

I benefici del controllo di gestione per le attività di revisione legale dei conti

di Gianluca Ponzo (*)

Il presente articolo descrive, anche attraverso la presentazione di un caso aziendale, le relazioni ed i collegamenti tra l'organo interno di controllo di gestione e l'organo di controllo esterno di controllo, ossia la società di revisione legale. L'accuratezza degli strumenti di controllo di gestione è indubbiamente un requisito essenziale per poter ridurre il rischio di revisione ma, nel contempo, le attività di revisione legale possono contribuire in modo significativo al miglioramento dei sistemi aziendali di programmazione e controllo.

Introduzione

I benefici conseguenti all'implementazione di sistemi manageriali di programmazione e controllo sono stati ampiamente dibattuti in letteratura e si è concordi nel riconoscere la rilevanza dei sistemi di supporto alla gestione aziendale sia in periodi storici caratterizzati da incertezza ed instabilità dell'economia sia durante le fasi di ripresa o di maggiore stabilità economica. In tale ottica, assume una notevole rilevanza l'individuazione ed il presidio dei fattori critici di successo del *business*, nonché l'implementazione e la condivisione degli obiettivi comuni sia a livello direzionale sia a livello operativo.

Obiettivo prioritario del controllo di gestione è supportare il *management* durante il processo decisionale, guidandolo in modo razionale verso il raggiungimento degli obiettivi di fondo della gestione. Nell'espletamento di tale *mission*, i sistemi di controllo di gestione coadiuvano la fase di definizione ed esplicitazione degli obiettivi di breve termine, in coerenza con gli obiettivi strategici, monitorando periodicamente i risultati aziendali, al fine di cogliere tempestivamente le cause degli scostamenti ed individuare gli interventi correttivi più idonei. La tempestività e la precisione del dato, inoltre, rappresentano degli elementi imprescindibili. Il controllo di gestione è, pertanto, un importante organo di controllo interno all'azienda che deve interfacciarsi e saper dialogare oltre che con la Direzione,

con gli altri organi di *audit*, interni ed esterni, al fine di ottenere una visione sistemica dell'azienda stessa.

Il presente articolo si focalizza sulle relazioni e sui collegamenti tra l'organo interno di controllo di gestione e l'organo di controllo esterno, ossia la società di revisione legale. Nel corso dell'articolo sarà evidenziato come il controllo di gestione risenta positivamente di un corretto processo di revisione legale e viceversa. Tali aspetti saranno esaminati anche attraverso l'illustrazione dei benefici riscontrati nell'introduzione di sistemi di pianificazione e controllo in un'impresa operante nel settore metalmeccanico. Più nel dettaglio, saranno evidenziati i benefici conseguenti da un corretto processo di revisione legale e da un *audit* interno ambizioso. Infatti, una corretta iterazione e collaborazione con i revisori permette, al controllo di gestione, di ottimizzare la comunicazione degli obiettivi ed individuare le aree di miglioramento ai vari livelli della struttura organizzativa.

Prima di procedere con l'analisi dei benefici scaturiti dal connubio controllo di gestione-revisione, nel paragrafo seguente sarà presentata una breve disamina sulle caratteristiche del controllo di gestione delle imprese italiane.

Nota:

(*) *Manager presso la società di revisione e organizzazione aziendale Revi.tor Srl*

Panoramica sul ruolo del controllo di gestione nelle imprese

Il controllo di gestione è definito in letteratura come “un sistema direzionale con cui i *manager* di differenti livelli e funzioni si accertano che la gestione aziendale si stia svolgendo in condizioni di efficienza e di efficacia tali da permettere il raggiungimento degli obiettivi di fondo della gestione stessa, definiti in sede di pianificazione strategica” (1). La componente strutturale del controllo di gestione si fonda sulle metodologie e tecniche di misurazione contabile ed *extra-contabile*, con i relativi supporti informatici in grado di quantificare gli obiettivi ed i risultati delle diverse aree aziendali, trasformandoli in informazioni precise, uniche e condivisibili per soggetti appartenenti alle diverse unità organizzative.

I sistemi informativi integrati ed i *software* gestionali sono sicuramente importanti in questo processo, in quanto offrono un valido supporto alle attività di controllo di gestione consentendo di acquisire, elaborare e rendere fruibile una moltitudine di dati e informazioni. I dati e le informazioni devono essere successivamente selezionati al fine di agevolarne l'utilizzo da parte delle diverse aree aziendali. In molte aziende di piccola- media dimensione (PMI), specialmente se a conduzione familiare, il controllo di gestione non trova sempre terreno fertile: in molte realtà viene percepito come un mero centro di costo, non connesso al *core business* aziendale e, pertanto, emarginato rispetto al resto dell'organizzazione. Una plausibile spiegazione deriva dalla presenza di un *top management* restio a condividere ed esplicitare la strategia e gli obiettivi di gestione strategica e corrente, ove formulati. I rischi conseguenti a tale approccio sono molteplici tra cui:

- una navigazione “a vista”, senza una chiara consapevolezza della rotta da perseguire;
- il perseguimento di obiettivi settoriali, a scapito degli obiettivi di fondo della gestione;
- un limitato orientamento all'efficienza, conseguente alla possibile duplicazione/sovrapposizione di attività;
- un monitoraggio prevalentemente basato su dati contabili *ex-post*.

