



Marcello D'Onofrio

Come fare il controllo di gestione

Guida pratica
per imprenditori e dirigenti

Con 5 programmi di gestione
scaricabili online

MANAGEMENT

FrancoAngeli

TOOLS

Informazioni per il lettore

Questo file PDF è una versione gratuita di sole 20 pagine ed è leggibile con



La versione completa dell'e-book (a pagamento) è leggibile con Adobe Digital Editions. Per tutte le informazioni sulle condizioni dei nostri e-book (con quali dispositivi leggerli e quali funzioni sono consentite) consulta [cliccando qui](#) le nostre F.A.Q.



MANAGEMENT TOOLS

Visioni, esperienze, metodologie per potenziare competenze e capacità: proprie e dei collaboratori

Erede della storica collana *Formazione permanente* (che ha accompagnato per oltre quarant'anni la crescita della cultura di management in Italia), *Management Tools* offre a tutti i professional (e agli imprenditori) testi precisi, puntuali, agili e innovativi. Scritti appositamente da consulenti qualificati, i volumi affrontano tutte le aree e i temi di rilievo per valorizzare le competenze e indirizzare al successo le organizzazioni.



Marcello D'Onofrio (20.03.1970) si è laureato in **Economia e Commercio** presso l'Università degli Studi di Sassari. È stato per diversi anni collaboratore universitario di Ragioneria II, docente di **organizzazione aziendale** e di **business plan** presso l'Associazione Generale Cooperative Italiane Formazione, docente d'**informatica** presso l'Istituto Sardo per la Formazione Cooperativa ed attualmente docente presso la **Promocamera** della C.C.I.A.A. di Sassari. Ha già pubblicato con FrancoAngeli *Come realizzare un business plan* (Milano, 2002, 5° ristampa 2009), *La redazione di un cash-flow con l'ausilio pratico di excel* (Milano, 2003), *Come rielaborare il bilancio per ottenere un affidamento bancario* (Milano, 2003), *Come aumentare i guadagni aziendali* (Milano, 2004), *Come risolvere l'indebitamento aziendale* (Milano, 2005) ed infine *Tre regole per fare un business plan* (Milano, 2006, 2° ristampa 2009). Per di più l'autore, oramai esperto nel **campo delle piccole-medie imprese**, dedica gran parte del proprio tempo per offrire consulenze sulla gestione aziendale e può essere contattato all'indirizzo di posta elettronica **marcello.fa@katamail.com**

Istruzioni per accedere agli allegati multimediali

Per accedere agli **allegati multimediali on line** relativi al volume, è sufficiente aprire la home page del sito ufficiale della casa editrice FrancoAngeli (**www.francoangeli.it**), cliccare sullo spazio **Biblioteca Multimediale**, individuare nell'elenco apposito il volume, selezionare l'allegato e seguire le richieste di registrazione che appariranno.

È indispensabile accedere alle suddette procedure con il libro acquistato a disposizione.

Copyright © 2009 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni qui sotto previste. All'Utente è concessa una licenza d'uso dell'opera secondo quanto così specificato:



Marcello D'Onofrio (20.03.1970) si è laureato in **Economia e Commercio** presso l'Università degli Studi di Sassari. È stato per diversi anni collaboratore universitario di Ragioneria II, docente di **organizzazione aziendale** e di **business plan** presso l'Associazione Generale Cooperative Italiane Formazione, docente d'**informatica** presso l'Istituto Sardo per la Formazione Cooperativa ed attualmente docente presso la **Promocamera** della C.C.I.A.A. di Sassari. Ha già pubblicato con FrancoAngeli *Come realizzare un business plan* (Milano, 2002, 5° ristampa 2009), *La redazione di un cash-flow con l'ausilio pratico di excel* (Milano, 2003), *Come rielaborare il bilancio per ottenere un affidamento bancario* (Milano, 2003), *Come aumentare i guadagni aziendali* (Milano, 2004), *Come risolvere l'indebitamento aziendale* (Milano, 2005) ed infine *Tre regole per fare un business plan* (Milano, 2006, 2° ristampa 2009). Per di più l'autore, oramai esperto nel **campo delle piccole-medie imprese**, dedica gran parte del proprio tempo per offrire consulenze sulla gestione aziendale e può essere contattato all'indirizzo di posta elettronica **marcello.fa@katamail.com**

