



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE  
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

---

Corso di Laurea Magistrale in Economia e Management  
Curriculum Amministrazione Finanza e Controllo

**IL CONTROLLO DI GESTIONE  
NELLE IMPRESE DELLA MODA  
IL CASO "LARDINI S.P.A."**

**THE MANAGEMENT CONTROL IN  
FASHION COMPANIES  
THE "LARDINI S.P.A." CASE**

Relatore: Chiar.mo  
Prof. Danilo Scarponi

Tesi di Laurea di:  
Silvio Catinari

Anno Accademico 2018 – 2019



# INDICE

INTRODUZIONE .....	1
1. LE IMPRESE DELLA MODA .....	7
1.1 Che cos'è la moda.....	7
1.2 Peculiarità del settore moda .....	9
1.2.1 Il ciclo della moda .....	9
1.2.2 Management della creatività .....	13
1.2.3 Velocità, Varietà, Outsourcing.....	16
1.3 Le filiere della moda .....	19
1.3.1 Filiera del tessile-abbigliamento .....	19
1.3.2 Abbigliamento: programmato, pronto-moda e fast fashion .....	24
1.4 Processi operativi nelle imprese del sistema moda “nel programmato”.....	30
1.4.1 Lo stile: Ideazione e sviluppo delle collezioni .....	30
1.4.2 Processo produttivo e logistico .....	35
1.4.3 Processo commerciale (vendita e distribuzione).....	40
1.4.4 Processo di comunicazione .....	46
2 EVOLUZIONE DEL CONTROLLO DI GESTIONE.....	49
2.1 Definizione del controllo di gestione.....	49
2.2 Evoluzione dei sistemi di Programmazione e Controllo.....	51
2.3 Collegamento tra strategia e azione: BSC .....	63
2.3.1 Nascita e scopo.....	63
2.3.2 Il cuore della BSC: la mappa strategica .....	65
2.4 Budget.....	71
2.4.1 Previsioni, programma di azione e budget.....	71
2.4.2. Budget tradizionale .....	75
2.4.3 Prospettive evolute .....	78

3	CONTROLLO DI GESTIONE NELLE IMPRESE DEL FASHION .....	87
3.1	Cause del ritardo nell'utilizzo di sistemi di controllo di gestione nel fashion.....	87
3.1.1	Margini elevati e forte crescita.....	87
3.1.2	Caratteristiche del business e turbolenza ambientale.....	88
3.1.3	Aziende a conduzione familiare.....	89
3.2	Un approccio situazionale.....	91
3.2.1	Stagionalità.....	93
3.2.3	Costi di comunicazione .....	94
3.2.3	Costi di varietà .....	95
3.2.4	Costi di collezione.....	97
3.3	Il sistema di programmazione e controllo nel fashion.....	98
3.3.1	Strumenti di programmazione e controllo nel fashion.....	98
3.3.2.	Oggetti di calcolo rilevanti.....	107
3.3.3	Scelta della metodologia di calcolo.....	111
3.3.4	Il processo di programmazione e controllo di gestione nel fashion.....	113
3.4	Tendenze evolutive .....	124
3.4.1	Balanced scorecard.....	125
3.4.2	Budget evoluto .....	133
4	CASO AZIENDALE.....	137
4.1	INTRODUZIONE AL CASO AZIENDALE.....	137
4.2	PRIMA PARTE: L'IMPRESA LARDINI S.P.A. ....	139
4.2.1	Le tappe del successo .....	139
4.2.2	Business e mercati.....	142
4.2.3	Target clienti e prodotto .....	147
4.2.4	Sviluppo organizzativo e tecnologico .....	148
4.3	SECONDA PARTE: LE VARIABILI E I PARAMETRI/INDICATORI DI PERFORMANCE.....	153

4.3.1 Obiettivi strategici di fondo.....	155
4.3.2 Stile.....	156
4.3.3 Retail .....	159
4.3.4 Marketing/Commerciale.....	161
4.3.5 Operations .....	164
4.3.6 Comunicazione.....	166
4.3.7 Mappa della performance.....	167
4.4 TERZA PARTE: PROCESSO E STRUMENTI DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO .....	171
4.3.1 Programmazione e controllo di gestione.....	171
4.3.2 Documenti strategici .....	171
4.3.3 Budget .....	172
4.3.4 Il “Progetto Collezione” .....	177
4.3.5 La Contabilità Analitica .....	183
4.3.6 Reporting.....	184
CONCLUSIONI .....	187
BIBLIOGRAFIA .....	191
SITOGRAFIA .....	199
RINGRAZIAMENTI .....	200



## INTRODUZIONE

Dalla fine del 2016 ho intrapreso una collaborazione di lavoro part-time con la Lardini S.P.A, azienda operante nel settore abbigliamento di fascia medio-alta, che mi ha permesso di lavorare e portare avanti gli studi parallelamente. Inizialmente ho svolto ruoli prettamente amministrativo-contabili; da qualche mese, per mia volontà e per decisioni aziendali, mi sto occupando anche di controllo di gestione, una funzione di nuova costituzione all'interno dell'azienda.

Durante questo periodo mi sono interessato alle logiche di funzionamento delle aziende in generale, con particolare riferimento al business del settore del fashion. Allo stesso tempo grazie all'indirizzo di studi intrapreso e ai miei interessi personali mi sono avvicinato al controllo di gestione e, nel tempo, appassionato.

Il mondo della moda, in passato, è stato sempre visto come un mondo dove la forma conta più della sostanza. Dove, per avere successo, l'anima creativa debba sovrastare l'anima razionale<sup>1</sup>.

Oggi, la realtà è diversa. Le aziende di questo comparto possono svilupparsi e "sopravvivere" solamente se hanno basi solide. Il business deve essere fondato sulle competenze, sulle persone e sulla strategia deliberata ed emergente. L'anima creativa deve convivere e relazionarsi con l'anima razionale, così come avviene nell'uomo.

In un contesto caratterizzato da una iper-competizione non è più sufficiente la creatività degli stilisti. È fondamentale una riflessione strategica che porti a decisioni oculate nell'allocazione di risorse e nello svolgimento di determinate attività.

---

<sup>1</sup> S. SAVIOLO, S. TESTA, *Le imprese del sistema moda*, RCS Libri, Milano, 2000.

Tale riflessione strategica necessita di un supporto, che solo il controllo di gestione può offrire, e questo è tanto più importante quanto più complesso è il contesto aziendale e settoriale, come nel caso del fashion.

Il controllo di gestione, oltre a dare un supporto al processo decisionale, strategico e operativo, rendendo disponibili le informazioni necessarie, deve essere visto secondo il concetto di principio di guida, non secondo il significato di ispezione e verifica attribuito dal vocabolario italiano. Si tratta di un supporto e di un insostituibile strumento di guida del quale il manager si serve nello svolgimento dell'attività decisionale e, proprio perché funzionale al manager, non può trasformarsi in un mezzo ispettivo da utilizzare sul suo operato e quindi contro il manager stesso<sup>2</sup>.

In questa tipologia di imprese, soprattutto quelle dell'alta moda e delle fasce di mercato medio-alte, fino ai primi anni del 2000 non si è ritenuto necessario dotarsi di un sistema di programmazione e controllo per vari motivi:

- la presenza di margini elevati e di una forte crescita, con le conseguenze di un controllo di gestione che passava in secondo piano e della mancanza di necessità di individuare segnali o cause di eventuali crisi;
- la conduzione tipicamente familiare delle imprese, che limita il processo di delega e fa sì che il controllo di gestione sia una prerogativa dei membri della famiglia proprietaria dell'azienda;
- le caratteristiche del business e la forte turbolenza ambientale, che rendevano difficile l'applicazione di un sistema di controllo di gestione tradizionale.

---

<sup>2</sup> M. BERGAMIN BARBATO, *Programmazione e controllo in un'ottica strategica vol.2*, UTET, Milano, 1991.



In passato, “sbandate strategiche” non compromettevano la stabilità aziendale, potevano essere superate senza che queste diventassero particolarmente penalizzanti. Negli ultimi 15 anni invece alcune aziende hanno visto compromesso il loro posizionamento competitivo e solo in alcuni casi si è riusciti a riconquistarlo, con grandi sforzi e sacrifici<sup>3</sup>.

In virtù di questo il primo obiettivo del presente lavoro è quello di esporre le ragioni della rilevanza del moderno controllo di gestione nelle imprese della moda, rilevanza che fino a qualche anno fa non era data per scontata ma, anzi, era sottovalutata.

Il secondo obiettivo consiste nell’esposizione di un caso aziendale, oggetto del quarto capitolo, che vuole essere “un punto di partenza, spunto di riflessione per l’implementazione e lo sviluppo di un sistema di programmazione e controllo nell’azienda Lardini S.P.A”.

Al fine di raggiungere gli obiettivi dell’elaborato si è deciso di strutturare il lavoro in quattro capitoli.

Il primo capitolo mira a dare una panoramica sui meccanismi di funzionamento delle imprese che operano nel sistema moda e sulle logiche di business presenti nella filiera del tessile-abbigliamento, per poi focalizzarsi sulla descrizione dei principali processi operativi di tali imprese, con particolare approfondimento delle imprese che operano con la logica del programmato, come la Lardini S.P.A.

Nel secondo capitolo si cercherà di fornire una descrizione sintetica, ma il più possibile esaustiva, del ruolo del controllo di gestione nelle aziende e dell’evoluzione dello stesso con il passaggio da un controllo di gestione dis-integrato ad un controllo di gestione unico

---

<sup>3</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, Il controllo di gestione nelle imprese del fashion, Ipsoa, 2009

ed integrato che sia da guida e supporto al processo decisionale operativo e strategico. In particolare, ci si soffermerà sul ruolo del controllo di gestione nel legare la strategia all'azione con nuovi strumenti e metodologie innovative come la Balanced Scorecard e strumenti tradizionali utilizzati, però, con un approccio diverso come il Budget orientato alla performance (Budget Evoluto).

Il controllo di gestione dovrebbe essere visto come un abito su misura realizzato per ogni singola impresa. Tuttavia, esistono dei fabbisogni che sono comuni alle imprese di un determinato comparto e che, di conseguenza, consentono di tratteggiare delle caratteristiche del sistema aventi una validità trasversale per le imprese del comparto medesimo, in questo caso quello della moda-abbigliamento<sup>4</sup>.

Per queste ragioni, nel terzo capitolo si andranno ad approfondire le logiche del controllo di gestione applicate al caso specifico del settore della moda. Partendo dalle ragioni per le quali è cruciale dotarsi di un sistema di programmazione e controllo unico, integrato e flessibile, si analizzeranno le peculiarità delle imprese del settore riprendendo l'analisi che si andrà a svolgere nel primo capitolo per rivisitarle in ottica di controllo di gestione. Successivamente si andranno a descrivere gli strumenti ed il processo di programmazione e controllo che si dovrebbero implementare in un'azienda del fashion, soffermandosi anche sugli oggetti di calcolo rilevanti e sulle metodologie di calcolo dei costi. Nella parte finale del capitolo si andranno a descrivere le tendenze evolutive negli strumenti e negli approcci alla programmazione e controllo di gestione, con una struttura simile a quella del secondo capitolo, nell'ottica delle imprese del fashion.

---

<sup>4</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, Il controllo di gestione nelle imprese del fashion, Ipsoa, 2009

Nell'ultimo capitolo verrà proposto uno studio di caso aziendale, riferito appunto alla Lardini S.P.A., operante nel settore del fashion e specializzata nella creazione, realizzazione e distribuzione di abbigliamento, con particolare focus nel capospalla.

Il caso che si andrà a descrivere è strutturato in tre parti.

Nella prima parte si andrà a ripercorrere la storia dell'impresa Lardini S.P.A., gli aspetti rilevanti dei business nei quali opera, gli aspetti organizzativi e tecnologici, il prodotto che offre, con particolare riferimento alla linea uomo del brand LARDINI, e il target di clientela. Tale parte risulta fondamentale per la comprensione puntuale delle specificità dell'impresa oggetto di studio e delle conseguenti esigenze informative.

Nella seconda parte del lavoro ci si concentrerà nella descrizione delle variabili che guidano la performance evidenziando i principali parametri/indicatori individuati. Per raggiungere questo obiettivo, si è deciso di effettuare una serie di interviste ai responsabili di aree e funzioni che a nostro avviso sono cruciali per la performance dell'azienda e, in particolare, del brand LARDINI uomo. In seguito, sulla base delle informazioni raccolte, abbiamo provato a disegnare una mappa della performance aziendale che descrivesse i nessi causali tra le variabili e i parametri/indicatori individuati sotto il profilo intra-funzionale e, in alcuni casi, inter-funzionale.

Nella terza parte del caso si andranno a descrivere, nelle fasi salienti, il processo e gli strumenti di programmazione e controllo presenti e/o che si stanno predisponendo in azienda e, in alcuni casi, che a nostro avviso si dovrebbero predisporre.

Questo lavoro vuole essere un punto di partenza o semplicemente uno spunto di riflessione per l'implementazione di un sistema di programmazione e controllo nell'azienda Lardini S.P.A, rispondendo anche ad uno degli obiettivi di breve periodo

dell'azienda. La volontà è quella di aprire in azienda un processo condiviso con il fine di valutare ed eventualmente implementare le soluzioni suggerite.

La volontà di chi scrive è quella di dare un contributo positivo alla causa aziendale, da un lato, e continuare un percorso di crescita personale, dall'altro.

# 1. LE IMPRESE DELLA MODA

## 1.1 Che cos'è la moda

“Nel linguaggio comune, un fenomeno è considerato di moda se, nell'istante in cui se ne parla, ha raggiunto un diffuso apprezzamento da parte di un certo pubblico e in un determinato contesto, che può essere geografico o di tipo socio-culturale”<sup>5</sup>.

Si parla spesso del “*paradosso della moda*” riferito all'esistenza di una moda che richiede la partecipazione di un numero rilevante di persone, e nel contempo, è minacciata nel momento in cui diviene l'espressione di un numero troppo importante di persone per il fatto che perde la caratteristica dell'esclusività.

In passato il concetto di “moda” era associato solo all'abbigliamento femminile: l'alta moda, e più recentemente, il prêt-à-porter. Negli ultimi decenni si è diffuso a categorie merceologiche di consumo sempre più estesi: pelletteria e calzature, profumi, cosmetici, occhiali, oggettistica, fino a comprendere località meta di viaggi e specie di animali domestici.

Finora in nessun altro campo delle attività umane l'esercizio sistematico del cambiamento del prodotto è stato istituzionalizzato come in quello dell'abbigliamento e dei beni di consumo a esso strettamente correlati, dove è diventato addirittura un'ossessione.

La moda influenza le relazioni con noi stessi e gli altri. Il vestito e gli oggetti che utilizziamo, sono parte integrante della nostra identità. La relazione tra moda e costruzione identitaria è l'aspetto più interessante da cogliere nel fenomeno della moda. Svendsen afferma che nell'epoca contemporanea l'identità non è più data dalla tradizione, bensì è qualcosa che l'individuo deve costruire da sé. L'abito è parte integrante

---

<sup>5</sup> S. SAVIOLO, S. TESTA, *Le imprese del sistema moda*, RCS Libri, Milano, 2000, p. 1.

dell'individuo, non è una mera coperta, bensì un prolungamento e una manipolazione del corpo che opera in modo simile alla chirurgia estetica. Senza una tradizione di riferimento, l'immagine che diamo di noi stessi dipende sempre più dal modo di vestire. La moda tipizza e classifica, ma insieme individualizza.

L'abito è espressione di un'evoluzione del costume, del contesto sociale, della cultura, degli stili di vita, in un ambiente fenomenologico molto più ampio e complesso rispetto a quello specifico dell'abbigliamento.

La moda non è un contenitore vuoto o qualche cosa di frivolo, come qualche sprovveduto l'ha definita; la moda è concretezza, ha carattere ed identità, dà emozioni; non può essere astratta, ma neppure standardizzata, asettica, statica, canonica; essa è qualche cosa di vivo, di fruibile, piena di senso e di significato; moda è look, stile prevalente che diventa popolare per un determinato periodo; tutto ciò ci aiuta a capire che la moda è anche business, lavoro, occupazione, professionalità, imprenditorialità.<sup>6</sup>

La conoscenza del significato della moda, del perché e del come si crea, si diffonde e si esaurisce, rappresenta uno degli aspetti centrali nella comprensione delle logiche e dei processi di management delle aziende del sistema moda.

“Speriamo di sfatare una volta per tutte l'idea che la moda sia un settore dove la forma conta più della sostanza. In realtà è vero l'opposto: dietro alle presentazioni dei prodotti e alle sfilate c'è una filiera manifatturiera complessa e preziosa»<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> S. SAVIOLO, S. TESTA, *Le imprese del sistema moda*, RCS Libri, Milano, 2000.

<sup>7</sup> G. Barbaresco, FOCUS “AZIENDE MODA ITALIA” (2013-2017), AREA STUDI MEDIOBANCA, Milano, 2019.

## **1.2 Peculiarità del settore moda**

Nel paragrafo precedente si è voluto definire il significato della moda e cosa significhi per l'individuo, questo porta conseguenze rilevanti sul ciclo di vita dei prodotti con tendenze evolutive dirette verso una sempre maggiore velocità nei cambiamenti e nella difficoltà di "catturare" le tendenze che hanno confini sempre più indefiniti. Tutto ciò comporta una serie di peculiarità nelle aziende che operano nel settore moda.

### **1.2.1 Il ciclo della moda**

Il ciclo della moda può essere definito come "il lasso di tempo che intercorre dall'introduzione di una moda (un nuovo prodotto, un nuovo look) alla sua sostituzione da parte di una moda successiva. La sostituzione, a seconda del suo livello di novità, può riguardare le caratteristiche di base del prodotto (concetto e struttura, elementi di stile, materiali, accessori, disegni) oppure le sue varianti (colore)"<sup>8</sup>.

La moda come tale dà implicitamente l'idea d'evoluzione, di rapido ciclo di vita visto che ad ogni stagione richiede nuovi prodotti con una vita piuttosto limitata e quindi con un declino improvviso.

Ogni moda possiede un proprio ciclo di vita, costituito da alcuni stadi: introduzione, crescita e picco di massima popolarità e diffusione, maturità, declino, rigetto<sup>9</sup>.

1. Introduzione: stilisti e imprese, dopo essersi rapportati al mercato attraverso una costante e mirata azione di ricerca e monitoraggio, danno un'interpretazione creativa delle loro esigenze in una moda che si riflette in capi d'abbigliamento, in collezioni, in stili che vengono offerti come moda emergente. Durante il primo stadio, il nuovo stile viene adottato dagli opinion leaders, cioè da un ristretto

---

<sup>8</sup> S. SAVIOLO, S. TESTA, *Le imprese del sistema moda*, RCS Libri, Milano, 2000, p.10.

<sup>9</sup> A. FOGLIO, *Il Marketing della Moda*, Franco Angeli, Milano, 2001.

gruppo di consumatori e di distributori che vogliono distinguersi dagli altri per volontà di differenziazione di classe, oppure di identificazione con un sistema di valori o di gusto.

2. Crescita in popolarità: l'accettazione della moda viene confermata dall'acquisto dei prodotti che la rappresentano; la crescita avviene anche grazie alla divulgazione fatta attraverso media e trade. In tale stadio, in cui non tutte le mode hanno la fortuna di entrare, si verifica un processo di diffusione e adozione da parte di segmenti di mercato molto più ampi. In questa fase coloro che hanno creato la tendenza di moda, first mover, riescono ad accaparrarsi il maggior beneficio del successo in termini economici e di immagine.
3. Picco di popolarità, maturità: se la moda raggiunge il massimo della popolarità significa che sta avendo una diffusione di massa.
4. Declino: in questa fase la moda comincia a diminuire il numero dei propri aderenti, anche se non pochi consumatori continuano a portare i capi che la caratterizzano; non c'è più alcuna intenzione di acquistarli a meno che non siano offerti a prezzi molto vantaggiosi. Tale stadio caratterizza tutti gli stili destinati a vita breve, cioè le mode, e in prospettiva di medio-lungo termine, i cambiamenti di carattere strutturale, ossia prodotti che declinano senza che subentrino dei sostituti.
5. Rigetto: in tale fase la moda diventa obsoleta per cui il consumatore non solo non dimostra per essa più alcun interesse, ma la rigetta e non vuole più saperne di apparire sotto le sue sembianze.



Il ciclo della moda è scandito dalla logica strutturale e mediatica delle collezioni stagionali collegate a fiere e sfilate che, un tempo, erano patrimonio esclusivo dell'Alta moda e del prêt-à-porter femminile, mentre attualmente riguardano l'intero sistema dell'abbigliamento, del tessile, degli accessori e delle calzature.

Al giorno d'oggi, la tendenza si muove verso un continuo aumento del numero di collezioni annue da presentare e consegnare in un punto vendita (collezioni Resort, Cruise, Pre-Spring, Holiday, ecc.)<sup>10</sup>, fino ad arrivare al superamento del concetto di stagione, a favore di un continuo rinnovamento per soddisfare le esigenze dei consumatori sempre più esigenti ed attenti alle tendenze del momento e non solo della stagione intesa in senso tradizionale. A conferma di ciò si può evidenziare che alcuni retail brands come Zara e H&M, ma anche un'azienda storica dell'abbigliamento italiano come Benetton, si sono strutturate per progettare, produrre e consegnare nuove collezioni nel corso dell'anno (le cosiddette collezioni Flash o integrazioni per Benetton, destinate a dar vita ad un'offerta diversificata ogni quindici giorni, al fine di spingere i clienti a tornare in negozio) destinate ad avere un tempo di vendita, di acquisto e di consumo sempre più ristretto.

Il cambiamento legato alle stagioni ha motivazioni funzionali, mentre quello legato alla moda in senso stretto si spiega fondamentalmente a partire da due punti di vista diversi<sup>11</sup>:

- Fenomeno indotto dal sistema industriale, distributivo e comunicativo della moda, legato alla necessità di favorire, controllandolo, un certo turnover del prodotto. L'obsolescenza "forzata" rappresenta evidentemente una delle modalità più importanti per alimentare sempre nuova domanda di prodotti che, dal punto di

---

<sup>10</sup> D. GOLIZIA, *Fashion business model. Strategie e modelli delle aziende di moda*, FancoAngeli, Milano, 2016.

<sup>11</sup> S. SAVIOLO, S. TESTA, *Le imprese del sistema moda*, RCS Libri, Milano, 2000, p. 9.

vista delle caratteristiche tecnico-funzionali, potrebbero avere durata economica molto superiore;

- D'altra parte, varietà e variabilità connotano un sistema di offerta orientato ad assicurare al consumatore un'ampia possibilità di scelta e la massima soddisfazione in termini di perfetta aderenza del prodotto ai suoi personali bisogni, espressi e impliciti, materiali e immateriali.

A causa della velocità con cui i trend si susseguono ad un ritmo sempre più serrato, l'essere alla moda è un concetto che perde valore perché ci si trova di fronte alla coesistenza di una molteplicità di mode: mode "istituzionali" e mode "di strada" si rincorrono e arricchiscono vicendevolmente, tanto che ispirandosi a questo insieme variegato di proposte, immagini e modelli, oggi ogni individuo può essere libero di comporre e manipolare la propria immagine identificativa, all'interno di un sistema ben più vasto che regola il modo collettivo di vestire. Oggi la moda si trova quindi a fare i conti con la maggiore consapevolezza e autonomia di giudizio del consumatore, il quale sempre più tende a costruirsi un proprio stile.

Da moda a stile esiste un vero e proprio passaggio concettuale: lo stile personale rappresenta la manifestazione di un'identità individuale che in quanto tale può essere trasversale alle mode; può cioè liberamente attraversare proposte di moda diverse, prendendo da ciascuna ciò che serve a definire un risultato del tutto personale. Questa accezione di stile riflette quindi la necessità emotiva e culturale di non subire passivamente la moda, pur senza rinunciare alle opportunità che essa offre. Evidentemente, lo stile è legato fortemente ad una consapevolezza di sé, dei propri valori, del proprio modo di essere e di comunicare con gli altri, dell'appartenenza a specifici cluster socio-culturali, se non addirittura a delle tribù. Di conseguenza, tale evoluzione

del consumatore si riflette anche nelle aziende della moda, che sempre più si orientano ad una specializzazione per target e stile, all'interno della quale cercano di realizzare una evoluzione continua in chiave moda.

### **1.2.2 Management della creatività**

Il successo storico delle aziende del settore moda ha il suo punto di forza nella creatività, soprattutto degli stilisti e degli uomini-prodotto. Il ruolo ricoperto da questi personaggi, sia di ampiezza di attività sia di importanza, non ha uguale riscontro in altri settori. Essi hanno saputo imprimere all'intera filiera una capacità di innovazione continua e hanno creato una forte attrazione al prodotto da parte di fasce di consumatori sempre più ampie. Non a caso, almeno per quanto riguarda la stampa e l'opinione pubblica, il nome dei creativi è quasi sempre più spendibile di quello dei manager, pur se di livello elevato e pur se proprietari. Negli ultimi anni si è raggiunta una certa consapevolezza dell'importanza della dimensione manageriale, espressione dell'"anima razionale" delle imprese della moda, in aggiunta all'"anima emozionale" rappresentata dalle capacità dei creativi.

Tutte le imprese oggi, per poter sopravvivere e prosperare in questo ambiente, devono saper anticipare il cambiamento con posizionamenti originali e sostenibili. Le imprese vengono valutate sempre più in funzione del proprio patrimonio di conoscenze piuttosto che delle proprie attività materiali. La creatività deve essere intesa come "il processo attraverso il quale nuove idee vengono generate, sviluppate e trasformate in valore economico"<sup>12</sup>. Quindi, non deve essere intesa tanto come creatività artistica dove il suo fine non è soddisfare i bisogni di un mercato ma è piuttosto il mezzo attraverso il quale l'artista esprime sé stesso; essa deve essere intesa come creatività commerciale, volta a

---

<sup>12</sup> S. SAVIOLO, S. TESTA, *Le imprese del sistema moda*, RCS Libri, Milano, 2000, p.23.

raggiungere lo scopo di un altro soggetto: l'impresa, che a sua volta ha la propria ragione d'essere nella capacità di soddisfare i bisogni del mercato.

Ai fini della creatività aziendale ciò che conta è la creazione di un ambiente di lavoro che la supporti, da ricercare attraverso l'allineamento di interessi e azioni dei dipendenti e quelli dell'impresa. La creatività, per generare valore, deve essere sempre collegata agli obiettivi dell'impresa. Questo deve essere un obiettivo che il management delle imprese della moda deve tener ben a mente perché la maggior parte degli atti creativi nelle aziende iniziano in modo spontaneo, allo stesso tempo l'attività non ufficiale sembra produrre i risultati più inattesi e creativi, perciò le capacità creative sembrano collegate all'assenza di conformità di pensiero, all'indipendenza dal giudizio altrui, alla perseveranza che possono esprimersi in ambienti liberi da routine, tempistiche e valutazioni; gli stimoli di migliore qualità nascono sul campo, cioè dal lavoro stesso.

La comunicazione inter-funzionale è un forte supporto alla creatività ma deve avvalersi di canali non convenzionali, in quanto la creatività appare spesso legata a combinazioni di cose apparentemente non in relazione tra loro: un interfacciamento tra funzione creativa, marketing e produzione aumenta le probabilità di successo dei progetti creativi<sup>13</sup>.

L'importanza della creatività e delle idee degli uomini-prodotto implica che il compito del management aziendale sia quello di comprendere a fondo il funzionamento del processo creativo, "calarsi nel ruolo dei creativi" per poi avere la volontà e la capacità di creare in modo efficiente ambienti che supportino e alimentino il processo creativo stesso. Nelle imprese della moda, i manager devono operare come integratori che collegano

---

<sup>13</sup> S. SAVIOLO, S. TESTA, *Le imprese del sistema moda*, Rizzoli Etas, Milano, 2005.

valori a obiettivi, cultura a strategia, risultati a ricompense. Il ruolo del management consiste nell'operare sul paradosso tra arte e disciplina prendendo decisioni su chi coinvolgere nel processo creativo, quali abilità e competenze, secondo quale agenda: quale ritmo e quali ruoli e quale sarà il prodotto finale del processo creativo.

Le responsabilità del management della creatività non si limitano a mantenere le competenze creative esistenti, ma devono ampliarsi con l'obiettivo di alimentare e arricchire continuamente la base di competenze creative all'interno dell'impresa.

In conclusione, nelle aziende della moda è fisiologica una cultura duale che si ripercuote anche nelle strutture organizzative e nei ruoli professionali. Questo perché le imprese basate su abilità artistico-creative, come quelle della moda, si distinguono dalle altre aziende per produrre e vendere un prodotto creativo, concepito in un contesto che sintetizza arte, artigianalità e management. Il cambiamento è l'essenza di tali imprese, poiché esse servono bisogni in continuo mutamento: l'innovazione continua, accanto a un processo di obsolescenza pianificata, è la loro ragione di esistere. Tuttavia, il mercato è disposto ad acquistare solo se la creatività incontra i suoi gusti: il mutamento dunque deve essere in sintonia con la clientela e con l'evoluzione del contesto socio-culturale. Non bisogna intendere la creatività esclusivamente come sinonimo di estro individuale, senza alcun riferimento né con la realtà socio-culturale né tanto meno con quella di mercato, ma vederla come strumento di innovazione all'interno di una strategia di mercato e di prodotto chiara, consapevole e durevole nel tempo. Le imprese della moda, per tale ragione, continueranno a dipendere dai creativi, ma anche e soprattutto dalla capacità dei manager di gestire il processo di innovazione nel quale essi sono inseriti<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> S. SAVIOLO, S. TESTA, *Le imprese del sistema moda*, Rizzoli Etas, Milano, 2005.

### **1.2.3 Velocità, Varietà, Outsourcing**

Le imprese della moda devono ideare, industrializzare, vendere, produrre e consegnare un prodotto come ogni altro settore industriale. La dinamica del prodotto è però particolare, perché il ciclo di vita è limitato a pochi mesi, se non a settimane, mentre molti altri beni industriali restano in produzione e vendita per periodi assai lunghi.

