

Quale controllo di gestione ci attende nel 2021



Il 2020 ci ha portato la pandemia di Coronavirus, che può essere classificato come uno degli eventi più destabilizzanti dell'economia mondiale negli ultimi 10 anni, paragonabile solo alle grandi guerre a livello mondiale. Secondo la teoria della *Business Continuity* si tratta di una "disruption" (tradotto come "interruzione", "disturbo" o "dissesto") che, secondo la norma UNI EN ISO 22301 (*Sistemi di gestione della continuità operativa*) viene inteso come *un incidente o evento (positivo o negativo) che provoca una interruzione nell'erogazione di prodotti e/o servizi.*

Ma in quest'articolo non vorrei parlare di questa tematica e della resilienza necessaria alle imprese per riprendere le attività produttive o di erogazione di servizi in modo sufficientemente accettabile per tutte le parti interessate, bensì di come le imprese – soprattutto quelle medio piccole – dovrebbero modificare il loro approccio al **controllo della gestione aziendale.**

Da un punto di vista economico il Covid-19 ha portato a rivoluzionare molti punti fermi della teoria del controllo di gestione e molte assunzioni ed approssimazioni, ritenute pienamente accettabili e condivisibili un anno fa, oggi diventano estremamente imprecise.

Diverse aziende in questo periodo hanno profondamente mutato il modo di lavorare ed anche costi e ricavi ne hanno risentito. Non tutti e per tutti in senso negativo: indubbiamente in alcuni settori alcune realtà hanno visto incrementare i ricavi, altre hanno visto diminuire alcuni costi ed accrescerne altri.

Questi fenomeni hanno portato, come conseguenza, a **non poter ritenere come quasi invariabili alcuni costi e/o variabili solo in modesta misura i ricavi.** Prima si doveva poter prevedere una crescita dei ricavi del 10-15% al massimo o una decrescita degli stessi di percentuali analoghe, ora il 2020 per molte realtà si è prospettato come un anno con **decrementi di fatturato molto più significativi,** parzialmente compensati da un **calo di alcuni costi** in maniera altrettanto

significativa (si pensi, ad es., alla Cassa Integrazione che – ritardi a parte – ha contribuito alla diminuzione dei costi del personale dipendente in molte aziende).

Anche solo la modalità di lavoro in *smart-working* ha comportato per diverse imprese la variazione di diverse voci di costo: da un lato si sono ridotti alcuni costi – quali ad es. quelli relativi alle utenze di energia elettrica -, dall'altro si sono registrati costi straordinari – ad es. per pulizie aggiuntive e sanificazioni dei locali, implementazione di procedure e processi ICT per consentire il lavoro da remoto – e di conseguenza si rende necessaria una revisione delle politiche di consuntivazione e previsione dei costi stessi.

A fine 2020 (o inizio 2021 vista l'incertezza della situazione pandemica mondiale) le imprese si sono trovate a dover pianificare le attività per il 2021 e predisporre il relativo **budget dei ricavi e dei costi**. Purtroppo, molte aziende non sono in grado di ipotizzare né l'uno né l'altro con un livello di approssimazione accettabile. Quindi come bisogna operare? Lasciar perdere tutto e vivere alla giornata? Certamente no.

Occorre ripensare ai costi ed ai ricavi registrati nel 2020 e ripensare i consuntivi dell'anno appena passato e le previsioni per il 2021. Non potendo fare previsioni a medio-lungo termine è importante fare previsioni a breve ed aggiornarle costantemente in base ai risultati raggiunti nell'ultimo periodo.