Copyright © 2009 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni qui sotto previste. All'Utente è concessa una licenza d'uso dell'opera secondo quanto così specificato:

1. l'Utente è autorizzato a memorizzare l'opera sul proprio pc o altro supporto sempre di propria pertinenza attraverso l'operazione di download. Non è consentito conservare alcuna copia dell'opera (o parti di essa) su network dove potrebbe essere utilizzata da più computer contemporaneamente;
2. l'Utente è autorizzato a fare uso esclusivamente a scopo personale (di studio e di ricerca) e non commerciale di detta copia digitale dell'opera. Non è autorizzato ad effettuare stampe dell'opera (o di parti di essa).
Sono esclusi utilizzi direttamente o indirettamente commerciali dell'opera (o di parti di essa);
3. l'Utente non è autorizzato a trasmettere a terzi (con qualsiasi mezzo incluso fax ed e-mail) la riproduzione digitale o cartacea dell'opera (o parte di essa);
4. è vietata la modificazione, la traduzione, l'adattamento totale o parziale dell'opera e/o il loro utilizzo per l'inclusione in miscelanee, raccolte, o comunque opere derivate.

Indice

Introduzione	pag.	9
1. Il ruolo del controllo di gestione	»	11
1. L'utilità del controllo di gestione	»	11
2. Le fasi operative del controllo di gestione: la programmazione , la gestione ed il controllo	»	16
2. La prima fase: la programmazione e la redazione del budget	»	17
1. La programmazione nella redazione di un budget	»	17
2. Gli stadi applicativi della programmazione	»	20
3. Primo stadio : analisi della situazione di partenza ed individuazione dei punti di forza e di debolezza	»	20
4. Alcuni concetti di organizzazione aziendale per capire il punto di partenza	»	23
5. L'identificazione dei punti di forza e di debolezza aziendali rispetto alla concorrenza	»	26
6. Secondo stadio : definizione degli obiettivi economici e la formulazione delle strategie	»	27
7. Terzo stadio : redazione del piano attraverso i campi operativi del processo del budgeting	»	31
8. Primo campo operativo del budgeting : la situazione patrimoniale iniziale	»	32
9. Lo stato di equilibrio della situazione patrimoniale iniziale	»	36
10. Istruzioni operative del programma allegato al libro per l'analisi della situazione patrimoniale ed il calcolo degli indici	»	45
11. Secondo campo operativo del budgeting : la situazione economica iniziale	»	54

12. Il livello di redditività della situazione economica iniziale	pag.	54
13. Istruzioni operative del programma allegato al libro per l'analisi della situazione economica ed il controllo della redditività	»	65
14. Terzo campo operativo del budgeting: il budget economico	»	72
15. Istruzioni operative del programma allegato al libro per lo sviluppo e la redazione del budget economico	»	84
16. Quarto campo operativo del budgeting: il budget finanziario	»	88
17. Quinto campo operativo del budgeting: il budget patrimoniale	»	96
18. Conclusioni sulla prima fase del controllo di gestione	»	97
3. La seconda fase: la gestione aziendale	»	99
1. I piani operativi di budget come strumento di guida nella gestione aziendale	»	99
2. La redazione dei un piani esecutivi di controllo	»	100
3. Il controllo dei risultati economici di periodo	»	106
4. Istruzioni del programma relative all'analisi degli scostamenti	»	112
5. Il quadro di controllo	»	114
6. Istruzioni operative del programma allegato al libro per la gestione dei piani esecutivi	»	116
4. La terza fase: il controllo dei risultati finali di gestione	»	127
1. Il controllo dei risultati finali di gestione	»	127
2. L'analisi finale dei risultati economici, patrimoniali e finanziari	»	127
3. Organi di controllo di gestione: direzione generale, manager ed il controller	»	128
4. Gli strumenti contabili	»	129
5. I centri di responsabilità	»	132