Un altro aspetto peculiare è la varietà, infatti ogni impresa deve gestire migliaia di codici per materie prime, semilavorati e prodotti finiti che cambiano in maniera radicale da stagione a stagione da collezione a collezione. In questo caso è doveroso fare una distinzione tra moda e “abbigliamento” inteso come prodotto più standard, “continuativo”. Sebbene la moda e l’“abbigliamento” si occupino dello stesso tipo di prodotto, lo interpretano in modo diverso per rispondere a esigenze differenti.

Moda significa infatti breve durata, emozione transitoria, ricerca di novità e di immagine, abiti dalle fogge particolari o dal colore di tendenze. Abbigliamento è invece tradizione e durata, è il capo classico sempre attuale, è la giacca da uomo blu a tre bottoni o il tailleur femminile cammello<sup>15</sup>.

Le logiche cambiano: più veloci e rischiose le prime; più lente, sicure ma anche meno capaci di catturare emozione e talvolta vendite le seconde. Nel caso della moda, fondamentale è il contenuto emozionale del prodotto dato che chi acquista un capo di moda lo fa per piacere, sapendo che compra qualcosa che cesserà di usare in tempi relativamente brevi; mentre nel caso dell’abbigliamento, chi lo sceglie lo fa per dotarsi di un prodotto non emozionale ma necessario, che probabilmente lo accompagnerà per lungo periodo, quindi fondamentali sono l’aspetto tecnico e il rapporto qualità/prezzo.

---

<sup>15</sup> V. BINI, *La supply chain della moda: strumenti per la gestione globale dell'impresa: dallo sviluppo del prodotto al negozio*, Franco Angeli, Milano, 2011.

Altra peculiarità è il notevole cambiamento produttivo che il comparto moda ha avuto al suo interno negli ultimi vent'anni. Tutto il mondo è cambiato radicalmente in questo periodo, ma il fashion ha rivisto dalle basi il suo modo di essere e operare, passando dalle fabbriche integrate all'outsourcing quasi totale.

*Impresa integrata:* l'azienda viene gestita da un solo attore organizzativo. In questi casi l'unico attore organizzativo ha il controllo dell'intero processo, possibilmente dal filato al capo confezionato finito fino alla distribuzione. L'impresa integrata cerca di sviluppare un'elevata massa critica in tutte le fasi, svolte prevalentemente all'interno, con l'obiettivo di mantenere comunque un'elevata flessibilità per poter rispondere a una domanda altamente discontinua. Sopporta elevati investimenti nelle tecnologie di processo e nei sistemi informativi, per introdurre le più recenti innovazioni tecnologiche e coniugare le esigenze di efficienza e flessibilità. La ricerca di risorse all'estero avviene nei paesi in grado di ottimizzare il rapporto qualità/prezzo nelle fasi produttive labour intensive (delocalizzazione del processo produttivo)<sup>16</sup>. Tutto il sistema è orientato verso una grande enfasi sull'efficienza e sul servizio, anche per questo motivo si cerca di sviluppare un processo di apprendimento permanente, grazie al controllo delle informazioni nella filiera. Questo modello presenta però dei limiti, in quanto è un modello che si presta prevalentemente per prodotti non eccessivamente soggetti alla moda, in quanto non è un modello molto flessibile, richiede elevati investimenti e implica una rilevante complessità gestionale e organizzativa.

*Impresa a rete:* Nel sistema a rete la gestione del business è condotta da una pluralità di attori e il ruolo di leader può essere ricoperto da attori differenti e modificabili con il

---

<sup>16</sup> D. GOLIZIA, *Fashion business model. Strategie e modelli delle aziende di moda*, FancoAngeli, Milano, 2016.

tempo. Le priorità del sistema a rete sono di ottenere un efficace collegamento in tutto il sistema e di mantenere un'elevata flessibilità rispetto alle variazioni della domanda finale. Lo sviluppo di questo modello tra le aziende medie italiane del settore moda è stato sicuramente favorito dalla presenza, nel nostro sistema paese, di una diffusa struttura produttiva di piccole imprese e dalla relativa propensione alle relazioni di tipo collaborativo. Le innovazioni e le competenze distintive sulle quali si fonda l'impresa a rete sono soprattutto di carattere strategico-organizzativo, in quanto tendono a sviluppare una visione imprenditoriale globale e a gestire un numero elevato di relazioni. Nel sistema moda possiamo notare tre esempi del sistema a rete: la costellazione di imprese, che rappresenta un insieme di aziende, guidate da un'impresa leader, aventi un minimo comune denominatore che possa creare delle sinergie e che le faccia convergere verso obiettivi di interesse comune; la hollow corporation, che si riferisce ad un'impresa che attua un decentramento molto spinto, limitandosi poi a compiti di regia industriale (come nel settore dell'alta moda, dove molte aziende detentrici di un brand competitivo delegano all'esterno le attività manifatturiere, occupandosi solo delle fasi creative e commerciali); il distretto industriale italiano, forma di organizzazione territoriale della produzione delle imprese, tipica espressione del modello capitalistico nostrano. Il distretto può essere definito come un'entità socio territoriale caratterizzata dalla compresenza attiva in un'area territoriale circoscritta di una comunità di persone e di una popolazione di imprese industriali<sup>17</sup>. Questo fenomeno, spinto dalla volontà di ridurre i costi ed aumentare la flessibilità produttiva, non comporta necessariamente una riduzione di qualità perché gli enti a cui è delegata la produzione sono spesso assistiti e controllati dalle case madri. Talvolta tra di essi esistono collaborazioni e compartecipazioni molto strette.

---

<sup>17</sup> G. BECATTINI, *Il distretto industriale*, Torino, Rosenberg e Sellier, 2000.



### **1.3 Le filiere della moda**

Le principali filiere della moda sono quella del tessile-abbigliamento, la filiera della pelle-calzature, la filiera dell'occhialeria. La più importante sia come peso nell'economia italiana che a livello di storia e di immagine per il nostro paese nel mondo è sicuramente la filiera del tessile-abbigliamento.

#### ***1.3.1 Filiera del tessile-abbigliamento***

La moda italiana deve il proprio successo alla padronanza dell'intera filiera del tessile abbigliamento, una filiera estesa e articolata, che presenta caratteristiche – tra cui quella di essere profondamente radicata nella storia industriale del paese – uniche nel panorama dei Paesi industrializzati.

Il termine filiera indica l'insieme delle imprese che apportano un contributo alla creazione del valore aggiunto di un prodotto finale. Nella sua accezione più ampia, il termine comprende non solo le imprese che costituiscono gli anelli della catena produttiva e distributiva di un bene, dalla trasformazione delle materie prime a monte del processo produttivo fino alla sua collocazione sul mercato, ma anche le imprese che sono fornitrici di beni intermedi o servizi essenziali alla trasformazione e alla vendita del prodotto.

La filiera produttiva del tessile abbigliamento è una filiera estesa e articolata. A partire dalla trasformazione delle materie prime (animali, vegetali, artificiali o sintetiche) fino alla fase finale della confezione, il prodotto attraversa una lunga sequenza di fasi di lavorazione. Ciascuna di queste fasi costituisce un settore che, a sua volta, può essere segmentato al suo interno sulla base, per esempio, di criteri merceologici. Sistema Moda Italia, l'associazione di rappresentanza degli industriali del tessile e della moda, ha suddiviso le fasi produttive della filiera in otto categorie – filatura e preparazione a monte, tessitura, nobilitazione, biancheria per la casa, maglieria esterna, intimo e calzetteria,

confezione, varie tessili e componenti –, ciascuna delle quali è articolata in gruppi merceologici. L'estensione della filiera rende particolarmente importante l'integrazione e il coordinamento delle diverse componenti da cui essa è costituita, al fine di raggiungere un elevato grado di efficienza e di efficacia, senza trascurare la sostenibilità, tema rilevante e distintivo negli ultimi anni<sup>18</sup>.

Molte volte il sistema moda viene inteso erroneamente con riferimento solo al prodotto finito. In realtà. L'abito è il frutto di ricerche che vanno dall'utilizzo di determinate fibre, allo sviluppo di un certo tessuto, alla ricerca del colore delle forme e dello stile. "Un abito è molto più dello sforzo creativo di uno stilista: è il risultato dell'utilizzo di fibre innovative tessute con macchinari specializzati in stoffe confezionate nelle forme e nei colori che lo stesso sistema moda propone attraverso fiere e operatori specializzati. E non basta: nell'affermazione di uno stile, fondamentale è anche il ruolo della distribuzione che seleziona l'offerta a monte, e dell'occhio critico di della stampa specializzata"<sup>19</sup>.

Infine, del sistema moda fanno parte anche settori non disposti lungo il ciclo produttivo, dalla materia prima al prodotto finito, ma che svolgono una funzione di supporto dell'intera filiera: il settore della meccanica strumentale e i vari comparti del terziario avanzato (editoria specializzata, fiere, agenzie di pubblicità e comunicazione, studi di design, ecc.).

La filiera del tessile-abbigliamento può essere scomposta in macro-fasi<sup>20</sup>:

- Settore delle fibre
- Settore tessile:

---

<sup>18</sup> F. R. RINALDI, S. TESTA, *L'impresa moda responsabile. Integrare etica ed estetica nella filiera*, EGEA, Milano, 2013.

<sup>19</sup> S. SAVIOLO, S. TESTA, *Le imprese del sistema moda*, RCS Libri, Milano, 2000, p. 40.

<sup>20</sup> S. SAVIOLO, S. TESTA, *Le imprese del sistema moda*, Rizzoli Etas, Milano, 2005.

- Comparto laniero;
  - Comparto cotoniero e liniero
  - Comparto nobilitazione
  - Comparto tessili vari e prodotti tecnici
- Settore abbigliamento:
- Comparto abbigliamento in tessuto;
  - Comparto abbigliamento in maglia e calzetteria

Il primo anello è costituito dai produttori di fibre. La fibra è la più piccola componente di un tessuto, ma anche quella che gli conferisce colore, peso, solidità. Le fibre possono essere naturali o chimiche. Il settore delle fibre è l'ambito in cui si realizzano le più importanti innovazioni in termini di ricerca di nuove funzionalità e nuovi materiali, di conseguenza è di natura capital-intensive data la necessità di elevati investimenti in ricerca, tecnologia, macchinari. Dal punto di vista concorrenziale l'industria è concentrata. Negli ultimi anni c'è stato un sorpasso, nei consumi, delle fibre sintetiche su quelle naturali. Inoltre, si è rilevato uno spostamento dell'asse produttivo dall'occidente ai paesi asiatici. Infine, si sta andando verso una ricerca di metodologie e processi produttivi a basso impatto ambientale, quindi sostenibili<sup>21</sup>.

Il settore tessile comprende le attività di trasformazione delle fibre in filati e tessuti. Una prima segmentazione si basa sul tipo di fibra utilizzata; si distingue il ciclo laniero da quello cotoniero, dal ciclo serico, dal ciclo dei non tessuti e tessili misti. I quattro cicli costituiscono sub-filiere tessili ben differenziate. All'interno di ciascun ciclo possono essere riconosciute alcune fasi comuni che definiscono altrettanti semilavorati; la fase di

---

<sup>21</sup> F. R. RINALDI, S. TESTA, *L'impresa moda responsabile. Integrare etica ed estetica nella filiera*, EGEA, Milano, 2013.

preparazione e filatura delle fibre, la fase di tessitura e quella di nobilitazione. Nella fase di filatura, predominano le variabili tecnologiche legate al tipo di fibra; mentre nella tessitura prevale una logica di orientamento al mercato di sbocco. La struttura delle imprese è mutata nel corso degli anni: in passato le imprese tessili tendevano a integrarsi verticalmente, dagli anni Novanta è prevalsa la tendenza alla specializzazione. Cresce l'importanza di imprese focalizzate su attività commerciali e di coordinamento della filiera. Le imprese italiane dominano la fascia medio-alta dei tessuti ortogonali e a maglia, soprattutto in fibre naturali, realizzati all'interno di distretti specializzati di Biella e Prato. Il comparto è costituito da molte imprese di piccola e media dimensione e poche grandi imprese.

Nel settore dell'abbigliamento è doveroso fare una distinzione tra le due tipologie di prodotto finito: confezione e maglieria. Nel primo caso vengono incluse l'attività di taglio e cucitura a partire da tessuti ortogonali e tessuti in maglia, mentre in quello della maglieria l'attività di realizzazione di capi in maglia parte dal filato. A differenza delle industrie a monte, le fasi del ciclo produttivo a valle evidenziano una natura discreta, che rende possibile un elevato ricorso al decentramento. Per questa ragione è stato possibile organizzare la produzione per fasi indipendenti presso imprese specializzate per singola fase. Nel caso italiano è sufficiente notare il costante riferimento ad aree produttive e distretti piuttosto che a singole imprese o dinastie industriali per riconoscere la frammentazione del sistema<sup>22</sup>.

La leadership del sistema moda italiano ha il suo punto di forza nel Pret-à-Porter alto, di lusso, che a livello mondiale ha una notevole importanza, in quanto origina lavoro e ricchezza per l'intera filiera: per il tessile a monte e per il terziario a valle. Un elemento

---

<sup>22</sup> S. SAVIOLO, S. TESTA, *Le imprese del sistema moda*, Rizzoli Etas, Milano, 2005.

distintivo del successo del Made in Italy è costituito indubbiamente dall'integrità della sua filiera produttiva.

Le principali fasi del ciclo produttivo che accomunano tutti i segmenti dell'abbigliamento in tessuto o a maglia sono il taglio, la confezione, lo stiro e le operazioni di controllo e imbustaggio del capo finito. In alcune fasi, come quella del taglio, si è assistito a processi di automazione; cosa che non è stata possibile nella confezione con la fase della cucitura dove il costo della manodopera ha un'incidenza elevatissima.

La struttura del settore è rappresentata da grandi aziende industriali, talvolta integrate in gruppi tessili, con una gamma completa di prodotti appartenenti a diversi segmenti; "griffe" famose, internazionali, a capo di proprie aziende di produzione o di gestione di licenze con una gamma di prodotti altamente diversificata; medie aziende industriali focalizzate su specifici comparti; aziende medio-piccole e piccole, produttrici di prodotti specializzati e di accessori moda; aziende subfornitrici delle imprese precedenti, distinguibili in "terzisti" in grado di realizzare il capo finito e "façonisti" che svolgono esclusivamente attività di confezione e di finissaggio su semilavorati di proprietà del committente<sup>23</sup>.

Il grande vantaggio della filiera è quello di rafforzare la competitività rispetto ai concorrenti esteri: il sistema moda italiano, che ha un'elevata qualità del prodotto finito, ha un'indiscussa posizione di leadership sul mercato internazionale. Grazie alla padronanza dell'intera filiera il prodotto italiano risulta essere di elevata qualità, stile e innovazione, dato che le strette relazioni tra gli operatori consentono la ricerca di soluzioni collaborative.

---

<sup>23</sup> S. SAVIOLO, S. TESTA, *Le imprese del sistema moda*, Rizzoli Etas, Milano, 2005.

La distribuzione nel sistema moda può essere di tipo generalista o specializzata. All'interno di ciascuna categoria esistono diversi formati distributivi che si distinguono in base a superficie, localizzazione, posizionamento di prezzo e livello di servizio: department stores, negozi specializzati, catene, discount, e-commerce, ecc.

Un ulteriore criterio di segmentazione della distribuzione è la formula proprietaria: indipendente, gruppi di negozi a proprietà centralizzata (catene), negozi in franchising.

La distribuzione, anche se l'ultimo anello della filiera, è per molti versi il cuore della filiera del tessile-abbigliamento e del sistema moda. Il punto di vendita non è solo canale distributivo ma luogo in cui si concretizza la strategia commerciale dell'intera filiera che sta a monte: si fa comunicazione, si offrono prodotti, si propone un servizio e si costruisce e si rafforza il rapporto di fidelizzazione con la clientela. Inoltre, è il punto di vendita a fornire gli input più affidabili e tempestivi in merito all'evoluzione dei gusti e delle esigenze dei consumatori.

### ***1.3.2 Abbigliamento: programmato, pronto-moda e fast fashion***

Dopo aver fatto una panoramica sulla filiera del settore tessile-abbigliamento, andremo a descrivere in modo sintetico ma esaustivo i differenti modi di fare impresa che possiamo trovare all'interno del comparto dell'abbigliamento.

Il concetto di "abbigliamento" nella sua accezione più vasta comprende categorie di prodotti assolutamente diverse per funzione d'uso, per clientela, per motivazione di acquisto e altro. Le possibilità sono numerose: dal formale al casual, dallo sportivo all'artistico e teatrale per fare degli esempi. I contenuti dei capi sono diversi e questo impatta in modo rilevante sulle operations delle imprese.

Tutte le categorie di abbigliamento possono essere interpretate secondo moda. Gli aspetti più importanti in termini di gestione aziendale sono<sup>24</sup>:

- Assoluta priorità del contenuto estetico ed emozionale del prodotto: lo stile è fondamentale e ad esso si deve adeguare il resto della catena operativa;
- Transitorietà: il prodotto moda dura poco e viene rinnovato in continuazione; velocità e flessibilità sono necessità concrete giornaliere;
- Rischio: la moda è imprevedibile, nessuno può dire se un capo di moda avrà successo. Sono l'abbigliamento più formale e standard ha una maggiore prevedibilità.

La categoria di abbigliamento formale e standard viene chiamato "continuativo". È un prodotto che è continuamente in vendita stagione dopo stagione, fino a quando la domanda del mercato non si esaurisce. La gestione dei prodotti continuativi dà notevoli facilitazioni alle operations: la produzione può avvenire "per il magazzino". Tale produzione non è legata direttamente alla vendita, ma si basa sui suoi andamenti medi del passato per decidere i volumi da realizzare. Un altro vantaggio dell'articolo continuativo è che esso è talvolta venduto più dello stagionale, in termini di volumi di vendita. Le aziende spesso utilizzano i capi più di tendenza sostanzialmente per immagine e comunicazione, ma poi le vendite maggiori avvengono su modelli più tradizionali. Quindi il continuativo vende spesso di più, è più facile quantificarne la produzione e si possono fare scorte di magazzino senza grandi rischi.

---

<sup>24</sup> V. BINI, La supply chain della moda: strumenti per la gestione globale dell'impresa: dallo sviluppo del prodotto al negozio, Franco Angeli, Milano, 2011, p. 24.

Altro aspetto di cruciale importanza per le operations delle imprese del settore abbigliamento è la differenza tra programmato, pronto-moda e fast-fashion, quest'ultimo ha sostituito o perlomeno ridimensionato il pronto-moda.

Con il termine “programmato” si intendono i capi il cui flusso segue il processo: creazione collezione – presentazione collezione – vendita ai distributori – produzione – consegna ai distributori.

Produrre dopo aver acquisito gli ordini dal mercato allunga i tempi, infatti l'intero ciclo dallo studio della collezione fino alla sua consegna si svolge in circa un anno, ma è giustificato per i marchi di alto livello e/o di contenuto stilistico particolare. Produrre articoli costosi e raffinati senza previsioni di vendita attendibili può portare a forti perdite e capitali immobilizzati in rimanenze.

Il programmato viene chiamato così perché il ciclo del prodotto è diviso in azioni dalle scadenze e durate precise; esse sono la presentazione della collezione, la sua vendita, gli acquisti dei materiali, la produzione e le consegne. Le informazioni fondamentali per realizzare una programmazione efficace sono<sup>25</sup>:

- Tempi di approvvigionamento dei materiali utilizzati, disponibili solo dopo il completamento della collezione;
- Tempi di produzione e modalità produttive dei capi finiti;
- Capacità produttiva disponibile;
- Dati di vendita, il dato si costruisce man mano che la clientela ordina;
- Date di consegna alla clientela.

---

<sup>25</sup> V. BINI, La supply chain della moda: strumenti per la gestione globale dell'impresa: dallo sviluppo del prodotto al negozio, Franco Angeli, Milano, 2011, p. 31.



I vincoli descritti sono relativi al mercato wholesale, in cui l'azienda ha ridotto potere sulla data di presentazione al mercato, sul volume degli ordini e sulla programmazione delle consegne.

Il tutto è parzialmente diverso nel caso in cui l'azienda utilizza esclusivamente una distribuzione retail di sua proprietà. In tal caso non c'è vincolo di presentazione, non ci sono lunghe attese per la ricezione finale degli ordini perché è l'azienda stessa che li redige per i propri negozi e può quindi farli a suo piacimento, non ci sono impegni di consegna specifici.

Il programmato ha un processo che nasce prima della stagione in cui sarà in negozio, attraverso una sequenza di studio, realizzazione, presentazione, vendita e produzione che impiega tempi consistenti e realizza campionari ampi.

Figura 1.1 – Flusso di processo nel “programmato”



Fonte: nostra elaborazione da A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, IPSOA, 2009

Il pronto-moda nasce durante la stagione di vendita, con un processo creativo e produttivo velocissimo e normalmente su rose di articoli molto più ridotti. La velocità dei prontisti è data da:

- Uso di materiali standard che i fornitori possono produrre in modo rapido;
- Lavorazioni semplici ed essenziali che possono essere eseguita da un numero elevato di produttori;

- Livello di qualità e di prezzo che non richiede particolari cautele e controlli nella produzione.

Da notare il fatto che questo servizio, dato dal pronto-moda, sarebbe inutile se le aziende di programmato potessero riassortire i loro clienti in tempi brevissimi e su un vasto raggio di modelli, cosa ardua dato che esse non sono organizzate in tal senso.

Figura 1.2 - Flusso di processo nel "pronto-moda"



Fonte: nostra elaborazione da A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, IPSOA, 2009

Tutto il settore negli ultimi anni è stato rivoluzionato dall'avvento del fast fashion, marchi come Zara e H&M sono riusciti a fare pronto-moda in modo industrializzato e su scala mondiale.

Il fast fashion è una nuova formula produttiva e distributiva del settore dell'abbigliamento basata sull'interdipendenza tra sistema produttivo, distributivo e logistico<sup>26</sup>. Questa stretta connessione reciproca permette di ridurre il lead-time (il tempo tra l'avvio e il completamento di un processo produttivo) delle collezioni e rispondere velocemente alle richieste del mercato.

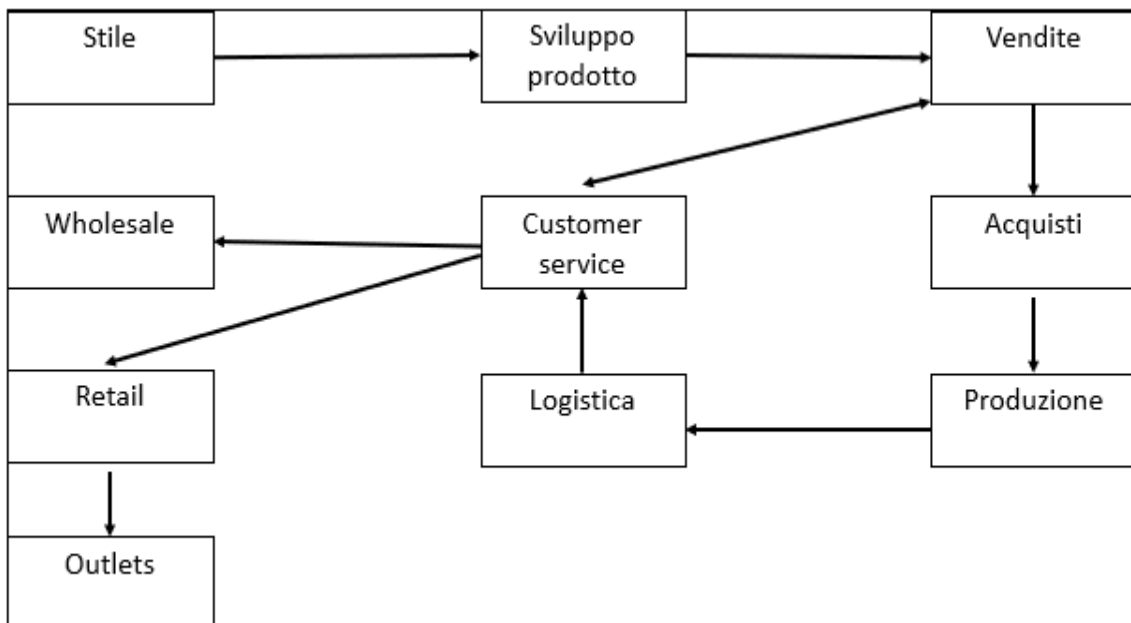
<sup>26</sup> D. GOLIZIA, *Fashion business model. Strategie e modelli delle aziende di moda*, FancoAngeli, Milano, 2016.

Le aziende che operano attraverso questa formula riescono a far giungere nei negozi un numero di capi inferiore, ma con una ampia varietà di stili e con frequenza maggiore. Da un lato ciò consente di eliminare rapidamente le linee che non vendono, evitando intasamenti di magazzino e svendite continue, e dall'altro di rispondere velocemente ai cambiamenti di tendenza.

La base del loro successo sembra essere la prolificità della proposta di collezione per rispondere ai gusti, in continua evoluzione, dei potenziali consumatori. Tali organizzazioni riescono a ideare capi in continuazione durante tutto l'anno e produrli velocemente attraverso strutture integrate verticalmente (Zara) o tramite organizzazioni a rete (H&M).

## 1.4 Processi operativi nelle imprese del sistema moda “nel programmato”

Figura 1.2 – Struttura generale di un'azienda di abbigliamento



Fonte: nostra elaborazione da V. BINI, La supply chain della moda: strumenti per la gestione globale dell'impresa: dallo sviluppo del prodotto al negozio, Franco Angeli, Milano, 2011, p. 49.

### 1.4.1 Lo stile: Ideazione e sviluppo delle collezioni

Lo stile è sempre stato l'anima della moda e non è un caso che nel flusso dei processi operativi sia il primo della catena. Tutto inizia qui e da questo dipendono, in maniera rilevante, molti aspetti dell'attività aziendale<sup>27</sup>:

- a) Successo commerciale: uno stile innovativo e coerente alle tendenze in atto è fondamentale per le aziende più legate alla moda, mentre un design più attento ai canoni classici è la base per l'abbigliamento più formale.

<sup>27</sup> V. BINI, La supply chain della moda: strumenti per la gestione globale dell'impresa: dallo sviluppo del prodotto al negozio, Franco Angeli, Milano, 2011, p. 51.

- b) Costi, prezzi e redditività: dalla scelta dei materiali e delle lavorazioni dipendono largamente sia i costi di produzione che i prezzi dei capi e quindi la vendibilità dei prodotti e i margini aziendali.
- c) Qualità: dalla scelta dei materiali e dei fornitori nonché dalle modalità costruttive dipende in modo sensibili la qualità finale del prodotto.
- d) Timing generale delle attività: dato che lo stile è la prima fase del processo generale, ogni suo ritardo si ripercuote su vendite e avvio di produzione, quindi a valle questo risulta cruciale per fare in modo che il prodotto giusto sia disponibile al consumatore nel momento giusto per soddisfare il suo bisogno.
- e) Successo a lungo termine del brand: uno stile apprezzato e coerente nel tempo è la base del valore di un brand.

La coerenza è un obiettivo cruciale perché è diffusamente accettato che essa sia una condizione fondamentale di valore, come sono numerosi ed evidenti i casi di insuccesso legati alle aziende che hanno modificato troppo il proprio imprintig di base.

Cavalcare esclusivamente le tendenze stagionali può dare all'impresa un'immagine di creatività e freschezza, tuttavia le tendenze non rappresentano competenze distintive, perché accessibili a tutti sul mercato e rischiano di omologare le proposte. Inoltre, le tendenze non sono più chiare, come in passato. In questa incertezza le imprese tendono ad aumentare la varietà dell'offerta, generando forti costi in termini di qualità e servizio. Un'interpretazione sia delle tendenze moda sia del consumatore finale sulla base delle proprie competenze distintive (core competencies e resource based view) e della propria credibilità appare la strada più sicura, in grado di costruire identità di marca forti. Non si tratta di prevedere ciò che il consumatore vuole ma di proporgli l'evoluzione di un concetto che ha già apprezzato ma che deve necessariamente evolvere.

“La moda per me è un mestiere, fatto di fantasia e concretezza, di intuito e rigore, di slancio e controllo. Non ha nulla di divino o sensazionale, ma ha un impatto incredibile sulla vita quotidiana. Nella mia visione di inventore pragmatico, non nasce dal canto delle muse, da uno stordimento poetico, da un raptus creativo. Fare moda vuol dire elaborare un’idea coerente di bello e condividerla con il tuo pubblico, tenendo conto delle diverse realtà della vita contemporanea. Se si è davvero attenti, se si riescono a intercettare anche i più piccoli segnali, che sono lì ad attenderti, in ogni istante, i bisogni del pubblico li si avverte ancora prima che si manifestino e si gioca d’anticipo, identificando i cambiamenti della società” (G. ARMANI).

Il processo di creazione stilistica si sviluppa in una sequenza di fasi più o meno definite:

- a) Studio delle tendenze di mercato e creatività nel rispetto dei canoni stilistici del marchio. Questo processo non è improvvisato ma si basa sulla ricerca e condivisione di informazioni integrata con l’interpretazione personale da parte delle singole imprese. Gli spunti provengono in primo luogo dai Bureau du Style<sup>28</sup>, poi dai produttori di fibre con le loro innovazioni e a seguire le fiere dei prodotti semilavorati (filati e tessuti). Le tendenze stagionali si rafforzano successivamente nel rapporto commerciale tra i vari attori della filiera.
- b) Definizione della struttura della collezione. Si parte da un tema di base, il cosiddetto “mood della collezione”. Poi occorre definire le linee guida di collezione partendo dalla consuntivazione delle vendite delle stagioni omologhe precedenti integrandole con informazioni sul mercato e sull’arena competitiva; le

---

<sup>28</sup> I Bureau du Style sono gruppi di lavoro costituiti da sociologi, stilisti, produttori ed esperti di materia che lavorano in contatto con opinion leader a livello nazionale e internazionale producendo e vendendo informazioni sulle tendenze generali della moda. (S. SAVIOLO, S. TESTA, *Le imprese del sistema moda*, RCS Libri, Milano, 2000, p. 168)

linee guida, infine, si concretizzano nel piano di collezione costruito sulla base delle principali funzioni d'uso e del tipo di prodotto in coerenza con i vantaggi competitivi e le caratteristiche distintive della linea e del brand.

