



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in Economia e Commercio

**IL CONTROLLO DI GESTIONE NELLE
IMPRESE DI ALTA MODA**

**MANAGEMENT CONTROL IN HIGH FASHION
COMPANIES**

Relatore:

Prof.ssa Maria Serena Chiucchi

Rapporto Finale di:

Luca Rossi

Anno Accademico 2022/2023

Ai miei genitori,

Cinzia e Gildo.

Indice

Introduzione	5
Capitolo 1 IL CONTROLLO DI GESTIONE	7
1.1 La definizione di controllo di gestione e la sua evoluzione nel tempo	7
1.2 Le dimensioni del controllo di gestione	8
1.2.1 La dimensione dinamica	8
1.2.2. La dimensione statica	9
1.3 La contabilità analitica	12
1.3.1 Variable costing system	14
1.3.2 Full costing system	14
1.4 Il budget	15
1.5 Il reporting e l'analisi degli scostamenti	19
Capitolo 2 IL SETTORE MODA E LE SUE CARATTERISTICHE	21
2.1 La moda e i suoi legami col lusso	21
2.2 L'evoluzione del settore moda nel tempo	22
2.2.1. Le origini del fenomeno moda	22
2.2.2 La struttura del mercato	23
2.3 Le caratteristiche del settore moda	26
2.3.1 La struttura a filiera	26
2.3.2 La subfornitura	27
2.3.3 La logica delle collezioni	28
2.3.4 Il canale di vendita diretto	29

Capitolo 3 IL CONTROLLO DI GESTIONE NELLE IMPRESE DI MODA	31
3.1 I principali costi nelle imprese di moda.....	31
3.1.1. I centri di costo.....	31
3.1.2 Le tipologie di costi	32
3.1.3 L'activity based costing nelle imprese di moda	35
3.2 Il budget.....	37
3.3 Il reporting e l'analisi degli scostamenti.....	38
3.4 Il modello balanced scorecard.....	40
3.5 Il caso Salvatore Ferragamo.....	44
Conclusioni	48
Bibliografia	50

Introduzione

L'alta moda è un settore estremamente affascinante ed ha un ruolo di fondamentale importanza sull'economia italiana e sull'immagine che il made in Italy ha nel mondo.

Le imprese del settore realizzano dei prodotti artistici con un apporto e un'attenzione alla creatività e allo stile, nonché all'unicità, per i quali è necessario un altissimo livello qualitativo, di artigianalità ed estro.

Il fascino di questo settore sposta spesso l'attenzione proprio sugli aspetti stilistici ma, oggi più che mai, la moda occupa una posizione di estrema rilevanza nel panorama economico italiano e mondiale e, proprio per questo motivo, sarà fondamentale analizzarla anche da questo punto di vista.

Fino alla prima metà del secolo scorso, le imprese di moda erano di piccole e medie dimensioni, a gestione familiare, e spesso veniva trascurato l'aspetto organizzativo. Con la nascita nel secondo dopoguerra di importanti nomi del campo e lo sviluppo di una società più orientata sui consumi, le imprese sono cresciute, diventando colossi del settore con fatturati da miliardi di euro.

In questo nuovo contesto la famiglia non è più sufficiente ed è necessaria la presenza di figure abili e competenti.

In un panorama altamente competitivo, dove i trend cambiano rapidamente, sarà centrale per un'impresa pianificare degli obiettivi di lungo termine, programmare i propositi e i programmi d'azione per gli esercizi successivi e controllare che la gestione si stia svolgendo coerentemente e coordinatamente con quanto stabilito.

Questa tesi ha l'obiettivo di analizzare il settore moda da un punto di vista aziendale ed economico e il controllo di gestione del settore con le relative peculiarità.

Si procederà illustrando prima il controllo di gestione in tutti i suoi aspetti, per poi avanzare approfondendo il settore della moda, dalle sue origini e l'evoluzione che ha avuto nel tempo e alle

caratteristiche principali che lo riguardano, ed infine il controllo di gestione nel settore, le particolarità del modello e il caso aziendale del gruppo Ferragamo.

Capitolo 1 IL CONTROLLO DI GESTIONE

1.1 La definizione di controllo di gestione e la sua evoluzione nel tempo

Le aziende svolgono un'attività di direzione e gestione mirata a trasformare le idee in azioni e risultati concreti. Il sistema di pianificazione, programmazione e controllo è frutto di queste esigenze naturali e può essere articolato a sua volta nel sistema della pianificazione e nel sistema della programmazione e controllo (Chiucchi e Gatti, 2021).

Il primo ha il ruolo di porre gli obiettivi nel medio-lungo periodo e le linee d'azione globali dell'azienda, basandosi su un'analisi riguardante sia le minacce ed opportunità esterne, sia le risorse interne e, una volta ottenute sufficienti informazioni, comporre il progetto da realizzare.

Il secondo ha la funzione di programmare gli obiettivi di breve periodo per l'esercizio successivo, i relativi programmi d'azione specifici e il ruolo di controllo delle azioni e dei risultati conseguiti, che può avvenire *ex-ante*, quando si accerta l'idoneità di un programma di breve periodo al raggiungimento degli obiettivi di lungo periodo; *in-itinere*, quando si attuano i programmi e ci si accerta che si stia procedendo in linea; e, una volta ricevuti i dati riguardanti i risultati, *ex-post*, per valutare la conformità con gli obiettivi. Il controllo può fornire una valutazione positiva che confermerà quanto formulato in sede di programmazione o una valutazione negativa che comporterà delle azioni correttive come la ridefinizione delle linee d'azione o degli obiettivi.

Il controllo di gestione è l'insieme di attività che la direzione svolge per verificare che la gestione si stia svolgendo coerentemente e coordinatamente con gli obiettivi stabiliti in sede di programmazione al fine di consentire il perdurare dell'azienda nel tempo.

L'attenzione a questo processo è recente, infatti, fino agli anni Novanta, il controllo non aveva sempre trovato spazio nella letteratura specialistica, nonostante fosse riconosciuto da tempo dagli studiosi come una delle attività portanti del processo di direzione (Bubbio, 2012).

Il ruolo di guida e governo del controllo di gestione, basato sulle attività d'ispezione, è stato ampliato riconoscendogli ulteriori finalità (Chiucchi e Gatti, 2021):

- monitorare l'andamento dell'attività;
- allineare il comportamento degli individui agli obiettivi aziendali;
- favorire la diffusione di una cultura meritocratica;
- comunicare le priorità aziendali.

1.2 Le dimensioni del controllo di gestione

Il sistema di controllo si compone di due dimensioni fondamentali: la dimensione statica e la dimensione dinamica (Brunetti, 1979).

La prima è rappresentata dalla struttura organizzativa e dalla struttura informativo-contabile che forniscono soluzioni organizzative e informative per consentire l'attività di controllo direzionale, la seconda si identifica col processo attraverso il quale si svolge il controllo.

Le due dimensioni non sono indipendenti, ma legate da importanti relazioni. La dimensione statica deve sempre adeguarsi al processo di controllo, che variando richiede differenti responsabilità e strumenti, e la dimensione dinamica deve formarsi sulla struttura organizzativa e informativo-contabile. Per questo motivo è fondamentale che queste ultime vengano aggiornate e, se necessario, modificate nel tempo per garantire che il sistema di controllo rimanga efficace.

1.2.1 La dimensione dinamica

La dimensione dinamica coincide col processo di controllo, ovvero la sequenza di attività necessarie per fornire al management informazioni utili all'assunzione di decisioni, e si realizza mediante i meccanismi di feed-back o i meccanismi di feed-forward.

I meccanismi di feed-back misurano i risultati una volta conseguiti (apprendimento ex-post), confrontandoli con gli obiettivi per definire interventi correttivi ed evitare il ripetersi di possibili errori nel futuro. Questi meccanismi, grazie alle informazioni certe ed affidabili raccolte, consentono di avere una visione completa della gestione, ma un'impossibilità nell'intervenire in modo tempestivo.

I meccanismi di feed-forward misurano i risultati intermedi proiettandoli a fine periodo per valutare la probabilità di raggiungere gli obiettivi e definire gli interventi correttivi. In questo caso, al posto di dati certi, si hanno delle proiezioni basate su stime ma, al contempo, c'è la possibilità da parte del management di agire tempestivamente.

Il modo in cui avvengono le varie attività del processo di controllo, ovvero come vengono formulati gli obiettivi e i programmi d'azione, come sono valutati i risultati e come sono scelti gli interventi correttivi, è detto stile di controllo. Quest'ultimo può incidere su: (Brusa, 2000, citato in Chiucchi, Iacoviello e Paolini, 2021):

- il grado di partecipazione dei soggetti aziendali alla formulazione degli obiettivi;
- il livello di difficoltà degli obiettivi;
- la modalità di valutazione delle prestazioni.

Le conseguenze variano in maniera rilevante in base allo stile di leadership, ovvero il comportamento della direzione nei confronti dei collaboratori, in quanto è essenziale che sia coerente con lo stile di controllo. Se lo stile di leadership è autoritario e burocratico, ci sarà un grado di partecipazione dei soggetti agli obiettivi basso, un livello di difficoltà degli obiettivi che non tiene conto degli aspetti motivazionali e un ambiente statico; mentre se lo stile di leadership è consultivo e partecipativo il grado di partecipazione sarà alto, si terrà conto degli aspetti motivazionali e l'ambiente sarà dinamico.

1.2.2. La dimensione statica

La dimensione statica è composta dalla struttura organizzativa e la struttura informativo-contabile.

La struttura organizzativa del controllo è la distribuzione della responsabilità economica nell'organizzazione. Il controllo deve essere progettato in modo tale da poter misurare gli effetti economici delle attività delle aree aziendali i cui responsabili sono i manager.

I ruoli rappresentano le aspettative verso chi occupa una certa posizione e si traducono nella definizione di compiti e comportamenti, sono connessi attraverso delle relazioni che possono essere verticali, caratterizzate principalmente dalla delega di poteri da un superiore ad un subordinato, o orizzontali quando si hanno dei procedimenti tra pari.

La struttura organizzativa è composta da centri di responsabilità, ovvero unità organizzative in cui chi è a capo, solitamente un manager, viene ritenuto il responsabile per il raggiungimento dei risultati e l'uso delle risorse e fattori produttivi. Quest'ultimo può possedere delle leve decisionali in grado di influenzare e modificare gli obiettivi di breve periodo e renderli quindi controllabili.

Vi sono cinque tipologie di centri di responsabilità (Brunetti, 1979):

- centri di costo, determinano con precisione le relazioni tra input e output e i risultati sono espressi in termini di costi (misure finanziarie esprimibili in termini monetari);
- centri di spesa, che non determinano gli output né le loro relazioni con gli input;
- centri di ricavo, i manager sono responsabili dei ricavi conseguiti;
- centri di profitto, i manager sono responsabili dei profitti conseguiti;
- centri d'investimento, i manager sono responsabili dei rendimenti conseguiti con gli investimenti effettuati.

Ogni tipologia di centro di responsabilità possiede delle leve decisionali e parametri di controllo specifici (si veda figura 1.1).