*Si ringrazia la **Sardinia General Services srl (S.G.S. srl)** per aver messo a disposizione i dati aziendali al fine di elaborare l'esemplificazioni pratiche illustrate nel libro*



Introduzione

Questo libro è rivolto a tutti coloro che vorrebbero portare all'interno della propria azienda una gestione controllata secondo giuste regole aziendali, ma non sanno come fare e soprattutto non sanno che metodi applicare.

Il **controllo di gestione** è il processo attraverso il quale la direzione aziendale, a prescindere dal settore a cui viene applicato, si assicura che le risorse si acquisiscano e si impieghino in modo efficace ed efficiente, per il raggiungimento degli obiettivi prefissati. La funzione del controllo di gestione è perciò quella di guidare l'attività d'impresa, qualunque essa sia, verso gli obiettivi prestabiliti presupponendo una chiara definizione delle leve decisionali delle risorse a disposizione dei manager e delle relative responsabilità.

In modo particolare, dalla lettura dell'opera emerge quanto sia importante l'applicazione di un attento controllo di gestione e quanto questo sia efficace come **strumento di comunicazione fra la direzione e lo staff aziendale**. Infatti, questa addivene importante ed essenziale soprattutto per:

- 📖 fissare gli obiettivi e trasmetterli allo staff aziendale;
- 📖 controllare periodicamente lo stato di raggiungimento degli obiettivi, comunicarli agli staff aziendali e discuterne con loro gli avvenimenti;
- 📖 fare riunioni periodiche;
- 📖 comunicare le strategie aziendali per il raggiungimento degli obiettivi prefissati;
- 📖 comunicare variazioni al budget in base agli accadimenti di mercato o gestionali;
- 📖 ed altro ancora.

Il libro spiega, quindi, l'importanza del controllo di gestione, la sua composizione, la metodologia attraverso la quale si redige ed introduce inoltre, man mano che vengono trattati gli argomenti specifici, dell'esemplificazioni pratiche di un caso aziendale di un istituto di vigilanza.

Pertanto, nella prima parte del testo viene illustrato il ruolo del controllo di gestione e le fasi operative di applicazione:

- † la programmazione e la redazione del budget;
- † la gestione;
- † il controllo ed analisi degli scostamenti.

Successivamente, nelle parti a seguire, accompagnate sempre da esemplificazioni pratiche, il libro spiega passo per passo la fase della pianificazione, della gestione e del controllo. In più, all'opera è allegato un CD contenente cinque programmi esecutivi di controllo realizzati in excel:

- 1) un programma relativo alla determinazione e controllo dell'**equilibrio finanziario**;
- 2) un programma relativo alla determinazione e controllo della **gestione aziendale** concernente gli aspetti di natura economica;
- 3) un programma relativo alla progettazione e controllo del **cash-flow** (flusso di cassa);
- 4) un programma relativo alla compilazione e controllo dei risultati aziendali attraverso i **piani esecutivi di controllo**;
- 5) un programma al controllo globale dei risultati attraverso il **quadro di controllo**.

Sperando che i lettori possano trovare di facile interpretazione i concetti illustrati ed auspicando che tali concetti ed esempi pratici possano dare un aiuto concreto per poter attingere dalle banche i giusti mezzi finanziari di cui si abbisogna, auguro a tutti una buona lettura.

Marcello D'Onofrio

1

Il ruolo del controllo di gestione

1. L'utilità del controllo di gestione

Da un punto di vista operativo, il **controllo di gestione** può essere definito come un processo composto, la cui concretizzazione avviene attraverso la definizione del **budget**, la sua **applicazione nella gestione** ed il **controllo**. Quest'ultimo orientato a guidare il comportamento degli operatori aziendali verso il raggiungimento dei traguardi prefissati.