Se è vero che, in periodi storici caratterizzati da stabilità economica o in settori caratterizzati da una limitata concorrenza le aziende possono

comunque ottenere risultati soddisfacenti in presenza di limitati strumenti di controllo di gestione altrettanto non può dirsi per le imprese che si trovano ad operare in un ambiente caratterizzato da turbolenza, instabilità dei mercati ed elevata concorrenza. In questi ultimi casi diviene pertanto imprescindibile dotare l'azienda di strumenti manageriali a supporto di una programmazione ed una gestione più razionale delle attività e delle risorse.

Tali concetti possono sembrare ovvi o banali ma, dall'esperienza di chi scrive, è emerso che, ancora oggi, in numerose realtà si è soliti pensare che il fatturato e l'utile di bilancio siano le uniche variabili da tenere sotto controllo, oppure che le *performance* aziendali (ed il bilancio stesso) hanno quali principali, se non unici, interlocutori gli istituti di credito. Laddove presente, il controllo di gestione assume ancora caratteristiche embrionali in quanto si limita a fornire *report* per le riunioni di direzione durante le quali si analizzano esclusivamente gli scostamenti rispetto al *budget* (o rispetto al bilancio approvato dell'esercizio passato). In un significativo numero di imprese, il monitoraggio delle azioni e degli obiettivi di fondo ancora oggi difficilmente rappresenta il punto cardine dell'impresa: gli obiettivi raramente sono esplicitati e comunicati in maniera trasparente e ancora più raro è trovare un sistema incentivante collegato al raggiungimento degli obiettivi. Le decisioni sono prese quasi esclusivamente con l'ottica di ottimizzazione dei risultati di breve periodo (fatturato e risultato finale).

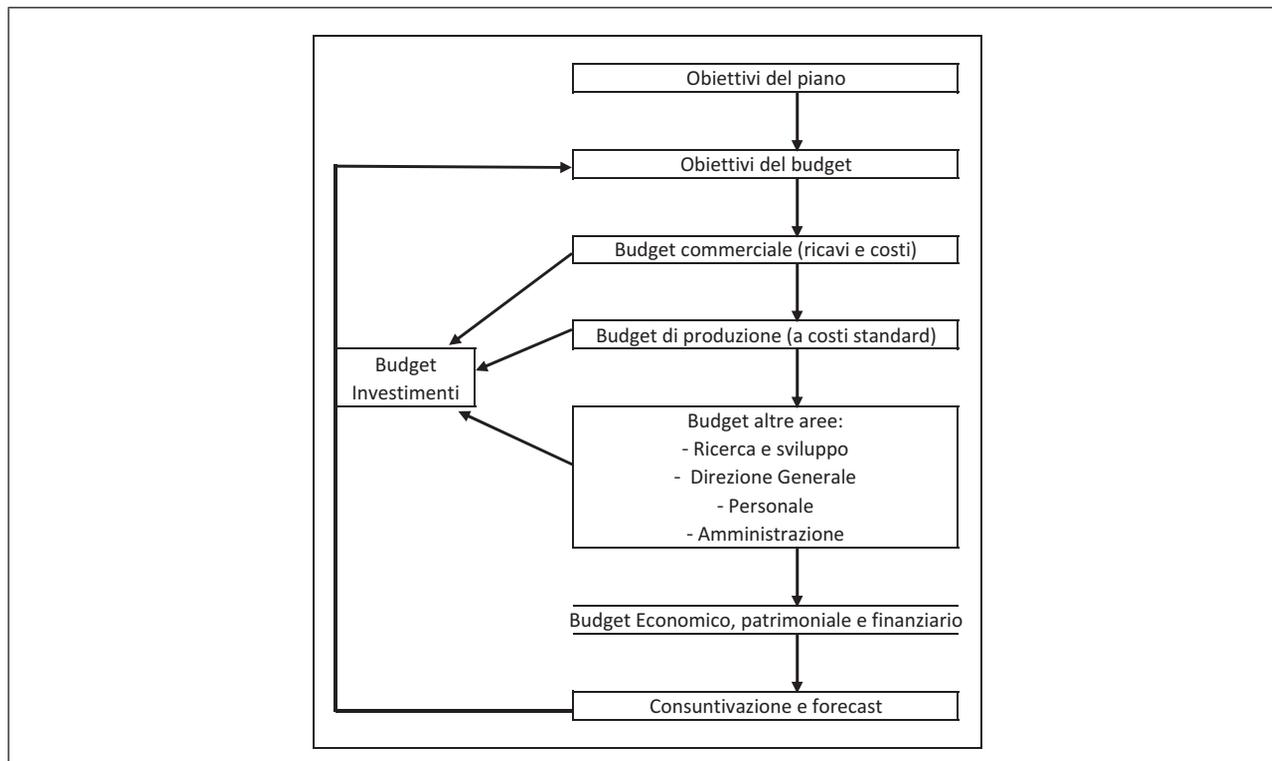
Nelle realtà aziendali appena descritte, i sistemi di programmazione e controllo di gestione, ove presenti, rappresentano un mero *costly-compliance exercise* e, per tale ragione, il valore aggiunto che ne deriva è limitato.