Figura 1.1 – *Tipologie di centri di responsabilità*

Tipo	Responsabilità	Leve	Parametri di controllo
Centro di ricavo	Efficacia	Volumi di vendita (mix e prezzi dati)	Livello delle vendite
Centro di costo	Efficienza	Gestisce i fattori produttivi e il rapporto input/output	Rapporto risorse impiegate/prodotti
Centro di spesa	Professionalità	Gestisce un limitato numero di risorse assegnato	Livello delle spese
Centro di profitto	Margine reddituale (da massimizzare)	Volumi di vendita e fattori produttivi	Risultato economico differenziale (es. utile operativo)
Centro di investimento	Rendimento	Margine reddituale e capitale	R.O.I

Fonte – Chiucchi, Iacoviello e Paolini, 2021, p. 64.

La struttura informativo-contabile del controllo è l'insieme degli strumenti che consentono di ottenere, elaborare e presentare i dati e le informazioni che consentono di svolgere in maniera efficace il controllo di gestione. La struttura si divide in:

- struttura informativa tecnico-contabile, caratterizzata da informazioni di natura quantitativo-monetaria;

- struttura informativa extra-contabile, contraddistinta da informazioni di natura fisico-tecnica e qualitativa che possono esprimere le cause della performance a livello economico-finanziario.

Il sistema informativo deve essere efficace, ovvero consentire il raggiungimento degli obiettivi, e per esserlo deve rispettare delle caratteristiche di natura quantitativa e qualitativa.¹

1.3 La contabilità analitica

La contabilità analitica è lo strumento della struttura informativo-contabile che consente di ottenere ed elaborare le informazioni di tipo quantitativo-monetario a supporto delle decisioni dei manager.

La sua tenuta, dal momento che dipende dalle esigenze informative da supportare, non è obbligatoria a differenza della contabilità generale che presenta ulteriori differenze.²

Le informazioni si ottengono in ambiti del sistema aziendale definiti oggetti di costo e le modalità di tenuta della contabilità analitica si dividono in variable costing (o a costi parziali) e full costing (o a costi complessivi).

I costi possono essere classificati per (Marasca e Pettinari, 2021) (si veda figura 1.2):

- natura, distinti in base alla natura del fattore produttivo per l'acquisto del quale sono stati sostenuti;
- destinazione, classificati in base allo scopo per il quale sono stati sostenuti;

¹ Le caratteristiche di natura qualitativa e quantitativa legate all'efficacia sono: l'integrazione di tutti i dati con l'uso di procedure e principi uniformi; la flessibilità del sistema informativo in base al cambiamento delle esigenze informative nel tempo; l'accettabilità del sistema informativo e dei suoi cambiamenti da parte dei soggetti; la rilevanza, ovvero la significatività dei dati prodotti per l'utilizzo; la selettività, ovvero la produzione di una quantità di dati utili per le decisioni; la tempestività dei dati per soddisfare le esigenze conoscitive; l'accuratezza delle informazioni fornite; la verificabilità dei dati prodotti dal sistema (Marchi, De Santis, 2021).

² La contabilità generale ha lo scopo di misurare il reddito e determinare il capitale di funzionamento, l'oggetto sono i fatti di gestione con manifestazione monetaria relativi a scambi di mercato, si riferisce al passato, i costi sono classificati per natura, i destinatari sono i soggetti esterni, la metodologia di rilevazione è contabile (partita doppia) e i dati sono precisi ancora prima che tempestivi. La contabilità analitica ha lo scopo di rielaborare dati per attività decisionali, l'oggetto è l'utilizzo dei fattori produttivi nei vari processi interni, si riferisce al passato e al futuro, i costi sono classificati per natura, destinazione e altri criteri utili per le decisioni, i destinatari sono i manager, la metodologia di rilevazione è contabile o extra-contabile e i dati sono tempestivi prima ancora che precisi (Marasca, Pettinari, 2021).

- comportamento al variare di un driver di riferimento, ordinati in base a come variano al variare di un parametro;
- modalità di assegnazione agli oggetti di costo, divisi in base alla modalità con cui possono essere imputati agli oggetti di costo;
- modalità di programmazione, distinti per l'oggettività con cui vengono programmati i costi a preventivo;
- controllabilità, suddivisi in base al grado di controllabilità del responsabile del centro a cui il costo si riferisce.

Figura 1.2 – *Classificazione dei costi*

Criteri di classificazione	Classi
Riferibilità alle aree funzionali dell'azienda	<ul style="list-style-type: none"> - Costi industriali - Costi non industriali
Modalità di assegnazione agli oggetti di costo	<ul style="list-style-type: none"> - Costi diretti - Costi indiretti
Comportamento al variare di un driver di riferimento	<ul style="list-style-type: none"> - Costi variabili - Costi fissi - Costi semivariabili - Costi variabili a scalini
Modalità di programmazione	<ul style="list-style-type: none"> - Costi parametrici - Costi discrezionali - Costi impegnati
Controllabilità	<ul style="list-style-type: none"> - Costi controllabili - Costi non controllabili

1.3.1 Variable costing system

Il variable costing system è una modalità di tenuta della contabilità analitica attraverso la quale si assegnano i soli costi variabili e diretti necessari all'ottenimento del prodotto. Di fondamentale importanza per questa modalità di tenuta sono il margine di contribuzione lordo, dato dalla differenza tra ricavi e costi variabili di natura industriale e commerciale, che rappresenta il valore che contribuisce a coprire i costi fissi e a generare reddito operativo, e il margine di contribuzione semilordo, dato dalla differenza tra il precedente margine di contribuzione lordo e i costi fissi specifici, che descrive il valore che contribuisce a coprire i costi fissi comuni e a generare reddito operativo.

La distinzione tra i costi fissi, i costi variabili e i margini è fondamentale per svolgere la break even analysis, che consente di prevedere gli andamenti economici d'impresa stabilendo le quantità di produzione e vendita, il fatturato per raggiungere il pareggio tra i costi e i ricavi o ottenere certi obiettivi di utile.

Questa distinzione risulta rilevante anche per le scelte di convenienza economica dato che nel breve periodo il management ha la necessità di prendere decisioni riguardanti la redditività dei prodotti, il mix produttivo, le esternalizzazioni e le politiche di pricing.

1.3.2 Full costing system

L'altra modalità di tenuta della contabilità analitica è il full costing system. Per calcolarlo si considerano tutti i costi necessari per l'ottenimento del prodotto e, in particolare, assume un peso notevole la distinzione tra costi diretti e indiretti e le modalità di attribuzione di questi ultimi ai prodotti.

Per attribuire i costi indiretti ai prodotti esistono quattro metodi principali (Marasca, Pettinari e Chiucchi, 2021):

- full costing a base unica, la cui logica di base è che i prodotti consumino risorse per cui tutti i costi vengono attribuiti ai prodotti attraverso una sola base di riparto;
- full costing a base multipla, uguale al precedente, ma con l'utilizzo di più basi di riparto in modo da creare dei raggruppamenti di costi definiti pool;
- contabilità per centri di costo, il cui ragionamento alla base è che le risorse vengano localizzate in oggetti intermedi di costo (centri di costo) attribuiti ai prodotti;
- activity based costing, alla cui base vi è la logica che le risorse siano assorbite da oggetti intermedi di costo (attività) e attribuite ai prodotti.

I metodi vanno dal più semplice al più complesso, in termini economici, temporali e di difficoltà di elaborazione. In particolare, con l'avvento dell'impresa post-industriale, caratterizzata dalla maggiore incidenza dei costi indiretti, dei costi fissi, da relazioni complesse e dall'incremento delle attività di supporto essenziali e per le creazioni degli attributi di prodotto, è stato necessario sviluppare l'activity based costing che, non utilizzando basi volumetriche, evita errori nell'attribuzione dei costi ai prodotti come quello del sovvenzionamento incrociato e consente il passaggio dal tradizionale controllo "di quanto" e "dove" si spende al controllo del "perché" si spende (Bubbio, 2012).

1.4 Il budget

Il budget, poiché è un programma d'azione e rappresenta una soluzione informativa, rientra nella struttura informativo-contabile del controllo di gestione. Non è una previsione che implica un comportamento passivo, quanto più un programma che utilizza i dati estratti dalle previsioni come base per la propria elaborazione. Espresso in termini quantitativi, solitamente monetari, esso copre un arco temporale predefinito, usualmente pari ad un anno.

Le caratteristiche del budget sono:

- la globalità, in quanto riguarda l'intero sistema azienda e tutte le aree aziendali devono programmarlo;
- l'articolazione in sub-sistemi;
- l'articolazione in intervalli di tempo infrannuali;
- la traduzione in termini economico-finanzari di qualsiasi programma di budget;
- la flessibilità che vede due comportamenti antitetici: revisionarlo, quando il budget è uno strumento di programmazione e motivazione; o non revisionarlo, quando il budget è uno strumento di verifica. Questi comportamenti generano la predisposizione di due documenti, uno statico e uno aggiornato.

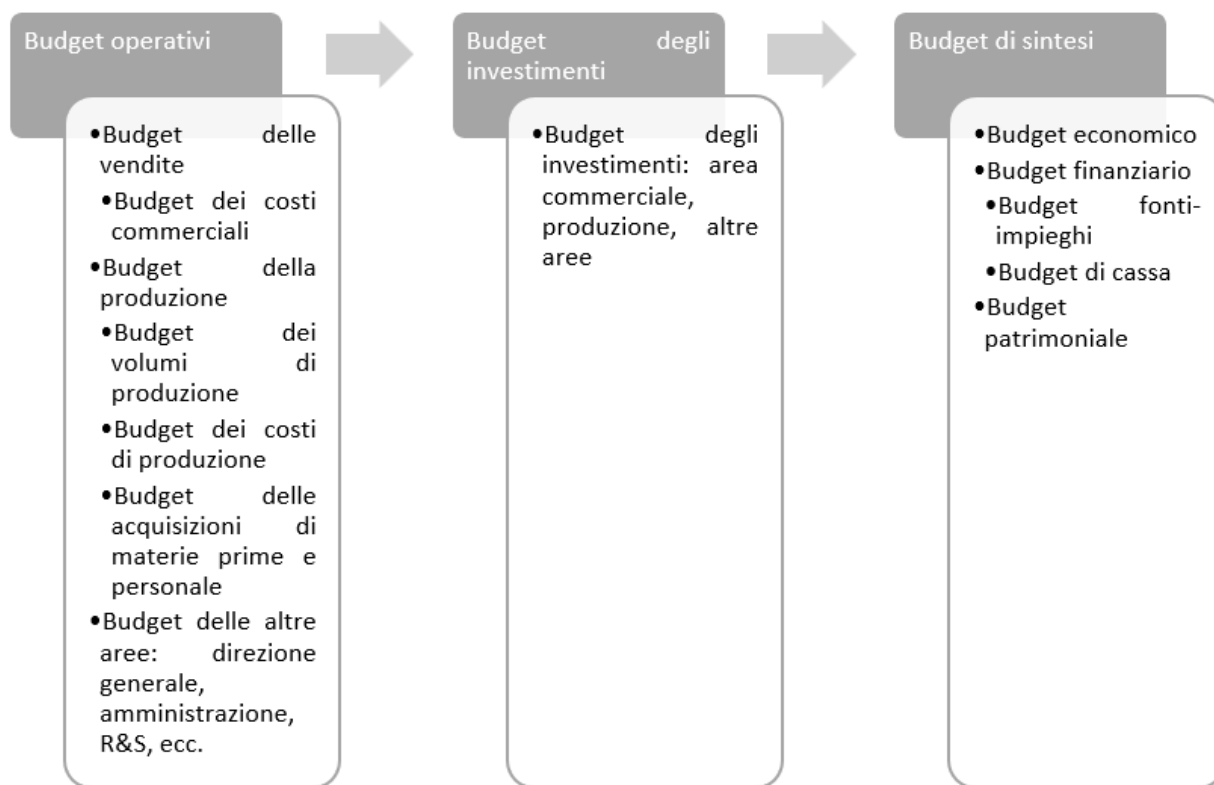
Il budget può essere considerato sotto la dimensione tecnico-contabile, che stabilisce le modalità con cui i dati che concorrono a definirlo sono assemblati fra loro, e sotto la dimensione organizzativa, che rappresenta gli effetti del suo utilizzo in termini di implicazioni e preparazioni sull'organizzazione.

