento diretto	326
15.2.2	Approccio incrementale	328
15.3	L'adattamento del sistema di controllo	329
15.3.1	Incrementare le competenze dell'organizzazione attraverso il ciclo di apprendimento	329
15.3.2	Attivare in modo anticipativo un cambiamento	330
15.3.3	Eliminare le degenerazioni indotte dal sistema di controllo	331
	Bibliografia	333

Indice degli schemi

4.1	La leva finanziaria	57
4.2	L'economic profit in Coca-Cola e Kodak	69
5.1	La gestione delle opzioni strategiche: il caso BP	86
6.1	Il protocollo di rilevazione di un indicatore: un esempio relativo al tempo di attraversamento	124
6.2	Un esempio di sistema semplice: Autogrill	127
6.3	Un esempio di sistema complesso: Timberland	128
7.1	Lo Skandia Navigator	140
8.1	Il problema dei prezzi di trasferimento	151
8.2	I prezzi di trasferimento utilizzabili a fini fiscali	151
8.3	Il problema dei prezzi oscillanti nelle imprese petrolifere	155
8.4	La necessità di operare per attività: un esempio	167
8.5	Gli indicatori di efficienza per un ufficio acquisti	180
8.6	L'analisi dei costi alla PCM	181
9.1	L'uso dei modelli parametrici: il settore aeronautico	191
9.2	L'uso del costo pieno nelle decisioni mix	203
10.1	Sistemi interattivi, sistemi di valori e sistemi di vincolo: la programmazione al Politecnico di Milano	213
10.2	I problemi dell'approccio C al budget	219
11.1	L'effetto motivazionale indotto dai sistemi JOC	259
12.1	La curva di apprendimento dei sistemi ERP	277
13.1	Analisi dei rischi informativi per alcuni processi aziendali	289
13.2	L'affidabilità delle informazioni di bilancio: un approccio formale al Sarbanes-Oxley Act	290
13.3	I controlli sui sistemi applicativi	293