Nelle aziende di maggiori dimensioni, con un maggior riconoscimento dei ruoli manageriali, è più facile riscontrare l'implementazione di sistemi di programmazione e controllo di gestione: in tali realtà viene generalmente riconosciuto il valore scaturente dalla definizione ed assegnazione degli obiettivi, dalle attività di monitoraggio o dalla conoscenza delle

Nota:

(1) Si veda L. Brusa, *Sistemi Manageriali di Programmazione e Controllo*, Giuffrè, 2000.

Tavola 1 - Processo di budgeting: sintesi attività principali



tecniche e dei risultati di *cost accounting*. È strategico, in queste realtà, l'analisi delle minacce e le opportunità provenienti dall'ambiente esterno, il confronto con il mercato di riferimento e l'analisi dei *competitor* (sia di maggiori dimensioni sia piccoli) a supporto delle attività di formulazione della strategia. In tali aziende è facile confrontarsi per ricercare le *best practice* ed il miglioramento continuo che passa anche ed inevitabilmente dall'implementazione dei sistemi di controllo di gestione.

Nella Tavola 1 è illustrato il processo di *budgeting* nelle aziende con sistema strutturato di controllo di gestione.

Il processo di revisione legale ed il controllo di gestione: interazioni e analisi dei benefici

Le principali attività di revisione contabile riguardano lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto delle informazioni contenute nel bilancio d'esercizio. Il revisore, in seguito alla valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili

adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché della valutazione della presentazione del bilancio d'esercizio nel suo complesso esprime un giudizio sulla corretta rappresentazione contabile dei fatti e degli accadimenti sociali.

Le procedure di revisione, incluse quelle volte a valutare i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio e nelle asserzioni dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali (si veda il principio di revisione ISA ITALIA nr. 200), in molti casi sono frutto di scelte soggettive della società di revisione che dipendono dalle caratteristiche dell'azienda, oggetto di osservazione e dall'affidabilità del sistema di controllo interno.

In tale contesto, la fase connessa alla pianificazione dei controlli da effettuare assume un ruolo fondamentale e non può prescindere dalla valutazione del rischio di revisione (si veda il principio di revisione ISA ITALIA nr. 315). Ed è proprio durante la valutazione di tale rischio che la società di revisione verifica l'affidabilità del sistema di controllo di gestione dell'azienda auditata al fine di verificare se i controlli interni siano affidabili, sufficienti ad

identificare e rilevare i rischi di processo e gli errori “non intenzionali”. In caso affermativo, il c.d. rischio di controllo (2) si può ritenere minimizzato.

Di seguito si riepilogano le principali attività eseguite in fase di valutazione del rischio di revisione:

- confronto con la Direzione ed il controllo interno per acquisire le informazioni utili all'identificazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- analisi comparativa con altre aziende omologhe per *business*, dimensione, mercati, ecc., ove l'impresa disponga di situazioni finanziarie ed economiche intermedie o mensili;
- osservazioni ed ispezioni in merito all'attività operativa dell'impresa e, ove disponibili, analisi di piani industriali e lettura delle relazioni predisposte dalla Direzione;
- visione delle procedure aziendali sulla contabilità e l'analisi dei rischi;
- individuazione delle aree aziendali non adeguatamente monitorate dal sistema di controllo interno che possono impattare nel processo di formazione del bilancio d'esercizio (*key issue control*).

Dall'elenco sopra riportato, è evidente l'interazione tra i processi di revisione e di controllo di gestione, tra i quali è essenziale che avvenga un costante scambio informativo.

Il revisore legale deve innanzitutto valutare l'affidabilità del processo di controllo di gestione e degli strumenti utilizzati, per poi soffermarsi sulle modalità di rilevazione e gestione delle aree di rischio e di errore. L'analisi dei rischi si snoda inevitabilmente attraverso l'analisi dei processi e delle procedure aziendali al fine di valutarne l'attualità, la coerenza con le attività quotidianamente svolte e la presenza di ruoli a presidio degli snodi ritenuti maggiormente critici. Sicuramente uno dei processi sotto la lente di ingrandimento dei revisori è quello contabile-amministrativo per il quale vi è un fattivo confronto con il sistema di controllo interno circa i *test* effettuati, le attività di monitoraggio e i risultati delle verifiche sulla corretta registrazione delle operazioni. Nella Tavola 2 è riportata la sintesi delle attività principali del processo di *auditing*.