La dimensione tecnico-contabile comprende tre tipologie di budget:

- i budget operativi, relativi alla gestione operativa caratteristica dell'azienda e articolati per centri di responsabilità;
- i budget degli investimenti, relativi alle risorse pluriennali impiegate nel processo produttivo;
- i budget di sintesi, che aggregano i budget precedenti realizzando dei bilanci preventivi.

L'elaborazione dei budget deve seguire un ordine ed una logica precisa (si veda Figura 1.3).

Figura 1.3 – *Lo schema logico di costruzione del budget*

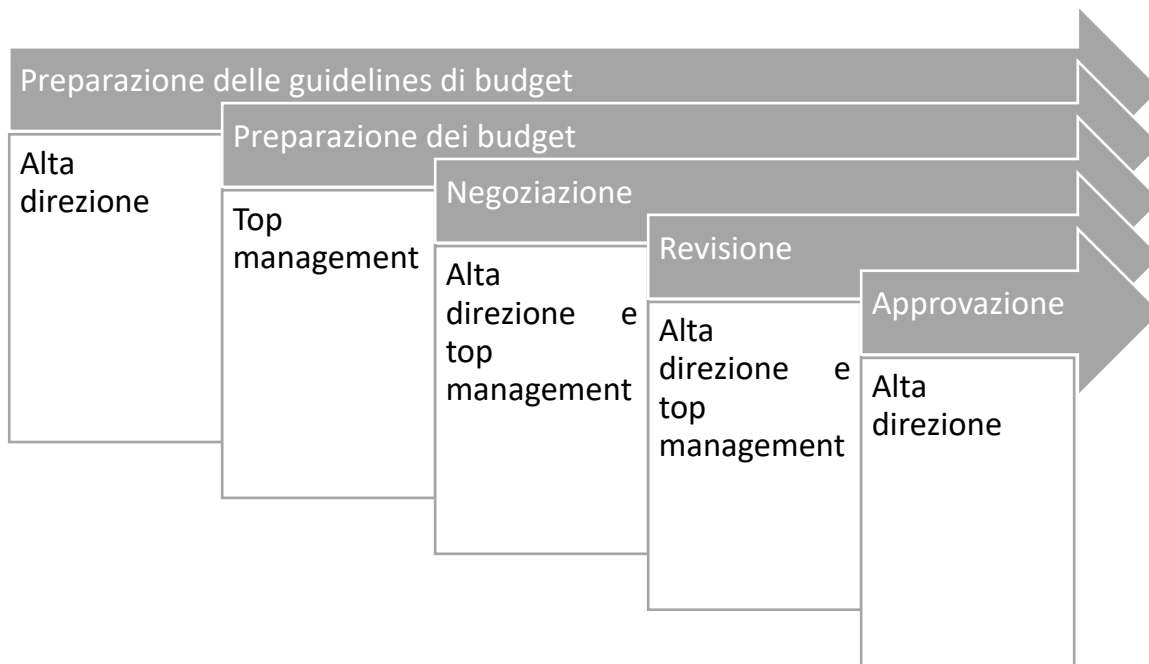


Fonte - Chiucchi, Iacoviello e Paolini, 2021, p. 275

Il processo di budgeting (si veda figura 1.4) si avvia con la definizione delle linee guida, che vanno a delineare il quadro di riferimento e lo scenario in cui l'impresa opera di modo da stabilire gli obiettivi di budget. Successivamente si procede alla preparazione di massima di budget da parte di ogni centro di responsabilità, formulando gli obiettivi e predisponendo una proposta coerente tra le diverse aree per garantire il successo dell'impresa (Terzani, 2007). Il passo successivo è la negoziazione tra i responsabili del centro e l'alta direzione, che effettua la valutazione della coerenza degli obiettivi della proposta con quelli generali e verifica la fattibilità a livello economico e tecnico dei programmi. In caso vi sia la necessità, si procederà al coordinamento e le eventuali revisioni di singole componenti del budget in vista della versione finale, che sarà approvata in maniera definitiva e distribuita a tutti i dipendenti dell'organizzazione.

Il budget che verrà fornito ai dipendenti sarà un “budget condiviso, che rappresenta un impegno sia per il centro di responsabilità che lo ha proposto, che per il livello organizzativo sovraordinato che lo ha accolto” (Anthony e Young, 1992, p. 334, in Del Bene e Gatti, 2021).

Figura 1.4 – *Il processo di budgeting*



Fonte – Chiucchi, Iacoviello e Paolini, 2021, p. 274

Per svolgere il processo l'impresa può decidere di operare con un approccio top-down, che vede la direzione come protagonista della revisione dei programmi, o un approccio bottom-up, dove quest'ultima è svolta dai responsabili dei centri di riferimento. Il primo approccio è utile nel caso in cui il top management è altamente qualificato ed evita il coinvolgimento dei responsabili di basso livello che non sono in grado di preparare il budget e potrebbero generare distorsioni, mentre il secondo approccio incoraggia ad un maggiore impegno e stimolo verso il raggiungimento dell'obiettivo da parte dei dipendenti, favorendo la condivisione di informazioni utili verso la direzione.

1.5 Il reporting e l'analisi degli scostamenti

Lo strumento del controllo che consente il confronto diretto tra i risultati conseguiti a consuntivo e gli specifici termini di paragone, solitamente i valori programmati in sede di budget, è l'analisi degli scostamenti. Il processo avviene per fasi iniziando col confronto tra i valori di budget e consuntivi e la determinazione degli scostamenti globali attraverso un'analisi per grandi aggregati di valori proporzionali e non ai volumi di produzione e vendita. Successivamente gli scostamenti globali vengono scomposti in scostamenti elementari³, per valutare le quote ascrivibili a ciascun fattore e poter successivamente individuare le cause e le responsabilità dietro ad ogni scostamento. In conclusione, si procederà, qualora necessario, a definire dei provvedimenti correttivi per le disfunzioni gestionali.

Il sistema di reporting è l'output del sistema informativo aziendale a supporto delle esigenze conoscitive e può essere definito in senso lato, come l'insieme di tutte le informazioni destinate alla comunicazione verso l'esterno e l'interno, e in senso stretto, come le informazioni raccolte e destinate prettamente alla comunicazione interna e necessarie per il controllo di gestione.

In senso stretto, i report possono essere articolati (Marchi, 2021):

- a livello temporale, secondo la frequenza di emissione possono esserci report periodici (annuali, semestrali, settimanali, giornalieri ecc.), su richiesta e i cosiddetti flash report;
- a livello informativo, secondo la tipologia di informazioni fornite possono esserci report basati su dati interni o esterni, quantitativi o descrittivi, di pianificazione o controllo.

Esistono varie tipologie di report tradizionale.

³ L'analisi degli scostamenti elementari dei costi industriali variabili sarà composta dagli scostamenti di volume di produzione, di consumo unitario di materie (efficienza), di prezzo unitario della materia, mentre l'analisi degli scostamenti elementari dei ricavi sarà composta dagli scostamenti di volume di vendita, di mix di vendita e di prezzo unitario di vendita (Cacciamani, 2009).

Il report di controllo direzionale fornisce le informazioni riguardanti l'andamento della gestione trascorsa e le tendenze evolutive future e assume spesso la configurazione di report economico articolato per centri di responsabilità incentrato su misure economico-finanziarie. Per via di questo focus sulle variabili quantitative si evidenziano gli effetti e non le cause delle performance, che si possono ricavare da informazioni a carattere qualitativo e descrittivo (Brunetti, 1979).

Il report di controllo operativo è un report analitico che fornisce informazioni in merito agli aspetti fisico-tecnici della gestione aziendale, è riferito a singole attività o reparti, i dati sono di carattere non monetario e viene redatto in intervalli di tempo ridotti, solitamente settimanalmente o quotidianamente.

Il report di pianificazione strategica viene stilato saltuariamente e dipende direttamente dalla tipologia di pianificazione.

Per ovviare i limiti del report tradizionale, sono stati sviluppati nuovi processi di reporting evoluti.

Il report di controllo strategico fornisce informazioni generali e specifiche di supporto a decisioni non strutturate, cioè basate puramente sul giudizio oggettivo del decisore. Le informazioni sono prevalentemente di carattere esterno e i dati sono quantitativi e qualitativi accompagnati da descrizioni (Marchi, 2021).

Il sistema di report per variabili-chiave è uno strumento informativo che consente di valutare le prestazioni manageriali attraverso degli indicatori di controllo sui parametri-obiettivo delle variabili, articolato su unità organizzative rilevanti come i centri di responsabilità. Le variabili-chiave utilizzate sono economico-reddituali, finanziarie in senso stretto e fisico-tecniche.

Capitolo 2 IL SETTORE MODA E LE SUE CARATTERISTICHE

2.1 La moda e i suoi legami col lusso

Un fenomeno può essere considerato di moda quando ha raggiunto un ampio apprezzamento da parte della comunità sociale secondo il gusto particolare del momento. Il termine è ampiamente diffuso in tutto il mondo. Estremamente rilevante è il suo utilizzo per quanto riguarda l'abbigliamento maschile e femminile, appagando il bisogno di appoggio sociale e allo stesso tempo la tendenza a distinguersi e ad essere differenti dalla massa (Simmel, 1985).

Le origini del termine moda non sono chiare. Per alcuni esperti l'espressione deriva dal francese *mode*, e a sua volta dal latino *modus*, col significato di "foggia", "maniera"; per altri invece il termine deriva dal latino *mos*, ovvero "usanza", "costume" (Terzani, 2007).

Il settore dell'alta moda è un mondo composto da un elevato numero di soggetti completamente differenti tra loro, dagli artisti ai manager, passando per i creatori e gli artigiani, e un ambito produttivo che ha un enorme peso sulla nostra economia in quanto un campo di eccellenza del made in Italy.