- c) Scelta dei materiali, disegno dei modelli e prototipia: l'ufficio stile disegna modelli, sceglie materiali e li associa. Dopodiché si realizzano i prototipi (fase di modellazione) che verranno provati per trovare le misure e le proporzioni ideali. La prototipia è fondamentale sia per il suo costo che per la qualità finale del prodotto.
- d) Scelta finale e fabbricazione campionari: una volta presentate le proposte da parte dell'ufficio stile alla direzione commerciale e generale dell'azienda, vengono prodotte le ripetizioni di campionario che servono per presentare la collezione ai clienti.

Il processo di sviluppo del prodotto nella moda può essere definito come l'integrazione di due sotto-processi; il primo, presidiato dai creativi, focalizzato sulle componenti estetiche; il secondo, presidiato dai manager, focalizzato sulle componenti economiche e competitive. I creativi analizzano stagione per stagione le tendenze tecniche-estetiche definendo le modalità di rinnovamento dei codici stilistici aziendali, sempre nel rispetto dell'identità stilistica permanente. I manager analizzano i trend socio-culturali di medio e lungo periodo, il mercato e il venduto delle stagioni precedenti con l'obiettivo di definire le architetture del sistema di offerta aziendale entro le quali i creativi potranno esprimere i contenuti stilistici. I due processi dovrebbero svolgersi in parallelo per poi convergere e portare alla definizione del sistema di offerta stagionale.

Come precedentemente affermato, la struttura della collezione è cruciale, tra le altre cose, per la redditività dell'impresa perché è la base di partenza per la generazione di ricavi;

inoltre, la varietà e la variabilità della struttura della collezione genera costi. Per varietà si intende la numerosità dei codici prodotto in termini di prodotto finito e singole componenti; per variabilità si intende il grado di innovazione, da una stagione omologa all'altra, delle diverse componenti dell'offerta.

Nel sistema moda, e in particolare nel modello italiano, storicamente non si è prestata grande attenzione a tale dimensione economica, per diverse ragioni<sup>29</sup>: in un mercato in forte crescita fino agli anni novanta la maggiore varietà ha consentito un aumento di volumi complessivi anche se a costi progressivamente superiori per la crescente frammentazione dei lotti produttivi; prevalenza dell'orientamento al prodotto piuttosto che al mercato; la difficoltà di stabilire ex-ante i volumi vendibili-producibili per singolo articolo; la diffusa accettazione del fatto che chi decide è il consumatore al quale occorre offrire il massimo di opportunità di scelta, a qualsiasi costo.

I costi operativi del prodotto possono essere raggruppati in quelli strettamente collegati ad aumenti di volume e quelli riconducibili alla varietà e variabilità del prodotto. Collezioni sempre più articolate e "ripensate da zero" dagli uomini-prodotto, ha portato un'esplosione incontrollata dei codici e conseguentemente sia una diminuzione delle economie di scala, sia una crescita dei costi di varietà.

Non è da sottovalutare il fatto che l'aumento di complessità della collezione porta ad un impatto anche sulla lunghezza del ciclo produttivo e sul livello di servizio offerto, in particolare l'elevata varietà comporta una forte difficoltà per il produttore a procedere a consegne scadenzate nella stagione e la concreta possibilità di effettuare riassortimenti in tempi più prossimi alla stagione delle vendite o durante la stagione stessa. La tempestività

---

<sup>29</sup> S. SAVIOLO, S. TESTA, *Le imprese del sistema moda*, RCS Libri, Milano, 2000, p.178.



nel settore moda può diventare addirittura più importante del contenuto qualitativo del prodotto, perciò la sfida per i produttori non sta tanto nei contenuti del prodotto ma nella loro implementazione in tempi commercialmente utili al cliente.

“Oggi nel settore moda, ancor più che in altri settori, non è il pesce grande a mangiarsi il pesce piccolo, ma è il pesce veloce a mangiarsi il pesce lento” (A. LARDINI).

Al fine di superare l'eccessiva varietà e variabilità dell'offerta occorre trovare il giusto trade-off tra un orientamento al prodotto e un orientamento al mercato, al fine di creare una maggiore integrazione tra la dimensione creativa e quella manageriale. Per fare ciò è necessario un approccio equilibrato a partire dalla conoscenza e focalizzazione della clientela aziendale. Al fine di soddisfare al meglio le esigenze dei clienti più importanti attraverso una strategia di focalizzazione a partire dalle fasi più a valle della filiera per poi risalire a monte col processo di razionalizzazione che è considerato come uno dei nodi critici del settore.

#### ***1.4.2 Processo produttivo e logistico***

In passato il ciclo produttivo e logistico era considerato la “macchina esecutiva” preposta alla realizzazione di qualsiasi “capriccio” dell'area prodotto, salvo accorgersi, nella fase di industrializzazione di non essere in grado di sostenerla. Oggi si tende a creare i presupposti per una maggiore integrazione tra i processi di sviluppo delle collezioni e produttivo-logistico, onde favorire la risoluzione anticipata dei problemi e l'ottimizzazione delle scelte sin dalla fase di concezione e industrializzazione del prodotto.

La fase dell'industrializzazione del prodotto è cruciale e deve rispondere a numerose domande, alle quali viene data risposta durante il briefing di collezione al fine di mettere a fuoco cosa dovrà essere creato e ad esso partecipano i responsabili delle principali

funzioni aziendali: stile, commerciale/marketing, gli acquisti e la produzione (vedi tabella 1.1).

TABELLA 1.1

Quesiti	Attore principale	Risposte: esempio
Cosa vuole il mercato?	Marketing/stile	Stile, funzionalità e materiali innovativi
Cosa sviluppare o inventare?	Tutti	Applicare materiali tecnici provenienti da altri settori
Come fare il prodotto?	Stile/produzione	Studiare come rendere i materiali confezionabili e vestibili
Coerente con ciò che l'azienda sa e può fare?	Tutti	Se sì = ok. Se no, abbandonare o cercare aiuti esterni
Costi e tempi accettabili?	Prod/acquisti	Se sì = ok. Se no, abbandonare o trovare alternative
Quali materiali usare?	Acquisti	Definire i materiali più appropriati in termini di vestibilità, producibilità, tempi e costo. Scegliere fornitori adatti

Come deve essere il ciclo produttivo?	Produzione	Definire il ciclo, gli strumenti e lavorazioni adatti ai materiali, ai tempi, alla qualità e al capo
Quali aspetti influiscono su qualità, costi e velocità	Prod/acquisti	Identificare gli aspetti più rilevanti e determinare le procedure e i momenti di controllo

Fonte: nostra elaborazione da V. BINI, La supply chain della moda: strumenti per la gestione globale dell'impresa: dallo sviluppo del prodotto al negozio, Franco Angeli, Milano, 2011, p.64.

Ogni azienda svolge questo processo in maniera più o meno strutturata. È importante precisare che dall'esito di questo lavoro dipenderanno aspetti fondamentali per il successo della collezione e dell'azienda come la qualità e l'affidabilità del prodotto, il costo e la velocità di esecuzione e quindi del servizio offerto.

È il caso di fare un piccolo accenno anche sui principali documenti di industrializzazione tipici del settore moda necessari per la gestione del processo produttivo a valle. L'industrializzazione, per definire precisamente le caratteristiche del capo, deve produrre:

- i codici per ogni materia prima e prodotto finito;
- la misurazione di ogni componente del prodotto per ogni taglia.

I codici servono a determinare univocamente ogni elemento del processo produttivo. La misurazione di ogni componente del prodotto per ogni taglia è fondamentale per assicurare la vestibilità, che è sia una necessità produttiva, sia una formidabile possibilità di distinzione sul mercato.

Quando le misure sono definite viene redatta la scheda tecnica, cioè una tabella dove queste sono riportate per ogni taglia. La scheda tecnica indica le misure di ogni parte del capo.

Un altro documento fondamentale è la distinta base che contiene tutti i materiali necessari per la costruzione del capo e i loro fabbisogni per taglia e per colore. I consumi possono cambiare al variare delle taglie.

Altra attività base dell'industrializzazione è il costruire le indicazioni precise sul come fabbricare l'articolo. Queste informazioni vengono definite dai tecnici di produzione e il documento adibito a questo scopo è la scheda di produzione. Essa non è altro che le "istruzioni di montaggio" del modello.

Le schede di produzione contengono anche l'indicazione delle macchine e attrezzi necessari alle operazioni e il tempo di ogni fase (definita dall'ufficio tempi e metodi di produzione). Su questi tempi si basano, in genere, le trattative per fissare i prezzi di manifattura con i produttori esterni e su di essi si pianifica il fabbisogno di produzione di un'azienda. Una volta che questi dati verranno adeguatamente costificati l'azienda avrà il costo totale industriale diretto, al netto di altri costi di consumo, che sommato ad altre voci di costo dirette e indirette va a formare la base per calcolare il prezzo finale dell'articolo. Per tali ragioni è fondamentale avere queste informazioni in maniera corretta e tempestiva.

Per quanto concerne la produzione in senso stretto sono due le modalità di gestione della produzione: per magazzino o per riga d'ordine.

La gestione per magazzino prevede che dal portafoglio d'ordine in essere a un dato momento si tragga una proiezione a finire delle vendite, ottenendo una stima del

portafoglio completo della stagione. Da questa stima vengono pianificati i lanci di produzione degli articoli da produrre al netto delle giacenze esistenti e della produzione già in corso. Nella gestione per riga d'ordine la pianificazione riguarda solo il portafoglio esistente<sup>30</sup>.

La programmazione della produzione è un altro aspetto da tenere in considerazione e questo processo si basa su quattro parametri fondamentali<sup>31</sup>:

1. il volume di lavoro che può essere noto o ignoto al momento della programmazione a seconda della modalità di gestione della produzione.
2. il vincolo delle scadenze di consegna che, anch'esso è diverso se si produce per cliente o per il magazzino, nel primo caso gli ordini devono essere evasi entro una data precisa.
3. la capacità produttiva che può essere finita o flessibile; quando si produce con stabilimenti propri si lavora a capacità finita e non si può ampliarla, mentre nel secondo caso c'è libertà di ampliarla o di limitarla. Nell'abbigliamento il problema è amplificato perché molte aziende producono capi molto diversi che necessitano di strumenti e competenze differenti. Quindi non si tratta di coprire una sola capacità produttiva, ma diverse a seconda delle caratteristiche dei capi.
4. la disponibilità dei materiali, perché senza materiali disponibili non si possono effettuare i lanci di produzione e di conseguenza non si produce nulla.

Una volta programmata la produzione si procede con il lancio in produzione, a seguire la fase di controllo qualità e l'invio a magazzino che organizza le spedizioni tramite un piano di spedizione. Tale piano definisce che cosa spedire in base agli ordini del cliente e

---

<sup>30</sup> S. SAVIOLO, S. TESTA, *Le imprese del sistema moda*, RCS Libri, Milano, 2000.

<sup>31</sup> V. BINI, *La supply chain della moda: strumenti per la gestione globale dell'impresa: dallo sviluppo del prodotto al negozio*, Franco Angeli, Milano, 2011, p. 177.

dipende dal tipo di produzione seguito: se è per riga d'ordine, il magazzino prodotti finiti è organizzato per box cliente e occorre verificare la convenienza di effettuare una spedizione al cliente in funzione della percentuale raggiunta di completamento dell'ordine; se la produzione è per articolo, allora il magazzino è organizzato per box articolo, e occorre valutare a quali clienti spedire la merce a disposizione in base a priorità commerciali ottimizzando, in ogni caso, i percorsi di consegna.

#### **1.4.3 Processo commerciale (vendita e distribuzione)**

Uno dei processi centrali, come per altri settori, è il processo di vendita che, nel settore moda, è diverso in base al tipo di prodotto e al canale distributivo utilizzato.

Nel programmato il processo di vendita si svolge prima della produzione, tra l'azienda fornitrice e il negozio distributore (canale wholesale); nel pronto-moda esso avviene dopo la produzione; nel retail non si ha una vendita reale, bensì una decisione aziendale riguardante quali e quanti capi immettere nei negozi, la vendita effettiva si avrà tra il negozio dell'azienda e il consumatore finale<sup>32</sup>.

Il processo di vendita e distribuzione di una collezione per entrambi i canali, wholesale e retail, è preceduto dalla determinazione di un budget di vendita. Normalmente espresso in capi raggruppati per categoria merceologica che moltiplicati per i prezzi medi danno una previsione del fatturato. Esso è prodotto dalla direzione commerciale wholesale e/o dalla direzione retail a seconda del canale. Viene redatto non appena la collezione e i prezzi sono disponibili.

Il budget delle vendite è di rilevante importanza perché la previsione di fatturato serve per la programmazione economico-finanziaria; costituisce l'obiettivo di vendita per

---

<sup>32</sup> V. BINI, *La supply chain della moda: strumenti per la gestione globale dell'impresa: dallo sviluppo del prodotto al negozio*, Franco Angeli, Milano, 2011.

agenti, rappresentanti, venditori e negozi diretti; è la base per prevedere la capacità produttiva necessaria e i volumi di ordine ai fornitori principali.

Il momento della vendita coinvolge il personale commerciale o gli agenti dell'azienda venditrice e il buyer del distributore o i responsabili dei negozi clienti (canale wholesale); nel caso del retail il buyer può essere un funzionario interno che ha la responsabilità di approvvigionare correttamente i negozi della società. Gli strumenti a disposizione del personale commerciale dell'azienda solitamente sono: il campionario, generalmente esposto in appositi locali (Show Room); le cartelle colori/varianti, in genere contiene la rosa di varianti in cui il capo può essere acquistato e a volte vi è un piccolo campione di tessuto nelle diverse tinte possibili chiamato "tirella"; il listino prezzi; la copia commissioni, cioè il modulo in cui vengono inserite le quantità scelte dal cliente per ogni articolo, variante, taglia e vengono anche riportate le condizioni di pagamento, la data e modalità di consegna, nonché eventuali informazioni aggiuntive.

Per le aziende che operano con la logica del programmato e nel canale wholesale, il processo di raccolta e gestione degli ordini si concentrano in due periodi dell'anno molto brevi, poco più di un mese. Nella stagione primavera/estate la campagna vendite parte da giugno per la linea uomo e a luglio per la donna, mentre nella stagione autunno/inverno il mese di gennaio è riferito all'uomo e febbraio per la donna.

Dopo la presentazione della collezione avvengono gli incontri tra il personale di vendita delle aziende o gli agenti e i buyer. L'ordine viene raccolto attraverso la suddetta copia commissioni. Tale ordine viene trasmesso, in genere in modo automatizzato, nel software gestionale aziendale. Una volta ricevuto l'ordine si verifica la situazione creditizia del cliente attraverso l'analisi di dati storici e con l'aiuto di database forniti da aziende

specializzate<sup>33</sup>. Sulla base delle informazioni raccolte e del rapporto con il cliente, si accetta o meno l'ordine; si fissano le condizioni di pagamento e i termini di consegna. Questi ultimi vengono proposti dal cliente e accordati di concerto dai responsabili commerciali e della programmazione della produzione.

Durante il periodo di campagna vendita, gli ordini vengono monitorati in maniera sistematica, anche giornalmente, attraverso report che mettono a confronto sia le vendite effettive con quelle previste a budget per collezione, cliente e categoria merceologica; sia le vendite effettive alla data corrente con le vendite della "controstagione" precedente alla medesima data. Questo perché in caso di eventuali scostamenti negativi devono essere intraprese determinate azioni per risollevarne immediatamente il trend, vista la breve durata della campagna stessa, pena il non raggiungimento dei target di stagione.

I canali distributivi possono essere suddivisi in due macro-classi: wholesale e retail. Al loro interno troviamo diverse tipologie di format<sup>34</sup>.

Il canale wholesale è il canale indiretto formato dai negozi specializzati tradizionali (boutique multimarca); i department store come Harrod's a Londra o Lafayette in Francia; grandi superfici specializzate che si distinguono per la focalizzazione su poche categorie merceologiche; stocchisti.

Il canale retail è il canale diretto dove possiamo trovare: i flagship store, cioè i negozi bandiera dell'azienda o del brand che sono grandi superfici di proprietà situate in località prestigiose a livello internazionale con forte impatto sull'immagine dell'azienda e del brand; i self standing store, negozi di dimensioni minori, di proprietà o in franchising,

---

<sup>33</sup> Ad esempio, la società Fashion Business Solutions Srl offre una banca dati specializzata per il mercato italiano e, in parte, mondiale.

<sup>34</sup> D. GOLIZIA, *Fashion business model. Strategie e modelli delle aziende di moda*, FancoAngeli, Milano, 2016.



dove c'è un forte allineamento della concezione di negozio con i valori del brand; gli shop in shop o corner, con superfici limitate collocate all'interno di un'insegna commerciale, con un'offerta abbastanza ampia e personale aziendale, in questo contesto esiste la convivenza tra marca industriale e marca insegna; gli outlet, un'evoluzione dei vecchi "spacci aziendali" in cui venivano svendute le rimanenze, oggi gli outlet sono un sistema efficace per lo smaltimento dell'invenduto di stagione dei monomarca e dei resi concessi al canale indiretto, ma molte aziende completano l'invenduto con colori e taglie mancanti completando la gamma offerta. Questa è anche un'opportunità per le operations dato che gli articoli prodotti per gli outlet possono essere fabbricati senza scadenze brevissime, essi possono essere prodotti in periodi di basso flusso produttivo e utilizzando materie prime in rimanenza<sup>35</sup>; l'e-commerce, canale di vendita in forte crescita negli ultimi anni soprattutto nelle imprese che hanno saputo integrare il canale on-line con quelli off-line.

Se in passato le aziende preferivano specializzarsi in un canale distributivo o comunque in pochi format dei canali, nel tempo la distribuzione ha modificato il suo mix, ed ora si presenta omnichannel, includendo diversi i format<sup>36</sup>.

Altra funzione rilevante nelle imprese del settore moda è la funzione del customer services che è uno dei reparti fondamentali di un'azienda di abbigliamento soprattutto per due motivi:

- Mantiene il contatto diretto con la clientela e con gli altri agenti di vendita;
- È coinvolto in alcune attività strategiche, tra cui: l'analisi dei dati di vendita storici per la determinazione dei budget e degli articoli da inserire in collezione; il calcolo

---

<sup>35</sup> V. BINI, *La supply chain della moda: strumenti per la gestione globale dell'impresa: dallo sviluppo del prodotto al negozio*, Franco Angeli, Milano, 2011.

<sup>36</sup> D. GOLIZIA, *Fashion business model. Strategie e modelli delle aziende di moda*, FancoAngeli, Milano, 2016.

dei prezzi; la presentazione delle collezioni; la raccolta degli ordini dei clienti; il controllo degli avanzamenti di produzione; il controllo dei rientri dei capi dalla produzione e loro spedizione ai clienti; la preparazione dei documenti di spedizione; la raccolta e la gestione di dati di marketing; il controllo delle giacenze e l'invio dei riassortimenti alla clientela; l'accettazione dei resi e la gestione delle contestazioni.

Il customer service non agisce solamente dopo la produzione ma anche prima, durante e dopo le vendite. Non si isola dal processo produttivo e lo segue per tutto il suo percorso.

Per quanto concerne il servizio postvendita, negli ultimi anni, alla forza vendita è sempre più richiesta un'attività di assistenza alla clientela intermedia che consiste in una verifica della qualità dei mix e dei tempi di consegna, nel coordinamento con i clienti per la gestione dei riassortimenti in stagione, della sostituzione di capi difettosi, ecc. Tutto ciò crea le condizioni per il passaggio da una logica di sell-in (vendita al cliente trade, quindi BtoB) a una logica di sell-out (vendita orientata al consumatore finale). La gestione di tale servizio implica un rapporto sempre più stretto che può costituire la base per lo sviluppo di una conoscenza e di una relazione di fiducia tra cliente e venditore molto forti<sup>37</sup>.

Offrire al cliente un ottimo servizio post-vendita porta, inevitabilmente, ad un aumento della customer satisfaction e, con elevate probabilità, ad un aumento della fedeltà del cliente con ripercussioni positive nella redditività che il cliente genera all'impresa.

---

<sup>37</sup> S. SAVIOLO, S. TESTA, *Le imprese del sistema moda*, Rizzoli Etas, Milano, 2005.

Tra le attività rilevanti che l'azienda fornitrice deve svolgere, al fine di offrire un supporto all'attività del cliente, soprattutto nel canale wholesale, vi è la possibilità di rendere i capi invenduti e i riassortimenti per garantire la reintegrazione dei capi più venduti.

Per offrire tali tipologie di servizio post-vendita le imprese produttrici devono dotarsi di processi di gestione dei resi e previsione di riassortimenti efficaci ed efficienti pena una riduzione significativa della marginalità e, a cascata, del risultato economico finale.

Nella gestione dei riassortimenti non esiste una regola precisa, ma devono essere gestiti in qualche modo perché mantenere uno stock di capi a disposizione di riassortimenti è un rischio commerciale e non disporre di riassortimenti significa perdere vendite e dare scarso servizio al cliente. Tuttavia, la realizzazione di capi da mantenere a disposizione dei clienti wholesale o dei negozi retail per il riassortimento dovrebbe concentrarsi sui seguenti articoli<sup>38</sup>:

- Continuativi e basici più venduti
- Modelli preferiti dalla clientela wholesale
- Modelli specificamente graditi dalla clientela locale
- Modelli di cui si prevede una campagna pubblicitaria

Anche una gestione efficace dei resi e dell'invenduto è importante ai fini del risultato aziendale. Infatti, avere un numero rilevante di capi in magazzino comporta una riduzione della marginalità in termini economici e un forte assorbimento di cassa. Per vendere suddetti capi, senza danni di immagine, le imprese dovrebbero integrare i canali di vendita principali con outlet ben riforniti nei quali vendere anche questi capi; un'altra possibilità

---

<sup>38</sup> V. BINI, La supply chain della moda: strumenti per la gestione globale dell'impresa: dallo sviluppo del prodotto al negozio, Franco Angeli, Milano, 2011.

viene anche dai canali e-commerce; si dovrebbe ricorrere agli stocchisti solo come ultima risorsa.

#### **1.4.4 Processo di comunicazione**

Un ultimo cenno deve essere fatto per il processo di comunicazione.

La comunicazione nel settore moda nasce sostanzialmente dopo gli anni Sessanta. Nel periodo precedente l'unico strumento utilizzato erano le sfilate, intese come occasione di vendita e non come evento mediatico, così com'è inteso oggi. Negli anni Settanta si allarga la prospettiva e il target si amplia: ci si dirige nella direzione che assomiglia molto di più a quella odierna.

A partire dagli anni Ottanta il fenomeno della griffe e i brand di moda invadono l'immaginario collettivo: la "giovane" comunicazione di moda era gestita secondo un approccio "trial and error"<sup>39</sup> nel quale s'individua una strada, si testa la percorribilità e nel momento in cui questa non soddisfa le attese, si cambia rotta tentando un percorso diverso. Ciò è il processo che vede come protagonista lo stilista, che ha un ruolo dominante in merito sia al prodotto sia alla strategia comunicativa; così facendo c'è una grande limitazione nella scelta degli strumenti di comunicazione. Inoltre, l'impressione è che la comunicazione di moda sia molto autoreferenziale, perché i suoi referenti non sono quasi mai i consumatori finali, ma solo gli opinion leader.

Gli anni Novanta sono caratterizzati da molte trasformazioni, anche interne al sistema moda: affermazione di nuovi attori, originali logiche di competizione, confronto sempre più incidente con il consumatore, quindi una comunicazione non più business to business, ma una creazione della richiesta direttamente al consumatore finale.

---

<sup>39</sup> S. SAVIOLO, S. TESTA, *Le imprese del sistema moda*, RCS Libri, Milano, 2000.

La conseguenza è che solo pochi brand, con risorse finanziarie rilevanti e brand identity già diffusa tra i clienti attuali e potenziali, riescono a superare la cosiddetta “soglia del rumore”, al di sotto del quale vuol dire non bucare l’attenzione, non avere i risultati desiderati dagli investimenti effettuati. Il panorama è di una pluralità di brand, di marche, di strategie, all’interno del quale è difficile sopravvivere se non si è differenziati. Sorge la necessità di sfruttare le risorse limitate attribuite alla comunicazione in modo originale e diverso, così da catturare l’attenzione del target obiettivo e aumentare la brand awareness. Il passaggio principale di questo periodo è quello di slittare da una comunicazione di prodotto a una sull’identità del brand<sup>40</sup>.

L’azienda ha preso in mano le basi della propria brand identity e ha cominciato a comunicare in maniera “evocativa”, concetto che supera le tradizionali scelte nelle occasioni d’uso, proponendo l’identità come la chiave di lettura del fenomeno, lavorando nell’area del desiderio.

La comunicazione viene differenziata in: comunicazione interna in cui la circolazione delle informazioni è nel sistema stesso. Questo tipo di comunicazione avviene in maniera informale e può seguire sia una direzione verticale (fornitore-operatore), ma anche orizzontale (operatori dello stesso stadio); comunicazione esterna. Quest’ultima tipologia ha come target il mercato ed è sicuramente la più specifica all’interno del sistema moda. Può essere una comunicazione diretta oppure indiretta dove il passaggio può avvenire tramite l’informazione che passa dall’azienda a soggetti specializzati che, a loro volta, influenzeranno il restante pubblico.

---

<sup>40</sup> S. SAVIOLO, S. TESTA, *Le imprese del sistema moda*, Rizzoli Etas, Milano, 2005.

Sempre di più si parla, però, di comunicazione integrata (ampio e variegato communication-mix)<sup>41</sup> intendendo tutte le azioni che si compiono affinché si verifichi una comunicazione compiuta mediante tutti i mezzi e l'interconnessione degli effetti dei pubblici di riferimento. La comunicazione integrata si riferisce all'uso sinergico e strategico di tutti gli strumenti per arrivare al raggiungimento di un obiettivo.

Per raggiungere gli obiettivi prefissati in capo alla funzione comunicazione, un tema importante nelle imprese della moda è quello dell'accreditamento interno della funzione e della sua collocazione organizzativa. La destrutturazione di tali aziende rappresenta un ostacolo per la funzione comunicazione, che deve porsi l'obiettivo di diventare una funzione di integrazione e non di mero servizio, cioè legata esclusivamente al mondo delle pubbliche relazioni e degli uffici stampa. Ciò è possibile solo attraverso l'articolazione di progetti di valutazione sul conseguimento di obiettivi prefissati a supporto dell'alta direzione, tenuti sotto controllo grazie ad un continuo reporting. La capacità di far dialogare i diversi soggetti, interni ed esterni, in un mondo caratterizzato per definizione dai personalismi, dovrebbe essere la dote principale di un responsabile della comunicazione: spesso, creare un legame tra lo stilista e l'architetto dei negozi o tra lo stilista e l'art director risulta compito arduo tanto quanto lo sviluppo di una campagna comunicazionale coerente con l'identità di marca<sup>42</sup>.

---

<sup>41</sup> D. GOLIZIA, *Fashion business model. Strategie e modelli delle aziende di moda*, FancoAngeli, Milano, 2016.

<sup>42</sup> S. SAVIOLO, S. TESTA, *Le imprese del sistema moda*, RCS Libri, Milano, 2000.

## 2 EVOLUZIONE DEL CONTROLLO DI GESTIONE

### 2.1 Definizione del controllo di gestione

Il concetto di controllo si ricollega al principio di guida, governo espresso dal termine inglese *control*, piuttosto che al significato di ispezione e verifica attribuito al vocabolario italiano. Si tratta di un supporto e di un insostituibile strumento di guida del quale il manager si serve nello svolgimento dell'attività decisionale e, proprio perché funzionale al manager, non può trasformarsi in un mezzo ispettivo da utilizzare sul suo operato e quindi contro il manager stesso<sup>43</sup>.

La verifica costituisce piuttosto il contenuto dell'attività di auditig, interna od esterna che sia e si sviluppa sull'osservanza delle procedure cioè su una serie di adempimenti formali, di sequenze temporali, di atti predefiniti, nel contenuto e nei criteri, che devono essere compiuti nello svolgimento di una qualche operazione aziendale. Al contrario l'attività di controllo si esercita sul processo decisionale che non si presta a essere schematizzato, formalizzato e incanalato su rigidi binari quanto piuttosto assistito, supportato dalla più ampia e adeguata "attrezzatura di sostegno" possibile<sup>44</sup>.

Il primo a dare una definizione di controllo di gestione o controllo direzionale fu Anthony nel 1965, secondo il quale "il controllo di gestione è quel processo mediante il quale si cerca di assicurare che le risorse produttive siano ottenute ed utilizzate in modo efficace ed efficiente nel perseguimento degli obiettivi aziendali"<sup>45</sup>.

---

<sup>43</sup> M. BERGAMIN BARBATO, *Programmazione e controllo in un'ottica strategica vol.2*, UTET, Milano, 1991.

<sup>44</sup> M. BERGAMIN BARBATO, *Programmazione e controllo in un'ottica strategica vol.2*, UTET, Milano, 1991.

<sup>45</sup> R. N. ANTHONY, *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Division of Research Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston, 1965.

L'efficienza è la relazione tra gli input impiegati per lo svolgimento delle attività e gli output ottenuti<sup>46</sup>, misurazione che può essere effettuata sia internamente, verificando il rapporto tra quantità fisica delle risorse e dei fattori produttivi impiegati con i volumi di produzione conseguiti, indicando il rendimento fisico-tecnico dei fattori produttivi e traducendosi nella razionalizzazione dei processi di produzione da implementare al minor costo possibile, sia esternamente, con il controllo dei prezzi unitari d'acquisto, in relazione alla competitività dell'impresa nei mercati di approvvigionamento e di sbocco indicando la capacità di imporre condizioni contrattuali favorevoli nei rapporti di vendita e fornitura.

L'efficacia è invece la capacità dell'azienda di raggiungere gli obiettivi di output prefissati e si valuta attraverso il confronto tra output attesi ed output effettivi<sup>47</sup>; si tratta quindi di verificare se è stato raggiunto, attraverso il processo operativo, quanto era stato delineato in sede di pianificazione e programmazione.