Annualmente e in genere nei controlli trimestrali, il revisore verifica la correttezza dell'applicazione delle procedure, il monitoraggio dei

key point (ovvero i punti di controllo interno inclusi i controlli automatici di sistema), la separazione dei compiti e delle responsabilità attraverso il c.d. *Walk through test*, ossia “camminare attraverso la procedura”. Mediante analisi campionarie delle attività e dei risultati di processo, il revisore valuta se i controlli istituiti dall'azienda siano efficaci, se vi sia una adeguata individuazione e separazione dei compiti e delle responsabilità e se vi sia la presenza di sistemi informativi a supporto, in grado di segnalare tramite *alert* il superamento di determinate soglie verificate. Se, da queste analisi, il revisore ritiene che i controlli interni siano da ritenersi sufficienti ed efficaci, i *test* di dettaglio (procedure di validità) potranno essere effettuati in forma ridotta. Infatti, in tali situazioni, le attività di revisione potranno essere direzionate verso gli eventi a carattere straordinario e verso le criticità potenziali che possono impattare sul bilancio. Troppo spesso il revisore è visto come un mero verificatore e un costo, sia in termini di risorse finanziarie che di tempo, imposto dalla legge: ma la revisione non dovrebbe essere questo, o almeno non solo!

Infatti il revisore, nel mettere in luce le eventuali criticità, deve adottare un comportamento non passivo, ma proattivo cercando di creare valore aggiunto alla stessa azienda: un confronto e una comunicazione costante con la Direzione e i *controller*, soprattutto in fase di

Nota:

(2) Il rischio che il bilancio sia significativamente errato è costituito da due componenti (rif. ISA ITALIA nr. 200):

1) rischio intrinseco: rappresenta la possibilità che una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contengano un errore, indipendentemente dall'esistenza di procedure di controllo interno. Diversi fattori possono influenzare il rischio intrinseco, come l'oggettiva difficoltà di determinare alcune voci contabili, la necessità di fare stime, i rischi connessi alla tipologia del *business* dell'impresa, ecc.;

2) rischio di controllo: rappresenta la possibilità che il sistema contabile e di controllo interno non riesca a prevenire e correggere tempestivamente un errore, che potrebbe verificarsi in un conto o in una classe di operazioni. Normalmente, si ritiene che un buon sistema di controllo interno sia quello in grado di rilevare i rischi che potenzialmente sono superiori al costo che comporta la loro prevenzione. Nel valutare questo rischio, il revisore si concentrerà sul c.d. ambiente di controllo che consiste nell'esistenza di un codice di condotta, gestione interna dei conflitti di interesse, stile del *management*, esistenza di procedure di controllo adeguate, segregazione dei compiti e dei poteri interni all'impresa, ecc.

Tavola 2 - Processo di revisione: sintesi attività principali

Pianificazione e identificazione del rischio	Valutare se accettare o mantenere l'incarico	Comprendere il business del cliente	Approfondire la conoscenza dell'ambiente IT	Valutazione dell'affidabilità del controllo interno	Identificare i rischi di frode e livelli di rischio	Definire i valori soglia (materialità)	Identificazione aree e fatti significativi e le asserzioni impattanti il bilancio
	Composizione del team di revisione						
Strategie di valutazione dei rischi	Identificazione delle operazioni significative e meccanismi di funzionamento			Comprensione dei flussi aziendali	Definizione della strategia di audit e dei controlli da effettuare		
	Effettuazione dei IT test	Analisi delle procedure aziendali		Effettuazione dei Walktrue test	Strategia di revisione	Piano di revisione	
Effettuazione dei test	Test di dettaglio		Test di controllo	Test sulle Jurnal Entries			
Relazione	Riesame delle carte		Emissione relazione di revisione	Lettera dei suggerimenti	Archiviazione della documentazione		

pianificazione delle attività e dei risultati attesi o delle aree di miglioramento e dei possibili interventi correttivi, consente di ridurre l'intervento del revisore legale *ex-post* e di instaurare un rapporto di fiducia con il *management*. Solo agendo in questo modo, la revisione potrebbe diventare una attività di consulenza professionale ad alto valore aggiunto.

Nelle imprese con un controllo di gestione più evoluto, il *controller* condivide con il revisore legale il piano dei controlli e delle aree oggetto di verifica. Il revisore, per rendere ancora più efficaci tali attività, può concordare con la società di effettuare analisi sulle attività attuate dal controllo interno per verificarne l'efficacia. Nel caso in cui i controlli effettuati dall'impresa non siano ritenuti efficaci, oppure, come accade in molte imprese, le procedure esistenti non siano aggiornate e applicate, poiché a suo tempo redatte con lo scopo principale di acquisire una certificazione, il revisore illustra al controllo di gestione ed alla Direzione le criticità riscontrate ed i punti di miglioramento. Normalmente tali riscontri vengono evidenziati, a seconda delle caratteristiche della società e dei revisori, in una riunione con la Direzione, nella sintesi delle attività svolte o nella lettera dei suggerimenti, chiamata *management letter*. In queste fattispecie, il processo di revisione legale si allunga e occorre affiancare alle procedure di conformità anche i test di verifica in forma estesa. Durante l'*audit*, il revisore verificherà attentamente i contratti principali, gli ordinativi

(in entrata ed uscita), le fatture attive e passive, gli incassi ed i pagamenti. Inoltre in questi casi, appare critica sia l'analisi della corretta competenza dei costi e ricavi sia l'analisi delle poste valutative.