Le imprese che operano nel settore sono fortemente differenziate le une dalle altre, questo perché l'oggetto dell'attività, ovvero il prodotto, è composto da un alto contenuto creativo. Per anni questo sistema è stato riservato esclusivamente a creativi e stilisti, in quanto la moda è un insieme di inventiva ed estro, ma d'altra parte esiste anche la dimensione del management e dell'organizzazione. Queste due facce della moda devono convivere pacificamente per garantire la sopravvivenza dell'azienda.

I creativi saranno tenuti a rispettare i vincoli di bilancio stabiliti per una gestione aziendale efficiente ed efficace, senza sminuire la propria arte e realizzando prodotti di moda o alta moda, cioè contenenti una qualità, un livello stilistico ed innovativo elevati, in grado di indurre i consumatori all'acquisto, nonostante il bene prodotto dal sistema sia "un bene che sta fra il necessario e il superfluo, fra

l'economia e la cultura" (Pistolese, 1981, p. 259). Ciò significa che l'anima "emozionale" e l'anima "razionale" dell'impresa dovranno cercare di collaborare e divenire un unico sistema.

L'alta moda rientra nel settore del lusso, caratterizzato da beni unici, esclusivi ed eccellenti e legati alla sfera personale direttamente (abbigliamento, gioielleria ecc.) o indirettamente (alberghi, automobili ecc.) (Terzani, 2007). Un bene, per essere riconosciuto come di lusso, deve rispettare dei requisiti fondamentali che permettono al brand di risultare riconoscibile.

Le materie prime utilizzate, le lavorazioni svolte e le competenze devono essere di altissimo livello per fare in modo che il prodotto realizzato sia di qualità straordinaria e solitamente è possibile grazie ad un lavoro altamente manuale ed artigianale. Gli altri aspetti fondamentali sono il servizio offerto alla clientela e la comunicazione, spesso selettiva, per evitare l'eccessiva diffusione del marchio con conseguente perdita del suo carattere esclusivo.

2.2 L'evoluzione del settore moda nel tempo

2.2.1. Le origini del fenomeno moda

La nascita del fenomeno moda risale alle antiche civiltà mediterranee, dove comparvero i primi cambiamenti stilistici seppur in tempi molto lenti e con differenze minime tra gli indumenti. La distinzione sociale a quel tempo avveniva principalmente grazie agli accessori e gli ornamenti preziosi per segnare l'appartenenza ad una casta più importante dell'altra. In Egitto per la prima volta si diffonde il gusto per i colori vivaci e le linee stilizzate, mentre il concetto di stile si diffonde ulteriormente nell'antica Grecia e in epoca romana (Terzani, 2007).

Tuttavia, la nascita vera e propria della moda è rintracciabile nel primo Rinascimento, quando l'abito diventa simbolo e segno evidente di distinzione sociale. Gli indumenti non sono più elementi di prima necessità, ma mezzi per ostentare la ricchezza ed il benessere di coloro che li indossano adeguandosi agli eventi e i filoni socioculturali dell'epoca.

La figura del couturier indipendente si afferma per la prima volta nel diciannovesimo secolo quando Charles Frederick Worth viene accolto a Parigi, che sarà il fulcro dell'alta moda per oltre un secolo. Con il termine della Seconda guerra mondiale, l'avvento di un mondo profondamente mutato e l'emersione di nuove classi sociali si traducono nella "democratizzazione" della moda che coincide con la nascita e affermazione del prêt-à-porter⁴. (Terzani, 2007).

In questo periodo storico, l'Italia comincia ad avere un ruolo rilevante nella moda, inserendosi in un filone differente rispetto a quello dei creativi francesi. Gli stilisti italiani realizzano prodotti di qualità e ricercatezza, ma più accessibili economicamente e indossabili anche in occasioni lavorative.

Tra i portavoce di questa nuova ondata della moda, Giorgio Armani ha ideato abiti che potessero rispondere ai fermenti e la volontà di emergere dei lavoratori uomini e donne italiani. Fondamentale per farsi conoscere fu l'esportazione dei suoi lavori all'estero e, in particolare, in America dove, nel 1978, Diane Keaton si presentò con un abito Armani agli Oscar per ricevere il premio come miglior attrice per il film *Io & Annie* di Woody Allen, consentendo allo stilista di spopolare oltreoceano.

In una Milano fatta oggetto di un turismo legato alla moda, la politica iniziò ad interessarsi del settore con la volontà di fare sfoggio di uno degli elementi di modernità e maggior apprezzamento del made in Italy. Il consacramento della moda italiana avvenne nel 1986 quando il presidente Cossiga premiò, durante un ricevimento in loro onore, sette tra i maggiori stilisti italiani: Armani, Versace, Ferré, Valentino, Fendi, Krizia e Ferragamo (Merlotti, 2013).

2.2.2 La struttura del mercato

Il settore moda e la struttura del mercato possono essere ripartiti per fasce (Bazzerla, 2017) (si veda figura 2.1):

Figura 2.1 – *Classificazione dei segmenti di mercato*

⁴ "Pronto per essere indossato", ovvero abiti confezionati in serie e venduti in taglie standard.

Segmento	Clienti	Contesto d'uso
Couture	Appassionati, collezionisti	Occasioni uniche
Prêt-à-porter	Benestanti, appassionati, amanti della moda	Occasioni particolari
Diffusion	Giovani con discreta capacità di spesa ed amanti della moda	Vita quotidiana, situazioni informali anche mondane
Bridge	Persone interessate alle novità delle stagioni	Vita quotidiana, lavoro e svago
Mass market	Tutti	Vita quotidiana, lavoro e svago

Fonte – Terzani, 2007, p. 13.

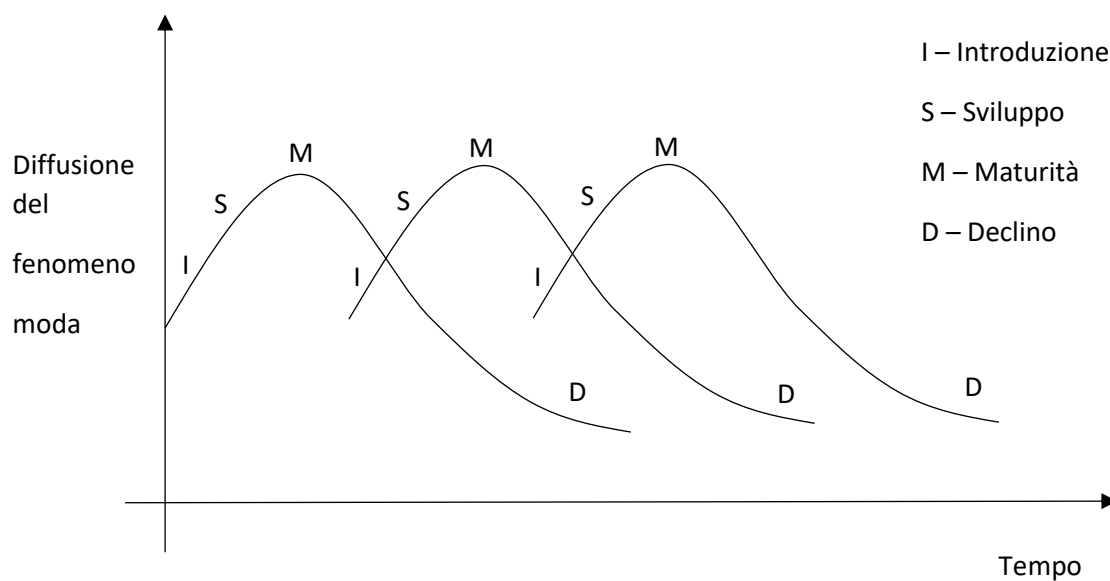
- la fascia bassa (mass market) raccoglie dei prodotti dal prezzo modesto ed accessibile e dal contenuto stilistico basso. Sono vestiti semplici e poco differenziati destinati alla maggior parte dei consumatori dividendosi in better, in cui si trovano le linee economiche dei marchi industriali (Fila, Diesel ecc.), e moderate, che accoglie i marchi commerciali (Zara, H&M, Bershka ecc.) e i prodotti unbranded;
- la fascia media (bridge) è composta da prodotti ancora accessibili economicamente alla maggior parte dei consumatori, ma dal contenuto creativo superiore. Si sviluppa in America come ponte tra i prodotti di fascia bassa e le linee degli stilisti ed è caratterizzata da prodotti destinati soprattutto ad un pubblico giovane;
- la fascia medio alta (diffusion) si rivolge ad una cerchia di soggetti benestanti ed interessati alla qualità e il contenuto stilistico. Questa fascia comprende le seconde e terze linee dei designer (Emporio Armani, D&G, Versus Versace ecc.) e capi di alcuni marchi industriali di prestigio;

- la fascia alta può essere divisa in couture, che ha segnato la nascita dell'alta moda a Parigi (haute couture) ed è caratterizzata da abiti su misura realizzati dallo stilista per il cliente, e prêt-à-porter, contraddistinto da prezzo e contenuto stilistico elevati, ma non unici ed inaccessibili (Armani, Krizia, Prada ecc.).

Una teoria che tratta del ciclo di vita delle mode è quella del trickle-down, ovvero del gocciolamento verso il basso, secondo cui le tendenze vengono create per consentire alle classi più benestanti di poter ostentare la propria ricchezza e farsi riconoscere. Queste mode, sviluppandosi tra i soggetti più abbienti, passeranno poi alle classi inferiori divenendo così patrimonio dell'intera collettività e venendo abbandonate dalle classi più elevate (Simmel, 1985).

Per questo motivo l'oggetto di moda è un elemento che consente la differenziazione solo nei primi stadi del suo ciclo di vita, prima di diffondersi maggiormente e raggiungere la maturità, che segnerà l'inizio del suo declino e lo sviluppo di nuove tendenze (si veda Figura 2.2). Una delle difficoltà maggiori per le imprese è quella di restare rilevanti nonostante l'andamento poco costante delle mode.

Figura 2.2 – Il processo di diffusione delle mode



Fonte – Terzani, 2007, p. 20.

Le aziende leader del settore sono infatti quelle aziende che riescono a resistere più a lungo ai cambiamenti, creando dei prodotti dallo stile riconoscibile e durevole, in modo da stabilire le nuove tendenze che verranno seguite dalle imprese minori.

2.3 Le caratteristiche del settore moda

Il modello di business dell'alta moda è nettamente differente rispetto ad altri settori produttivi, in quanto è composto da alcune caratteristiche fondamentali e peculiari. Questi aspetti particolari sono (Terzani, 2007):

- la struttura a filiera;
- la subfornitura;
- la logica delle collezioni;
- il canale di vendita diretto.

2.3.1 La struttura a filiera

Nel settore moda si utilizza il concetto di filiera per sottolineare l'articolazione complessa delle tappe che vanno dalla scelta e l'impiego dei fattori produttivi alla vendita del prodotto finale, non solo in riferimento ai processi di produzione, trasformazione e distribuzione, ma anche al coordinamento tra le fasi.