La finalità del processo di programmazione e controllo è quella di attuare le strategie messe a punto dal processo di pianificazione strategica e conseguentemente raggiungere gli scopi dell'organizzazione; con il controllo di gestione ci si pone l'obiettivo di penetrare nella gestione aziendale per conoscerla e comprendere quali sono i punti dove poter agire per poterla migliorare, arrivando ad elevare i livelli di efficienza, efficacia ed economicità. Da qui la definizione di controllo direzionale ripresa da Anthony: "il controllo manageriale è il processo mediante il quale i manager fanno in modo che gli

---

<sup>46</sup> L. BRUSA, F. DEZZANI, *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983.

<sup>47</sup> L. BRUSA, *L'amministrazione e il controllo*, ETAS, Milano, 1994



altri componenti dell'organizzazione mettano in pratica le strategie dell'organizzazione stessa"<sup>48</sup>.

## **2.2 Evoluzione dei sistemi di Programmazione e Controllo**

Risale agli anni Trenta del Novecento l'avvio degli studi italiani sull'economia aziendale, precursori di quelli sulle metodologie di calcolo dei costi di produzione e, in generale, sul controllo direzionale. Prima con la tripartizione zappiana, dove il fenomeno aziendale viene indagato secondo tre grandi aggregati di processi: organizzazione, gestione e rilevazione<sup>49</sup>; poi con Giannesi l'economia aziendale viene considerata una scienza unitaria, scaturita dalla congiunzione di due aspetti, che precedentemente venivano tenuti rigorosamente distinti:

- l'aspetto amministrativo, facente capo alla ragioneria
- l'aspetto tecnico dell'attività produttiva

L'economia aziendale è nata quando l'aspetto tecnico e quello economico-amministrativo sono stati visti finalmente insieme, uniti in una unica problematica nella quale diviene dominante l'aspetto economico della produzione di ricchezza.

L'evolversi (tramite Zappa) di un corpo dottrinale autonomo, basato essenzialmente sui principi della coordinazione economica, della continuità e della unitarietà gestionale, permette altresì di sviluppare l'iniziale intuizione di Besta (maestro di Zappa) relativamente al controllo come momento di coesione dell'amministrazione economica di una azienda. Viene pertanto a rivelarsi la strada verso una concezione di controllo come

---

<sup>48</sup> R. N. ANTHONY, *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston, 1988; Trad. It. *Il controllo manageriale*, F. Angeli, Milano 1990.

<sup>49</sup> G. ZAPPA, *Tendenze Nuove negli studi di Ragioneria*, Istituto editoriale scientifico, Milano, 1927

momento di misurazione dell'efficienza industriale, di valutazione e possibilmente di modifica degli andamenti e dei relativi comportamenti aziendali.

Se la scuola italiana ha avuto un ruolo rilevante nel processo di definizione dei confini del controllo direzionale e del ruolo svolto dalle rilevazioni economiche ed amministrative della ragioneria e dell'economia aziendale, è la letteratura nordamericana che a partire dagli anni '50 del secolo scorso si è focalizzata su studi indirizzati all'approfondimento dei processi di rilevazione contabile a supporto dell'attività direzionale portando con Anthony e la scuola harvardiana un primo schema concettuale di riferimento dei sistemi di controllo.

La struttura poggiava su due colonne portanti:

- Separazione netta tra formulazione e realizzazione degli obiettivi, con conseguente ripartizione tra le attività di pianificazione strategica, controllo direzionale e controllo operativo;
- Concezione organizzativa di tipo burocratico, basata sul principio dell'impersonalità oggettiva<sup>50</sup>.

La pianificazione strategica è il processo con il quale vengono decisi gli scopi dell'organizzazione e le strategie per raggiungere tali scopi.

Il controllo direzionale viene definito come quel processo mediante il quale si cerca di assicurare che le risorse produttive siano ottenute ed utilizzate in modo efficace ed efficiente nel perseguimento degli obiettivi aziendali.

Il controllo operativo, antecedente, concomitante e susseguente, è l'attività di verifica di corretto svolgimento di azioni specifiche per le quali esistono predefinite regole di

---

<sup>50</sup> S. GALLINARO, *Teorie del controllo*, FrancoAngeli, Milano, 1990.

comportamento, riguarda di norma i soggetti privi di autonomia ed è scarsamente motivante, in quanto non indica quali sono le leve su cui agire per attuare meccanismi di miglioramento; il suo compito è quello di rilevare solamente l'efficienza dei vari operatori nello svolgimento delle loro attività.

Tale struttura era coerente con il contesto socio-economico in cui si sviluppò. Negli anni del boom economico, dagli anni Cinquanta agli anni Sessanta, negli Stati Uniti la domanda dei mercati era continuamente in crescita all'interno di un ambiente sostanzialmente stabile.

La tensione verso maggiori volumi produttivi, diretta a cogliere le opportunità di mercato e le economie di scala, e l'evoluzione tecnologica ancora lontana dall'automazione che sostituisce il lavoro dell'uomo portano a enfatizzare come variabile critica l'efficienza. I costi variabili hanno un'incidenza prevalente nel conto economico e i prezzi si allineano rapidamente verso il basso, per questo motivo la focalizzazione della gestione è sulla tutela del margine lordo unitario e di conseguenza, il presidio fondamentale è il controllo dei costi diretti di prodotto derivanti dal processo di trasformazione. Il supporto contabile e le procedure standardizzate diventano strumenti fondamentali per raggiungere l'obiettivo di efficienza<sup>51</sup>.

In questo ambiente il controllo burocratico, consistente nel presupporre una risposta costante ed omogenea alle direttive del vertice da parte dei dipendenti, si rivela un canale idoneo per il raggiungimento degli obiettivi prefissati in sede di pianificazione.

Il limite principale del pensiero di Anthony è quello di non considerare l'aspetto strettamente psicologico del controllo. È proprio sul "controllo" dei comportamenti

---

<sup>51</sup> M. BERGAMIN BARBATO, *Programmazione e controllo in un'ottica strategica vol.2*, UTET, Milano, 1991.

umani che gli studiosi, successivamente, si sono concentrati. Il controllo si presentò sempre più come un insieme di meccanismi volti ad aumentare la probabilità che le persone assumano comportamenti adeguati al raggiungimento degli obiettivi dell'azienda<sup>52</sup>. Il problema principale era che il controllo burocratico non garantiva l'adozione di appropriati comportamenti in linea con la strategia formulata.

Fino agli anni Ottanta la separazione tra pianificazione strategica, controllo direzionale e controllo operativo rimase valida. Dopo le crisi petrolifere degli anni Settanta, il mutato contesto ambientale mise in discussione anche questo pilastro: in un ambiente economico turbolento, non caratterizzato da trend che si annunciano e sviluppano lentamente, la pianificazione strategica non è sufficiente a raggiungere gli obiettivi prefissati. È necessario abbinare un valido controllo strategico<sup>53</sup> mettendo in moto dei meccanismi che impediscano distorsioni di breve periodo e che orientino i manager al medio-lungo periodo obbligandoli a recepire alla sfida competitiva attuale<sup>54</sup>. Tale controllo deve essere basato su:

- Risorse umane
- Informazioni
- Risorse tecniche e finanziarie

---

<sup>52</sup> E. FLAMHOLTZ, *Il Sistema di controllo come strumento di direzione*, in "Problemi di Gestione", Vol. XII, 1982; E. FLAMHOLTZ, *Il controllo manageriale. Teoria e pratica*. Giuffrè, Milano, 2002;

<sup>53</sup> "Il controllo strategico è volto ad accertare l'efficacia, a breve e a lungo, con cui si svolge l'attività e tende a verificare non solo il conseguimento degli obiettivi e delle strategie, ma anche l'andamento dei fattori ambientali e di quelli interni al fine di individuare opportunità e minacce incombenti. È un modo di aggiornamento delle scelte strategiche che conferisce all'impresa una flessibilità ed una consapevolezza nei confronti del cambiamento ambientale"  
(G. Brunetti)

<sup>54</sup> H. I. ANSOFF, *From Strategic Planning to Strategic Management*, John Wiley & Sons, Hoboken - New Jersey, 1976.

Il controllo, così facendo, assume un aspetto rivolto al monitoraggio continuo dell'ambiente, del mercato e dei clienti, proprio per garantire il necessario livello competitivo, essenziale per fronteggiare la sempre crescente concorrenza. Con l'introduzione delle nuove informazioni nel frattempo venute in possesso, occorre essere sempre pronti a rivedere i propri principi, mediante un preciso modello di apprendimento. È Mintzberg che per primo differenzia la strategia deliberata: piani sviluppati per il futuro dal top management, e la strategia emergente: azioni intraprese in reazione ad opportunità e/o minacce rilevate lungo il percorso. La strategia realizzata comporta sia la proiezione del pensiero sia l'adattamento lungo il percorso<sup>55</sup>.

In questo contesto, la capacità di reazione agli impulsi di cambiamento provenienti dall'ambiente esterno rappresenta un fattore critico per la sopravvivenza e lo sviluppo delle organizzazioni aziendali.

Al proiettarsi dell'azienda su orizzonti temporali di medio periodo sempre mutevoli, la pianificazione strategica deve essere flessibile e all'aumento della sfida competitiva si ha una crescita del ruolo dell'efficacia rispetto all'efficienza che il sistema di controllo di gestione deve cogliere in modo tempestivo e adeguato, al fine di costituire effettivamente un meccanismo che supporti e guidi l'attività decisionale. Il successo, quindi, non è legato unicamente alla fase di formulazione della strategia ma dipende più da uno sviluppo coerente e senza interruzioni del processo decisionale fino alla sua realizzazione. Non è opportuno, per tale ragione, creare separazioni artificiali nella guida di tale processo.

Dalla difficoltà e dal bisogno di un bilanciamento tra spinte opposte nasce l'esigenza di costruzione di un sistema di "controllo di gestione" (vedi figura 2.1). Sistema unico e non

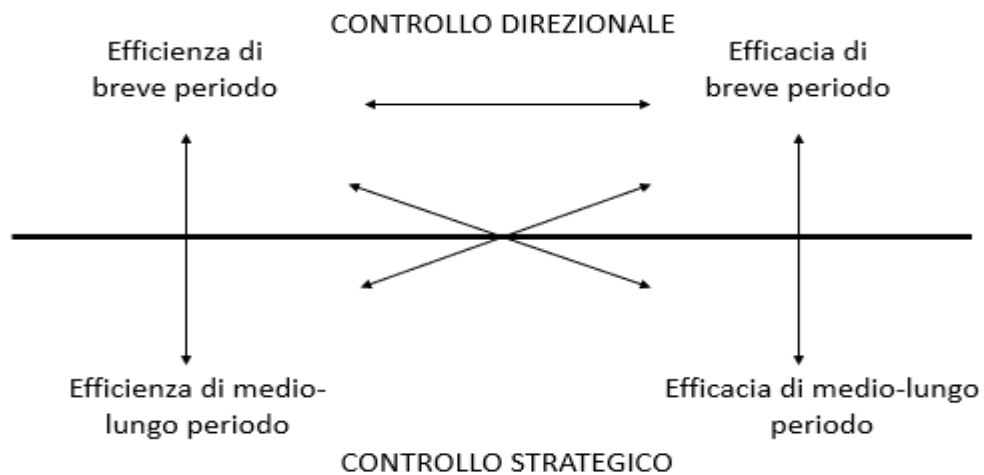
---

<sup>55</sup> H. MINTZBERG, *The Strategy Process: Concepts, Contexts, Cases.*, Prentice Hall, Upper Saddle River - New Jersey, 1994.

un dualismo tra controllo direzionale e strategico, poiché è l'intera attività gestionale, ordinaria e straordinaria, di breve così come di medio e lungo periodo che deve essere oggetto di guida e di supporto in un continuum dove troppo spesso si coglie soltanto a posteriori la dimensione strategica di talune scelte mentre altre, definite a priori di ampio respiro, dimostrano successivamente di avere il fiato corto. In sostanza, l'orientamento strategico di fondo deve trovare implementazione adeguata e alla fine conoscere la sua realizzazione attraverso una serie di decisioni che in gran parte si sviluppano nel breve periodo<sup>56</sup>.

Una separazione dei sistemi di controllo comporterebbe l'assenza di presidio delle esigenze di armonizzazione tra efficienza di medio, lungo periodo e quella di breve e tra efficacia di medio, lungo periodo e quella di breve.

FIGURA 2.1



Fonte: nostra elaborazione da M. BERGAMIN BARBATO, *Programmazione e controllo in un'ottica strategica vol.2*, UTET, Milano, 1991

<sup>56</sup> M. BERGAMIN BARBATO, *Programmazione e controllo in un'ottica strategica vol.2*, UTET, Milano, 1991.

Il sistema di programmazione e controllo deve assolvere in maniera adeguata alcune funzioni principali. Il Bubbio le racchiude in tre macro-funzioni<sup>57</sup>:

- Informativa: delineare la situazione nella quale ci si trova a comporre le scelte sulle alternative di azione; valutarne anticipatamente la convenienza economica; verificare se l'attività si stia svolgendo in modo soddisfacente o meno e individuare le cause degli scostamenti e segnalare dove si debba intervenire.
- Di indirizzo e coordinamento: verificare la compatibilità e la coerenza tra strategia, obiettivi e programmi di azione relativi a diverse aree funzionali o a diverse unità organizzative e osservati in particolare nelle loro ripercussioni sulla dimensione eco-fin della gestione; mantenimento dell'equilibrio fra risorse disponibili e risorse necessarie attivando in anticipo eventuali azioni necessarie per evitare il verificarsi dei sempre possibili e temibili squilibri; coordinamento nei ritmi e nei tempi di svolgimento delle attività programmate
- Altre funzioni: motivazionale; alleggerimento dell'attività dell'alta direzione dedicata alla gestione operativa; accumulo di esperienza.

Le componenti principali del sistema di controllo di gestione sono:

- la struttura, che costituisce la parte “statica” del controllo
- il processo, che costituisce la parte “dinamica” del controllo

La struttura del controllo consiste nell'insieme di variabili organizzative e contabili rivolte a monitorare le azioni dei singoli soggetti coinvolti: al suo interno è possibile distinguere la dimensione organizzativa, che si definisce con il disegno della mappa dei

---

<sup>57</sup> A. BUBBIO, *La guida del Sole 24 ore al budget: principi e soluzioni tecnico strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, balanced scorecard*, 3. ed., Gruppo 24 ore, Milano, 2009.

centri di responsabilità, e la dimensione rappresentata dal supporto informativo all'attività di controllo.

Esaminando la struttura organizzativa si evidenziano i centri di responsabilità<sup>58</sup>, in pratica le varie componenti della complessa attività aziendale riferita in particolare ai singoli responsabili, interessati dal controllo. La responsabilizzazione dei singoli componenti di una organizzazione è decisiva per monitorare e controllare gli stessi; così facendo i manager incaricati del raggiungimento degli obiettivi prefissati garantiscono una visione unitaria dell'attività aziendale, evitando così di trascurare gli obiettivi collettivi aziendali.

L'obiettivo di fornire il supporto informativo all'attività di controllo viene raggiunto attraverso specifici strumenti, utilizzati per determinare obiettivi monetari delle singole sub-unità e contemporaneamente controllare le loro prestazioni concretamente effettuate.

Gli strumenti tradizionalmente utilizzati sono:

- il budget
- il reporting

Il budget rileva, aggrega, organizza e comunica informazioni economico-finanziarie a preventivo. Tradizionalmente esso rappresenta l'espressione di un processo organizzativo-contabile che ha come finalità quella di allocare in modo ottimale, *ex ante*, le risorse disponibili relativamente al piano strategico e di costituire, *ex post*, un idoneo parametro di riferimento per monitorare l'andamento della gestione ed il grado di raggiungimento degli obiettivi stabiliti<sup>59</sup>.

---

<sup>58</sup> Per approfondimenti sui tipi di centri di responsabilità si rimanda a M. BERGAMIN BARBATO, 1991, pp.268-282

<sup>59</sup> Per un approfondimento sul tema si rimanda al paragrafo 2.4



A consuntivo sono necessari strumenti e processi in grado di rilevare quanto effettivamente si è verificato, di produrre informazioni da mettere a confronto con quelle evidenziate nei budget. Questi strumenti per le determinazioni quantitative d'ordine consuntivo sono la contabilità generale, la contabilità analitica e il sistema di reporting, che, insieme al budget, completano la contabilità direzionale: insieme degli strumenti che rilevano contabilmente ed extra-contabilmente, organizzano e consentono di presentare informazioni sulla dimensione reddituale e finanziaria della gestione<sup>60</sup>.

La progettazione ottimale del supporto informativo all'attività di controllo e della mappa delle responsabilità deve essere intesa come condizione necessaria ma non sufficiente per l'ottenimento<sup>61</sup>:

- dell'orientamento dei manager allo sviluppo di una attività decisionale nella quale efficacia ed efficienza trovino adeguata realizzazione nell'ambito del bilanciamento incrociato di breve e di medio/lungo periodo;
- della motivazione dei responsabili decisionali;
- del diffondersi di un clima organizzativo caratterizzato dallo spirito di squadra tipico di un'organizzazione orientata ai risultati dove ogni componente dà un contributo influente.

È dal processo di controllo, dimensione dinamica del sistema, che discendono i risultati dell'attività di controllo ed è in base alla quantità e qualità di tali risultati che si possono esprimere giudizi circa l'efficacia di tale meccanismo operativo.

---

<sup>60</sup> A. BUBBIO, *La guida del Sole 24 ore al budget: principi e soluzioni tecnico strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, balanced scorecard*, 3. ed., Gruppo 24 ore, Milano, 2009.

<sup>61</sup> M. BERGAMIN BARBATO, *Programmazione e controllo in un'ottica strategica vol.2*, UTET, Milano, 1991.

Il processo di controllo può essere analizzato secondo determinate fasi<sup>62</sup>:

1. fissazione dei contenuti dei parametri-obiettivo;
2. azione di perseguimento dei parametri-obiettivo;
3. rilevazione dei risultati raggiunti;
4. confronto tra parametri-obiettivo e risultati;
5. ricerca delle cause che hanno portato a risultati diversi dagli obiettivi prefissati;
6. interventi correttivi diretti a rimuovere le cause di difformità.

Tale meccanismo viene definito “di retroazione”. Esso fa sì che il processo assuma un andamento circolare dato che l’ultima fase determina una delle due iniziali. L’approccio è di tipo feedback, poiché si fonda sull’analisi dell’accaduto per trarre elementi per migliorare l’azione futura.

Un punto di criticità dei sistemi di controllo tradizionali, in particolare nei sistemi di reporting aziendale, è quello di essere fondato esclusivamente sul meccanismo di retroazione. Tale meccanismo presuppone la ripetitività delle decisioni e la stabilità dei contesti. Questo, nel contesto odierno, raramente è valido. Per questo motivo si deve integrare tale approccio con uno di tipo feedforward, il quale prevede il confronto tra obiettivi e risultati ipotizzati o parziali.

Il controllo concomitante, feedforward, si svolge parallelamente alla gestione e si sostanzia in un sistema di reporting direzionale ed un sistema di rendiconti che danno la possibilità di segnalare le aree critiche della gestione favorendo le azioni correttive che possano intervenire sui programmi e sulla gestione senza modificare gli obiettivi, oppure

---

<sup>62</sup> M. BERGAMIN BARBATO, *Programmazione e controllo in un'ottica strategica vol.2*, UTET, Milano, 1991.

possano generare una revisione dei medesimi effettuando un adeguamento in corso di svolgimento dell'attività aziendale.

Un altro punto critico dei sistemi tradizionali di programmazione e controllo è, come detto, la separazione tra pianificazione strategica e controllo direzionale. In alcuni casi si è tentato di “ricucire” tale gap cercando di agganciare il budget alla pianificazione strategica.

Successivamente, dottrina e prassi hanno rilevato che l'agganciamento del budget c.d. “tradizionale” alla pianificazione strategica non era soddisfacente come unica risposta perché lasciava scoperte le variabili qualitative. Inoltre, lasciava sempre escluse le esigenze di bilanciamento incrociato tra efficacia di medio, lungo periodo ed efficienza di breve e tra efficienza di medio, lungo ed efficacia di breve<sup>63</sup>.

Altro punto critico dei sistemi tradizionali sta nel focus eccessivo, se non esclusivo, della reportistica su indicatori di tipo economico-finanziario. L'evoluzione del contesto competitivo e organizzativo hanno accresciuto le esigenze informative, rendendo inadeguato un sistema di controllo basato solamente su variabili economico finanziarie. Centrale, per il manager, non è gestire i costi bensì le attività che li generano<sup>64</sup>. Inoltre, più il manager è “vicino” al processo tanto più “fisico” dovrebbe essere l'indicatore (o gli indicatori) di performance sulla base del quale viene valutato il suo operato<sup>65</sup>. In questi casi, i risultati economico-finanziari sono troppo distanti dalle azioni dei manager per poter avere un vero e proprio significato. Dato che, le misure economiche, quali ricavi e

---

<sup>63</sup> M. BERGAMIN BARBATO, *Programmazione e controllo in un'ottica strategica vol.2*, UTET, Milano, 1991.

<sup>64</sup> H. T. JOHNSON, 1988. Activity based information: A blueprint for world class management accounting. *Management Accounting*, Management Accounting, 1988 (June): pp. 23-30.

<sup>65</sup> A. J. NANNI JR, *Sistemi integrati della Misurazione della Performance: le strategie del Cost Management attraverso l'Organizational Learning*, in M. BERGAMIN BARBATO (a cura di), *Il Cost Management*, Giuffrè, Milano, 1999.

costi, e finanziarie sono conseguenze delle attività compiute da un'azienda. Gli indicatori economico-finanziari hanno numerosi vantaggi perciò non devono essere considerati obsoleti, tuttavia hanno numerosi svantaggi<sup>66</sup>. Per questo il sistema di controllo di gestione deve essere unico, integrato e deve prevedere, anche, misure di tipo fisico-tecnico e misure qualitative.

Tali indicatori, oltre ad avere un forte legame con la strategia e le azioni intraprese, devono essere finalizzati a presidiare le relazioni di causa-effetto che si instaurano tra le diverse attività svolte in azienda e il cui compimento porta al conseguimento dei risultati attesi. Il primo riferimento nella letteratura legato alla necessità di sviluppare un sistema integrato e bilanciato di misure economico-finanziarie e non economico-finanziarie si rileva nel 1989 e nel 1991 dove teorizzano una “piramide della performance”<sup>67</sup>, poi nel 1992 Kaplan e Norton teorizzano la Balanced Scorecard<sup>68</sup>.

Quindi, lo sforzo deve essere quello di individuare parametri sintetici pluri-espressivi e ricercare indicatori parziali legati da un vincolo di causalità così da fare un grosso salto di qualità rispetto all'individuazione separata di tali indicatori all'interno di meccanismi operativi distinti. Altrettanto importante è la composizione in un unico sistema della mappa delle responsabilità, sola garanzia che la formulazione strategica non resti una aspettativa mai realizzata e che le decisioni correnti non rispondano unicamente a logiche

---

<sup>66</sup> M. S. CHIUCCHI, *Le variabili casuali*, in S. MARASCA - L. MARCHI - A. RICCABONI (a cura di), *Controllo di Gestione – Metodologie e strumenti*, KOWITA', Arezzo, 2013.

<sup>67</sup> R. L. LYNCH, K. F. CROSS, *Measure Up – The Essential Guide to Measuring Business Performance*, Mandarin, London, 1991.

<sup>68</sup> R. S. KAPLAN- D. NORTON, *The Balanced Scorecard. Measures that drive performance*, in “Harvard Business Review”, January-February 1992.

miopi di ottimizzazione economica nel breve periodo, mancando, a livello decentrato una visione strategica<sup>69</sup>.

## **2.3 Collegamento tra strategia e azione: BSC**

### **2.3.1 Nascita e scopo**

Uno strumento/metodologia, inizialmente nato come sistema per la misurazione della performance poi divenuto un sistema che facilita la comunicazione e l'attuazione della strategia di business, che va incontro all'esigenza di trasformare la strategia in azione indirizzando le risorse umane verso il raggiungimento degli obiettivi venne strutturato da Kaplan e Norton nel 1992 e definito Balanced Scorecard (BSC).

L'utilizzo della Balanced Scorecard o scheda di valutazione bilanciata permette di tradurre la missione e la strategia di una società in una serie completa di misure della performance, che forniscono un modello di struttura per un sistema strategico di misurazione e gestione<sup>70</sup>.

La scheda di valutazione bilanciata pone l'accento sul raggiungimento degli obiettivi finanziari, ma comprende anche i driver della performance che consente di raggiungere questi obiettivi. Essa misura il successo organizzativo attraverso quattro prospettive: economico-finanziaria, del cliente, dei processi aziendali interni, dell'apprendimento e crescita.

- 1- Prospettiva economico-finanziaria (financial perspective): la domanda chiave è “come dobbiamo apparire ai nostri azionisti per avere successo dal punto di vista finanziario? Quali risultati economico e monetari dobbiamo ottenere per

---

<sup>69</sup> M. BERGAMIN BARBATO, *Programmazione e controllo in un'ottica strategica vol.2*, UTET, Milano, 1991.

<sup>70</sup> R.S. KAPLAN, D. P. NORTON, A. BUBBIO, *Balanced scorecard. Tradurre la strategia in azione*, ISEDI, Torino, 2000.

- soddisfare le aspettative del Cliente?” Gli obiettivi saranno quelli economico-finanziari, misurati dagli indicatori tradizionali di performance e redditività;
- 2- Prospettiva del consumatore (customer perspective): la domanda chiave è “come dobbiamo apparire ai nostri consumatori? Come possiamo rispondere alle loro specifiche esigenze?” l’obiettivo sarà il miglioramento dell’offerta e dei servizi al cliente;
  - 3- Prospettiva interna dell’impresa (business process perspective): la domanda chiave è “in cosa dobbiamo distinguerci per soddisfare i consumatori e gli azionisti (stakeholder in generale)?” l’obiettivo sarà il miglioramento dei processi core;
  - 4- prospettiva di innovazione ed apprendimento (learning and growth perspective): la domanda chiave è “cosa dobbiamo fare per garantirci nel tempo la capacità di generare valore per il cliente?” l’obiettivo sarà l’apprendimento e lo sviluppo organizzativo.

La Balanced Scorecard consente alle società di raggiungere risultati economici e nello stesso tempo di seguire i progressi nella costruzione di competenze e nell’acquisizione dei beni immateriali necessari per il futuro sviluppo. In tal modo vengono integrate le misure economico-finanziarie della performance passata con le misure dei driver della performance futura. Gli obiettivi e le misure della scheda derivano dalla visione e dalla strategia di un’organizzazione, esaminando la performance dalle suddette quattro prospettive.

In realtà, molte organizzazioni già in passato ricorrevano a misure monetarie e non per la misurazione della performance. La novità apportata dalla Balanced Scorecard sta nel suo utilizzo come sistema strategico di management per gestire la strategia a lungo termine,

usando il punto focale della misurazione per realizzare processi di management cruciali per la sopravvivenza e lo sviluppo dell'impresa<sup>71</sup>:

- 1- Chiarire e tradurre visione e strategia
- 2- Comunicare e collegare fra loro obiettivi e misure strategiche
- 3- Pianificare, fissare obiettivi e allineare iniziative strategiche
- 4- Potenziare il feedback e l'apprendimento strategico.

### **2.3.2 Il cuore della BSC: la mappa strategica**

La formulazione di strategie di business potenzialmente vincenti non è sufficiente a garantirne il successo.

In primo luogo, perché la strategia deve tradursi in piani capaci di individuare azioni strategiche coerenti ed efficaci, in secondo luogo perché il successo della strategia è in buona misura affidato alla capacità dell'organizzazione di metterla in pratica e quest'ultima dipende dalla efficacia dei processi di comunicazione messi in atto perché tutti siano consapevoli di come le proprie scelte e azioni quotidiane si collocano in un disegno strategico chiaro e complessivo. Il limite principale per le organizzazioni che spesso impedisce la realizzazione di intenzioni strategiche eccellenti sta nel gap tra la strategia di business e la formulazione delle iniziative e dei piani d'azione. Questi ultimi necessitano di una mappa strategica<sup>72</sup> capace di esplicitare i determinanti del successo di ogni business e di collegarli nei loro nessi causali e nelle relazioni che li legano<sup>73</sup>.

---

<sup>71</sup> R. S. KAPLAN, D. P. NORTON, *The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action*, Harvard Business Press, Boston, 1996.

<sup>72</sup> insieme di nodi e frecce che consente di rappresentare la strategia aziendale. Dove i nodi sono i value drivers (risorse, attività, obiettivi) critici per la realizzazione della strategia e le frecce sono le relazioni causa-effetto tra i value drivers

<sup>73</sup> L. BRUSA, *Attuare e controllare la strategia aziendale. Mappa strategica e balanced scorecard*, Giuffrè, Milano, 2007.

Il piano d'azione sta ad indicare programmi o progetti ben identificati nei loro contenuti, tempi, responsabili e risorse. Come tali, le azioni strategiche presuppongono una ricerca capillare delle variabili su cui fare leva per dare alle intenzioni strategiche una concreta attuazione e per rendere gli obiettivi di queste ultime concretamente raggiungibili. Tali variabili vengono chiamate fattori critici di successo<sup>74</sup> (FCS). Senza la focalizzazione su tali variabili, la scelta dei piani d'azione può rivelarsi casuale o eccessivamente intuitiva e rendere il processo di pianificazione e controllo poco razionale.

L'individuazione dei FCS di un business diventa il tema centrale ai fini dell'integrazione delle diverse fasi del processo di pianificazione e controllo e dell'eliminazione del gap che spesso si crea tra strategia, da un lato, e piano industriale/budget, dall'altro.

La definizione dei FCS di un business deve tradursi in un sistema di variabili avente determinate caratteristiche<sup>75</sup>.