In chiusura di tale *excursus* sulle interazioni tra società di revisione e controllo di gestione, è doveroso sottolineare che, spesso, nelle aziende di minori dimensioni o poco strutturate non esiste una area dedicata al controllo di gestione, ma esistono tuttavia controlli formali e consolidati nel tempo che vengono attuati per verificare l'affidabilità dei dati e dei processi. Il ruolo del revisore in questo caso è duplice in quanto, da una parte, deve verificare l'affidabilità di tali informazioni e controlli e, dall'altra, deve illustrare all'imprenditore l'importanza di dotarsi di un controllo di gestione più strutturato, con la presenza di personale preparato e dedicato alla predisposizione degli obiettivi e del monitoraggio costante dei dati, a partire dal *budget* aziendale. A proposito di *budget*, esso rappresenta un documento cardine per il revisore legale in quanto, se attendibile e collegato ai sistemi di pianificazione strategica, fornisce importanti informazioni circa la continuità aziendale, presupposto per la redazione del bilancio ai sensi degli artt. 2423-bis e seguenti del Codice civile, nonché della relazione del revisore (si veda il principio di revisione ISA ITALIA nr. 570). Il *budget* è tanto più importante quanto più è approvato formalmente da un consiglio di

amministrazione e presentato agli azionisti durante l'assemblea di approvazione del bilancio d'esercizio.

Il *budget* può essere utilizzato a supporto delle attività di revisione se può essere verificato, ovvero se è possibile validare la veridicità delle previsioni e dei dati economico-finanziari ivi contenuti.

Per le ragioni sovraesposte, è possibile affermare che il processo di revisione legale risente positivamente di un corretto ed efficace controllo di gestione sia nelle aziende più piccole sia in quelle di maggiori dimensioni. Specularmente, la mappatura e l'individuazione delle aree di rischio intrinseco e di controllo permettano al controllo di gestione di far proprio il lavoro del revisore.

L'analisi del presidio dei sistemi informativi quale presupposto per un corretto controllo di gestione e un'efficace revisione legale

La base del controllo di gestione e della revisione legale è, come detto in precedenza, l'affidabilità delle informazioni inserite nella contabilità aziendale. Infatti se da un lato i *controller* interni utilizzano la contabilità come punto iniziale per formulare le previsioni, i revisori sono tenuti, come già illustrato precedentemente, ad esprimere un giudizio su tali informazioni.

I sistemi informativi sono strumenti utilizzati dall'impresa per agevolare la tenuta della contabilità generale e analitica, nonché la reportistica e l'informativa aziendale interna ed esterna.

I controlli dei sistemi informatici aziendali, ai fini della revisione del bilancio (ISA Italia 315), prevedono una combinazione di controlli automatizzati e controlli manuali al fine di rilevare la corretta applicazione delle regole contabili e valutative predefinite ed inserite nel sistema contabile. In particolare, il revisore IT deve:

- verificare l'affidabilità delle registrazioni ed elaborazioni contabili;
- verificare l'accesso non autorizzato ai dati che possono causare la loro distruzione o modifica impropria, compresa la possibilità di registrazioni di operazioni non autorizzate;
- verificare i privilegi di accesso in base all'organigramma;
- individuare il rischio di accessi non autorizzati ai dati del *master file*, sistemi, programmi o

interventi manuali impropri da parte dei sistemisti;

- evidenziare le operazioni inusuali o non ricorrenti;
- dare conforto in merito ai controlli automatizzati.

La capacità del revisore contabile di utilizzare i sistemi informativi dell'azienda cliente comporta significative agevolazioni nel processo di revisione, aumentandone la qualità e riducendone i rischi. Nell'ambito delle procedure di revisione legale occorre una collaborazione integrata tra revisori contabili con specializzazione in informatica e ingegneri gestionali che intervengono *ad hoc* in ausilio del normale processo di controlli sul bilancio d'esercizio. Questo approccio ci permette di raggiungere una consistente riduzione del rischio d'individuazione, ossia il rischio che il revisore non individui errori e irregolarità rilevanti nella formazione delle poste di bilancio. L'incremento degli *standard* e della normativa ha portato la necessità di approfondire e di automatizzare le procedure di revisione attraverso l'utilizzo dei sistemi informativi delle aziende, tra i quali: SAP, AS400, Microsoft Dynamics AX e Linux-Oracle.

Il ruolo del professionista e revisore non è solo quello di svolgere un'analisi sulla base di dati quantitativi, contabili, ma anche di interpretare correttamente e valorizzare le informazioni espresse dall'impresa.

Il caso aziendale

La società ABCD S.r.l. (3) opera nel campo metalmeccanico e presenta un fatturato in costante crescita negli ultimi anni.