Il settore è composto principalmente dalla macrofiliera del tessile-abbigliamento e quella della pelle-calzature-accessori. La prima è supportata dalle aree meccanotessile e del terziario avanzato, costituito da scuole tecniche e studi in design, ed è composta a sua volta da quattro segmenti ordinati a livello temporale (Terzani, 2007):

- fibre;

- tessile;
- abbigliamento;
- distribuzione.

Il segmento delle fibre è composto dalle attività mirate all'approvvigionamento di materie prime necessarie per i processi produttivi. Le materie si distinguono in fibre naturali, ovvero provenienti dal mondo animale e vegetale, e fibre chimiche, generate in laboratorio o trasformando quelle naturali.

Il segmento tessile è caratterizzato da sottoaree classificate in base alla tipologia di fibra o alle fasi di lavorazione. Seguendo la prima classificazione avremo il ciclo laniero, cotoniero, serico, dei non tessuti e dei misti, mentre in base alle lavorazioni distingueremo tra filatura, tessitura e nobilitazione.

La filatura è il processo che, partendo dalla materia prima, genera il filato necessario per produrre, nella fase di tessitura, i tessuti ortogonali e i tessuti a maglia.⁵

La nobilitazione è un processo che richiede competenze e conoscenze a livello chimico, fondamentali per trattamenti come la stampa o la tintura.

Il segmento dell'abbigliamento riguarda le fasi di taglio, confezione, stiro, controllo e imbustaggio del prodotto in vista dell'ultimo segmento, ovvero quello della distribuzione.

2.3.2 La subfornitura

Sono molte le aziende che si avvalgono dell'esternalizzazione, ricorrendo a delle lavorazioni e produzioni di terzi. Se in passato si parlava di subfornitura di capacità, utilizzata per sostenere quantitativamente la produzione di numeri elevati di capi, oggi si parla di subfornitura di specialità.

Le lavorazioni sono svolte da terzi altamente specializzati, in modo da ottenere un bene di qualità alta che l'impresa non sarebbe riuscita a produrre.

⁵ I tessuti ortogonali si ottengono dall'intreccio sul telaio dell'ordito, ovvero di fili disposti in senso longitudinale, con la trama, composta da fili disposti in senso trasversale, mentre i tessuti a maglia si basano su tecniche di lavoro con aghi (Terzani, 2007).

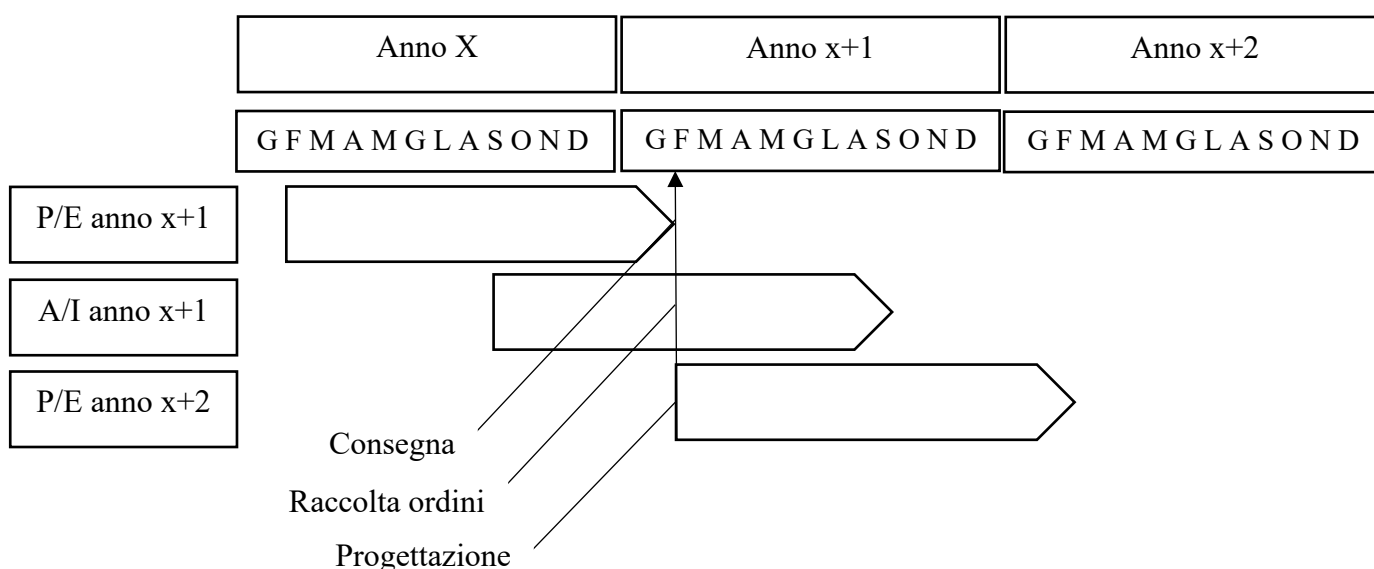
I contratti di subfornitura hanno breve durata, permettendo all'impresa di assecondare l'andamento del mercato ed evitare la dipendenza eccessiva con i controterzisti.

2.3.3 La logica delle collezioni

La collezione è costituita dai capi realizzati per una determinata stagione, considerando la varietà dei prodotti e le occasioni di uso, ed equivale alla definizione di linea di prodotto per la maggioranza delle imprese. Il mondo della moda stabilisce che in un anno vi siano due stagioni e quindi due collezioni che saranno composte da prodotti rinnovati (fashion) e prodotti continuativi (basic). Affiancate alle collezioni principali, definite main, possono esserci pre-collezioni ad anticiparle, caratterizzate da un'offerta più contenuta di capi (Cacciamani, 2009).

La collezione primavera-estate interessa il periodo che va da febbraio a gennaio dell'anno successivo, mentre la collezione autunno-inverno riguarda il periodo che va da settembre ad agosto dell'anno successivo. Per questo motivo l'impresa di moda lavora contemporaneamente a tre collezioni: una da consegnare, una già consegnata per la quale vanno raccolti gli ordini ed una da progettare (si veda figura 2.3).

Figura 2.3 – Attività e timing in un'azienda della moda



Fonte – Terzani, 2007, p. 34.

Da ciò si può dedurre che i ritmi all'interno delle imprese di moda sono sfrenati, in quanto i tempi di progettazione e sviluppo delle collezioni sono estremamente brevi. Per questo motivo è fondamentale rispettare le fasi del processo:

- definizione delle linee guida della collezione, facendo attenzione al segmento di mercato, l'identità stilistica e analizzando le vendite delle stagioni precedenti;
- definizione del piano di collezione, stabilendo programmi d'azione che seguano la qualità e la quantità dell'offerta della collezione;
- sviluppo esecutivo della collezione, composto dalla produzione della linea di prodotti, la presentazione dei primi prodotti e la preparazione del campionario.

2.3.4 Il canale di vendita diretto

L'identità del marchio e le caratteristiche del punto vendita devono coincidere necessariamente per fare in modo che il cliente acquisisca un prodotto non di prima necessità caratterizzato da un prezzo elevato. Questa motivazione induce molte imprese al canale di vendita diretto, consentendo un contatto con la clientela che possa fornire informazioni necessarie a valutare il grado di soddisfazione e le diverse tendenze di mercato.

Lo sviluppo di questo canale è uno dei fattori chiave per il successo del brand e i suoi effetti a medio termine sono fondamentali in quanto legati a circa il 50% del fatturato.

Una rete retail è un vero e proprio investimento sostenuto dall'azienda e, in quanto tale, richiede schemi gestionali e organizzativi che consentano di evitare problematiche e rischi per l'impresa. I punti vendita sono delle vere e proprie aziende, localizzate in aree con norme vigenti completamente differenti, e devono identificarsi con lo stile della casa di moda ed essere riconoscibili.

Un negozio di proprietà deve trovarsi in una zona centrale ad alto traffico-clienti, spalla a spalla con la concorrenza e sostenendo costi di affitto o acquisizioni immobiliari non indifferenti (Sacerdote, 2007).

L'incremento della rigidità dei costi che l'impresa deve sostenere è un altro problema rilevante. Per sopportare costi fissi come affitti, personale e ammortamenti sarà necessario analizzare attentamente le performance dei punti vendita e il profitto generato dagli investimenti.

Capitolo 3 IL CONTROLLO DI GESTIONE NELLE IMPRESE DI MODA

3.1 I principali costi nelle imprese di moda

L'alta moda, da sempre caratterizzata da un estremo dinamismo nel creare e seguire le tendenze in un contesto ipercompetitivo, ha subito un forte mutamento negli ultimi decenni dello scorso secolo, vedendo modeste imprese a gestione familiare evolversi in società quotate e rappresentative del made in Italy nel mondo. In questa nuova realtà diventano fondamentali momenti di riflessione strategica e decisionale della direzione basati sull'analisi delle informazioni raccolte e sulla programmazione delle linee d'azione future, possibili solo attraverso il sistema di controllo di gestione.

Questo ambiente, di per sé turbolento, con un costante aumento dei prezzi delle materie prime aggravato dai fenomeni inflazionistici, fa sì che la ricerca del vantaggio diventi un obiettivo fondamentale (Pettenello, 2022).

3.1.1. I centri di costo

I costi complessivamente sostenuti dall'azienda si dividono in diretti ed indiretti. Per attribuire i costi con precisione è fondamentale determinare gli oggetti di costo, ovvero le entità a cui assegnare le quote di costo sostenute dall'azienda, nella loro dimensione spaziale e temporale.

Analizzando le imprese di alta moda, l'oggetto di costo nella sua accezione spaziale può coincidere con diversi elementi (Terzani, 2007):

- singolo prodotto realizzato;
- singola collezione;
- gruppo di collezioni;
- unità di business (SBU);
- brand;
- azienda.

Per quanto riguarda la dimensione temporale, è necessario stabilire un'unità di riferimento che indichi la frequenza con la quale vengono calcolate le configurazioni di costo. Solitamente vengono assunte due unità temporali, una di base (il mese abitualmente), e l'altra composta da un suo multiplo (il trimestre o l'anno), ma può anche essere utilizzata come riferimento la stagione (primavera/estate, autunno/inverno) in quanto rappresenta un ciclo economico ben definito ed indipendente dagli andamenti di altri periodi dell'anno.

3.1.2 Le tipologie di costi

Le principali tipologie di costi nelle imprese di moda sono tre: i costi di collezione, di comunicazione e di varietà (Terzani, 2007).

I costi di collezione riguardano il complesso processo che porta allo sviluppo della collezione formato dalla definizione delle linee guida della stessa, la predisposizione del piano di collezione e il suo sviluppo esecutivo.