- a) Si tratta di un insieme di determinanti o driver che riflettono un percorso logico da seguire per ottenere gli obiettivi strategici assegnati ad un business;
- b) Tale percorso logico consiste in una concatenazione di mezzi-fini dove l'obiettivo A è raggiungibile agendo sulla leva B, che a sua volta richiede un intervento sulla variabile C, e così via;
- c) A delineare il percorso in oggetto, nei suoi FCS e nei nessi causali che li legano, è un modello di business performance che è comune ad aziende raggruppabili in grandi categorie;

---

<sup>74</sup> Per fattore critico di successo, tanto a livello corporate che di area strategica d'affari, si intende quella variabile chiave, di natura interna od esterna all'azienda, su cui il management può almeno parzialmente intervenire per la realizzazione della strategia aziendale e, quindi, per favorire il conseguimento degli obiettivi di profittabilità attesi (Pozzoli, 1996)

<sup>75</sup> L. BRUSA, *Attuare e controllare la strategia aziendale. Mappa strategica e balanced scorecard*, Giuffrè, Milano, 2007.



d) Tale modello di business performance può essere variamente costruito focalizzandosi sulle dimensioni ipotizzate nella Balanced Scorecard di Kaplan e Norton (vedi TAVOLA 2.1).

TAVOLA 2.1

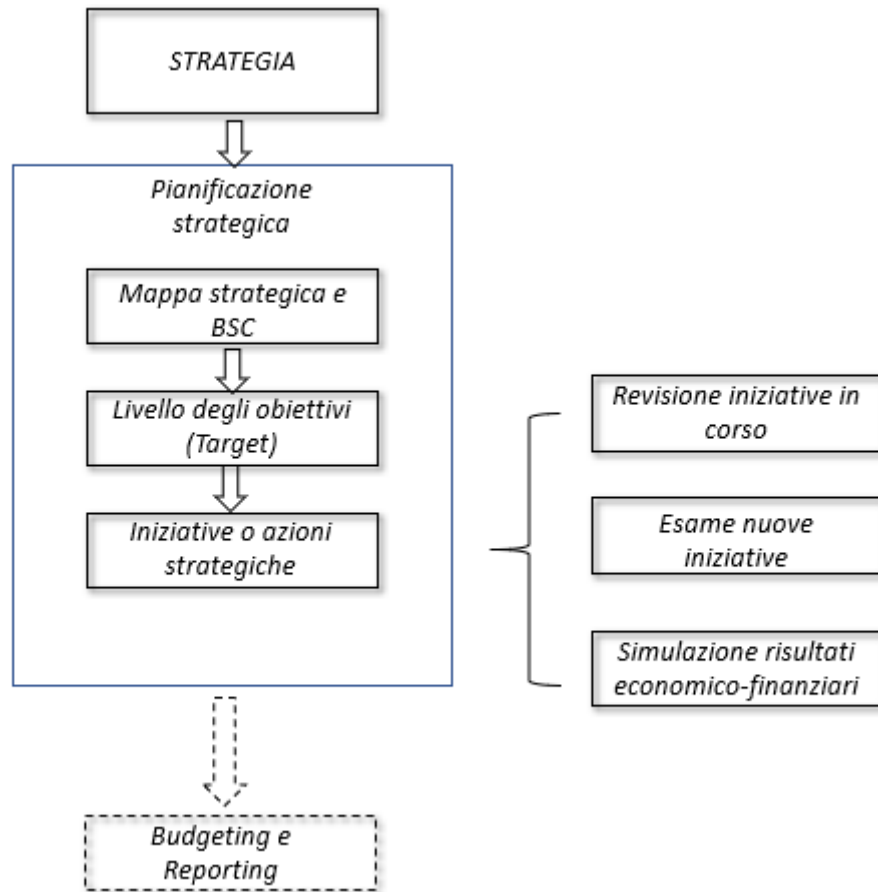


Fonte: nostra elaborazione da L. BRUSA, *Attuare e controllare la strategia aziendale. Mappa strategica e balanced scorecard*, Giuffrè, Milano, 2007.

L'approccio mappa strategica-sistema bilanciato di indicatori può colmare il gap tra strategia e budget, rendendo strutturato il processo di pianificazione, cioè realizzato secondo un modello logico che eviti la frequente prassi di formulare piani economico-finanziari di lungo periodo senza un substrato concreto di azioni strategiche. Ciononostante, accade con una certa frequenza che il budget rappresenti una tranche del

piano economico finanziario pluriennale (il che è accettabile), senza che però si sia chiarito da che cosa trae origine quest'ultimo<sup>76</sup>.

TAVOLA 2.2



Fonte: nostra elaborazione da L. BRUSA, *Attuare e controllare la strategia aziendale. Mappa strategica e balanced scorecard*, Giuffrè, Milano, 2007.

La TAVOLA 2.2 ripropone analiticamente il cammino logico che dovrebbe legare la strategia al budget ed evidenzia il ruolo della mappa strategica all'interno del processo. Il rettangolo del budgeting e reporting è tratteggiato dato che spesso esiste un vuoto logico

<sup>76</sup> L. BRUSA, *Attuare e controllare la strategia aziendale. Mappa strategica e balanced scorecard*, Giuffrè, Milano, 2007.

tra strategia e budget, perché un vero e proprio piano non esiste oppure il piano e il budget vengono formulati come se fossero indipendenti l'uno dall'altro.

I rischi che contraddistinguono un processo di P&C poco integrato, evidenziati dal Brusa, sono riassumibili così<sup>77</sup>:

- Rischio che il budget non recepisca i contenuti delle iniziative formulate in conseguenza della mappa strategica e si occupi solo di gestione corrente;
- Rischio che il budget resti rigido, nonostante il venir meno delle premesse esterne ed interne che ne giustificavano i valori;
- Rischio che il reporting non evidenzi con chiarezza e coerenza i risultati, finali o parziali, dei programmi corrispondenti alle iniziative;
- Rischio che il reporting non sia in grado di segnalare che la strategia sta perdendo in tutto o in parte la sua validità.

Al fine di realizzare un sistema di programmazione e controllo integrato che eviti le problematiche suddette e dimostri una capacità di allineare gli interessi e le azioni dei dipendenti e quelli dell'impresa, occorre porre in essere un processo che si svolge partendo da una profonda analisi ambientale, delle peculiarità delle strategie aziendali, del profilo organizzativo e del business nel quale l'organizzazione opera volto ad individuare i FCS sui quali focalizzarsi al fine dello sviluppo aziendale. Successivamente, debbono essere individuate le aree chiave di performance con la definizione delle varie articolazioni. In seguito, si procede all'assegnazione alle varie articolazioni organizzative di opportuni obiettivi e FCS da rispettare e la loro misurazione con idonei indicatori. Questo, già di per sé, è un convincente mezzo di coinvolgimento e di allineamento dei

---

<sup>77</sup> L. BRUSA, *Attuare e controllare la strategia aziendale. Mappa strategica e balanced scorecard*, Giuffrè, Milano, 2007.

vari soggetti alla strategia aziendale, come insegnano decenni di teoria e di prassi in materia di controllo di gestione. Inoltre, se inteso come meccanismo operativo per guidare e responsabilizzare i manager di vario livello verso gli obiettivi di fondo della gestione, e non meramente come strumento di informazione dell'alta direzione, può già di per sé svolgere un ruolo importante ai fini dell'allineamento. Tuttavia, la diffusione degli obiettivi e della strategia lungo la struttura è problematica, per ragioni culturali e organizzative. Pertanto, se la direzione aziendale intende cogliere appieno le opportunità di un sistema di controllo di gestione, i meccanismi propri della mappa strategica e del sistema bilanciato di indicatori possono non essere sufficienti<sup>78</sup>.

Si constata che tali strumenti devono essere rafforzati a monte e a valle da altri meccanismi operativi<sup>79</sup>:

- a monte, da un sistema di comunicazione esplicita della strategia all'interno dell'azienda
- a valle, da sistemi di valutazione e di incentivazione della performance coerenti con il sistema di controllo di gestione.

In conclusione, emerge con evidenza che utilizzando il solo budget cd. tradizionale e un sistema di reporting a consuntivo si viene a creare un vuoto, un gap tra pianificazione strategica e gestione operativa dell'impresa. Questo può essere colmato con la costruzione di mappe strategiche del business e l'individuazione e il monitoraggio di indicatori critici e pluridimensionali; il tutto deve essere preceduto da una chiara esplicitazione della strategia che deve essere comunicata e, a valle, da un sistema di valutazione e di

---

<sup>78</sup> L. BRUSA, *Attuare e controllare la strategia aziendale. Mappa strategica e balanced scorecard*, Giuffrè, Milano, 2007.

<sup>79</sup> L. BRUSA, *Attuare e controllare la strategia aziendale. Mappa strategica e balanced scorecard*, Giuffrè, Milano, 2007.

incentivazione che vada a motivare e indirizzare i collaboratori aziendali allineando i loro comportamenti verso gli obiettivi aziendali.

Questo, in ogni caso, non vuol dire che strumenti tradizionali come il budget abbiano perso la loro utilità come hanno affermato alcuni studiosi<sup>80</sup>.

## **2.4 Budget**

### **2.4.1 Previsioni, programma di azione e budget**

Tra i primi autori a dare una definizione di budget troviamo Onida, nel 1970, il quale afferma che “i budget non hanno il valore di formali autorizzazioni né di formali limiti posti all’iniziativa delle persone cui è affidata l’attuazione dei programmi. Essi esprimono piuttosto il proposito e l’impegno di realizzare certe mete e possibilmente di migliorarle coordinando a questo fine gli sforzi in ogni settore di attività<sup>81</sup>”; per Anthony e Welsch nel 1974 “un budget è un programma di azione che è espresso in termini quantitativi, usualmente monetari, e che copre un predefinito arco temporale, solitamente un anno<sup>82</sup>”.

Altra definizione nella quale possano riconoscersi molti contributi è quella che considera il budget come un programma di gestione relativo all’intera azienda, a valere per un certo periodo di tempo futuro (in genere l’anno), con indicazione di obiettivi e relativi programmi nonché dei profili di responsabilità connessi<sup>83</sup>.

Già dalle definizioni sopra citate, in particolare nell’ultima, emerge una caratteristica propria del budget, cioè quella di essere uno strumento di programmazione aziendale differente dalla mera previsione. Il budget non è solo una previsione e quindi una

---

<sup>80</sup> De Rosa, 2007; Gurton, 1999; Hope e Fraser, 1999,2003.

<sup>81</sup> P. ONIDA, *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative di azienda*, Giuffrè, Milano, 1970.

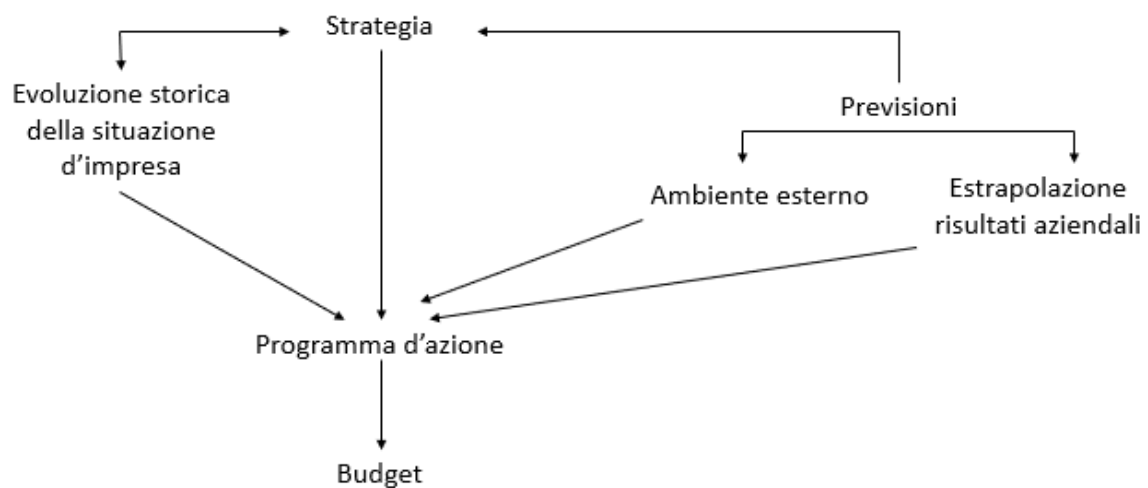
<sup>82</sup> R. N. ANTHONY, G. A. WELSCH, *Fundamentals of management accounting*, R. D. Irwin, Homewood, 1974.

<sup>83</sup> S. MARASCA, *Il Budget: prospettive evolute*, in S. MARASCA - L. MARCHI – A. RICCABONI (a cura di), *Controllo di Gestione – Metodologie e strumenti*, KOWITA', Arezzo, 2013.

“elaborazione mentale relativa al futuro, sulla base di indizi più o meno sicuri”. Tale attività si confà maggiormente ad elaborazioni che mirano a definire come si configureranno fenomeni, già in atto o di probabile manifestazione, tipicamente di ambiente esterno. Ad esempio, le probabili variazioni del PIL.

Il programma di azione e il conseguente budget utilizzano i risultati della previsione. Vengono elaborati tenendo conto della probabile evoluzione dell’ambiente esterno e della probabile situazione nella quale l’impresa si verrebbe a trovare qualora non si effettuassero cambiamenti significativi rispetto ai programmi e alle azioni intraprese nell’ultimo periodo oggetto del budget. Tuttavia, con un utilizzo esclusivamente in tale prospettiva, il budget non è uno strumento di indirizzo o coordinamento ma un mero modello con il quale estrapolare nel futuro i risultati sino a oggi conseguiti<sup>84</sup>.

TAVOLA 2.3



Fonte: nostra elaborazione da A. BUBBIO, *La guida del Sole 24 ore al budget: principi e soluzioni tecnico strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, balanced scorecard*, 3. ed., Gruppo 24 ore, Milano, 2009.

<sup>84</sup> A. BUBBIO, *La guida del Sole 24 ore al budget: principi e soluzioni tecnico strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, balanced scorecard*, 3. ed., Gruppo 24 ore, Milano, 2009.

Come emerge dalla TAVOLA 2.3, il programma di azione e il conseguente budget vengono elaborati anche sulla base delle informazioni prodotte dalle previsioni. Accanto alle suddette, gli altri elementi che influiscono sul budget sono la storia e la strategia dell'impresa, espressa attraverso i suoi obiettivi.

Il budget non dovrebbe limitarsi ad essere una mera previsione poiché, per definizione, esso è un programma di azione ed impone a chi lo elabora di assumere un atteggiamento attivo nei confronti della probabile evoluzione dell'ambiente esterno: non solo di reazione al cambiamento ma, se possibile, pro-attivo nell'influenzare il cambiamento stesso.

Il programma di azione è un documento, parte integrante del budget, che dovrebbe contenere indicazioni sintetiche su<sup>85</sup>:

- Obiettivo che si desidera raggiungere
- Azioni che si ritiene necessario intraprendere per raggiungere tale obiettivo (“che cosa fare per...”)
- Distribuzione nel tempo di queste azioni (“quando fare?”)
- Persone che devono agire (“chi lo deve fare?”)

Tale programma alla base del budget non è un unico documento, ma il risultato del combinarsi di un insieme di programmi, elaborati con riferimento alle diverse aree gestionali. Questi programmi di dettaglio confluiscono in un programma che consente di verificarne la coerenza e la fattibilità tecnica e finanziaria. Con l'elaborazione dei singoli budget si attiva un processo di allocazione delle risorse alle diverse aree gestionali che è

---

<sup>85</sup> A. BUBBIO, *La guida del Sole 24 ore al budget: principi e soluzioni tecnico strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, balanced scorecard*, 3. ed., Gruppo 24 ore, Milano, 2009.

opportuno verificare sia in termini di capacità/competenze di cui un'impresa è dotata, sia in termini di disponibilità di adeguate risorse finanziarie<sup>86</sup>.

Il budget vero e proprio è formato dal libro del budget o master budget che comprende l'insieme coerente e coordinato di tre tipologie di budget, classificate secondo la letteratura anglosassone:

- Budget operativi, che sono frutto della definizione dei programmi di azione attinenti alla gestione operativa caratteristica, ritenuti necessari per perseguire gli obiettivi generali dell'impresa e osservati nelle loro conseguenze sui flussi di reddito del periodo oggetto del budget;
- Budget degli investimenti, al quale è strettamente collegato il budget dei costi di politica; questi budget sono finalizzati a definire i nuovi impieghi di risorse finanziarie in beni materiali e immateriali a utilità ripetuta nel tempo, ai quali dar seguito nel corso del periodo coperto dal budget;
- Budget finanziari, primo fra tutti il budget di cassa; tali budget sono destinati a valutare gli impatti sulla dinamica finanziaria (entrate/uscite di cassa, crediti/debiti) dei programmi di azione relativi alla gestione operativa e delle politiche di gestione extra-caratteristica (investimento/disinvestimenti, rimborsi o accensione mutui, e altro ancora).

La classificazione proposta da Saraceno comprende due grandi categorie di budget<sup>87</sup>:

---

<sup>86</sup> A. BUBBIO, *La guida del Sole 24 ore al budget: principi e soluzioni tecnico strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, balanced scorecard*, 3. ed., Gruppo 24 ore, Milano, 2009.

<sup>87</sup> SARACENO P. (a cura di), *Economia e direzione dell'impresa industriale*, ISEDI, Milano, 1978.



- Budget di periodo, comprendente i budget finanziari e operativi, che ha come riferimento un programma da svolgere nel corso di un determinato periodo di tempo: mese, trimestre, anno, più anni;
- Budget di iniziativa, comprendente i budget degli investimenti, che ha come riferimento un programma volto a ottenere un determinato risultato: la costruzione o il rinnovo di un impianto, l'esecuzione di una ricerca, lo svolgimento di un'azione di mercato, lo studio e la progettazione di un nuovo prodotto ecc.

#### **2.4.2. Budget tradizionale**

Il budget tradizionale ha perso progressivamente la sua rilevanza sia come strumento di direzione aziendale, sia per la funzione di supporto alla valutazione delle prestazioni dell'impresa e dei singoli responsabili<sup>88</sup>. Le criticità del budget tradizionale partono dal suo essere stato considerato un mero “piano di profitto” con conseguente perdita della sua specifica identità di strumento di programmazione e controllo e di strumento con valenza organizzativa<sup>89</sup>.

La logica del profit plan ha progressivamente oscurato la dimensione originaria e autentica del budget, inteso come espressione di una volontà programmatica dell'azienda, strumento di guida e di responsabilizzazione per i dirigenti con le correlate funzioni di motivazione per le persone e di coordinamento inter-funzionale<sup>90</sup>.

Nel budget tradizionale, la natura prevalentemente economico-finanziaria degli obiettivi quantitativi di sintesi di programmi gestionali trova un significativo supporto teorico nell'impostazione di Anthony e Welsch dove il budget viene considerato “un programma

---

<sup>88</sup> S. MARASCA, *Il Budget: prospettive evolute*, in S. MARASCA - L. MARCHI - A. RICCABONI (a cura di), *Controllo di Gestione – Metodologie e strumenti*, KOWITA', Arezzo, 2013.

<sup>89</sup> K. MERCHANT, A. RICCABONI, *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill Education, New York, 2003

<sup>90</sup> S. MARASCA, *Il Budget: prospettive evolute*, in S. MARASCA - L. MARCHI - A. RICCABONI (a cura di), *Controllo di Gestione – Metodologie e strumenti*, KOWITA', Arezzo, 2013.

di azione che è espresso in termini quantitativi, usualmente monetari, e che copre un predefinito arco temporale, solitamente un anno” e un ampio riscontro empirico nelle prassi aziendali.

Gli aspetti critici del budget tradizionale sono<sup>91</sup>:

- Il focus esclusivo su misure economiche: i budget operativi vengono espressi in termini economico-finanziari e finiscono con il rappresentare generici plafond di spesa. Ciò conduce a una rappresentazione parziale del fenomeno gestionale, poiché vengono sottovalutati tutti quegli aspetti e quei segnali che non sono direttamente connessi all’andamento economico-finanziario dell’azienda;
- L’orientamento al breve periodo e, quindi, non in grado di accogliere cambiamenti e opportunità di tipo strategico;
- L’essere un “bilancio di previsione” e le indicazioni dei dirigenti per la sua costruzione appaiono spesso legate a percezioni del futuro andamento aziendale. Le indicazioni non sono fondate su elementi di valutazione inerenti al sistema o i sub-sistemi gestionali e non sono legate da una relazione causale rispetto al dato finale da fornire;
- L’essere un sistema chiuso al cambiamento e non in grado di recepire innovazioni di tipo strategico;
- La poca flessibilità, perché tutto il processo di elaborazione e rivisitazione risulta essere complesso e costoso.

Riprendendo la terza criticità suesposta, cioè il fatto che limitare il budget ad un mero strumento di previsione porta ad una mancanza di piano d’azione. Questo, a cascata,

---

<sup>91</sup> S. MARASCA, *Il Budget: prospettive evolute*, in S. MARASCA - L. MARCHI – A. RICCABONI (a cura di), *Controllo di Gestione – Metodologie e strumenti*, KOWITA’, Arezzo, 2013.

comporta anche l'incapacità di individuare le cause degli scostamenti dal budget, ovvero se sia stata l'inefficacia delle azioni intraprese o il fatto di non averle intraprese o, ancora, di averle intraprese nei tempi o nei modi sbagliati. Ci si deve fermare alle cause più evidenti dello scostamento e, di conseguenza, le possibilità di intervenire efficacemente sono ridotte.

Inoltre, la mancanza di un piano d'azione comporta, nella maggior parte dei casi, un'adozione di una logica puramente incrementale, dove il budget altro non è che il consuntivo dell'anno precedente o il preconsuntivo dell'anno in corso al quale viene aggiunta una percentuale di incremento, la cui definizione non è sempre chiaro come avvenga<sup>92</sup>.

Questo utilizzo del budget, con una logica incrementale, che diviene una mera previsione economico-finanziaria dell'impresa nel suo complesso, viene applicato spesso in assenza di "cultura di budget"<sup>93</sup>.

In tale contesto il budget si prefigura come uno strumento di tipo deterministico che con difficoltà si presta a prevedere e recepire l'evoluzione del mercato nel breve periodo. L'adattamento alle dinamiche evolutive dell'ambiente e interne all'azienda appare sempre più affidato all'intuito del manager o dell'imprenditore e alla sua capacità di adattamento tempestivo, piuttosto che al supporto derivante da un efficace e flessibile strumento di programmazione<sup>94</sup>.

---

<sup>92</sup> A. BUBBIO, *La guida del Sole 24 ore al budget: principi e soluzioni tecnico strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, balanced scorecard*, 3. ed., Gruppo 24 ore, Milano, 2009.

<sup>93</sup> Per un'analisi sulla necessità di creare in impresa una "cultura di budget" si veda (BUBBIO, 2009, pp.87-89).

<sup>94</sup> S. MARASCA, *Il Budget: prospettive evolute*, in S. MARASCA - L. MARCHI – A. RICCABONI (a cura di), *Controllo di Gestione – Metodologie e strumenti*, KOWITA', Arezzo, 2013.

### **2.4.3 Prospettive evolute**

Il budget tradizionale evidenzia lacune che in parte pertengono allo strumento in sé, in parte sono connesse alle modalità di utilizzo del budget e al processo di budgeting, così come nella prassi è stato affrontato.

In riferimento alle migliori tecniche che possono rispondere più efficacemente ad alcuni fattori di obsolescenza tecnica del budget<sup>95</sup>:

- Incorporare la dimensione finanziaria e quindi introdurre accanto a grandezze di tipo economico anche misure di tipo finanziario, che consentano di orientare l'azione della direzione attraverso strumenti quali la leva finanziaria, l'analisi dei flussi finanziari a preventivo, l'EVA o altre misure espressive della creazione di valore per area di business, la posizione finanziaria netta, etc.
- Incorporare tendenzialmente altre dimensioni della performance, quali obiettivi di qualità, tempestività, efficacia: integrando nel budget misure quantitativo-fisiche.
- Ricercare e perseguire maggiore flessibilità. La flessibilità implica disponibilità e capacità di adattamento al cambiamento strategico e organizzativo da parte dell'azienda e delle persone che vi operano.

In riferimento a questo terzo punto è possibile adottare una prospettiva di maggiore flessibilità per affrontare incertezze e mutamenti attraverso:

1. La redazione di budget flessibili. Il budget flessibile è un budget che viene elaborato in relazione a differenti ipotesi gestionali, in particolare, differenti ipotesi di volumi di vendita/produzione. Ciò che contraddistingue i budget in relazione alle diverse ipotesi di volume, sono i ricavi complessivi e i costi variabili

---

<sup>95</sup> S. MARASCA, *Il Budget: prospettive evolute*, in S. MARASCA - L. MARCHI - A. RICCABONI (a cura di), *Controllo di Gestione – Metodologie e strumenti*, KOWITA', Arezzo, 2013.

totali e, in caso di volume superiore alla capacità produttiva esistente, l'ammontare complessivo dei costi fissi<sup>96</sup>. In tal caso non si tiene in considerazione la possibile variazione del mix di vendita al variare dei volumi di produzione/vendita, il che risulta essere un'ipotesi un po' forzata nel caso di aziende multiprodotto<sup>97</sup>;

2. L'introduzione di budget a scenari multipli che, a differenza dei budget flessibili, mutano nello scenario nel quale si deve definire il budget. Le varie ipotesi di budget elaborate sono tra loro tanto più diverse, nei valori assunti da tutte le variabili economiche, quanto più diversi sono, nei loro effetti sull'impresa, gli scenari ipotizzati<sup>98</sup>.
3. L'aumento della frequenza delle revisioni elaborando dei revised budget per cogliere, attraverso aggiornamenti frequenti, i mutamenti significativi sopraggiunti, sia di carattere interno che di carattere esterno<sup>99</sup>. Il revised budget non è mai facile da realizzare operativamente, come ogni processo di cambiamento, crea delle resistenze. Tuttavia, in caso di profondi mutamenti nelle premesse alla base del budget sarebbe pericoloso rinunciare alla revisione del budget. Questo sarebbe giustificabile solo nel caso in cui ci si trovasse negli ultimi mesi coperti da un budget con orizzonte temporale chiuso. In tal caso alcune imprese preferiscono ricorrere a un contingency budget (budget di emergenza) che prevede un budget per gestire il problema, costruito ad hoc e riferito

---

<sup>96</sup> A. BUBBIO, *La guida del Sole 24 ore al budget: principi e soluzioni tecnico strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, balanced scorecard*, 3. ed., Gruppo 24 ore, Milano, 2009.

<sup>97</sup> Per approfondimenti si veda Bubbio, 2009, p. 363

<sup>98</sup> A. BUBBIO, *La guida del Sole 24 ore al budget: principi e soluzioni tecnico strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, balanced scorecard*, 3. ed., Gruppo 24 ore, Milano, 2009.

<sup>99</sup> S. MARASCA, *Il Budget: prospettive evolute*, in S. MARASCA - L. MARCHI - A. RICCABONI (a cura di), *Controllo di Gestione – Metodologie e strumenti*, KOWITA', Arezzo, 2013.

unicamente alle azioni che si intende intraprendere per rispondere all'evento imprevisto<sup>100</sup>.

4. Costruire budget specifici, elaborati ad hoc in corrispondenza di eventi nuovi sopraggiunti, in grado di catturare e rappresentare i relativi effetti sulla gestione aziendale, un budget in grado di affrontare sorprese strategiche<sup>101</sup>.
- Ampliare l'orizzonte temporale di riferimento con il "Rolling budget" che sviluppa un budget in una prospettiva temporale pluriennale, esprimendo in dettaglio solo il primo dei periodi considerati e mantenendo il criterio, a scorrimento, con il trascorrere del tempo<sup>102</sup>. L'elaborazione del budget, in questo caso, è senza soluzione di continuità. Al termine del periodo prescelto (trimestre, semestre o altro arco temporale: scelto in base alle logiche di business in cui opera l'azienda) si elabora il budget per il corrispondente periodo dell'anno successivo a quello originariamente coperto dal budget<sup>103</sup>;
  - Effettuare frequenti proiezioni a finire al fine di rendere operativa la filosofia dello steering control (controllo della direzione di marcia); questo consente di verificare sistematicamente a quali risultati l'impresa va incontro se non si effettuano degli interventi correttivi. Non si tratta di un revised budget che per sua natura prevede la

---

<sup>100</sup> A. BUBBIO, *La guida del Sole 24 ore al budget: principi e soluzioni tecnico strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, balanced scorecard*, 3. ed., Gruppo 24 ore, Milano, 2009.

<sup>101</sup> S. MARASCA, *Il Budget: prospettive evolute*, in S. MARASCA - L. MARCHI - A. RICCABONI (a cura di), *Controllo di Gestione - Metodologie e strumenti*, KOWITA', Arezzo, 2013.

<sup>102</sup> S. MARASCA, *Il Budget: prospettive evolute*, in S. MARASCA - L. MARCHI - A. RICCABONI (a cura di), *Controllo di Gestione - Metodologie e strumenti*, KOWITA', Arezzo, 2013.

<sup>103</sup> A. BUBBIO, *La guida del Sole 24 ore al budget: principi e soluzioni tecnico strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, balanced scorecard*, 3. ed., Gruppo 24 ore, Milano, 2009.

formulazione di tutta una serie di ipotesi di andamento del mercato e l'elaborazione di un rinnovato programma di azione<sup>104</sup>.

Altre criticità emergono dall'analisi del processo di budgeting. Il budget deve essere un programma di gestione che presuppone una strategia a monte conosciuta e condivisa, nella elaborazione del budget è fisiologico ricorrere a previsioni e stime che non devono tuttavia costituire un fine ma strumenti da utilizzare per raggiungere un fine. Per questi motivi, al processo di budgeting inteso come rituale formale basato su una logica di tipo incrementale, è necessario contrapporre una nuova idea più aderente alla sua natura di strumento programmatico, teso al cambiamento, e più coerente con la strategia aziendale perseguita. La direzione e i soggetti coinvolti nella elaborazione del budget devono prendere coscienza delle strategie aziendali e dei punti di forza e di debolezza del sottosistema gestionale di cui essi hanno responsabilità<sup>105</sup>.