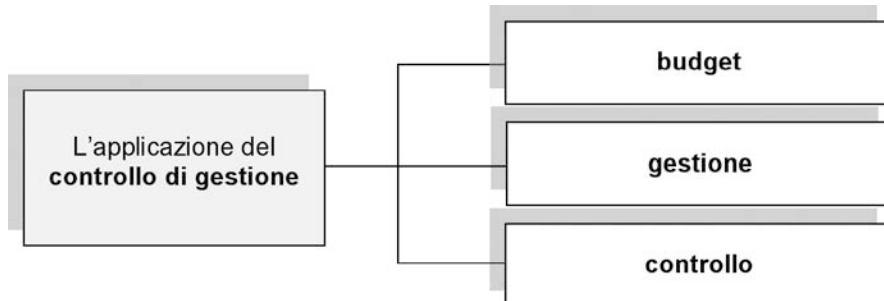


Fig. 1 – Ambiti applicativi del controllo di gestione

L'utilità del **budget** nella concretizzazione del controllo di gestione è quella di fissare gli obiettivi aziendali in termini economici-finanziari, di strategie e di tempo. L'utilità della **gestione** nella concretizzazione del controllo di gestione è quella di applicare le strategie delineate per il raggiungimento degli obiettivi prefissati dal budget. Infine, l'utilità del **controllo** è quella di verificare periodicamente gli scostamenti dei risultati effettivamente raggiunti con il budget delineato.

Nella realizzazione di tale processo s'individuano pertanto due momenti determinanti:

- † **1° momento:** mira all'ottimizzazione del posizionamento delle risorse;
- † **2° momento:** mira all'ottimizzazione dell'organizzazione aziendale e la sua sinergia.

Nel **primo momento**, si valuta la fattibilità economica delle strategie d'azione elaborate per il raggiungimento degli obiettivi aziendali ed ad hoc si progettano le strategie. Nel **secondo momento**, si predispongono strategie mirate ad ottimizzare l'organizzazione aziendale, tra cui la comunicazione fra i vari responsabili, i meccanismi di coordinamento, le relazioni fra i budget ed altri meccanismi di controllo.

Advviene quindi palese una duplice utilità funzionale del controllo di gestione:

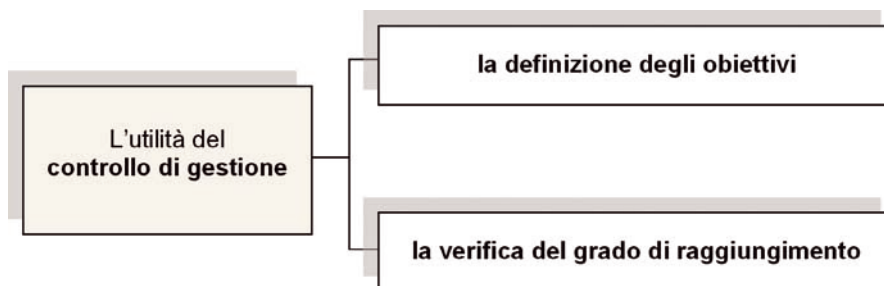


Fig. 2 – L'utilità del controllo di gestione

Conseguentemente, il controllo di gestione può essere anche definito come quello strumento necessario all'imprenditore per gestire la propria attività aziendale con consapevolezza, con una visione globale e con informazioni chiare e precise per decidere in maniera tempestiva.

Il controllo di gestione mette dunque a disposizione una serie di tecniche utili per la gestione aziendale, che molto spesso non vengono utilizzate da parte dei decisori, ma che invece aiutano a mantenere sotto controllo l'andamento della propria azienda.

Purtroppo, vi sono molti imprenditori che pensano di **conoscere bene e con tempestività i risultati della propria azienda**, ma molto spesso non è così.