Lo sviluppo esecutivo della collezione è distinto a sua volta in più fasi (Terzani, 2007):

- l'ideazione stilistica degli articoli, caratterizzata da un elevato contenuto stilistico e creativo per la definizione dei prodotti della collezione, combinando le esigenze degli stilisti con quelle di mercato;
- la realizzazione ed esame dei prototipi, prodotti in una sola taglia e colore e sui quali viene calcolato il costo di produzione;
- la realizzazione del campionario e la produzione degli articoli, a formare un listino provvisorio discusso in riunioni con la forza vendita, per definire eventuali correzioni del piano di linea, e con il team di sviluppo, per modifiche dovute alle difficoltà di produzione;
- la promozione del campionario, mediante sfilate e show room per lanciare e presentare le collezioni con un listino prezzi definitivo;

- la gestione del magazzino campioni avviene contemporaneamente alla fase precedente ed è caratterizzata dalla movimentazione e spedizione dei campioni;
- la consegna degli articoli, dove svolgono un ruolo fondamentale i servizi di logistica e il personale addetto alla consegna.

L'articolazione e complessità del processo evidenzia la presenza di costi differenti tra loro. I costi direttamente imputabili ai prodotti sono i costi per il personale interno impiegato nelle fasi di sviluppo della collezione, i costi per i professionisti e le lavorazioni esterne, i costi per materie prime e materiali impiegati nella sola fase di campionatura e quelli impiegati nella sola fase di produzione, e i costi relativi ad ammortamenti e locazione dei macchinari e gli immobili adibiti alla realizzazione esclusiva del processo di sviluppo della collezione. I costi indiretti possono essere ripartiti seguendo varie metodologie, tra cui l'utilizzo di coefficienti delle diverse attività.

I costi di comunicazione sono fondamentali per le imprese di moda perché una buona comunicazione aziendale è alla base della creazione e del mantenimento nel tempo dell'immagine del brand, ovvero delle relazioni instaurate all'interno e verso l'esterno (Terzani, 2007).

La comunicazione d'impresa può essere distinta in:

- commerciale, necessaria per far conoscere al pubblico i prodotti realizzati e la loro utilità;
- istituzionale, volta a rafforzare i rapporti tra l'impresa e i soggetti pubblici;
- gestionale, tesa a migliorare le relazioni tra i soggetti coinvolti nella gestione aziendale direttamente e indirettamente;
- economico-finanziaria, destinata agli investitori per la conoscenza degli andamenti attuali e le prospettive future dell'impresa.

I costi più evidenti ed espliciti sono quelli relativi alla comunicazione commerciale e riguardano quelli inerenti alla pubblicità a mezzo stampa, la cartellonistica e le affissioni, gli spazi pubblicitari

sui mezzi pubblici, gli spot radio, televisivi o banner sulle pagine web, ma anche quelli per sfilate e show room.

Visto che la tipologia di costo viene ritenuta fissa e spesso non si è in grado di discernere la natura e i vantaggi specifici della campagna pubblicitaria, l'individuazione dei driver e l'allocazione dei costi ai prodotti risulta problematica.

I costi di varietà sono di notevole importanza per garantire il carattere di novità e riconoscibilità necessario per avere successo sul mercato. Le determinanti della varietà in ciascuna collezione sono (Terzani, 2007):

- l'ampiezza della collezione, che dipende dai modelli, le taglie e i colori;
- l'innovazione, tradotta in prodotti e lavorazioni nuove rispetto agli esercizi precedenti e ai concorrenti;
- l'articolazione della varietà di domanda e delle condizioni interne dell'impresa.

La varietà incide quindi sulla produzione di nuovi modelli con utilizzo di tessuti e lavorazioni differenti, ma anche sotto un profilo economico con maggiore rischio di rimanenze.

I costi di varietà sono specifici, dunque diretti per la collezione, ma per essere attribuiti ai prodotti richiedono dei coefficienti di allocazione su base volumetrica che possono comportare un problema di sovvenzionamento incrociato, attribuendo maggiori costi a prodotti standardizzati venduti in volumi più elevati, ma caratterizzati da minori complessità rispetto a quelli ad elevato contenuto stilistico.

Per questo motivo è spesso richiesto l'utilizzo di metodologie di ripartizione dei costi più precise, come l'activity based costing.

3.1.3 L'activity based costing nelle imprese di moda

Le imprese di alta moda, nonostante realizzino prodotti unici e di elevatissima qualità, devono sostenere un importante numero di costi indiretti come quelli di marketing o di varietà visti precedentemente. La gestione per attività⁶ consente di analizzare la realtà aziendale e i suoi costi in maniera precisa e dettagliata e consente ai manager di assumere decisioni strategiche a fuoco.

L'activity based costing offre un modello che consente di rispondere alle necessità e i fabbisogni informativi di chi opera in impresa, anche se diffuso poco nelle piccole e medie aziende italiane a causa dell'elevata complessità, i costi e i tempi di elaborazione (Rubello, 2009).

L'activity based costing è composto dalle seguente fasi (Terzani, 2007):

- mappatura delle attività aziendali e creazione dei centri di attività;
- attribuzione dei costi direttamente agli oggetti, se possibile, oppure alle attività grazie ai resource driver;
- ribaltamento attraverso gli activity driver dei costi attribuiti ai centri sugli oggetti di costo;
- elaborazione del report per i manager.

La mappatura delle attività è una fase fondamentale del processo e per le aziende del fashion la stagione diventa l'elemento centrale in termini di sequenza delle attività che consente di collegare fra loro una serie di input e output. Questo approccio consente il raggiungimento di una serie di obiettivi (Rubello, 2009):

- l'individuazione della attività svolte in azienda;
- la loro sequenza;
- evidenziare le date e scadenze da rispettare durante lo svolgimento delle attività;
- individuare i compiti e le responsabilità in modo preciso;

⁶ Le attività sono un insieme di operazioni elementari ed omogenee a livello tecnico attraverso le quali si ottiene un output definito per un cliente interno o esterno (Marasca, Pettinari, Chiucchi, 2021).

- evidenziare in anticipo possibili criticità e comprendere l’impatto di eventuali ritardi;
- programmare le risorse e controllare in-itinere il progetto monitorando le attività e il rispetto delle date e dei costi programmati.

Figura 3.1 – *La mappatura delle attività*

Attività primarie				
Logistica in entrata	Ricerca e sviluppo prototipi	Promozione campionario	Produzione articoli	Logistica in uscita
Attività di supporto				
Manutenzione e riparazione		Amministrazione		
Gestione risorse umane		Controllo qualità		
Gestione attività informatiche		Direzione		

Fonte – Terzani, 2007, p. 118.

L’attribuzione delle risorse alle attività avviene individuando il consumo dei resource driver che, moltiplicati per il loro costo unitario, forniranno il costo complessivo dell’attività.

L’attribuzione dei costi delle attività ai prodotti avviene mediante gli activity driver che possono essere:

- driver di frequenza, che misurano la frequenza con cui le attività sono effettuate;
- driver di durata, che stabiliscono l’ammontare di tempo necessario e l’intensità per svolgere le attività.

Una volta calcolato il costo unitario del driver si procederà, moltiplicando quest’ultimo per il consumo dell’activity driver, a trovare il costo dell’attività attribuita al prodotto.

3.2 Il budget

Il sistema budgetario nelle imprese di alta moda può essere riassunto in quattro fasi fondamentali che vanno dalla fissazione degli obiettivi alla verifica della loro effettiva realizzazione. Le tappe sono le seguenti (Terzani, 2007):

- previsione, vengono studiate le alternative decisionali e la fattibilità degli interventi;
- budgetizzazione, le previsioni di obiettivi e risorse da destinare al loro conseguimento vengono quantificate e inserite nei documenti di budget;
- controllo, attraverso l'analisi degli scostamenti;
- riprogrammazione, sulla base dei feedback sui budget degli anni precedenti e gli eventuali cambiamenti del contesto in cui l'impresa opera.

La predisposizione del budget nelle imprese di alta moda è preceduta dall'elaborazione di una serie di documenti di carattere programmatico.

Il piano strategico stabilisce le linee guida della gestione futura, sulla base dell'analisi interna dell'azienda ed esterna dell'ambiente, come gli andamenti storici, i trend di mercato, i comportamenti dei competitor o le aspettative dei consumatori.

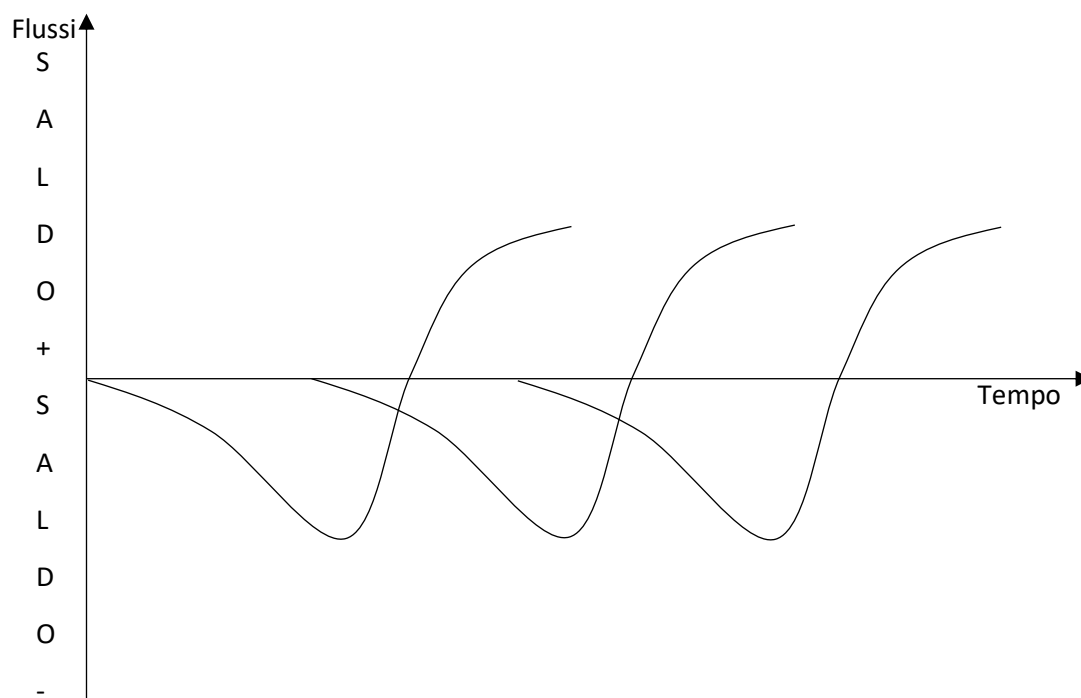
Il piano di distribuzione riguarda progetti di lungo andare ed investimenti in capitale fisso destinati a durare nel tempo, come l'acquisto di un punto vendita di prestigio, e ha una durata triennale.

Il piano di comunicazione è caratterizzato dalle politiche comunicative, tradotte in termini operativi ed economico-finanziari, per l'anno successivo.

I primi due piani vengono ridefiniti sotto un profilo di procedure e programmi di natura qualitativa nel piano di stagione, che collega questi documenti ai budget operativi, che tradurranno a loro volta quanto stabilito nei piani in termini quantitativi e monetari.