Il budget con una accezione evoluta del termine non deve essere concepito come uno strumento per fissare un insieme di principi semplici che consentano di far regnare l'ordine nel determinismo. Deve costituire un *metodo* per riconnettere ciò che è stato disgiunto: per costringere a guardare al futuro, per rifiutare le semplificazioni, per facilitare lo sforzo di riapprendere ad apprendere. Questo significa facilitare il momento nel quale ci si interroga su dove si è rispetto a dove ci si sarebbe dovuti trovare, che è quanto esplicitato nel budget. Significa creare delle occasioni per pensare il futuro e

---

<sup>104</sup> A. BUBBIO, *La guida del Sole 24 ore al budget: principi e soluzioni tecnico strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, balanced scorecard*, 3. ed., Gruppo 24 ore, Milano, 2009.

<sup>105</sup> S. MARASCA, *Il Budget: prospettive evolute*, in S. MARASCA - L. MARCHI - A. RICCABONI (a cura di), *Controllo di Gestione – Metodologie e strumenti*, KOWITA', Arezzo, 2013.

quando lo si è vissuto per tornare all'inizio (effetto di feedback) e/o quando lo si sta vivendo per deviare la traiettoria (effetto di feedforward) e apprendere<sup>106</sup>.

Il budget evoluto è quello che cerca di superare le criticità del budget tradizionale rispettando alcuni presupposti fondamentali<sup>107</sup>:

- Migliore percezione della dimensione strategica e massima integrazione fra strategia e azione, fra formulazione e attuazione della strategia. Il processo di budgeting dovrà integrare i contenuti del piano strategico e i contenuti del budget<sup>108</sup>. Rispetto alla impostazione dottrinale tradizionale si assiste ad un indebolimento dei confini che concettualmente sono sempre stati marcati tra i cicli di pianificazione strategica, programmazione e preparazione del budget. In particolare, l'essenza del budget nell'approccio evolutivo qui sostenuto è meglio rappresentata dal ciclo che è stato denominato programmazione, in stretta correlazione con il ciclo della pianificazione strategica, concettualmente separato, ma operativamente sempre integrato.
- Utilizzo di modelli tesi a ricostruire e mappare il sistema di relazioni di causa-effetto per le principali dinamiche gestionali e i relativi riflessi economico-finanziari. Occorre costruire, partendo dalle macro-variabili economiche e finanziarie d'azienda, una serie di mappe che esplicitino i legami fra i fenomeni gestionali e consentano di individuare altre variabili che si collocano a monte, da un punto di vista logico, rispetto ai risultati economico-finanziari. Il sistema operativo a livello aziendale e i più importanti sub-sistemi operativi, articolati in funzione delle

---

<sup>106</sup> A. BUBBIO, *La guida del Sole 24 ore al budget: principi e soluzioni tecnico strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, balanced scorecard*, 3. ed., Gruppo 24 ore, Milano, 2009.

<sup>107</sup> S. MARASCA, *Il Budget: prospettive evolute*, in S. MARASCA - L. MARCHI - A. RICCABONI (a cura di), *Controllo di Gestione – Metodologie e strumenti*, KOWITA', Arezzo, 2013.

<sup>108</sup> K. MERCHANT, A. RICCABONI, *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill Education, New York, 2003



peculiarità strategiche e organizzative d'impresa, sono riportati ad una rete di variabili gestionali e di correlazioni logiche e determinanti esplicative che fanno da sfondo all'impostazione dei programmi budgetari. Dunque, partendo dal contenuto del budget, inteso quale programma di azione, si necessita una limitazione della dimensione di preventivo economico-finanziario e di una promozione della capacità di ricostruire i rapporti di causa-effetto fra variabili controllabili dall'azienda e risultati attesi in ogni sub-sistema operativo, favorendo una ricostruzione delle determinazioni quantitative del budget a partire dalle loro origini e l'avvio di un processo di anticipazione temporale delle misure che ne favorisce la controllabilità. Questo approccio diverso, focalizzato sulle variabili causali delle misure e la loro determinazione anticipata apre l'azienda e i responsabili dei processi a una mentalità di tipo strategico che porta ad una definizione più consapevole sotto il profilo progettuale e più motivante per le persone degli obiettivi e delle azioni programmate nel budget.

- Massima anticipazione, in senso temporale, del momento della misurazione ai fini del budgeting e del reporting. Occorre cioè risalire dalla misurazione economico-finanziaria a indicatori correlati, ma che colgono il fenomeno gestionale sotteso in una fase cronologicamente precedente, così da avere informazioni sull'evoluzione gestionale in divenire e amplificare possibilità di intervento ed efficacia potenziale delle decisioni. In tale caso si rende necessaria la ricerca dei fattori, dei dati, degli indicatori che precedono temporalmente il risultato di fine processo e che soddisfano contemporaneamente il nesso di causalità e l'anticipazione temporale. L'individuazione di una grandezza che anticipi il risultato finale e che espliciti un nesso causale con sul valore finale oltre ad avere il pregio della tempestività, attiva un processo virtuoso di ricerca, di monitoraggio, di miglioramento continuo dei

fattori che sono all'origine dell'indicatori prefigurato e quindi della grandezza finale. Occorre, tuttavia, fare attenzione al delicato problema di trade-off fra tempestività e affidabilità dell'indicatore utile per definire un obiettivo e misurare un risultato conseguito o in via di conseguimento. In sede di progettazione del sistema di budgeting i responsabili preposti sono chiamati ad operare una scelta che contemperi le due esigenze. Il dato per il processo di misurazione è tanto più affidabile quanto più tardivamente è producibile dal sistema informativo. Viceversa, tanto più anticipo si effettua la rilevazione del dato, tanto più esso risulterà ancora orientativo e suscettibile di modifiche e ridefinizioni anche molto significative.

Il processo di definizione degli obiettivi proprio del processo di budgeting scaturisce da un'approfondita analisi delle azioni manageriali e dei programmi gestionali che trovano dinamicamente definizione ai fini di un'implementazione strategica coerente con la strategia deliberata. La peculiarità è che l'azione manageriale e l'obiettivo da assegnare a un determinato soggetto responsabile non sono più circoscritti alle variabili economiche o finanziarie ma sono relativi alla variabile gestionale causale, individuata attraverso la mappa quale fattore causale a monte.

Inoltre, la scelta degli indicatori è guidata dal criterio dell'anticipazione temporale e gli indicatori, espressivi dell'obiettivo inerente alle variabili causali selezionate, riguarderanno fenomeni gestionali quanto più possibile anticipativi degli effetti verificabili successivamente attraverso il sistema informativo, contabile o extra-contabile.

Nel master budget, secondo tale prospettiva, le proporzioni fra parte descrittiva di azioni, programmi e indicatori operativi da un lato e budget economico, finanziario, degli investimenti etc. dall'altro sono rovesciate rispetto al budget tradizionale che segue l'impostazione di Anthony, dove l'asse del budget è spostato verso variabili prettamente

economico-finanziarie e i totali trovano conciliazione con i valori del primo anno del piano strategico. Nel budget evoluto gli obiettivi non monetari ed espressivi della performance, operativa e competitiva, dell'impresa e dei sottosistemi gestionali diventano l'essenza del budget, i contenuti prevalenti e caratterizzanti. Contenuti che trovano una sintesi finale in grandezze economiche e finanziarie attese sulla base di relazioni di causa-effetto con gli obiettivi/indicatori di performance, opportunamente sintetizzate in un budget economico, finanziario, degli investimenti e patrimoniale modellati in forma di bilancio preventivo. Il budget, quindi, nella configurazione di sintesi economico-reddituale non viene spazzato via dalla nuova formulazione, mantenendo una sua specifica e insostituibile funzione, con un peso relativo significativamente ridimensionato<sup>109</sup>.

Le criticità evidenziate del budget tradizionale sono tanto più rilevanti ed accentuate quanto più il contesto in cui opera l'azienda è caratterizzato da ipercompetizione, intesa come miscela di turbolenza ambientale (fenomeni difficilmente prevedibili, di breve durata e di grande intensità), evoluzione del cliente (acquisti sempre più emozionali, personalizzati ed ecocompatibili) e maturità dei business con il contemporaneo permanere di un numero elevato di competitor<sup>110</sup>.

Si deve essere disponibili ad accettare che esiste l'incertezza, il disordine; non si deve elaborare il budget per pesare di eliminare questi dati di fatto della nostra quotidianità. Le decisioni vanno comunque prese anche se i contesti sono ambigui e poco strutturabili. Ma questo non può voler dire non decidere o decidere solo dopo essersi illusi di aver

---

<sup>109</sup> S. MARASCA, *Il Budget: prospettive evolute*, in S. MARASCA - L. MARCHI - A. RICCABONI (a cura di), *Controllo di Gestione - Metodologie e strumenti*, KOWITA', Arezzo, 2013.

<sup>110</sup> A. BUBBIO, *La guida del Sole 24 ore al budget: principi e soluzioni tecnico strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, balanced scorecard*, 3. ed., Gruppo 24 ore, Milano, 2009.

razionalizzato il contesto, attraverso un utilizzo di tecniche che tengano conto dell'incertezza.

In tale contesto, il budget inteso essenzialmente come una previsione può essere considerato inutile, quindi sostanzialmente morto. Al contrario, nel momento in cui il budget viene considerato come programma di azione, allora sì che vale la pena elaborare il budget anche senza la possibilità di disporre di precise previsioni sull'ambiente esterno e su specifici mercati. Anzi, quanto più sono incerte o impossibili le previsioni tanto più ci si deve premunire elaborando un adeguato piano di azione rappresentato dal budget, inteso con l'accezione evoluta del termine come descritto nel presente paragrafo, evitando di essere indotti a superare le difficoltà optando per una gestione non programmata, come un marinaio che nel pieno della tempesta decide di buttare via tutta la strumentazione di bordo e di procedere "a vista"<sup>111</sup>.

---

<sup>111</sup> A. BUBBIO, *La guida del Sole 24 ore al budget: principi e soluzioni tecnico strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, balanced scorecard*, 3. ed., Gruppo 24 ore, Milano, 2009.

### **3 CONTROLLO DI GESTIONE NELLE IMPRESE DEL FASHION**

Come affermato nel primo capitolo, il successo storico delle aziende del settore moda ha il suo punto di forza nella creatività, soprattutto degli stilisti e degli uomini-prodotto. Per avere successo, l'anima creativa doveva sovrastare l'anima razionale. Oggi, la realtà è diversa. Le aziende di questo comparto possono svilupparsi e "sopravvivere" solamente se hanno basi solide. L'anima creativa degli stilisti non è più sufficiente, è fondamentale una riflessione strategica che porti a decisioni nell'allocazione di risorse e nello svolgimento di determinate attività. Tale riflessione strategica necessita di un supporto, che solo il controllo di gestione può offrire, e questo è tanto più importante quanto più la riflessione strategica risulta critica, come nel caso del fashion.

#### **3.1 Cause del ritardo nell'utilizzo di sistemi di controllo di gestione nel fashion**

##### ***3.1.1 Margini elevati e forte crescita***

Le imprese del sistema moda hanno, in passato, avvertito in misura minore l'esigenza di dotarsi di strumenti a supporto delle decisioni aziendali avendo rappresentato a lungo una realtà privilegiata e caratterizzata da margini molto elevati<sup>112</sup>. I sistemi di controllo di gestione strutturati non erano ritenuti necessari grazie ai risultati soddisfacenti e alla crescita sostenuta.

Il focus stava nel seguire il trend di crescita del mercato al fine di mantenere le quote e, se possibile, incrementarle. La variabile che veniva tenuta sotto controllo era prevalentemente, se non esclusivamente, il fatturato. In secondo luogo, l'utile a livello aziendale.

---

<sup>112</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsa, 2009.

### **3.1.2 Caratteristiche del business e turbolenza ambientale**

Un'altra problematica rilevante, che ha ritardato l'implementazione di sistemi di controllo, sta in alcune caratteristiche operative del business delle imprese del sistema moda. La distanza tra i diversi eventi gestionali, soprattutto nelle imprese che operano con la logica del programmato<sup>113</sup>, contribuisce ad accrescere le difficoltà nella realizzazione pratica di un sistema di programmazione e controllo adeguato ed efficace.

Inoltre, una forte turbolenza ambientale e una ipercompetizione rende difficile il successo di un sistema di programmazione e controllo rigido e tradizionale. In ogni caso, "più flessibile" non è sinonimo di inadeguatezza. A tal proposito il Terzani afferma che la strutturazione del processo di controllo può essere più o meno formale. Nell'ambito delle imprese del comparto moda sembra sia quest'ultima la scelta da preferirsi. Infatti, la dinamica che contraddistingue il comparto e la predominanza dell'elemento stilistico sono realtà difficilmente imbrigliabili in un processo di controllo di gestione e strategico particolarmente rigido e strutturato. Secondo lo stesso autore, in ogni caso, la decisione dipende da una pluralità di fattori<sup>114</sup>:

- L'entità del rischio che caratterizza il settore o lo specifico comparto
- Il tempo che intercorre tra l'assunzione di una decisione da parte del management e la traduzione in risultati economico-finanziari
- I fattori del vantaggio competitivo di settore
- Il portafoglio di attività e la natura delle stesse, con riguardo alla diversificazione realizzata e all'interdipendenza esistente fra le singole ASA.

---

<sup>113</sup> Si rimanda al paragrafo 1.3.2

<sup>114</sup> S. TERZANI, *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, FrancoAngeli, Milano, 2007.

### **3.1.3 Aziende a conduzione familiare**

Un'altra causa del ritardo nella diffusione dei sistemi di controllo di gestione e strategico nelle imprese del sistema moda sta nel fatto che molte di queste imprese sono a conduzione familiare. In questi contesti, i manager non sono "costretti" a rispondere delle loro azioni agli azionisti poiché sono loro stessi o comunque altri membri della famiglia. Questo, ad esempio, è quello che emergeva da un'analisi fatta dal Terzani nel 2005 sul processo di programmazione e controllo della Salvatore Ferragamo S.P.A (azienda che già in quel periodo era di grandi dimensioni, fortemente internazionalizzata e leader nel mercato delle calzature di alta moda): "in conclusione, dall'indagine condotta riscontriamo che è quasi del tutto assente un'attività di controllo strategico di tipo strutturato. La situazione è anzitutto imputabile al carattere familiare dell'impresa. Il gruppo presenta una coincidenza quasi assoluta tra proprietà e processo gestionale. I proprietari sono spesso anche manager e gestiscono direttamente e personalmente l'attività aziendale, facendo così venir meno la necessità di giustificare e motivare le scelte compiute"<sup>115</sup>.

Il settore della moda, in particolare dell'alta moda, è un settore importante per l'economia italiana<sup>116</sup>. Molte delle aziende operanti in questo settore sono ancora a conduzione familiare, soprattutto le aziende di media dimensione e alcune di grandi dimensioni. Altre aziende, nel corso degli ultimi anni, sono state acquisite da grandi gruppi del lusso mondiale o da fondi di investimento<sup>117</sup>. Elementi peculiari del modello familiare sono

---

<sup>115</sup> S. TERZANI, *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, FrancoAngeli, Milano, 2007.

<sup>116</sup> Secondo le stime Cribis (azienda multinazionale di informazioni commerciali) la moda italiana, con 78 miliardi di fatturato è il secondo settore manifatturiero in Italia.

<sup>117</sup> (la Gianni Versace s.r.l dal gennaio 2019 è entrata a far parte del gruppo del lusso Capri Holdings Limited; nel luglio 2012 la Maison Valentino è stata ceduta alla società finanziaria Mayhoola for Investments del Qatar da parte del fondo Permira IV, che a sua volta aveva rilevato la casa di moda dalla Famiglia Marzotto nel 2008).

un'elevata flessibilità del sistema ed una forte capacità creativa e produttiva legata alla figura dell'imprenditore-creativo, onnipresente all'interno dell'impresa. A tali vantaggi si accompagnano alcune criticità come lo scarso ricorso alla delega, la ridotta formalizzazione dei ruoli dei collaboratori e le disponibilità finanziarie limitate.

Ulteriori difficoltà, tipiche delle imprese a conduzione familiare, si possono manifestare in fase di passaggio generazionale.

In questo senso, implementare un sistema di controllo di gestione potrebbe costituire una chiave per facilitare il passaggio generazionale. In particolare, partendo dall'implementazione del budget aziendale, come primo strumento di programmazione e controllo, si potrebbe attivare un processo di sviluppo di una, come la definisce il Bubbio, "cultura di budget" nelle imprese<sup>118</sup>.

Secondo il Bubbio, questo processo è definito da alcune fasi dove nel primo stadio l'alta direzione cerca di guardare in modo sistematico al futuro ed il budget è un mero strumento previsionale. Il controller deve svolgere la funzione di "architetto" e di "educatore" supportando i responsabili di funzioni ad elaborare il budget. Nel momento in cui la direzione acquisisce fiducia nello strumento si entra nella seconda fase in cui ci si muove per predisporre programmi di azione analitici. Infine, il terzo stadio è quello del budget per centri di responsabilità. In questa fase, l'azienda ha raggiunto gradi di complessità elevata e si attiva un vero e proprio processo di delega. In questo caso il budget, di conseguenza il controllo di gestione, svolge una funzione di alleggerimento dell'attività dell'alta direzione dedicata alla gestione operativa per poter dedicare tempo ai problemi

---

<sup>118</sup> A. BUBBIO, *La guida del Sole 24 ore al budget: principi e soluzioni tecnico strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, balanced scorecard*, 3. ed., Gruppo 24 ore, Milano, 2009.



di gestione strategica. Dunque, il budget e, in generale, il controllo di gestione possono favorire il passaggio da un'azienda imprenditoriale ad una azienda managerializzata<sup>119</sup>.

In questo modo, le aziende del settore moda potrebbero trarre forti benefici da un'implementazione di un sistema di controllo di gestione operativo e, successivamente, con un orientamento strategico. Aziende tipicamente a gestione familiare, imprenditoriali, potrebbero divenire aziende managerializzate e questo, inevitabilmente, favorirebbe il passaggio generazionale. Qualsiasi siano le modalità con cui poi, effettivamente, questo passaggio avvenga.

### **3.2 Un approccio situazionale**

La progettazione di un sistema di pianificazione e controllo è un processo complesso e delicato. Lo è poiché deve muovere, più che in passato, da un'accurata analisi del contesto esterno, oltre che da quello interno all'impresa. La sua efficacia dipende dalla capacità che il sistema dimostra di saper rispondere ai fabbisogni di pianificazione e controllo di chi opera ai vertici di un'impresa. Questi fabbisogni devono essere individuati dal contesto di ambiente esterno in cui l'impresa opera, dalla sua strategia e dai conseguenti profili: strategico, organizzativo ed economico-finanziario.

Per determinare l'architettura del controllo di gestione, per le aziende del settore moda, è necessario stabilire un processo di analisi finalizzato all'individuazione dei fabbisogni informativi dell'azienda sviluppando un approccio situazionale visto che i fabbisogni sono diversi da azienda ad azienda e cambiano con il passare del tempo. L'approccio situazionale è un'idea sviluppata da Zappa nel 1954: "l'azienda non è un istituto sempre

---

<sup>119</sup> A. BUBBIO, *La guida del Sole 24 ore al budget: principi e soluzioni tecnico strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, balanced scorecard*, 3. ed., Gruppo 24 ore, Milano, 2009.

simile a sé stesso, uniforme nel suo svolgimento. L'azienda è tanto diversa quanto sono vari i fini per i quali essa è costituita e i fattori che per essa operano o che in essa sono impiegati, quanto mutevoli gli ambienti nei quali diviene; soprattutto l'azienda è diversa quanto sono difforni gli accadimenti che ne palesano la pulsante vita, quanto sono vari i processi nei quali gli accadimenti sono composti in un intreccio senza fine rinnovato"<sup>120</sup>.

L'applicazione di tale approccio, nella progettazione di un sistema di programmazione e controllo, inizia quindi con l'analisi dell'ambiente esterno considerando le dinamiche economiche e quelle relative agli aspetti normativi, passando successivamente all'analisi delle caratteristiche del business nel quale l'impresa si trova a dover operare. Da questi primi risultati è possibile evidenziare quali sono i fattori critici di successo, ovvero quelle competenze necessarie per costruire, sostenere e proteggere il vantaggio competitivo e perciò i connessi fabbisogni informativi.

Spinto verso logiche estreme quest'approccio induce ad affermare che il sistema è diverso da impresa ad impresa e nella stessa impresa nel tempo. Tuttavia, esistono dei fabbisogni che sono comuni alle imprese di un determinato comparto che consentono di tratteggiare delle caratteristiche del sistema di validità trasversale per le imprese di quello specifico comparto, in questo caso quello della moda-abbigliamento<sup>121</sup>.

Le aziende del sistema moda solo più recentemente hanno iniziato a considerare il controllo di gestione come uno strumento necessario per la gestione dell'impresa, dato che il successo di un'impresa è fortemente legato all'immagine di marca, la fedeltà del

---

<sup>120</sup>G. ZAPPA, *La nozione di azienda nell'economia moderna*, Giuffrè, Milano, 1954

<sup>121</sup>A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsoa, 2009.

cliente e l'efficacia delle campagne pubblicitarie, è necessario che il processo di controllo venga implementato anche in queste realtà.

Per quanto riguarda il grado di formalità del modello è meglio che non sia troppo rigido, in quanto l'anima creativo-emozionale di tali imprese mal si presterebbe a tale struttura, anche se è sempre opportuno considerare le singole realtà di riferimento e modulare il sistema sulla base della variabilità del comparto ed il tempo che c'è tra la formulazione della strategia e la sua attuazione. Dato che i contesti nei quali andiamo ad operare sono fortemente perturbati, dove intercorre un ampio intervallo di tempo tra i due momenti precedentemente descritti, sarà opportuno che venga implementato un modello poco formale, flessibile e dinamico<sup>122</sup>.

Per definire l'architettura del sistema di programmazione e controllo di gestione di aziende operanti nel sistema moda dobbiamo riprendere brevemente alcune peculiarità riguardanti il funzionamento delle aziende operanti nel business in esame, già illustrate nel primo capitolo.

### **3.2.1 Stagionalità**

Le imprese del sistema moda sono soggette a stagionalità. Si tratta di aziende per le quali si determina un addensamento di attività operative e di movimenti economici e finanziari in determinati periodi<sup>123</sup>. Nel caso specifico, è l'intero ciclo operativo ad essere condizionato, ciclo che, nella sua variante più articolata (aziende che operano nel programmato), ha inizio con le attività di ricerca e sviluppo della collezione per concludersi con i servizi post-vendita. Questo può essere considerato uno dei motivi per il quale è necessario, per tali aziende, dotarsi di un sistema di programmazione e controllo.

---

<sup>122</sup> S. TERZANI, *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, FrancoAngeli, Milano, 2007.

<sup>123</sup> F. MANCA, *Il controllo di gestione nelle aziende soggette a stagionalità*, Wolters Kluwer Italia, Milano, 2009.

Infatti, utilizzare il solo dato di bilancio civilistico farebbe perdere completamente di vista il reale impatto dei processi operativi. È indispensabile, a partire dal budget, sviluppare un sistema di controllo articolato per periodi infrannuali<sup>124</sup>.

Inoltre, nel caso si segua la logica del programmato, ogni stagione e ogni collezione presuppongono lo svolgimento di una serie di attività fra loro interrelate e finalizzate al raggiungimento di un obiettivo entro un dato intervallo temporale. Ogni collezione può essere interpretata come un progetto.

Infine, rispetto ad altre categorie di business, vi è una forte rilevanza dei costi di comunicazione e di distribuzione, oltre alla forte importanza delle decisioni prese in sede di strutturazione e sviluppo della collezione. Tali decisioni determinano la varietà e la variabilità della customer value proposition che a sua volta determina una serie di costi più o meno rilevanti che l'azienda dovrà sostenere per dare coerenza alle scelte fatte.

### **3.2.3 Costi di comunicazione**

I processi comunicativi svolgono un ruolo fondamentale nell'economia delle imprese. L'efficienza produttiva è un prerequisito indispensabile per sopravvivere nell'arena competitiva e la maggior parte delle imprese raggiunge un livello adeguato di efficienza. Quindi le imprese, soprattutto nel mondo del fashion riescono a distinguersi ed ottenere successo nel proprio business se riescono a svolgere in maniera efficace i processi comunicativi<sup>125</sup>.

I costi maggiormente rilevanti in ambito comunicativo sono quelli relativi alla comunicazione commerciale, essendo anche più evidenti ed espliciti. Tra gli strumenti

---

<sup>124</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsoa, 2009.

<sup>125</sup> B. SIBONI, *Il ruolo della comunicazione nel settore dell'alta moda*, in S. TERZANI (a cura di), *Problematiche gestionali e di controllo nelle imprese dell'alta moda*, I Quaderni di Dottorato, n. 12, Il Prato, Firenze, 2006.

maggiormente utilizzati nei processi comunicativi troviamo: la pubblicità a mezzo stampa; la cartellonistica e le affissioni; gli spot su frequenze radio, canali televisivi e su pagine web e social; gli eventi negli show room propri e degli agenti, le sfilate, le fiere di settore; gli investimenti in cataloghi e monografie aziendali; il visual merchandising e il celebrity dressing. Tali costi di comunicazione e marketing sono prevalentemente indipendenti dal volume di produzione, ovvero sono costi discrezionali. Inoltre, da un lato tali investimenti sono fondamentali per il successo dell'impresa del settore moda, dall'altro lato non è semplice capire se determinati investimenti generano un ritorno in termini di maggiori vendite<sup>126</sup> e/o redditività.

### **3.2.3 Costi di varietà**

Il prodotto moda possiede, necessariamente, marcati caratteri di novità e di differenziazione. Tale differenziazione comporta una serie di costi non legati strettamente al prodotto che vengono definiti “costi della varietà” (vedi tavola 3.1).

La compresenza dell'anima razionale ed emozionale genera difficoltà sia a livello di complessiva gestione aziendale sia in termini di individuazione dei costi e della loro successiva allocazione, in riferimento al modello di controllo di gestione.

Con riferimento a ciascuna collezione si possono identificare tre determinanti della varietà<sup>127</sup>:

- L'ampiezza, che include modelli, taglie e colori
- L'innovazione (o variabilità), che si traduce in nuovi prodotti e nuove lavorazioni rispetto sia agli anni precedenti che ai concorrenti

---

<sup>126</sup> S. TERZANI, *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, FrancoAngeli, Milano, 2007.

<sup>127</sup> E. NAPOLEONI, *L'analisi dei costi della varietà nelle aziende del settore moda*, in S. TERZANI (a cura di), *Problematiche gestionali e di controllo nelle imprese dell'alta moda*, I Quaderni di Dottorato, n. 12, Il Prato, Firenze, 2006, p. 144.

- L'articolazione, che deriva dalla varietà della domanda e dalle condizioni interne dell'azienda produttrice.

TAVOLA 3.1 *I costi di varietà nel settore dell'alta moda*

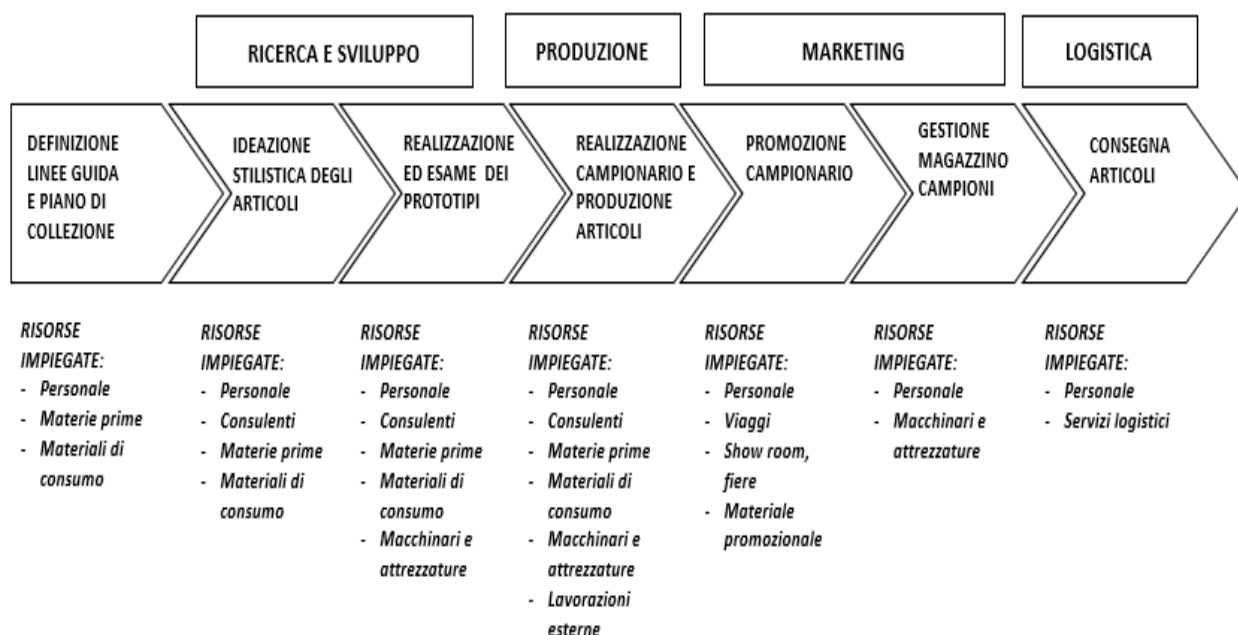
	<b>GENERATORI DI VARIETA'</b>	<b>EFFETTO DELLA VARIETA'</b>	<b>PERDITA DI VALORE</b>
Tessuti	Articoli	Numero di fornitori	Diseconomie di acquisto Inaffidabilità qualitativa
		Frammentazione dei prodotti	Inefficienza produttiva Rilavorazioni
	Varianti	Frammentazione ordini	Annullamento ordini Sconti per sostituzioni
		Rischio previsionale	Rimanenze tessuto
Modelli	Base	Industrializzazione e metodi di produzione	Inaffidabilità qualitativa
	Varianti	Frammentazione del processo	Inefficienza produttiva Inaffidabilità tempi ciclo
Accessori	Acquisto	Numero di fornitori	Diseconomie di acquisto
		Numero di codici gestiti	Obsolescenza Mancanti per produzione Livello scorte
	Produzione	Programmazione e gestione materiali	Livello scorte Costi di gestione
Forme/parti	Parti prodotto	Complessità façon Gestione processo	Diseconomie Costi di façon Inefficienza produttiva
	Processi produttivi	Proliferazione attrezzi di produzione	Rischio di errore Complessità Spazio occupato

Fonte: nostra rielaborazione da: F.M. SCIUCCATI-P. VARACCA CAPELLO, *Il sistema moda e la gestione della varietà*, in "Economia & Management, n. 5, 1999, p.64

### 3.2.4 Costi di collezione

Il processo che porta alla nascita e allo sviluppo delle collezioni è complesso, articolato e, allo stesso tempo, cruciale per il successo dell'azienda. È fondamentale, di conseguenza, cercare di monitorare il processo ed i relativi costi<sup>128</sup>. Per una descrizione approfondita delle fasi cruciali di tale processo si rimanda al paragrafo 1.4.1 di questo lavoro; in questa fase riportiamo, nella Tavola 3.2, uno schema sintetico della catena del valore della collezione.