Infatti, la maggior parte di loro naviga a vista ed utilizza molto poco i **numeri della contabilità**. È un difetto che viene da lontano e scaturisce da un ritardo culturale, che invece in altri paesi come l'Inghilterra, l'America ed anche la Francia hanno sentito qualche decennio prima. Invero, in tali paesi si avvertiva per prima la necessità di **leggere i numeri aziendali con**

più facilità ed utilizzare quindi il **conto economico «a scalare»**, che sottrae ordinatamente dai ricavi i vari costi ed evidenzia in modo immediato i margini aziendali e quindi in ultimo l'utile.

Gli imprenditori italiani invece, abituati a considerare la contabilità come una **formalità di natura fiscale**, hanno continuato per molti anni a leggere il conto economico su due colonne e non capire con immediatezza le risultanze gestionali. Successivamente, nel corso degli anni '90, la direttiva CEE introduce finalmente anche in Italia il conto a scalare, segnando il primo passo sulla via della **«gestione consapevole dell'impresa»** attraverso i numeri.

Tuttavia il controllo di gestione è molto di più di questo, non solo verifica i valori del conto economico, ma si allarga ad altri aspetti che permettono di **tenere sotto controllo settori altrettanto importanti dell'attività aziendale**.



Fig. 3 – Settori di controllo dell'attività aziendale

Per quanto concerne il **controllo di gestione economico**, questo risulta estremamente utile per chi ha la responsabilità di direzione. Difatti, dal controllo economico ci si può accorgere, sottraendo dai ricavi i costi variabili (cioè quelli proporzionali alla produzione) del **marginale di copertura dei costi fissi** (cioè quelli che si sostengono in azienda a prescindere dalla produzione). Pertanto, se tale margine risulta superiore ai costi fissi, né scaturisce un guadagno, in caso contrario si ha una perdita.



Fig. 4 – Schema tipo per il controllo di gestione economico

Un buon controllo di gestione deve pertanto rispondere periodicamente (possibilmente con cadenza mensile) alle domande che spesso l'imprenditore si pone:

- † Sto guadagnando?
- † Quanto ho guadagnato?
- † Se ho perso, quanto ho perso e perché?
- † Posso aumentare i guadagni?

Non solo.

Ci può dire molto di più.

L'analisi delle singole voci dei costi fissi ed il loro confronto con quanto previsto, evidenzia dove si è ecceduti e permette di correre tempestivamente ai ripari. Mentre la verifica delle percentuali dei costi variabili rispetto ai ricavi evidenzia la bontà dei prezzi di vendita e se sono adeguati o sottocosto.

Dall'analisi degli scostamenti fra il realizzato ed il preventivato, scaturisce pertanto il **buono o il cattivo andamento di ciascuna voce** e si delineano le azioni più opportune per modificare e migliorare la situazione, ad esempio:

- ☞ se i consumi sono saliti, si dovranno verificare i fornitori e lo stock di magazzino;
- ☞ se i costi del personale sono aumentati si andrà a controllare i rendimenti in produzione;
- ☞ se i costi finanziari sono schizzati alle stelle, si dovranno controllare gli utilizzi degli affidamenti e la giusta applicazione da parte della banca dei tassi d'interesse concordati;
- ☞ ed altro ancora.

Non è un caso che il controllo di gestione sia anche chiamato «contabilità direzionale» e che derivi da dati più importanti scaturenti da procedure extracontabili (ad esempio lo stock con valore di mercato e non fiscale, ammortamenti tecnici, ecc.). Esso costituisce infatti **una rappresentazione reale dell'impresa, un vero e proprio strumento per la direzione, che permette di decidere a ragion veduta** e di evitare rischi, errori e costosi ritardi. Inoltre, addivene anche la giusta occasione per verificare l'andamento di ogni reparto o settore con una visione globale della situazione e permette di **capire quale effetto ha ogni scostamento sull'andamento generale**.