A partire dal 2011, la società, superando i limiti dimensionali, ha nominato la società di revisione Revi.tor S.r.l. (di seguito Revi.tor) per esercitare l'attività di controllo contabile. L'analisi del rischio effettuata a inizio mandato dalla Revi.tor non evidenziava rischi intrinseci e di revisione elevati in quanto, nonostante il *business* fosse in crescita e la produzione in affanno nel gestire gli ordinativi, la contabilità era ben gestita e monitorata. L'esame dei cicli aziendali non presentava anomalie e carenze evidenti, tuttavia emerse una considerevole

Nota:

(3) Per questioni di riservatezza si è ritenuto opportuno non esplicitare la reale denominazione sociale.

tensione finanziaria dovuta ad una mancata pianificazione del *cash flow*: le linee di fido aziendali erano limitate e utilizzate per la quasi totalità. Un'ulteriore criticità riguardava il limitato coinvolgimento della Direzione su tematiche finanziarie ed operative, evidenziata dal fatto che in alcuni periodi dell'esercizio si riscontravano difficoltà ad adempiere puntualmente alcune delle obbligazioni assunte.

Da un'indagine più approfondita emerse che il controllo di gestione era praticamente assente: la società si limitava a confrontare il proprio bilancio d'esercizio con quello dei *competitor*. In caso di evidenti scostamenti con i *competitor*, i dati venivano giustificati con la difformità del *business* o delle politiche aziendali. Inoltre, i pochi dati previsionali direzionali venivano presentati in *report* disomogenei e, in alcuni casi, le informazioni riportate erano tra loro difformi o comunque non coerenti.

L'imprenditore amministratore non era minimamente preoccupato delle prospettive future in quanto l'impresa, fin dalla sua costituzione, aveva sempre incrementato il fatturato (pari a circa un 7% annuo) ed il risultato d'esercizio si era sempre assestato in pareggio. A ciò si aggiunga che negli ultimi 2 esercizi il fatturato aveva subito un incremento annuo del 15% circa, ma gli indicatori consuntivi iniziarono a segnalare una tensione finanziaria elevata.

Durante la prima riunione con l'amministratore delegato (AD) della società, la Revi.tor evidenziò l'esigenza di predisporre il *budget* per l'esercizio successivo al fine di programmare consapevolmente le modalità di finanziamento dell'aumento del capitale circolante netto necessario per fronteggiare l'aumento di fatturato. Successivamente venne illustrata e ampiamente caldeggiata l'esigenza di una fattiva collaborazione con il controllo interno per confrontarsi sulle attività di monitoraggio dell'area amministrativa e dei cicli aziendali.

Dopo le resistenze e pregiudizi iniziali, la società apprese i vantaggi dell'elaborazione di un *budget* aziendale; in una prima fase venne coinvolto un consulente esterno, estraneo dalle dinamiche storiche e societarie e pertanto in grado di apportare un contributo indipendente e maggiormente obiettivo.

Superate le perplessità iniziali, l'AD iniziò a sedersi accanto ai suoi manager operativi per discutere insieme delle potenzialità del *business* e delle strategie future dell'impresa. Gli sforzi furono notevoli: inizialmente le vedute

erano disomogenee e contrastanti, ma con il dialogo ed un costante confronto si riuscì a trovare un accordo in merito alle future strategie, agli obiettivi ed i risultati da raggiungere. I dati propedeutici all'elaborazione del *budget* economico e finanziario furono dapprima presentati, discussi ed approvati dalle figure chiave dell'impresa; solo dopo 4 mesi di elaborazione e confronti, si riuscì a creare la versione 1.0 del *budget*. Nonostante questo lasso di tempo, le previsioni elaborate per il primo esercizio erano incomplete e, in alcuni casi, non completamente omogenee. Ciò nonostante, la società di revisione si poteva ritenere soddisfatta in quanto il processo di pianificazione e controllo aziendale aveva preso avvio. Un *budget* mensile permetteva ogni fine mese di evidenziare gli scostamenti tra i risultati previsionali ed i dati consuntivi.

L'anno seguente fu possibile elaborare il conto economico previsionale con un orizzonte mensile unitamente al *cash flow* mensilizzato che permise di evidenziare gli eventuali fabbisogni finanziari.

Le innovazioni introdotte con il controllo di gestione furono anche culturali: l'AD iniziò a partecipare costantemente alle riunioni dei *controller* e con la società di revisione, mostrandosi sempre molto interessato sulle previsioni societarie e preoccupato delle difformità sui dati. L'AD si rese presto conto dell'importanza degli strumenti di pianificazione e di controllo dei risultati e degli obiettivi.

L'AD comprese i benefici di tali sistemi ed incrementò gli strumenti aziendali a supporto, istituendo:

- controllo di gestione operativo su un database *ad hoc* per la gestione e verifica dei costi unitari dei prodotti, delle quantità vendute ed acquistate;
- chiusure mensili entro il 4° giorno lavorativo successivo alla chiusura del mese precedente;
- *budget* mensile aziendale (con approvazione in un apposito consiglio di amministrazione entro metà dicembre) con riprevisioni trimestrali sulla base dei *forecast*;
- procedure aziendali chiare, comuni e condivise sulle aree ritenute strategiche per il *business* e per l'impresa stessa: lo *standard* richiesto ed ottenuto dalla struttura aziendale si incrementò notevolmente. I livelli di servizio si elevarono in quanto ogni area era a conoscenza degli obiettivi da realizzare e dei risultati da raggiungere.