TAVOLA 3.2 *La catena del valore della collezione*



Fonte: nostra elaborazione da M. BONACCHI-L. BAMBAGIOTTI ALBERT, *Il controllo dei costi di sviluppo delle collezioni nelle aziende dell'alta moda*, in "Controllo di gestione", n. 1, 2006, p. 51.

<sup>128</sup> F. GIUNTA (a cura di), *Il valore delle idee. Il campionario delle aziende tessili tra ricerca & sviluppo e marketing*, Prato, La Spola, 2002.

### 3.3 Il sistema di programmazione e controllo nel fashion

#### 3.3.1 Strumenti di programmazione e controllo nel fashion

Nei sistemi di controllo di gestione troviamo una parte statica che comprende l'insieme degli strumenti utilizzati e una parte dinamica che si riferisce al processo di controllo.

La tavola 3.3 illustra schematicamente gli strumenti di programmazione e controllo utilizzati dalle imprese del sistema moda. Alcuni sono trasversali, per qualunque tipo di impresa, altri peculiari per il comparto analizzato. Sono previsti sia strumenti che consentono elaborazioni a preventivo che a consuntivo, e strumenti utilizzati sia a supporto delle decisioni che a supporto del processo di determinazione dei risultati.

TAVOLA 3.3 *Gli strumenti di programmazione e controllo nel fashion*

Supporto alle decisioni	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Quozienti Economico-Finanziari</li> <li>• No Financial Indicator</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Analisi del Punto di Pareggio</li> <li>• Budget (come strumento di simulazione)</li> <li>• Forecast</li> <li>• Tecniche di Project Management</li> </ul>
Supporto al processo di determinazione dei risultati	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contabilità analitica a valori preconsuntivo</li> <li>• Contabilità analitica a valori consuntivo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Piano di Distribuzione</li> <li>• Piano di Comunicazione</li> <li>• Piano di Stagione/Collezione</li> <li>• Budget (come programma di azioni)</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Balanced Scorecard</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Analisi degli scostamenti</li> </ul>
	A Consuntivo	A Preventivo

Fonte: nostra elaborazione, cfr A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsosa, 2009.



Al fine di realizzare un approccio anticipatorio riveste un ruolo fondamentale il budget, inteso come l'insieme dei programmi di azione riflettente l'intera gestione con riferimento ad un predeterminato periodo di tempo futuro<sup>129</sup>.

Tuttavia, nel comparto moda, molte imprese utilizzano altri tre strumenti, a preventivo, essenziali nel processo di programmazione e controllo delle attività operative. Da questi documenti, il processo di elaborazione del budget prende spunto per definire gli obiettivi di breve termine:

- Il piano di distribuzione
- Il piano di comunicazione
- Il piano (o programma) di stagione e il piano di collezione

I piani in oggetto seguono il piano strategico che è il documento nel quale vengono definite le linee guida della gestione futura a partire da una serie di premesse interne d'azienda ed esterne d'ambiente.

Il piano di distribuzione ha, generalmente, un orizzonte temporale di riferimento abbastanza ampio, poiché riguarda progetti di lungo andare ed investimenti in capitale fisso destinati a durare nel tempo. Per questo il piano generalmente segue la durata del piano strategico, che di solito è triennale. La particolare attenzione che le imprese del settore dedicano alle politiche distributive è dovuta alla loro forte internazionalizzazione<sup>130</sup>. Questo piano assume caratteristiche differenti a seconda delle scelte distributive dell'azienda. Nel caso di una struttura di vendita diretta il piano fornirà indicazioni in merito alle aperture di nuovi punti vendite, specificando la scelta sul tipo di negozi e la loro collocazione nonché una definizione dei costi delle nuove iniziative

---

<sup>129</sup> A. BUBBIO, *Il budget*, IL SOLE 24ORE, Milano, 2000.

<sup>130</sup> S. TERZANI, *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, FrancoAngeli, Milano, 2007.

con il relativo impatto finanziario e successivo ritorno dell'investimento in termini economico-finanziari e/o di immagine. Nel caso di canale indiretto si focalizzerà sulla individuazione di nuove aree, nuovi punti vendita, nuovi intermediari di distribuzione che andranno a trainare lo sviluppo o il mantenimento del business aziendale<sup>131</sup>. La tendenza è quella di preferire il canale diretto con la conseguente apertura di società di distribuzione nei mercati più importanti. Per questo è necessario indicare le linee future di sviluppo attraverso il piano di distribuzione in maniera sistematica.

Anche il piano di comunicazione è tipico nella programmazione delle imprese di moda. In questo documento vengono definite, sotto il profilo economico-finanziario, le politiche comunicative per l'anno successive e parlando in termini specifici per le stagioni successive. Esso viene definito sulla base delle risorse disponibili e delle linee guida contenute nel piano strategico, tale documento rileva non solo le risorse monetarie da dedicare alla comunicazione, ma anche il mix di strumenti ritenuti più idonei a promuovere il brand o la singola collezione o prodotto. Anche questo piano è oggetto di verifica concomitante e a consuntivo in modo da poter valutare sia la coerenza economico-finanziaria dei risultati rispetto a quanto pianificato sia l'efficacia della campagna promozionale, per quanto sia possibile<sup>132</sup>. È importante distinguere nell'ambito delle spese di comunicazione quelle cui vengono destinate alla presentazione della collezione da quelle che vengono destinate per la successiva promozione del prodotto sul punto vendita proprio o al fine di favorire il sell-out<sup>133</sup> dei negozi della distribuzione indiretta.

---

<sup>131</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsa, 2009.

<sup>132</sup> S. TERZANI, *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, FrancoAngeli, Milano, 2007.

<sup>133</sup> "Operazione di vendita a consumatori finali. Fare del "sell out" significa mettere in atto delle strategie commerciali atte a favorire l'acquisizione del prodotto da parte dei consumatori". ([www.glossariomarketing.it](http://www.glossariomarketing.it))

Il piano di stagione riguarda la pianificazione delle procedure e dei programmi di natura qualitativa. Tale documento può essere considerato il punto di raccordo tra i due piani descritti precedentemente e i budget operativi. Inoltre, il piano di stagione è chiamato a tradurre il piano strategico triennale in procedure e programmi di natura qualitativa, per questo si pone a guida delle varie attività secondo la loro cadenza temporale all'interno della singola stagione. Questo piano diventa il tramite tra la pianificazione strategica che assume orizzonti temporali di medio periodo e la programmazione operativa che risulta condizionata dalla logica delle stagioni. La durata media di tale piano dipende dalla tipologia di prodotti realizzati. Il periodo considerato è comunque superiore al numero di mesi necessari alla predisposizione della singola collezione dal momento che comprende le diverse fasi che vanno dall'ideazione del campionario alla vendita dei capi finiti. Questo si sovrappone con le stagioni precedenti e successive<sup>134</sup>.

Al suo interno, il piano di stagione prevede il piano delle collezioni realizzate dall'azienda.

Il piano di collezione è uno dei documenti fondamentali perché la sua preparazione è il momento nel quale devono trovare una sintesi le diverse competenze presenti in azienda, quella creativa degli stilisti e quella razionale<sup>135</sup> dei manager soprattutto dell'area commerciale e produzione. Il piano può assumere diverse configurazioni<sup>136</sup> ed ha il compito di definire l'articolazione della collezione rispetto a variabili quali le funzioni d'uso dei prodotti, le tipologie merceologiche o le fasce di prezzo. In questa fase il controllo di gestione deve intervenire per assegnare all'area stile precisi obiettivi di

---

<sup>134</sup> T. AGLIETTI, *Processi e metodi della produzione per la moda. Sviluppo scalare dei modelli e tecnologie della modellistica industriale*, Milano, Hoepli, 2003.

<sup>135</sup> S. SAVIOLO, S. TESTA, *Le imprese del sistema moda*, RCS Libri, Milano, 2000.

<sup>136</sup> P. VACCARA CAPELLO, *Lo sviluppo delle collezioni nel sistema moda*, in *Economia e Management*, n.6, 1993.

budget legati in particolare all'assetto della collezione (n. modelli, obiettivi di costo e limiti di spesa, condizioni di fornitura) oltre che per fornire il necessario contributo informativo all'elaborazione del piano. L'elaborazione del piano deve essere un momento di analisi e definizione delle linee guida della gestione. Devono essere messe a disposizione le informazioni riguardanti le vendite delle collezioni precedenti per stagione, collezione, tipologie merceologica, modello, ecc. Le conoscenze puramente quantitative dovrebbero essere arricchite con valutazioni di tipo qualitativo provenienti dall'area marketing/commerciale (agenti, punti vendita, venditori, clienti)<sup>137</sup>.

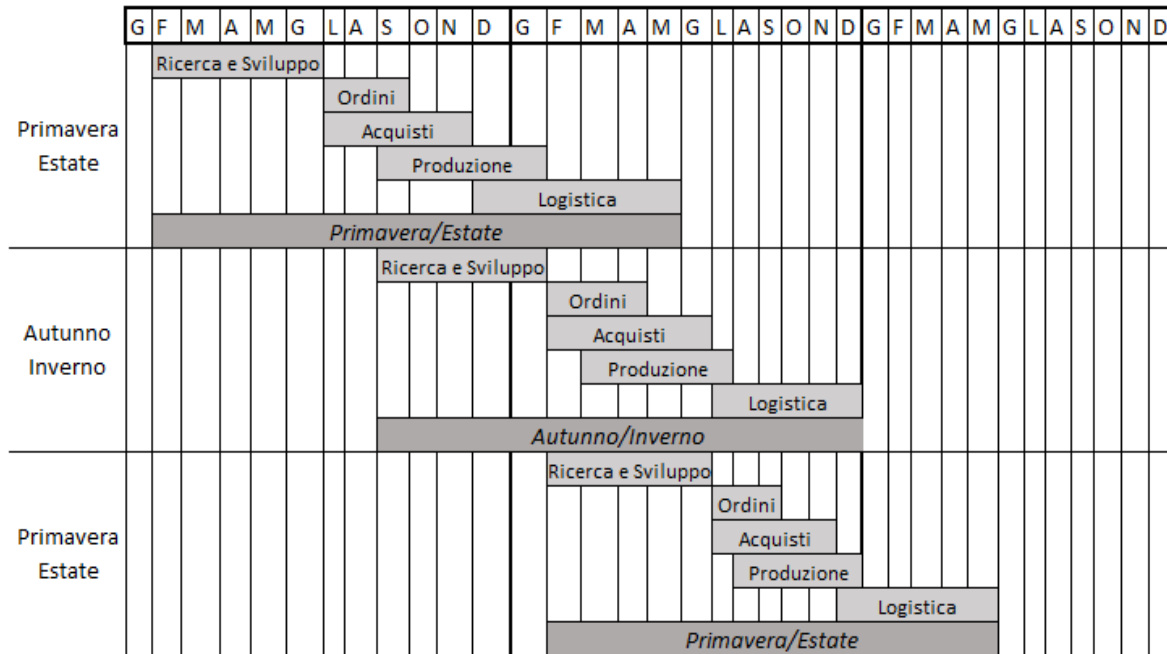
La predisposizione di piani delle collezioni è utile anche per definire il programma delle attività cioè la sequenza temporale (timing della collezione) delle fasi necessarie al loro sviluppo. A tale proposito può essere utile l'utilizzo di strumenti di project management. Grazie a queste tecniche è possibile, durante lo svolgimento delle attività, un controllo dell'avanzamento delle collezioni attraverso una verifica del lavoro effettivo e del rispetto dei tempi, delle risorse e quindi dei costi concordati.

La stesura del budget deve precedere lo svolgimento delle attività e deve essere riferito ad un arco temporale definito. Se prendiamo come riferimento il timing delle attività svolte dalle aziende che lavorano sul programmato (vedi tavola 3.4), le attività relative alla prima stagione avranno inizio verso febbraio/marzo e produrranno i risultati a livello economico nell'esercizio oggetto del documento di budget. Per questo motivo la prima elaborazione del budget dovrà concludersi nel mese di febbraio e non nel canonico arco temporale ottobre-dicembre come nella maggior parte delle altre aziende.

---

<sup>137</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, Il controllo di gestione nelle imprese del fashion, Ipsoa, 2009.

TAVOLA 3.4 *Il timing delle attività nelle aziende di abbigliamento che operano sul programmato*



Fonte: nostra elaborazione, A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsa, 2009.

Alla fase di programmazione si possono collegare anche altri due strumenti: le tecniche di project management e la break even analysis. Infatti, ogni collezione può essere considerata un progetto e le tecniche di project management come il diagramma di Gantt, possono supportare la programmazione e il controllo dei tempi di svolgimento delle attività. Inoltre, anche gli eventi di comunicazione o il lancio delle collezioni possono essere assimilate a progetti.

In questo senso, una volta identificate le attività da svolgere e le relative durate, queste possono essere collocate graficamente lungo la scala temporale prescelta. Una volta definiti i vicoli di progetto come la data di presentazione della collezione o di consegna dei prodotti finiti, il diagramma di Gantt consente di determinare il periodo di tempo nel quale dovranno svolgersi le singole attività prima e dopo ogni vincolo, evidenziando il

percorso critico<sup>138</sup> che è un'informazione fondamentale per garantire il rispetto delle scadenze previste.

Anche le tecniche della break even analysis sono in grado di fornire un utile supporto informativo. In sede di elaborazione del budget di collezione, di stagione o a livello aziendale, conoscere il valore del fatturato di pareggio<sup>139</sup> è importante per valutare il grado di rischio del proprio business.

Altro strumento fondamentale, utilizzato nel processo di controllo, è la contabilità analitica che nel caso specifico del settore moda dovrebbe essere utilizzata sia sotto l'accezione a valori consuntivi sia a valori preconsuntivi. I dati di contabilità analitica devono consentire la predisposizione di report riferiti ai diversi oggetti di calcolo ritenuti significativi<sup>140</sup>.

La contabilità analitica a valori preconsuntivi è determinante per le aziende che lavorano sul programmato perché tra la predisposizione della collezione e la fatturazione dei capi ai clienti intercorre un tempo piuttosto lungo. Diviene fondamentale prevedere una fase di verifica intermedia dei risultati. A seguito di questa prima verifica, nella quale il valore delle vendite è pari agli ordini raccolti, si può elaborare una prima proiezione a finire (forecast) per ogni stagione e per le singole collezioni che la compongono. In questa fase esiste ancora la possibilità di condizionare il risultato di stagione attuando piccoli interventi sulla collezione sviluppando nuove varianti di prodotto e creando le premesse

---

<sup>138</sup> Sequenza di attività che condizionano la durata complessiva del progetto.

<sup>139</sup> Fatturato di pareggio di collezione (o stagione): (CFs/MdC%), dove CFs sta per costi fissi specifici di collezione (o stagione) e MdC% sta per margine di contribuzione percentuale della collezione (o stagione);

Fatturato di pareggio aziendale: (CF/MdC%) in questo caso i valori della formula prendono come oggetto di riferimento l'intera azienda.

<sup>140</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, Il controllo di gestione nelle imprese del fashion, Ipsoa, 2009.

per il riassortimento o per eventuali sostituzioni. Inoltre, al momento della raccolta degli ordini, le decisioni per la promozione della collezione presso i punti vendita o il consumatore finale devono ancora tradursi in pratica.

Budget e contabilità analitica rappresentano la premessa per l'utilizzo dell'analisi degli scostamenti. Nel caso del fashion control system, le analisi degli scostamenti potranno essere tre e potranno essere sviluppate per le singole collezioni e le relative stagioni<sup>141</sup>:

- Scostamenti tra budget e preconsuntivo
- Scostamenti tra preconsuntivo e consuntivo
- Scostamenti tra budget e consuntivo

Il compito dell'analisi degli scostamenti è quello di evidenziare le differenze tra valori assoluti e ricercare, attraverso calcoli specifici, le cause degli scostamenti più significativi.

Con il supporto dei dati di budget, di contabilità analitica e dell'analisi degli scostamenti sarà possibile elaborare una proiezione a finire sul preconsuntivo ed una sul consuntivo a livello di stagione e di collezione ed un'ulteriore proiezione a finire a livello aziendale.

Le proiezioni a finire (forecast) sono tecniche alla base della realizzazione di un controllo di tipo feed-forward che ha come obiettivo la realizzazione di interventi correttivi prima di giungere alla fine del ciclo operativo aziendale.

Il forecast può essere elaborato con due diverse metodologie: ricorrendo all'uso di un algoritmo (sulla base del trend o confermando il budget dei mesi) o in base ad una stima dei manager. Con la prima tecnica si applica al dato di budget lo scostamento medio

---

<sup>141</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, Il controllo di gestione nelle imprese del fashion, Ipsoa, 2009.

rilevato, nella frazione di periodo trascorsa, tra il dato a consuntivo e il dato di budget stesso. Con la stima, invece, si chiede ai manager una valutazione dell'andamento delle attività di propria competenza e quindi una stima che è frutto di un processo di analisi del tutto simile a quello che ha portato alla determinazione del budget.

Il sistema di programmazione e controllo, inoltre, può prevedere l'utilizzo indicatori sia economico-finanziari che fisico-tecnici.

Tali indicatori possono trovare una chiave di lettura migliore se collocati all'interno dello strumento della balanced scorecard.

Un'altra possibile impostazione di tali indicatori potrebbe essere quella che prevede la suddivisione degli indicatori per processo tenendo conto delle logiche operative (processi o funzioni) delle aziende appartenenti al comparto moda<sup>142</sup>.

La contabilità generale conserva il suo ruolo di fonte di dati per il management control, ma rispetto alla capacità informativa del bilancio si nutrono forti perplessità dovute alla stagionalità delle aziende del sistema moda. In particolare, nel caso in cui la data di chiusura del bilancio corrisponda al 31 dicembre ci si trova in un periodo molto intenso di attività e processi in corso d'opera; per questo i valori determinati tramite stime ai fini civilistici saranno di notevole quantità. I problemi potrebbero essere ridotti nel caso in cui la data di chiusura dell'esercizio coincidesse con un periodo di ridotta attività, ad esempio il periodo che precede l'inizio delle consegne della stagione primavera/estate, quindi alla fine del mese di ottobre<sup>143</sup>.

---

<sup>142</sup> C. SALVATI, Budgeting ed alta moda: programmare la "creatività", in S. TERZANI (a cura di) *Problematiche gestionali e di controllo nelle imprese dell'alta moda*, I Quaderni di Dottorato, n. 12, Il Prato, Firenze, 2006.

<sup>143</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsoa, 2009.



La scelta della data di chiusura ed il rispetto del principio di competenza attraverso il rinvio dei costi di collezione al periodo nel quale si realizzano le vendite sembrano scelte necessarie che però non sono sufficienti per rendere il bilancio di esercizio uno strumento adeguato di analisi gestionale<sup>144</sup>.

### **3.3.2. Oggetti di calcolo rilevanti**

L'individuazione e l'organizzazione delle dimensioni rispetto alle quali sviluppare le analisi costituisce un momento rilevante nella definizione dell'architettura di un sistema di programmazione e controllo perché va a condizionare l'impostazione del sistema informatico di supporto.

Il punto di partenza è dato dalle dimensioni elementari, rispetto alle quali è possibile rilevare le informazioni più analitiche possibili. Partendo da queste sarà poi possibile costruire delle gerarchie attraverso l'aggregazione dei dati di livello inferiore e l'utilizzo di criteri di classificazione.

Una dimensione elementare nel settore moda potrebbe essere il prodotto identificabile con un articolo o un modello. Il modello potrebbe presentare delle varianti e poi ci sono i colori e le taglie. Quindi è importante stabilire, già in fase di architettura del sistema di controllo, fino a che livello di dettaglio deve essere spinto il data base direzionale. Nella prassi è poco opportuno scendere ad un livello inferiore al modello<sup>145</sup>. Potrebbe essere interessante scendere "al di sotto" del livello del modello per utilizzare tali informazioni nel processo di pricing in ottica di differenziazione del prezzo sulla base della taglia. In

---

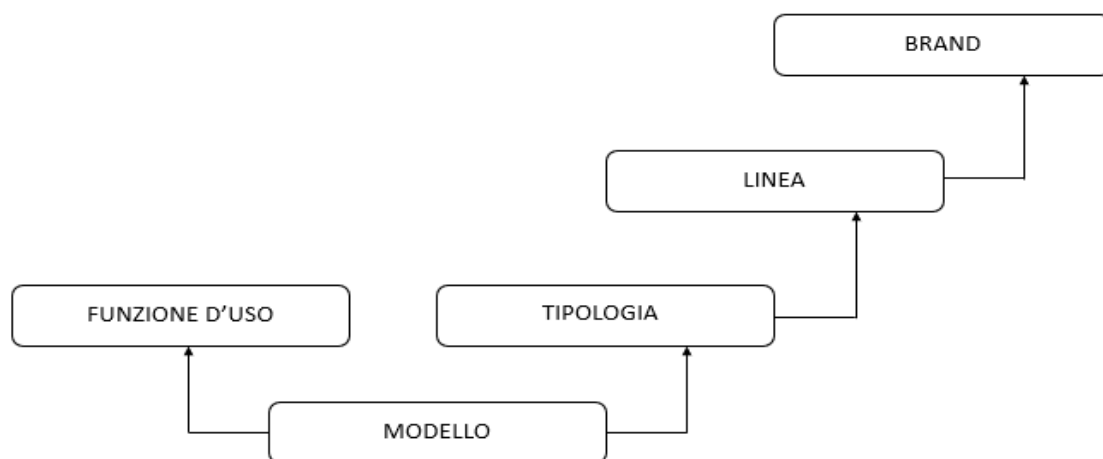
<sup>144</sup> F. GIUNTA – M. BONACCHI, *Il controllo dei costi di campionario nelle aziende del settore tessile abbigliamento*, in Rivista Italiana di Ragioneria, Luglio – Agosto, 2002.

<sup>145</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsoa, 2009

questo caso si potrebbero proporre delle analisi del venduto del canale Retail, per taglia, a supporto delle decisioni sul prezzo.

I modelli possono essere raggruppati per tipologie merceologiche, le quali possono essere oggetto di aggregazione per linea di prodotto, un'ulteriore dimensione di analisi è poi rappresentata dal marchio all'interno del quale possono essere presenti una o più linee di prodotto. Interessante, a livello di capacità informativa, è anche la dimensione della "funzione d'uso" del capo che può essere prevista nel modello di controllo. In questo caso le gerarchie a partire dal modello sono multiple e non più semplici (tavola 3.5).

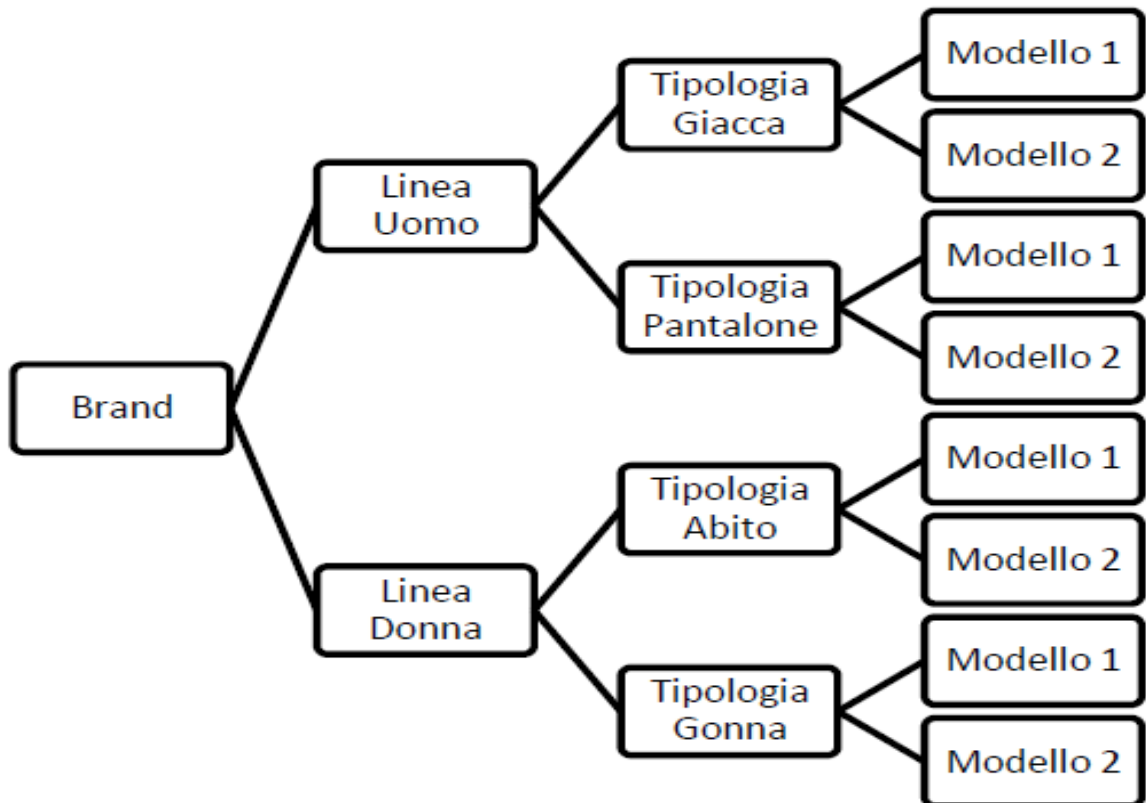
TAVOLA 3.5 *La gerarchia multipla di prodotto*



Fonte: nostra elaborazione, cfr A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsosa, 2009.

Un esempio di gerarchia di prodotto più analitica è dato dalla tavola 3.6.

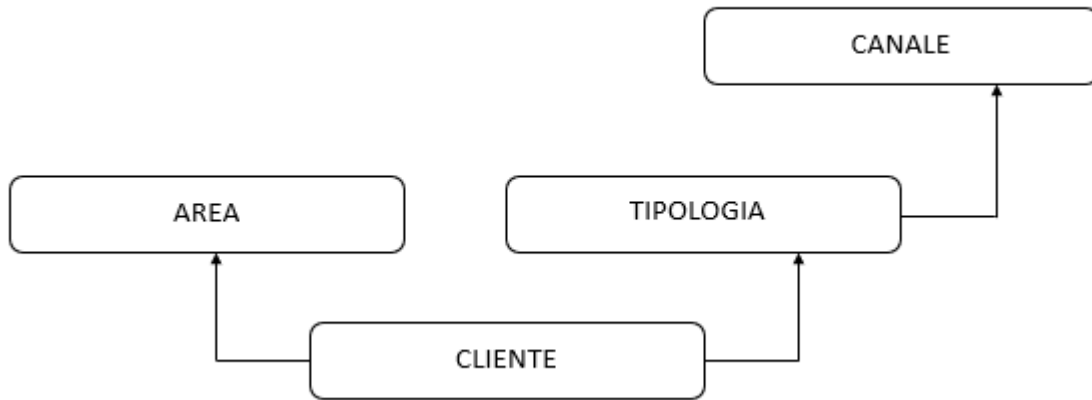
TAVOLA 3.6



Fonte: nostra elaborazione, cfr A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsa, 2009.

Un'altra dimensione rilevante è il cliente, anche se spesso trascurata dai sistemi di programmazione e controllo tradizionali. Un cliente potrebbe essere identificato con la partita IVA o un'insegna, ma il cliente potrebbe anche possedere diversi punti vendita che richiedono di essere monitorati. In termini di contabilità analitica, monitorare il singolo negozio potrebbe essere un livello di analisi persino troppo dettagliato. Per l'area commerciale risulta importante poter collocare il punto vendita all'interno di una città se non di un quartiere, in una zona centrale piuttosto che periferica, presso un centro commerciale o un'area di shopping, ecc.

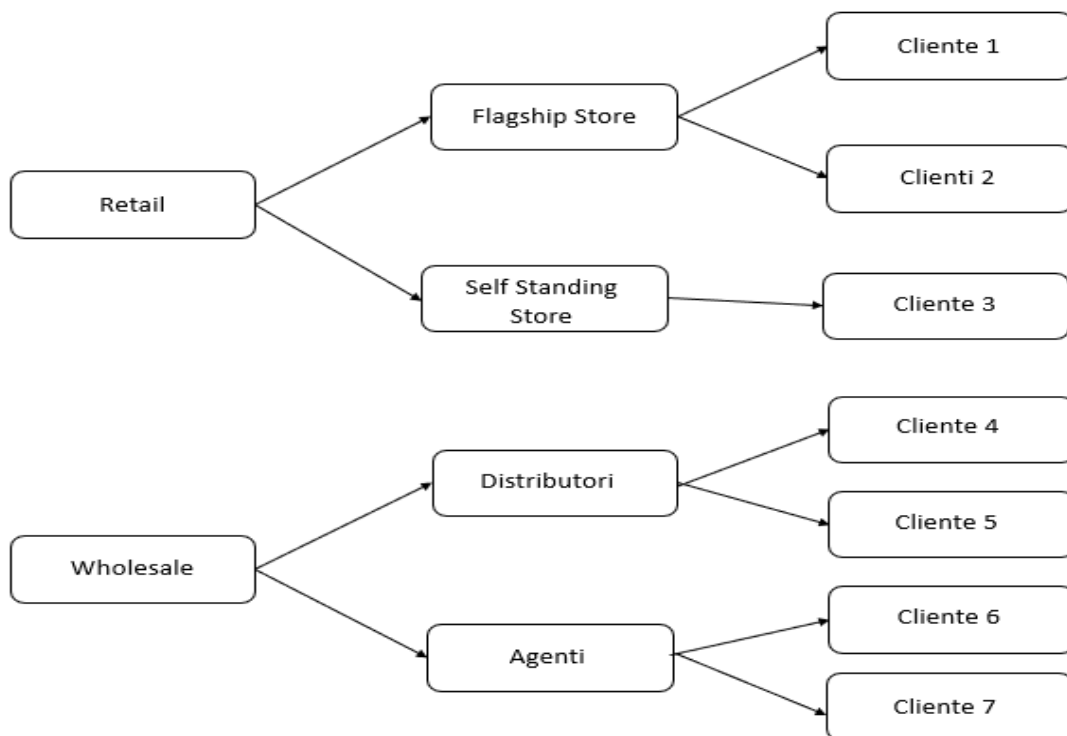
TAVOLA 3.7 *La gerarchia multipla di cliente*



Fonte: nostra elaborazione, cfr A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsosa, 2009.