Ogni impresa ha caratteristiche particolari e sue specifiche esigenze, ma nessuna ha problemi insolubili e tutte traggono vantaggi rilevanti da una buona organizzazione e dal **controllo stretto dei costi e delle spese**.

Un controllo di gestione completo dovrebbe avere anche un budget completo di riferimento, cioè un **conto economico di previsione**, mensilizzato e progressivo, che funga da termine di confronto.

Molti imprenditori sono scettici su questo punto perché sostengono che i ricavi non sono prevedibili con sufficiente precisione, ma anche quando questo è vero, la prospettiva di riferimento è diversa, perché i termini sui quali si fonda il ragionamento del controllo di gestione non sono i ricavi, ma altri due fattori estremamente importanti:

- † i **costi fissi**, che variano soltanto in funzione del tempo;
- † la **percentuale dei costi variabili**, proporzionali ai ricavi.

Con questi due elementi di riferimento, si ottiene subito l'**informazione utile sulla redditività** che si sta ottenendo e si possono quindi assumere decisioni importanti.

Per esempio, se si sono coperti i costi fissi di periodo, si possono promuovere vendite a prezzi più bassi per catturare un nuovo importante cliente, riducendo i margini senza correre il rischio di andare in perdita.

Il **calcolo del punto di pareggio**, come verrà approfondito nei capitoli successivi, esplicita assai bene questo concetto. Infatti, l'utilità di questa formula può essere utilizzata sotto diversi aspetti:

- 📄 rovesciandola per calcolare la **percentuale di margine** necessaria in caso di **nuovi prodotti o nuovi mercati**;
- 📄 inserendo valori diversi di costi fissi in caso di **investimenti**;
- 📄 calcolando i volumi necessari quando cambiano i margini o quale livello di ricavi è necessario per conseguire un utile predeterminato.

Certamente, non addivene necessario calcolare il punto di pareggio per ogni decisione aziendale, ma sicuramente consente all'imprenditore di raccogliere più rapidamente le novità e di **adeguare con maggior prontezza la propria impresa alle variazioni di mercato**.

Tutte le imprese possono prevedere con sufficiente esattezza quanto dovranno pagare a fine mese, ma non tutte sono certe di incassare quanto previsto alla scadenza stabilita e di sapere con precisione per quali importi dovranno attivare il **credito bancario**. Per gestire adeguatamente le problematiche finanziarie è necessaria una pianificazione che non prenda dati esclusivamente dalla contabilità, (che registra soltanto ciò che è già avvenuto), ma anche da altre fonti attendibili.

Inoltre, insieme al conto economico di previsione, è fondamentale altresì il monitoraggio sulla **gestione dei flussi finanziari** attraverso la gestione del **cash-flow** (flusso di cassa), prevedendo un **aggiornamento frequente**, possibilmente giornaliero.

2. La fasi operative del controllo di gestione: la programmazione, la gestione ed il controllo

Dopo una breve illustrazione generale dell'utilità che il controllo di gestione adduce in azienda, si riportano di seguito le fasi operative della sua applicazione nella **gestione**:

- 1.** la programmazione e la redazione del budget;
- 2.** la gestione e l'analisi degli scostamenti dal budget periodico;
- 3.** l'analisi degli scostamenti dal budget annuale.

Nella **prima fase**, attraverso lo strumento della programmazione, si redige il budget e si studiano le strategie operative per il suo raggiungimento. La redazione del budget viene quindi elaborata sulla base dei dati consuntivi degli anni precedenti, analizzando le prospettive di mercato e le risorse aziendali.

Nella **seconda fase** vengono applicate le strategie delineate e quindi controllate periodicamente attraverso l'analisi degli scostamenti. Pertanto, in base alle risultanze scaturenti, si verifica lo stato di raggiungimento degli obiettivi economici, apportando ove necessario i dovuti accorgimenti gestionali.

Infine, nella **terza fase** viene elaborata l'analisi finale degli scostamenti, attraverso la quale è possibile assodare i risultati raggiunti con quelli prefissati per l'intero anno di gestione economica.