Una volta rodati i sistemi di pianificazione e controllo e acquisita fiducia negli stessi, l'AD si poté concentrare maggiormente sulle attività direzionali, intervenendo solamente in caso di scostamenti.

Anche ai livelli gerarchici inferiori fu evidente un cambio di mentalità: le riunioni tra i manager erano sempre più frequenti, la comunicazione si incrementò notevolmente e la sensibilità ai dati aziendali non fu mai così alta rispetto al passato. La pianificazione del *cashflow* aziendale e delle risorse finanziarie fu uno dei benefici più evidenti in questa fase.

Dal lato dei risultati ottenuti grazie all'implementazione del sistema di programmazione e controllo di gestione vi è sicuramente la possibilità di monitorare in maniera più organica i risultati di ciascuna area aziendale, ma anche la possibilità di:

1) condividere le azioni strategiche ed operative compresi gli obiettivi di fondo per gli anni successivi ovvero:

- stimolare il *management* a continue riflessioni sulle politiche di fondo dell'impresa;
- analizzare le problematiche e delle possibili conseguenze (*what-if analysis*);
- stimolare verso uno stile direzionale "partecipativo" nella scelta dei vari obiettivi settoriali;

2) migliorare la pianificazione ed organizzazione delle risorse interne disponibili, in linea con le potenzialità di sviluppo del *business*;

3) migliorare la pianificazione nell'eventuale reperimento delle risorse monetarie e di finanziamento (soprattutto con il ceto bancario);

4) migliorare il rapporto e forza contrattuale nei rapporti con gli istituti di credito;

5) migliorare il monitoraggio dei costi nel medio e lungo periodo della Società evidenziando le eventuali inefficienze operative;

6) individuare le azioni correttive sui risultati attesi al fine di "correggere la rotta" in caso di anomalie e verifica dello stato avanzamento delle commesse.

Attualmente il *budget* viene elaborato nei mesi di ottobre e novembre ed approvato dal consiglio di amministrazione verso metà dicembre. I *forecast* sono elaborati entro il 5° giorno lavorativo successivo alla chiusura del mese e la riunione di Direzione avviene il giorno successivo: un bel passo in avanti! Inoltre vi è da sottolineare che, in linea generale, i *forecast* extracontabili elaborati hanno un errore inferiore all'1% rispetto ai dati consuntivi elaborati dalla contabilità nei mesi successivi. Nella Tavola 3 è riportato il piano economico, con il correlato anno di *budget* (raggruppato trimestralmente), per gli esercizi 2016 - 2018.