Nel sistema budgetario delle imprese di alta moda, svolge un ruolo chiave il budget finanziario e, al suo interno, il budget di tesoreria. Quest'ultimo, oltre a stabilire la fattibilità finanziaria annuale delle collezioni, evidenzia fabbisogni che possono manifestarsi durante l'anno, dovuti a sfasamenti dei flussi monetari in entrata ed uscita. Il processo di ideazione, produzione e vendita delle collezioni comporta picchi positivi o negativi di flussi di cassa (si veda figura 3.2), in quanto caratterizzato, nella fase iniziale e di produzione, esclusivamente da costi e, nella fase di vendita, prevalentemente da incassi, comportando la necessità di una loro previsione accurata (Pettenello, 2022).

Figura 3.2 – *Flussi di cassa per singola stagione*



Fonte – Bubbio, Cacciamani, Rubello e Solbiati, 2009, p. 135.

3.3 Il reporting e l'analisi degli scostamenti

Una volta che l'impresa ha stabilito i piani strategici e programmato i budget operativi dovrà procedere a raccogliere i dati a consuntivo e confrontarli con gli obiettivi precedentemente elaborati.

La prima tappa del processo di reporting nelle imprese di moda è l'orders monitoring, ovvero la verifica dell'avanzamento dell'acquisizione degli ordini, fondamentale per capire se l'azienda riuscirà a rientrare nei budget di vendita.

Alla verifica sugli ordini segue quella sull'avanzamento delle vendite detto sales report. Questa analisi viene svolta non solo a fine esercizio, ma anche durante l'anno, aggiornando gli obiettivi raggiungibili in base ad una stima sui trend dei mesi trascorsi (Terzani, 2007).

Allo scopo di rifocalizzare gli obiettivi raggiungibili, vi è un documento di riprevisione a finire per l'esercizio che viene predisposto almeno due volte l'anno (si veda figura 3.3), nei mesi di marzo-aprile e agosto-settembre, detto forecast (Cacciamani, 2009).

Figura 3.3 – *Esempio di forecast*

Forecast collezione uomo P/E				
Voce	Budget	Preconsuntivo	Proiezione	Importo
Ricavi	210.000	220.000		220.000
Materie prime	42.000	41.000	43.000	43.000
Consulenze stilistiche	5.000	5.500		5.500
Acquisto stampa	4.000		4.500	4.500

Fonte – Bubbio, Cacciamani, Rubello e Solbiati, 2009, p. 128.

Infine, l'analisi dell'andamento della gestione, detta actual closing, avviene con cadenza mensile e compara i risultati ai valori di budget. Questi ultimi possono essere flessibili, ovvero in grado di registrare i cambiamenti che si verificano nell'anno, garantendo un'analisi più approfondita.

Lo scostamento di budget flessibile accentua le variazioni delle componenti positive e negative di reddito nel corso dell'anno, neutralizzando le variazioni intervenute nel volume di vendita, e può

essere scomposto per un'analisi più approfondita nello scostamento di prezzo e di efficienza (Terzani, 2007).

Lo scostamento di prezzo è la differenza tra il prezzo unitario effettivo e quello programmato, moltiplicati per le quantità di input effettivamente impiegate.

Lo scostamento di efficienza indica la variazione di efficienza produttiva tra la quantità di input impiegata e quella che si sarebbe dovuta utilizzare, moltiplicate per il prezzo programmato degli input.

Lo scostamento dei volumi di vendita indica lo scostamento che avviene, a parità di tutte le altre condizioni, nel caso in cui ci sia una variazione dei volumi di vendita dei prodotti.

3.4 Il modello balanced scorecard

La balanced scorecard è un modello di management system basato su quattro aspetti aziendali distinti: la prospettiva economico-finanziaria, della clientela, dei processi interni, dell'apprendimento e della crescita (Kaplan e Norton, 1992). Il modello consente la misurazione monetaria e non e fa emergere le relazioni causa-effetto tra le diverse variabili strategiche chiave per il successo dell'impresa nel business.

Il modello consente di chiarire le linee di fondo di una strategia e trovare le modalità e il consenso su come raggiungerla, scegliendo indicatori adeguati e in grado di essere combinati fra loro (Terzani, 2007).

Nel settore dell'alta moda caratterizzato da un'estrema ricerca della qualità ed unicità del prodotto, le imprese che riescono a posizionarsi subiscono dei margini inferiori rispetto ad altri settori e l'attenzione sull'efficienza produttiva è minore per dare spazio al maggiore interesse verso le performance dei punti vendita. Per questo motivo, dei quattro aspetti precedentemente elencati, verrà

monitorato con particolare accortezza quello della prospettiva della clientela, analizzando l'andamento dei singoli point of sales (POS) e svolgendo ricerche di mercato per conoscere il profilo dei consumatori. Per le aziende che vogliono costruire il proprio vantaggio competitivo sull'unicità del prodotto è importante capire quanto un cliente soddisfatto e fidelizzato possa permettere risultati soddisfacenti e duraturi per l'azienda e, per comprendere ciò, sono fondamentali le informazioni sulla customer satisfaction.

La prospettiva dei processi interni analizza la capacità dell'azienda di utilizzare risorse in modo efficiente garantendo l'abilità di servire in maniera adeguata il cliente. Per consentire ciò, è fondamentale porre l'attenzione sulle attività più critiche, per fornire il prodotto nel miglior modo possibile al consumatore.

La prospettiva dell'apprendimento e della crescita riguarda la capacità aziendale di far crescere le conoscenze e competenze interne e favorire l'innovazione. Ciò è possibile solo attraverso la continua creatività tipica delle imprese di moda mettendo in evidenza le variabili per lo sviluppo del patrimonio umano.

Alla base dei precedenti aspetti vi è la prospettiva economico-finanziaria, che aiuta a definire gli obiettivi sulla base di competenze presenti all'interno dell'impresa. Le informazioni più rilevanti da monitorare sono di tre tipologie (Terzani, 2007):

- la creazione di valore, attraverso il calcolo dell'indicatore EVA;
- la dimensione economica, che pone l'attenzione sulla redditività mediante il ROI (return on investment) e il ROS;
- la dimensione finanziaria, che analizza l'attivo aziendale, il capitale circolante e la struttura dell'indebitamento.

Una volta stabiliti precisamente i valori degli indicatori, l'impresa procederà ad elaborare gli obiettivi aziendali tenendo conto sia dei suoi intenti strategici, sia della fase del ciclo di vita (si veda figura 3.4).

Figura 3.4 – *Correlazione obiettivi-fasi del ciclo di vita*

	Espansione dei ricavi e del mix	Riduzione costi ed incremento produttività	Miglior utilizzo asset
Crescita	Tasso di crescita dei ricavi per segmento Percentuale di ricavi da nuovi prodotti, servizi, clienti	Ricavi per dipendente	Livello degli investimenti in percentuale sui ricavi Spese di ricerca e sviluppo in percentuale sui ricavi
Mantenimento	Quota di mercato sui clienti obiettivo Tasso di cross selling Percentuale di ricavi da nuovi prodotti Redditività di linea di prodotto e di cliente	Livelli di costo rispetto ai concorrenti Tasso di riduzione dei costi Livello dei costi indiretti in percentuale sui ricavi	Capitale circolante Tassi di utilizzo degli asset
Raccolta	Redditività di linea di prodotto e di cliente Percentuale di clienti non redditizi	Costi unitari (per unità di output, per singola transazione)	Tempo di rientro degli investimenti

Fonte – Terzani, 2007, p. 168.

La balanced scorecard, nonostante sia ancora poco diffusa (si veda figura 3.5), è utile specialmente per le imprese di moda, in quanto è uno strumento a risposta rapida che consente di attuare interventi correttivi senza perdere tempo. In particolare, consente di (Solbiati, 2009):

- condividere gli obiettivi strategici;
- individuare le variabili su cui concentrare gli sforzi;
- definire un sistema di misurazione per ciascuna variabile;
- impostare un piano di azioni per il futuro;
- comprendere le cause dei risultati in anticipo rispetto ai metodi tradizionali.

Figura 3.5 – Il grado di diffusione della BSC nel 2005 in Italia



Fonte – Bubbio, Cacciamani, Rubello e Solbiati, 2009, p. 210.

3.5 Il caso Salvatore Ferragamo

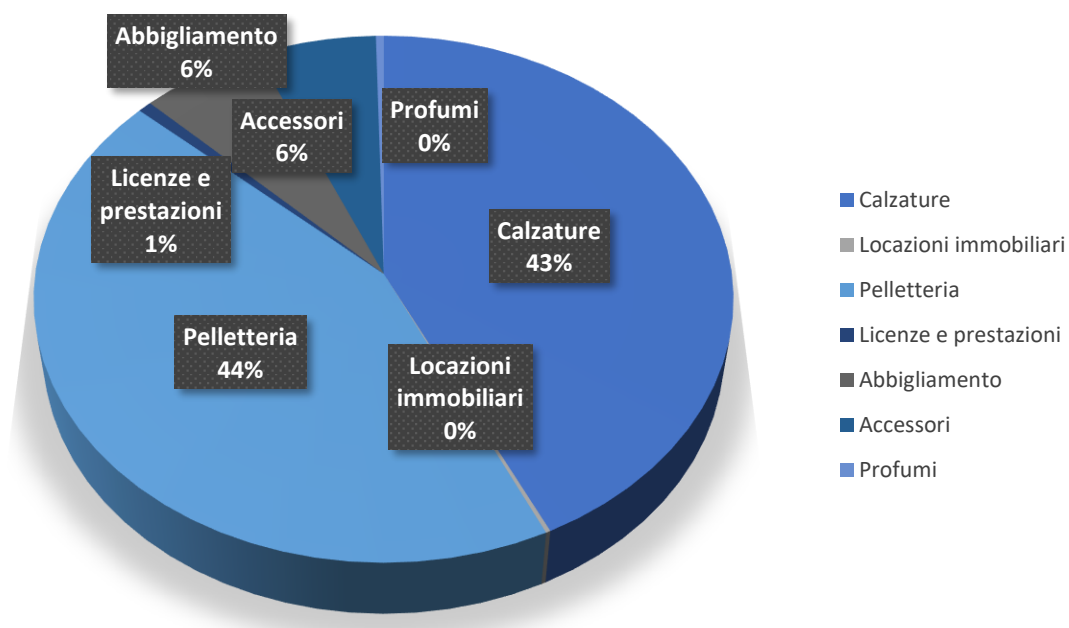
Ferragamo è uno dei marchi più importanti e riconosciuti del made in Italy nel mondo.

Salvatore Ferragamo nasce nel 1898 in un piccolo paese vicino Napoli e fin dalla tenera età coltiva la sua passione per le calzature. Trasferitosi negli Stati Uniti, prima a Boston da un fratello, e poi in California, incomincia a lavorare per il cinema fornendo stivali da cowboy e sandali romani per i kolossal storici. Gli attori più famosi dell'epoca, notando la bellezza e comodità delle sue realizzazioni, iniziano ad indossare le sue scarpe anche fuori dal set ed in breve tempo viene definito dalla stampa "il calzolaio delle stelle".