Tale fasi operative del controllo di gestione verranno approfondite nei capitoli successivi ed esemplificate attraverso un caso aziendale operante nel settore della vigilanza.

2 La prima fase: la programmazione e la redazione del budget

1. La programmazione nella redazione di un budget

In generale, nella redazione di un budget, qualunque sia l'azienda a cui debba essere applicato, lo strumento che deve essere utilizzato è la **programmazione**¹.

Infatti, attraverso la **programmazione** la direzione aziendale, secondo le proprie aspettative, fissa gli obiettivi e gli strumenti per realizzare una determinata dimensione d'impresa, delineando quindi un percorso di attuazione composto da tre elementi fondamentali (vedi fig. 1).

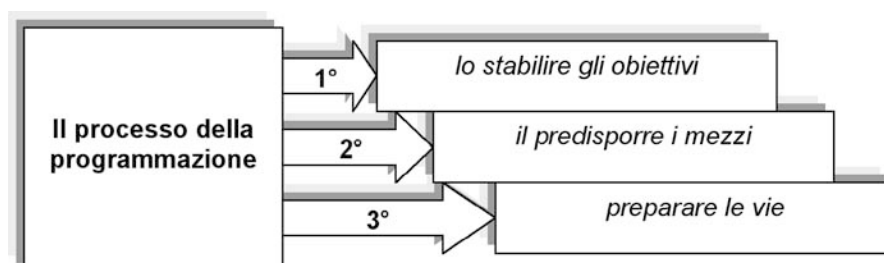


Fig. 1 – Il processo della programmazione

Stabilire gli **obiettivi** significa delineare i traguardi che l'azienda intende raggiungere. Predisporre i **mezzi**, quindi le risorse materiali, immateriali e finanziarie, significa trovare ed organizzare gli strumenti necessari alla

¹ Il termine **programmazione** si distingue dal termine **pianificazione** per l'orizzonte temporale, infatti il primo fa riferimento convenzionalmente ad un anno, il secondo ad un periodo pluriennale (da due a cinque anni).

realizzazione degli obiettivi. Ed infine preparare le **vie**, come ad esempio nuovi prodotti e nuovi mercati, significa disegnare le strategie operative indispensabili per l'applicazione dei mezzi.

La **programmazione** può essere attuata attraverso due metodologie esecutive:

- † una **prima metodologia** costruisce una determinata dimensione aziendale estrapolando i dati consuntivi del passato;
- † una **seconda metodologia** sviluppa invece una strategia definita dando un ruolo attivo all'impresa rispetto all'ambiente esterno e nei confronti della propria situazione interna (vuol dire flessibilità, anticipazione, innovazione, ecc.).

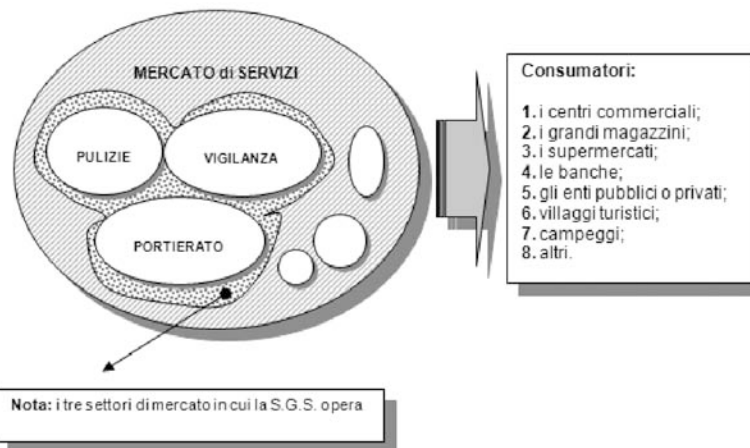
La strategia più corretta è certamente quella mista, che come base usa i dati consuntivi e delinea quindi una prima dimensione futura aziendale. A seguire, con le informazioni raccolte dalla prima linea programmatica, sviluppa una strategia più dinamica caratterizzata da flessibilità ed innovazione, delineando un'ulteriore dimensione aziendale modificata secondo le proprie aspettative.