Tavola 3 - Budget economico 2016 - 2018

Budget 2016 - 2018	2015		2016							2017		2018		
	ACT		ANNO Forecast		I trim			II trim	III trim	IV trim	Budget		Budget	
	€	%	€	%	€	Actual	Var	BDGT	BDGT	BDGT	€	%	€	%
Vendite Italia	973	2,9%	2.329	5,4%	850	729	(121)	400	600	600	2.600	5,2%	2.650	4,8%
Vendite CEE	27.971	83,3%	32.891	75,6%	8.660	7.891	(769)	6.800	8.900	9.300	38.500	76,8%	43.200	78,0%
Vendite Extra CEE	4.620	13,8%	8.278	19,0%	2.100	1.978	(122)	2.100	2.100	2.100	9.000	18,0%	9.500	17,2%
Ricavi operativi	33.564	100,0%	43.498	100,0%	11.610	10.598	(1.012)	9.300	11.600	12.000	50.100	100,0%	55.350	100,0%
Acquisti materiali di produzione	(14.068)	-41,9%	(18.091)	-41,8%	(4.818)	(4.435)	(383)	(3.841)	(4.907)	(4.908)	(20.741)	-41,9%	(22.915)	-41,4%
Servizi di produzione	(6.558)	-19,5%	(8.190)	-18,8%	(2.322)	(2.130)	(192)	(1.814)	(2.146)	(2.100)	(8.664)	-17,3%	(9.654)	-17,4%
Personale di produzione	(3.770)	-11,2%	(5.491)	-12,6%	(1.370)	(1.424)	54	(1.348)	(1.291)	(1.428)	(5.711)	-11,4%	(6.033)	-10,9%
Costi variabili di produzione	(24.396)	-72,7%	(31.771)	-73,0%	(8.510)	(7.990)	(520)	(7.002)	(8.343)	(8.436)	(35.117)	-70,1%	(38.602)	-69,7%
Margine lordo di contribuzione	9.168	27,3%	11.727	27,0%	3.100	2.608	492	2.298	3.257	3.564	14.983	29,9%	16.748	30,3%
Locazioni e leasing operativi	(958)	-2,9%	(1.120)	-2,6%	(280)	(280)	-	(280)	(280)	(280)	(1.400)	-2,8%	(1.280)	-2,3%
Ammortamenti	(520)	-1,5%	(820)	-1,9%	(175)	(145)	(30)	(200)	(215)	(260)	(1.000)	-2,0%	(1.200)	-2,2%
Affitto capannone	(600)	-1,8%	(600)	-1,4%	(150)	(150)	-	(150)	(150)	(150)	(600)	-1,2%	(600)	-1,1%
Costi fissi di produzione	(2.078)	-6,2%	(2.540)	-5,8%	(605)	(575)	(30)	(630)	(645)	(690)	(3.000)	-6,0%	(3.080)	-5,6%
Margine industriale	7.090	21,1%	9.186	21,1%	2.495	2.033	462	1.668	2.612	2.874	11.983	23,9%	13.668	26,7%
Costi amministrativi	(1.780)	-5,3%	(1.900)	-4,4%	(445)	(480)	35	(450)	(520)	(450)	(2.200)	-4,4%	(2.500)	-4,5%
Costi generali	(2.753)	-8,2%	(2.941)	-6,8%	(700)	(691)	(9)	(700)	(750)	(800)	(3.600)	-7,2%	(4.200)	-7,6%
MARGINE OPERATIVO	2.557	7,6%	4.345	10,0%	1.350	862	488	518	1.342	1.624	6.183	12,3%	6.968	12,6%
EBITDA	3.077	9,2%	5.166	11,9%	1.525	1.007	518	718	1.557	1.884	7.183	14,3%	8.168	14,8%
Accantonamenti	(244)	-0,7%	(400)	-0,9%	(100)	(100)	-	(100)	(100)	(100)	(500)	-1,0%	(600)	-1,1%
EBIT	2.313	6,9%	3.945	9,1%	1.250	762	488	418	1.242	1.524	5.683	11,3%	6.368	11,9%
Proventi (oneri) finanziari	(1.789)	-5,3%	(1.706)	-3,9%	(440)	(452)	12	(429)	(422)	(403)	(1.560)	-3,1%	(1.700)	-3,1%
Proventi (oneri) atipici	2	0,0%	84	0,2%	25	9	16	25	25	25	100	0,2%	100	0,2%
Ris. gest. finanz. e straord. e atipica	(1.787)	-5,3%	(1.622)	-3,7%	(415)	(443)	28	(404)	(397)	(378)	(1.460)	-2,9%	(1.600)	-2,9%
Risultato prima delle Imposte	526	1,6%	2.324	5,3%	835	319	516	14	845	1.146	4.223	8,4%	4.768	8,6%

Dal lato dei controlli di revisione nei primi anni sono state analizzate dettagliatamente le poste dell'attivo, del passivo e del conto economico sulla base di:

- procedure di conformità (ovvero esame dei cicli aziendali che hanno impatto sulla contabilità);
- verifiche di validità (ovvero esame della documentazione aziendale: contratti, ordini, fatture, ddt, incassi, pagamenti, ...).

I benefici di un accurato controllo di gestione impattarono in maniera rilevante anche sulle verifiche poste in essere dai revisori. Infatti, il *budget* e gli strumenti di controllo di gestione furono propedeutici alle riunioni con la società di revisione e ai controlli contabili: in questo contesto, le verifiche effettuate si incentravano prevalentemente sulle azioni correttive e sui miglioramenti ed i monitoraggi delle azioni strategiche. L'analisi dei flussi finanziari, la maggior consapevolezza dei dati e l'analisi costante da parte dei *controller* anche in riferimento alle potenziali anomalie permise di ridurre i rischi intrinseci ed il rischio di revisione.

Conclusioni

Il presente articolo ha preso in esame il sistema di controllo di gestione ed i collegamenti con il processo di revisione legale. L'accuratezza degli strumenti di controllo di gestione è indubbiamente un requisito

essenziale per poter ridurre il rischio di revisione; nel contempo, le attività di revisione legale, in un'ottica proattiva, contribuiscono al miglioramento dei sistemi di programmazione e controllo aziendali.

Dall'analisi del *case study* emerge come il rapporto collaborativo tra azienda e società di revisione abbia generato significativi benefici, riassumibili in termini di:

- maggiore consapevolezza del *business* e delle strategie aziendali;
- identificazione dei *drivers* e degli obiettivi alla base delle strategie;
- migliore programmazione delle risorse aziendali (materiali, finanziarie ed umane) e delle attività;
- migliore comunicazione interna;
- periodico monitoraggio e consapevolezza dei risultati.

In tale realtà aziendale, la società di revisione ha assunto la veste di consulente ed ha agito, unitamente al vertice aziendale, quale *sponsor* del cambiamento. Cambiamento che ha interessato non solo gli strumenti tecnici del controllo di gestione, ma anche e soprattutto gli aspetti organizzativi e culturali, dai livelli più alti ai livelli inferiori della struttura.

Contestualmente, i miglioramenti apportati al sistema di controllo interno hanno generato benefici per il processo di revisione contribuendo a ridurre, in ultima istanza, la rischiosità intrinseca ed il rischio di revisione.

Amministrazione & Finanza.

Oggi anche da PC, Tablet e Smartphone.

Registrati subito su www.edicolaprofessionale.com