Guardando al 2020 e proiettando l'esperienza nel 2021 bisogna **rivedere i criteri di ripartizione dei costi fissi** (si veda gli articolo *Abbattere i costi fissi o ridurre realmente tutti costi?*, Valutare correttamente i costi indiretti ed i costi fissi, I centri di costo, questi sconosciuti) che non sono più così stabili al variare dei ricavi, così come **i costi variabili che non variano più in modo proporzionale ai ricavi**. Infatti, oltre una certa percentuale di variazione dei ricavi (in diminuzione, ma anche in crescita talvolta) alcuni costi possono avere un andamento non direttamente proporzionale ai ricavi. Questo perché alcuni costi direttamente imputabili alla produzione (o erogazione di servizi) non variano in modo proporzionale ai ricavi o ai volumi produttivi. Se i ricavi calano perché i prodotti e/o servizi si vendono in misura inferiore e con tempi più lunghi, la produzione potrebbe accumulare scorte di prodotti finiti invenduti. Dunque, il processo produttivo potrebbe rallentare in misura inferiore o ritardata rispetto all'andamento dei ricavi.



Di contro le imprese non hanno potuto ridurre conseguentemente i costi del personale diretto (salvo il ricorso alla Cassa Integrazione) e delle altre risorse produttive dirette.

Facciamo un esempio per chiarire meglio questo concetto: se nel corso dell'ultimo anno la mia autovettura ha percorso 10.000 km anziché i consueti 30.000, sicuramente ho risparmiato in misura proporzionale i costi del carburante, ma la manutenzione generale (cambio olio, ecc.) comunque la dovrei sostenere ugualmente, gli pneumatici si saranno usurati meno, ma comunque il cambio pneumatici estivi-invernali lo devo sostenere ugualmente. Lo stesso accade per gli impianti produttivi.

Poi occorre analizzare la gestione – ed i relativi costi – del personale indiretto. Purtroppo, alcune imprese, nel tentativo di ridurre i costi del personale all'inizio della pandemia, hanno fatto un ricorso dissennato alla Cassa Integrazione ed alle ferie "obbligate" dei propri dipendenti, mettendo "a riposo forzato" le risorse che ne avevano i requisiti da un punto di vista "contabile", magari depauperando interi reparti vitali per il prosieguo dell'attività dell'azienda.

Come in tutte le situazioni di crisi (economica, pandemica, dovuta a disastri naturali, ecc.) **si avvantaggia chi dispone di sistemi di monitoraggio e misurazione dei parametri produttivi ed economici precisi e tempestivi** e che, quindi, è in grado di reagire tempestivamente con azioni correttive consapevoli alle variazioni degli indicatori principali.

Quindi quando le previsioni saltano è comunque importante avere una consuntivazione tempestiva e precisa. Il successo durevole dell'azienda dipende poi dalla lungimiranza del *management*, dalla **corretta lettura degli indicatori**, da una efficace **analisi dei rischi**. Su quest'ultimo punto – è bene ribadirlo – molte imprese si giocano il loro futuro; infatti, si presentano molte situazioni che possono essere considerate come **minacce** od **opportunità**:

- Concedere credito a clienti in difficoltà al fine di mantenerne la fiducia?
- Come gestire le richieste di revisione dei contratti provenienti dal cliente?
- Procedere con acquisti di materia prima in lotti economici prevedendo un certo andamento delle vendite di prodotti finiti?

- Come gestire il rischio di contagio all'interno dell'azienda? Ricorrere allo smart-working sempre, dove possibile? Investire in misure di protezione sanitaria maggiormente efficaci per scongiurare i contagi?
- Investire nei sistemi informatici per garantire la continuità operativa anche da remoto?
- Investire in innovazione tecnologica dei sistemi ICT sfruttando i benefici del piano Industria 4.0?
- Utilizzare il tempo a disposizione del personale dovuto dal calo delle vendite per formare le risorse umane?
- Potenziare gli strumenti di commercializzazione dei prodotti *on-line*, attraverso il miglioramento del sito web, delle attività di *web-marketing* o introducendo sistemi di *e-commerce*?
- Rinegoziare i contratti per la fornitura di alcuni servizi (ad es. energia elettrica per le aziende più energivore) per adeguarsi al nuovo contesto?
- Pianificare periodi di chiusura aziendale per ridurre non solo i costi del personale, ma anche quelli legati dai consumi (energia elettrica, riscaldamento, ecc.)?