Alla continua ricerca di qualità, Ferragamo torna in Italia e apre il suo primo negozio a Firenze, città ricca di capacità e tradizione artigiana, in Palazzo Spini Feroni, che diventerà casa madre e boutique storica del brand. Nel secondo dopoguerra, insieme ad altri grandi nomi della moda made in Italy, torna al successo internazionale e ad oggi, pur essendo un grande gruppo internazionale, può essere definita un'azienda familiare.

Negli anni l'azienda si è estesa producendo, oltre alla linea di calzature e pelletteria che rappresentano il core business del gruppo, la linea di abbigliamento, profumeria e accessori (si veda figura 3.6).

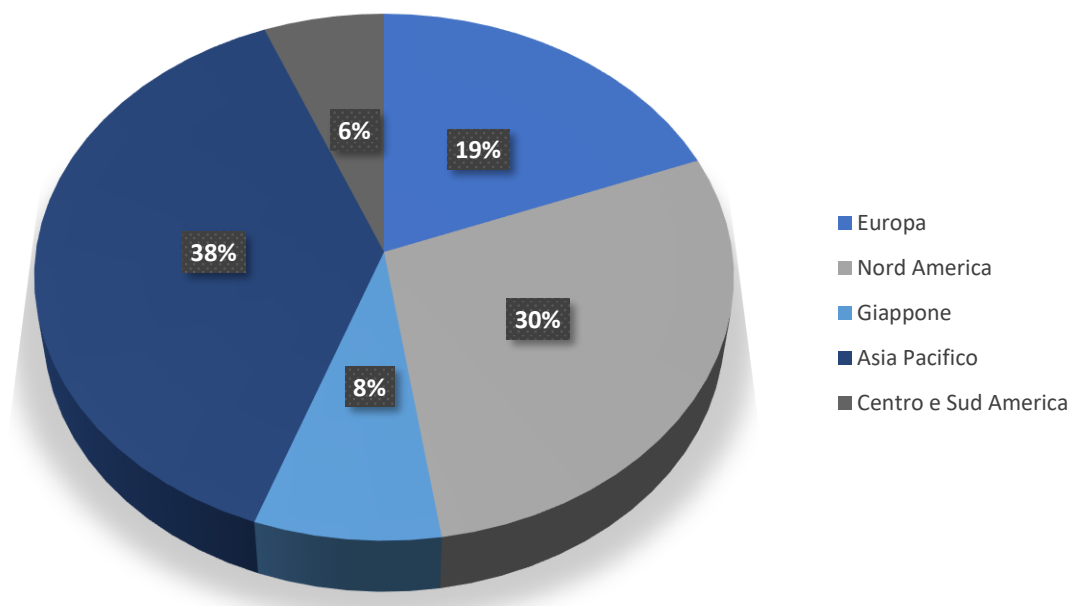
Figura 3.6 – *Ricavi per categoria merceologica al 31 dicembre 2021*



Fonte – Salvatore Ferragamo S.p.A.

Peculiarità fondamentale del gruppo è quella di controllare oltre duecento punti vendita nel mondo sostenendo ingenti costi, fondamentali per far conoscere il brand ed educare i consumatori al suo gusto e stile. Ferragamo è stato uno dei primi marchi ad aprire punti vendita in Giappone e Cina, riconoscendo la rilevanza del mercato asiatico, che ad oggi risulta il più significativo per l'azienda superando il 40% del fatturato totale, di cui il Giappone ne rappresenta l'8% circa. (si veda figura 3.7).

Figura 3.7 – Ricavi per area geografica nel 2021



Fonte – Ferragamo S.p.A.

Il controllo di gestione nel gruppo si presenta su un livello region ed uno corporate legati fra loro.

Il livello region ha come referente il regional director che lo supporta nel controllo del proprio business e fornisce al livello corporate le informazioni utili per le aree di sua competenza. Il responsabile della pianificazione e controllo a livello corporate acquisisce e verifica le informazioni provenienti dalle divisioni locali e guida in prima persona il controllo delle direzioni e delle funzioni corporate attraverso l'amministratore delegato e i dirigenti del gruppo.

Il responsabile è caratterizzato da una forte autonomia dalla direzione amministrazione e controllo, ricoprendo una funzione di controllo su aspetti non solamente di natura economico-finanziaria, ma anche di natura qualitativa.

Per quanto riguarda la pianificazione vengono realizzati in sequenza temporale:

- un piano strategico per il triennio;
- un piano di distribuzione per il triennio;
- un piano di comunicazione annuale;

- un piano di stagione;
- i vari budget operativi.

Passando al controllo, le tappe sono le seguenti:

- verifica dell'avanzamento dell'acquisizione degli ordini (orders monitoring);
- analisi delle vendite effettive e confronto con i valori programmati in sede di budget;
- nuova previsione a finire per l'esercizio delle misure di budget;
- analisi dei risultati economici da confrontare coi valori di budget.

Il controllo di gestione del gruppo Ferragamo ha una struttura ben definita ed articolata, risulta autonomo dall'area finanza ed è caratterizzato da una forte attenzione agli aspetti operativi (Terzani, 2007).

Conclusioni

L'obiettivo di questa tesi è stato analizzare il settore moda, da un punto di vista aziendale ed economico, ed il suo controllo di gestione con le relative peculiarità.

Per fare ciò è stato fondamentale per prima cosa approfondire il controllo di gestione in generale, definendone i punti essenziali e la sua evoluzione nel tempo dal ruolo di ispezione a protagonista della vita aziendale. Sono state analizzate le dimensioni statiche e dinamiche e le strutture organizzative ed informative, per poi elaborare gli strumenti per la tenuta della contabilità analitica, come il variable costing system ed il full costing system, il budget per programmare le linee d'azione future, e il reporting e l'analisi degli scostamenti per fornire informazioni al management e controllare che i risultati conseguiti dall'azienda siano in linea con quanto programmato.

Successivamente abbiamo analizzato il settore moda, la sua storia, la struttura del mercato e le caratteristiche fondamentali di questo modello di business.

Approfondito il contesto, abbiamo studiato il controllo di gestione nel settore, osservando prima i centri di costo e le tipologie di costo, per cui è stato necessario definire l'activity based costing per attribuire i costi indiretti ai prodotti, e poi il sistema budgetario, il modello della balanced scorecard, quello di reporting e l'analisi degli scostamenti.

Infine, raggiunte le conoscenze sufficienti, è stato esaminato il controllo di gestione del gruppo Ferragamo, uno dei marchi più riconoscibili del made in Italy in tutto il mondo.

In conclusione, si può affermare che le imprese del settore moda sono composte da due facce: i creativi, che realizzano dei prodotti di altissima qualità e contenuto stilistico, e l'organizzazione e il management. I primi dovranno realizzare dei prodotti di alto livello rispettando però i vincoli di bilancio stabiliti dall'organizzazione, in modo tale da collaborare tra loro. Il controllo di gestione sarà fondamentale sia per stabilire gli obiettivi che l'impresa di moda vorrà raggiungere nel medio e lungo periodo, sia per elaborare un programma d'azione e controllare che lo si stia rispettando.

Le imprese di alta moda hanno un'anima emozionale, quella della creatività e dell'estro, ed un'anima razionale, quella del management e del controllo, che devono diventare un unico sistema per garantire il successo del business e il suo mantenimento nel tempo.

Bibliografia

CHIUCCHI M.S., IACOVIELLO G., PAOLINI A. (2021), *Controllo di gestione: strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli, Torino.

GATTI M., CHIUCCHI M.S., *Il sistema di controllo di gestione*, in CHIUCCHI M.S., IACOVIELLO G., PAOLINI A. (2021), *Controllo di gestione: strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli, Torino.

CORSI K., *Il processo e la struttura organizzativa del controllo*, in CHIUCCHI M.S., IACOVIELLO G., PAOLINI A. (2021), *Controllo di gestione: strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli, Torino.

MARASCA S., PETTINARI G., *Il sistema di contabilità analitica*, in CHIUCCHI M.S., IACOVIELLO G., PAOLINI A. (2021), *Controllo di gestione: strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli, Torino.

MARASCA S., PETTINARI G., CHIUCCHI M.S., *I metodi di calcolo del costo pieno di prodotto*, in CHIUCCHI M.S., IACOVIELLO G., PAOLINI A. (2021), *Controllo di gestione: strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli, Torino.

MARCHI L., *I contenuti del reporting*, in CHIUCCHI M.S., IACOVIELLO G., PAOLINI A. (2021), *Controllo di gestione: strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli, Torino.

DEL BENE L., GATTI M., *La dimensione tecnico-contabile del budget: i budget operativi*, in CHIUCCHI M.S., IACOVIELLO G., PAOLINI A. (2021), *Controllo di gestione: strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli, Torino.

MARCHI L., DE SANTIS F., *Il processo e la struttura tecnico-informativa del controllo*, in CHIUCCHI M.S., IACOVIELLO G., PAOLINI A. (2021), *Controllo di gestione: strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli, Torino.

TERZANI S. (2007), *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, Franco Angeli, Milano.

SACERDOTE E. (2007), *La strategia retail nella moda e nel lusso*, terza edizione, Franco Angeli, Milano.

BAZZERLA M. (2017), *Come creare un sistema di programmazione economico finanziaria nel settore fashion*, in “Controllo di gestione”, n.3.

BUBBIO A., CACCIAMANI S., RUBELLO U., SOLBIATI M. (2009), *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion: strumenti per indirizzare e monitorare le performance aziendali*, Ipsoa.

CACCIAMANI S., *Fashion control system*, in BUBBIO A., CACCIAMANI S., RUBELLO U., SOLBIATI M. (2009), *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion: strumenti per indirizzare e monitorare le performance aziendali*, Ipsoa.

RUBELLO U., *L'abc a supporto dei processi critici per le imprese del fashion*, in BUBBIO A., CACCIAMANI S., RUBELLO U., SOLBIATI M. (2009), *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion: strumenti per indirizzare e monitorare le performance aziendali*, Ipsoa.

SOLBIATI M., *La balanced scorecard nelle imprese del fashion*, in BUBBIO A., CACCIAMANI S., RUBELLO U., SOLBIATI M. (2009), *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion: strumenti per indirizzare e monitorare le performance aziendali*, Ipsoa.

PETTENELLO A. (2022), *Il controllo di gestione delle imprese moda del settore moda e abbigliamento*, articolo disponibile sul seguente sito web: www.meliusform.it, versione aggiornata al 20 aprile 2022.

ANTHONY R.N., YOUNG D.W. (1992), *Controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano.

BRUSA L. (2000), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano.

BRUNETTI G. (1979), *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano.

BUBBIO A. (2012), *Il controllo di gestione che si dovrebbe fare, ma non si fa*, in “Sviluppo e organizzazione”, gennaio/febbraio 2012.

SIMMEL G. (1985), *La moda*, Editori Riuniti, Roma.

KAPLAN R.S., NORTON D.P. (1992), *The balanced scorecard. Measures that drive performance*, in “Harvard Business Review”, gennaio-febbraio 1992.

MERLOTTI A. (2013), *I percorsi della moda made in Italy*, in “Il Contributo italiano alla storia del pensiero”.