In parole più semplici, con tale strategia si prende ciò che è accaduto l'anno precedente e lo si proietta per l'anno successivo. Così operando, si crea pertanto una prima linea di programmazione per l'intero anno avvenire e si individuano conseguentemente i punti di forza e di debolezza, in base all'esperienza passata. Subitaneamente, attraverso le informazioni scaturite dalla prima programmazione, si sviluppa un'ulteriore strategia più dinamica valutando l'ambiente interno ed esterno all'azienda apportando innovazione e flessibilità.

L'applicazione del processo di programmazione appena descritto, vale anche nella redazione del **budget economico**. Pertanto, per quanto concerne la fase del «*stabilire gli obiettivi*» nella fattispecie s'intendono gli obiettivi economici, quindi i margini di redditività, il fatturato, l'incidenza dei costi, ecc. Relativamente alla fase della «*predisposizione dei mezzi*», s'intende invece l'organizzare i vari organi aziendali per il raggiungimento degli obiettivi economici prefissati. Ad esempio, organizzare la produzione per aumentare i volumi, oppure il reparto commerciale per aumentare le vendite, oppure ancora l'ufficio acquisti per ricercare fornitori con condizioni più vantaggiose, ecc. Infine, riguardo la fase del «*preparare le vie*», s'intende lo studio e l'elaborazione delle strategie necessarie per l'applicazione dei mezzi individuati. Ad esempio, la progettazione di strategie operative per aumentare e velocizzare il ciclo produttivo, oppure delineare un piano d'azione commerciale per aumentare le vendite, ecc.

Esempio

Si riporta di seguito la presentazione di un caso aziendale relativo ad un **Istituto di Vigilanza** denominato **S.G.S. srl**, che verrà trattato nel corso delle argomentazioni. Tale istituto opera nel settore della vigilanza da oltre cinque anni, con una missione aziendale ben definita: *fornire un servizio integrato di qualità mirato ad una soddisfazione globale del cliente e ad un giusto guadagno aziendale*. La società, giuridicamente formata a responsabilità limitata, è composta da risorse umane professionalmente preparate e provenienti da esperienze pluriennali. Quest'ultime acquisite in **tre importanti distinti settori**, appartenenti ad un mercato combinato e diretto potenzialmente ad un unico consumatore. Tali servizi sono: la **vigilanza**, il **portierato** e le **pulizie**. I tipi di servizi che la S.G.S. ha la possibilità di offrire ai propri clienti, possono essere forniti in modo distinto o congiunto. Ad esempio ad un supermercato, ad un centro commerciale od a una grande magazzino l'azienda può fornire congiuntamente il servizio di vigilanza-pulizia, oppure ad un banca, ad un ente o ad una grande società può fornire congiuntamente il servizio di portierato-vigilanza-pulizia ed altro ancora:



Tuttavia, pur avendo riscontato nel mercato una risposta più che positiva, la gestione aziendale nel corso dei primi anni non è riuscita a tenere ben distinta nel suo interno i costi e la rispettiva redditività di ciascun settore o meglio delle tre **unit business** (unità di business). Conseguentemente, la direzione aziendale conosceva il risultato nella globalità, ma non disgiuntamente della vigilanza, del portierato delle pulizie.

Pertanto, la direzione aziendale decide di applicare un attento **controllo di gestione** mirato a distinguere bene le tre unit business e rilevarne la rispettiva redditività. Questo allo scopo di migliorarne i margini e raggiungere una dimensione aziendale più vicino alle proprie aspettative.

L'esemplificazione pratica del controllo di gestione adoperato al caso sopra citato, sia da un punto di vista descrittivo che numerico, è riportata nei capitoli successivi man mano che verrà trattato l'argomento specifico.