Non esiste una ricetta vincente. Ogni realtà merita un'analisi approfondita del contesto esterno (clienti, fornitori, situazione ambientale, contesto normativo, mercato, ...) ed interno (fattori produttivi, risorse umane e tecnologiche, ...) per poter decidere quali azioni è opportuno intraprendere e potrebbe essere utile un'analisi SWOT dettagliata per rendere edotto l'imprenditore sulla situazione. Si veda anche l'articolo *L'aggiornamento della valutazione dei rischi dopo la pandemia*.

Come conseguenza di tutte queste variabili da riconsiderare c'è da **ricalcolare il costo del prodotto o servizio** (vedasi anche l'articolo *Come calcolare il costo "vero" del prodotto*). Infatti, occorre considerare che **diversi valori di input che contribuiscono al calcolo del costo del prodotto** (e, conseguentemente dei margini di contribuzione e del prezzo) **sono variati**, anche in modo sensibile; per cui si potrebbe rivalutare l'economicità di un prezzo o della produzione di un determinato prodotto. Apparentemente sembrerebbe in controtendenza aumentare i prezzi dei prodotti quando tutti i clienti cercano di ridurre i costi, ma se la produzione si riduce oltre un certo limite i costi indiretti incidono in misura sempre maggiore sui costi dei singoli prodotti e si rischierebbe di **produrre in perdita**.

Naturalmente occorre svolgere un'attenta **analisi del mercato**, non fermandosi a valutare il comportamento dei propri clienti, ma provare ad immaginare il comportamento del cliente finale, ovvero l'utente, il consumatore. Molte PMI italiane, infatti, si trovano collocate in catene produttive molto articolate che assomigliano più a reti ad albero o strutture reticolari, piuttosto che a catene vere e proprie. Prendiamo ad esempio la filiera produttiva dell'automotive: a fronte di un costruttore di auto/moto che vende il suo veicolo sul mercato ci sono N componenti che costituiscono il primo livello della distinta base del prodotto e per ogni componente ci sono M altri componenti e per ognuno di essi ci possono essere più fornitori e così via. Una piccola o media impresa che produce componenti

meccanici conto terzi (ce ne sono tantissime nel nostro territorio) spesso si trova oltre il quarto o quinto livello nella catena di fornitura del prodotto finale e questa filiera talvolta non rimane tutta sul territorio nazionale. Dunque, l'analisi del mercato diventa molto complessa, soprattutto in questo periodo di pandemia, quando la catena di fornitura si potrebbe spezzare o rallentare fortemente semplicemente perché un'azienda si trova in un territorio fortemente colpito dal virus o è essa stessa bloccata da contagi interni.



In alcuni casi dall'analisi del mercato e degli indicatori economici e produttivi interni all'impresa è opportuno prevedere un **riposizionamento sul mercato** implementando la produzione di prodotti diversi (vedasi il caso delle aziende convertitesì alla produzione di mascherine) o in diverso formato. Tipico è il caso della filiera dell'industria alimentare, a partire dalla materia prima fino ad arrivare ai prodotti venduti all'ingrosso o al dettaglio.

In conclusione, quali sono gli strumenti per gestire la resilienza (probabilmente siamo ancora in questa fase) e la ripresa che verrà? Occorre disporre di

- dati affidabili e puntuali sull'andamento dei fattori produttivi, dei costi e dei ricavi;
- sistemi ICT in grado di raccogliere ed analizzare i dati raccolti e trasformarli in indicatori (KPI) attendibili;
- sistemi informatici robusti a supporto dei processi aziendali per garantire costantemente la continuità operativa;
- capacità di analizzare dati e indicatori a consuntivo
- capacità di analizzare il mercato e di prevederne l'andamento futuro;
- capacità di valutare tutti i rischi di impresa e di trattarli in modo adeguato.

Per approfondimenti consulta i testi:

Gli indicatori di performance aziendali

Il controllo di gestione nelle piccole imprese di servizi che operano su commessa