Un esempio di gerarchia multipla di cliente è dato dalla “tavola 3.7”, la quale può essere esplosa in dettaglio come da “tavola 3.8”.

TAVOLA 3.8



Fonte: nostra elaborazione, A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsosa, 2009.

Non bisogna mai dimenticare tra le dimensioni, indispensabile nel settore moda che è soggetto a stagionalità, il tempo.

Nel caso della dimensione cliente le tempistiche nel reporting possono essere le stesse previste nei sistemi di controllo tradizionali. Se si considera la dimensione prodotto, l'impostazione deve essere inevitabilmente diversa in quanto è necessario seguire più gli eventi legati alle stagioni che non al calendario<sup>146</sup>.

Partendo dalla disponibilità di dati per ogni singola dimensione è possibile, attraverso strumenti di business intelligence, incrociare due o più dimensioni arrivando a costruire informazioni molto dettagliate riferite ad un fatto e ad alcuni elementi specifici delle dimensioni.

### **3.3.3 Scelta della metodologia di calcolo**

La scelta della metodologia di calcolo è il terzo momento fondamentale. L'obiettivo dovrebbe essere quello di assegnare ai diversi oggetti di calcolo tutti i possibili costi specifici. In questo caso si parlerebbe di traceable costing (o direct costing evoluto) come metodologia di riferimento per le aziende del comparto moda. Per alcuni oggetti di calcolo, come prodotto o tipologia, è difficile individuare altri costi specifici oltre a quelli variabili, perciò si può parlare di direct costing.

Per altri oggetti come il cliente l'analisi può spingersi anche oltre l'individuazione dei singoli costi specifici, infatti si possono assegnare ai clienti i costi generati dallo svolgimento di attività specifiche. Una impostazione simile si può adottare anche con riferimento ad un altro oggetto di calcolo caratteristico di tali aziende, la collezione<sup>147</sup>.

---

<sup>146</sup> M. BONACCHI – L. BAMBAGIOTTI ALBERTI, *Il controllo dei costi di sviluppo delle collezioni nelle aziende dell'alta moda*, in "Amministrazione e Finanza", n. 1, 2006.

<sup>147</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsoa, 2009.

Si ottiene in questo modo un conto economico modulare (vedi tavola 3.9) che assegna all'oggetto di calcolo, anzitutto i costi variabili, poi i costi fissi specifici ed infine i costi delle attività specifiche. La modalità di calcolo utilizzata potrebbe definirsi activity based traceable costing, ovvero un traceable costing che sfrutta, in parte, i principi della metodologia activity based costing<sup>148</sup> alla ricerca di un risultato ancora più completo.

TAVOLA 3.9 *Conto Economico a Margine di contribuzione per le imprese del fashion*

<b>1 Ricavi lordi (ordinato lordo o fatturato lordo)</b>
2 Rettifiche su vendite
- sconti commerciali
- sconti finanziari
- annullamento ordini o resi su vendite
<b>3 Ricavi netti (3 = 1 - 2)</b>
4 Costi variabili per la realizzazione dei prodotti venduti
- consumo tessuti e accessori
- lavorazioni interne
- lavorazioni esterne
<b>5 Margine di contribuzione industriale (5 = 3 - 4)</b>
6 Costi variabili commerciali e distributivi
- provvigioni
- spese di trasporto
<b>7 Margine di contribuzione 1° (7 = 5 - 6)</b>
8 Costi fissi specifici
- ricerca stilistica
- campionario e sartoria
- servizi di produzione
- servizi di marketing
<b>9 Margine di contribuzione 2° (9 = 7 - 8)</b>
10 Costi attività specifiche
- comprendere i fabbisogni del mercato e edeare nuovi capi
- definire il campionario, il listino prezzi e curare gli accordi commerciali
- ricevere, gestire ed elaborare gli ordini dei clienti e curare l'incasso
- approvigionarsi di materiali e sevizi e gestire il rapporto con i fornitori
- ricevere e stoccare materiali ed effettuare prelievi per la produzione
- programmare la produzione ed effettuare lanci in produzione
- effettuare le lavorazioni
- controllare l'avanzamento delle lavorazioni all'interno e all'esterno
- ricevere, effettuare i controlli e stoccare il prodotto finito
- consegnare il prodotto finito al cliente
<b>11 Margine di contribuzione 3° (11 = 9 - 10)</b>

Fonte: nostra elaborazione, cfr A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ippsoa, 2009.

<sup>148</sup> Per approfondimenti sull'ABC in generale si vedano G. Toscano, J. A. Brimson, et. al.; in riferimento all'applicazione della metodologia ABC nelle aziende del fashion si rimanda a: A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ippsoa, 2009; S. TERZANI, *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, FrancoAngeli, Milano, 2007.

### **3.3.4 Il processo di programmazione e controllo di gestione nel fashion**

Oltre alla struttura del sistema di programmazione e controllo di gestione è necessario illustrare come il processo debba adattarsi alle esigenze specifiche delle aziende del sistema moda.

I momenti fondamentali del processo rimangono quelli di base, cioè l'elaborazione del budget, la rilevazione dei dati a consuntivo, l'analisi degli scostamenti ed elaborazione di proiezioni a finire.

#### **Il budget economico gestionale**

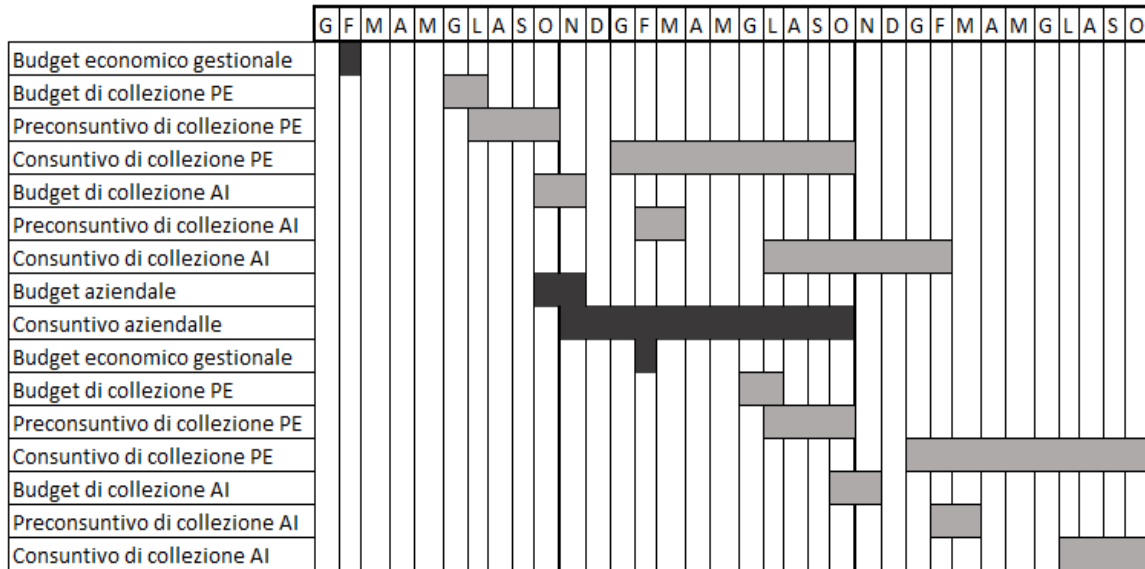
Il processo di programmazione e controllo, nelle imprese del sistema moda, prevede in primis l'elaborazione del budget. Fondamentale è la definizione del momento in cui deve iniziare l'attività di programmazione di breve periodo<sup>149</sup>.

Come già accennato nell'analisi degli strumenti, la prima elaborazione del budget nelle aziende del fashion dovrebbe avvenire prima dell'inizio delle attività che avranno impatto economico sul periodo oggetto di budget e quindi, nelle aziende che operano sul programmato, la stesura del primo budget dovrebbe avvenire nel mese di febbraio (vedi tavola 3.10). Prima dell'inizio della collezione primavera/estate.

---

<sup>149</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, Il controllo di gestione nelle imprese del fashion, Ipsoa, 2009.

TAVOLA 3.10 *Calendario delle attività di programmazione e controllo per le aziende del fashion*



Fonte: nostra elaborazione, A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsa, 2009.

Questa prima elaborazione, definita budget gestionale, risulta semplificata rispetto al budget aziendale tradizionale. Infatti, vengono analizzati solo gli effetti economici delle decisioni adottate con l'individuazione di alcuni obiettivi di carattere generale (il fatturato, il margine di contribuzione, ecc.) e con la definizione delle azioni da intraprendere per il loro raggiungimento. Il focus, in genere, è sul margine di contribuzione previsto, al fine di verificare se detto margine sia in grado di coprire i costi specifici di ogni collezione e se l'insieme dei margini di collezione sia sufficiente per coprire i costi fissi comuni aziendali<sup>150</sup>.

<sup>150</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsa, 2009.

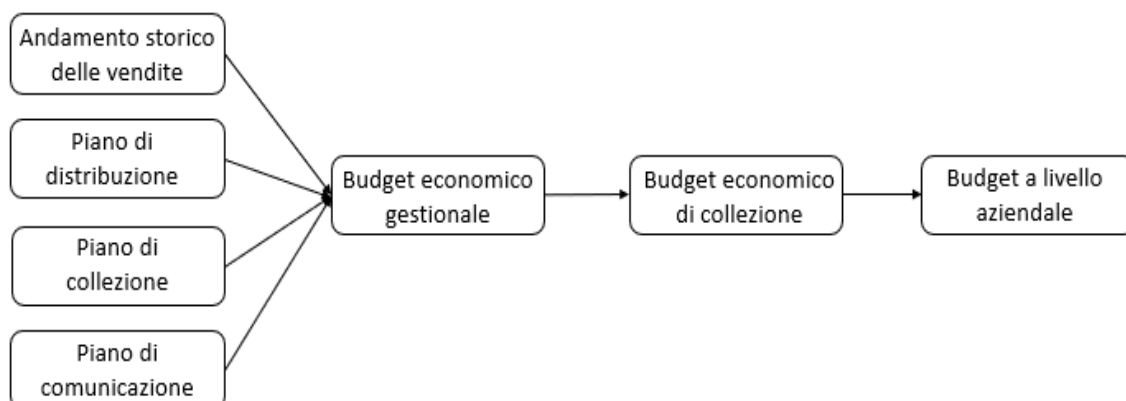


Per elaborare il budget, inteso come programma di azioni al fine di raggiungere determinati target, che è lo strumento primario di programmazione nel breve periodo le aziende del sistema moda fanno riferimento oltre al piano strategico, ai tre documenti che abbiamo analizzato nel paragrafo 3.3.1, ovvero il piano di collezione, il piano di comunicazione e il piano di distribuzione.

Detti documenti hanno sia natura quantitativa che qualitativa, in tal modo aiutano lo sviluppo del budget inteso come insieme di programmi di azione e non solo una previsione della situazione eco-fin nel breve periodo. Di conseguenza, questo può facilitare il collegamento tra il budget (obiettivi di breve) alle finalità strategiche espresse nel piano strategico (obiettivi di medio-lungo) che se raggiunte portano la realizzazione della mission aziendale esplicitata a monte della strategia che è o dovrebbe essere il “mantra” dell’organizzazione nel suo complesso. Ad esempio, la mission di Tod’s S.p.A. viene riassunta in queste parole: “l’anima di Tod’s è spontanea, precisa, informale, artistica e attuale, propria di quelle persone che apprezzano il comfort e la semplicità senza rinunciare all’eleganza. Espressione raffinata di un modello di vita. Libera dal superfluo e ricca di sensazioni senza tempo”.

Inoltre, viene generalmente tenuto sotto controllo il trend storico delle vendite con una reportistica fornita direttamente dal controllo di gestione. Tutte queste informazioni vengono utilizzate per elaborare il budget economico gestionale per ogni collezione ed ogni stagione e quello a livello aziendale (vedi tavola 3.11).

TAVOLA 3.11 *Processo di elaborazione del budget gestionale*



Fonte: nostra elaborazione, cfr A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsosa, 2009.

### **Il budget economico per collezione**

Il budget economico di collezione viene elaborato prima dell'inizio della campagna vendite, una volta realizzata la collezione. Per ogni articolo si deve indicare il numero di capi che si prevede possano essere ordinati per singola tipologia di listino così da determinarne il fatturato. Poi viene individuato il fabbisogno di produzione<sup>151</sup> e il numero capi da acquistare (cd. Commercializzati), la differenza tra questi valori rappresenta il budget di produzione. Successivamente viene determinato il costo delle materie prime e delle lavorazioni sulla base del numero capi previsti e della loro distinta base di campionario valorizzata al prezzo di distinta base (vedi tavola 3.12).

<sup>151</sup> Il fabbisogno di produzione è uguale alla somma dei capi che si prevede possano essere ordinati e i capi da destinare al magazzino prodotti finiti.

TAVOLA 3.12 *Distinta Base generica, imprese settore abbigliamento*

<b>1</b>	<b>CONSUMO DI MATERIA PRIMA</b> 1.a Consumo di materia di base 1.b Accessori
<b>2</b>	<b>LAVORAZIONI</b> 2.a Lavorazioni su materia prima di fondo
<b>3</b>	<b>CONFEZIONAMENTO</b> 3.a Taglio 3.b Assemblaggio 3.c Stiro 3.d Confezionamento
<b>4</b>	<b>IMBALLAGGIO E PACKAGING</b>
<b>5</b>	<b>LAVORO DIRETTO INTERNO</b>
<b>6</b>	<b>ALTRI COSTI</b> 6.a Assorbimento costi accessori (trasporti e dazi doganali) 6.b Assorbimento costi diretti specifici (modellieria, CAD, sviluppo)

Fonte: nostra elaborazione, S. TERZANI, *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, FrancoAngeli, Milano, 2007.

In molti casi si preferisce rinunciare al maggior dettaglio, a favore della facilità e rapidità di elaborazione, individuando aggregati sulla base dei quali elaborare il budget delle vendite e di produzione. Ad esempio, si può prendere come riferimento la tipologia merceologica o il cliente; in altri casi la dimensione che combina la dimensione cliente con la tipologia di prodotto<sup>152</sup>.

### **Il preconsuntivo economico per collezione**

Il sistema di controllo di gestione nelle aziende del sistema moda, in modo particolare per quelle che operano con la logica del programmato, non sarebbe efficace se non prevedesse una fase intermedia di analisi tra il budget a preventivo ed il consuntivo. Si tratta di redigere un vero e proprio conto economico di collezione che non si basa sui dati delle

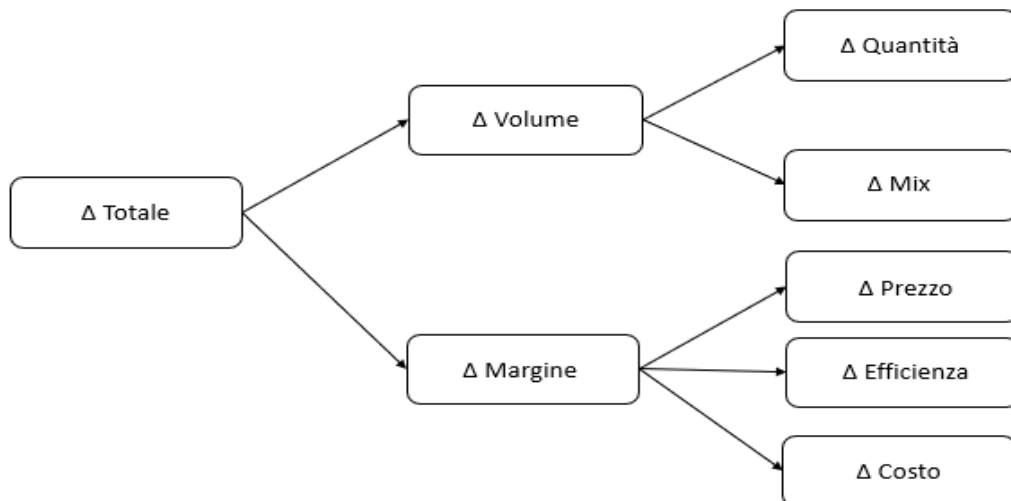
<sup>152</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsoa, 2009.

vendite definitivi ma solo sugli ordini acquisiti. Il valore dei ricavi si ottiene considerando gli ordini ricevuti al netto del valore degli sconti applicati già in sede di ordine, mentre il costo variabile del venduto si determina valorizzando il consumo di materie prime e le lavorazioni sulla base delle distinte e dei cicli di lavoro di produzione (in sede di budget di collezione vengono utilizzate le distinte di campionario). Il preventivo economico va completato con la rilevazione dei costi specifici fino a quel momento sostenuti e una stima dei costi ancora da sostenere al fine di elaborare una proiezione a finire per collezione<sup>153</sup>.

### L'analisi degli scostamenti e le proiezioni a finire

Una volta che si hanno a disposizione i dati di budget e di preconsuntivo di collezione è possibile soddisfare diversi fabbisogni informativi. Il focus è sicuramente sull'analisi degli scostamenti nelle componenti che incidono sul primo margine di contribuzione (vedi tavola 3.13).

TAVOLA 3.13 *L'analisi degli scostamenti del margine di contribuzione*



Fonte: nostra elaborazione, A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsoa, 2009.

<sup>153</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsoa, 2009.

La raccolta dei dati di preconsuntivo per collezione è anche utile come supporto alle attività di programmazione degli acquisti e della produzione, che iniziano prima della conclusione della campagna vendite. Tale supporto ha l'obiettivo di contenere la quota di acquisti al buio<sup>154</sup>.

L'analisi degli scostamenti costituisce anche il presupposto per l'elaborazione della previsione relativa al probabile andamento delle collezioni. Infatti, concentrando l'attenzione sulle componenti positive o negative di reddito per le quali l'analisi degli scostamenti ha evidenziato le differenze più rilevanti, ogni responsabile di area deve procedere ad una stima dei valori finali. Ricapitolando, al termine della campagna vendite è necessario predisporre il forecast per ogni collezione e per l'intera stagione.

L'elaborazione continua di proiezioni a finire e il conseguente ripensamento delle ipotesi di budget è essenziale al fine di garantire l'efficacia del processo di controllo.

### **La rilevazione e l'analisi dei dati a consuntivo per collezione**

Il processo di controllo di gestione prevede, a partire dalla consegna e fatturazione dei capi finiti e fino alla conclusione della gestione di resi e riassortimenti, la rilevazione dei dati a consuntivo. I ricavi sono dati dal fatturato al netto di sconti e resi. Quando ancora le consegne sono in corso può essere sviluppato un forecast di collezione e stagione, ottenuti attraverso la proiezione di dati di consuntivo, utili per verificare a livello aziendale come si sta determinando il risultato dell'esercizio. Al termine del ciclo vengono nuovamente sviluppate le analisi degli scostamenti attraverso il confronto dei dati di budget e consuntivo, nonché i dati di preconsuntivo e consuntivo<sup>155</sup>.

---

<sup>154</sup> Acquisti effettuati esclusivamente in base a previsioni di budget, senza alcun riscontro concreto, ovvero il portafoglio ordini.

<sup>155</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, Il controllo di gestione nelle imprese del fashion, Ipsoa, 2009.

Altra peculiarità che va tenuta in considerazione per le aziende del comparto moda è il calcolo del margine di contribuzione. Esso, in genere, viene determinato contrapponendo i ricavi al costo del venduto. Il calcolo del costo del venduto si basa sul fatto che le eventuali rimanenze di fine periodo possano essere vendute a prezzi simili e generare gli stessi margini del venduto durante l'esercizio nella quale i prodotti finiti sono stati realizzati. Nel caso del fashion questo presupposto non è sempre vero dato che le aziende modificano i prodotti ogni stagione in maniera rilevante quindi l'unica possibilità per collocare le rimanenze di magazzino è quella di ricorrere a canali alternativi come outlet o stocchisti con impatti rilevanti (verso il basso) dei margini di contribuzione<sup>156</sup>.

Per questo motivo è utile elaborare due conti economici di collezione. Al conto economico a costo del venduto va affiancato un secondo conto a costo del prodotto acquistato dove vengono indicati i costi sostenuti per realizzare tutta la produzione, indipendentemente dalle quantità vendute, ottenendo due margini di contribuzione differenti in modo più o meno rilevante a seconda dei casi.

### **Il processo di programmazione e controllo per la dimensione azienda**

Le informazioni rilevanti verso l'esterno sono quelle riguardanti l'azienda nel suo complesso pertanto, rimane da valutare quale sia il ruolo degli strumenti di controllo di gestione in riferimento alla dimensione azienda.

La realizzazione di un budget economico relativo all'azienda è già prevista con la redazione del budget economico gestionale, all'inizio del processo di programmazione. Il budget iniziale poi viene aggiornato a seguito della predisposizione dei budget di collezione. Il budget aziendale deve garantire una programmazione accurata dei ricavi e

---

<sup>156</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, Il controllo di gestione nelle imprese del fashion, Ipsoa, 2009.

costi comuni aziendali da contrapporre ai margini di collezione. Inoltre, è necessario ripartire su base mensile i dati di ricavo e di costo dato che tali aziende sono soggette a stagionalità.

Il budget aziendale, oltre a sintetizzare i dati economici relativi all'esercizio di riferimento, deve consentire un'accurata programmazione della dimensione finanziaria e di quella patrimoniale.

Il processo di budgeting economico aziendale risulta semplificato, rispetto a quello tradizionale utilizzato dalle altre aziende, semplicemente perché gran parte delle informazioni sono già comprese nel budget di collezione. I ricavi delle collezioni sono noti e devono essere suddivisi tra i diversi mesi nei quali andranno a maturare. A tali ricavi vanno associati, con una ripartizione mensile, tutti i costi specifici. Infine, vanno inserite le componenti di costo comuni all'oggetto azienda con una rivisitazione e successiva mensilizzazione, poiché i dati disponibili sono quelli inseriti nel mese di febbraio, con largo anticipo rispetto al loro effettivo sostenimento. Per quanto concerne i dati relativi all'incidenza delle componenti finanziarie, esse richiedono l'elaborazione del budget finanziario<sup>157</sup>.

### **Il budget finanziario e il budget di tesoreria**

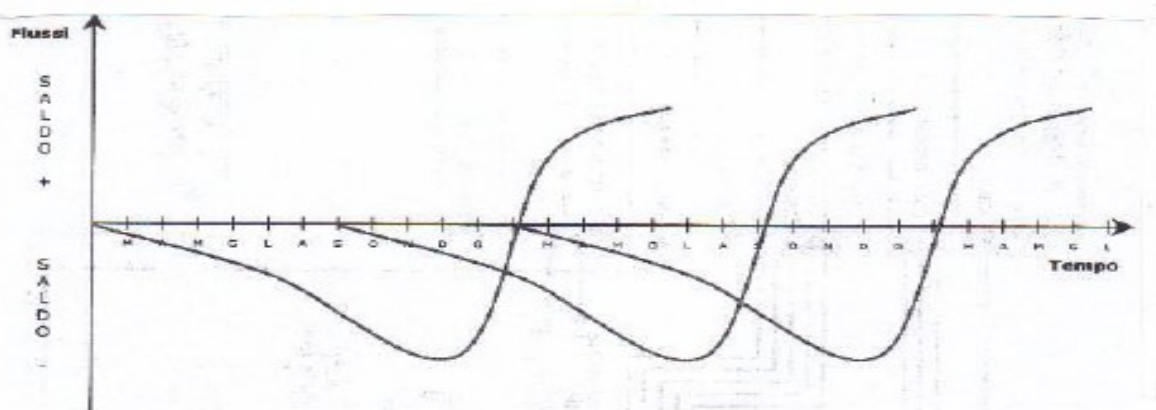
Le aziende del sistema moda, come precedentemente sottolineato, sono soggette al fenomeno della stagionalità che ha un forte impatto anche, ed in particolare, a livello finanziario (vedi tavola 3.14). Alcuni autori hanno addirittura suggerito di invertire il

---

<sup>157</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, Il controllo di gestione nelle imprese del fashion, Ipsoa, 2009.

processo di programmazione e controllo di gestione nelle aziende della moda partendo appunto dal budget finanziario e patrimoniale per poi risalire a quello economico<sup>158</sup>.

TAVOLA 3.14 *Ciclo finanziario imprese del fashion che operano sul programmato*



Fonte: A. CARDONI, *Il budget di tesoreria nelle imprese dell'alta moda: logiche di analisi e metodologie di costruzione*, in S. TERZANI (a cura di), *Problematiche gestionali e di controllo nelle imprese dell'alta moda*, "I Quaderni di Dottorato, n. 12", Il Prato, Firenze, 2006

Il budget finanziario analizza la fattibilità finanziaria delle collezioni a livello annuale<sup>159</sup>. Esso, a differenza del budget di tesoreria, non evidenzia eventuali fabbisogni che possono manifestarsi in determinati periodi dell'anno<sup>160</sup>.

Il processo di elaborazione del budget di tesoreria, nel caso delle aziende del fashion, risulta più complesso perché una parte dei costi che producono uscite monetarie nel corso del periodo oggetto di programmazione non sono relativi alle collezioni che verranno vendute nello stesso periodo ma a collezioni che produrranno ricavi nell'esercizio successivo mentre che le uscite monetarie per le collezioni dell'esercizio si sono in parte già verificate.

<sup>158</sup> R. RUSSO, *Budget "inverso" per il controllo di gestione nelle aziende moda*, in *Amministrazione & Finanza*, n. 17, 2002, pp. 38-44.

<sup>159</sup> S. TERZANI, *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, FrancoAngeli, Milano, 2007.

<sup>160</sup> L. BRUSA-F. DEZZANI, *Budget e controllo di gestione*, Milano, Giuffrè, 1983.



Dopo aver scelto l'orizzonte temporale, in genere di dodici mesi, questo deve essere poi frazionato in mesi. Le entrate vengono stimate partendo dai ricavi di collezione considerato l'incidenza dell'IVA e le dilazioni concesse ai clienti. Per quanto riguarda i costi variabili la situazione è più complessa perché per la stagione autunno/inverno si hanno sia i ricavi sia gli acquisti (quindi entrate ed uscite); nel caso della stagione primavera/estate invece gli acquisti corrispondenti alle vendite dell'esercizio oggetto di programmazione finanziaria sono stati effettuati nel periodo precedente quindi occorrerà considerare gli acquisti e le uscite relative alle collezioni che verranno fatturate nella successiva stagione primavera/estate. Per quanto riguarda le componenti comuni si procede ad una loro valutazione e mensilizzazione considerando i corrispondenti movimenti finanziari tenendo conto di IVA e di dilazioni. In questo modo si può completare il budget dei movimenti monetari generati dalla gestione operativa. Poi debbono essere tenuti in considerazione gli effetti finanziari di operazioni legate all'area degli investimenti, all'area delle fonti di finanziamento di terzi e all'area dei mezzi propri. Altra variabile da tenere presente è l'andamento dei cambi e dei loro meccanismi di copertura di cui l'azienda decide di dotarsi<sup>161</sup>.

Completato il budget di tesoreria sarà possibile portare a termine il budget economico considerando gli impatti previsti della gestione finanziaria e della variabile fiscale. Infine, la disponibilità dei movimenti finanziari e del risultato economico consente di elaborare anche il budget patrimoniale.

---

<sup>161</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, Il controllo di gestione nelle imprese del fashion, Ipsoa, 2009.

## **L'analisi dei dati a consuntivo per la dimensione azienda**

La dimensione finanziaria richiede un monitoraggio con frequenza almeno mensile al termine del periodo ai dati del budget si devono sostituire quelli effettivi mentre per quanto riguarda i mesi successivi si deve procedere ad una revisione delle previsioni iniziali non più basate sui valori economici del budget, ma sull'analisi degli ordini e delle fatture inseriti a sistema e degli scadenziari da essi generati.

Il controllo dei risultati economici viene organizzato attraverso un sistema di rilevazione dei dati a consuntivo (actual closing) che consenta di generare conti economici di riepilogo mensilizzati e lo sviluppo di analisi degli scostamenti a livello di singole voci di ricavo o costo. Con frequenza almeno trimestrale è poi opportuno elaborare un forecast (proiezioni a finire che possono basarsi su dati stimati o calcolati da un algoritmo preimpostato)<sup>162</sup> intervenendo sulle voci che sono state evidenziate come più critiche dall'analisi degli scostamenti<sup>163</sup>. Il timing dei report dovrebbe essere personalizzato sulla base delle aree da controllare e delle loro dinamiche di processo.

### **3.4 Tendenze evolutive**

Nella “cassetta degli attrezzi”, rappresentata nel paragrafo 3.3.1, che il sistema di programmazione e controllo può utilizzare troviamo anche gli indicatori, economico-finanziari e fisico-tecnici, e la balanced scorecard.

Nelle aziende del sistema moda le informazioni tradizionalmente più utilizzate sono quelle economiche. Tra gli indicatori abbiamo: misure della redditività quali ROS e RONA; misure di risultato quali risultati operativi, margini commerciali, margini di

---

<sup>162</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsoa, 2009, pp. 81-82.

<sup>163</sup> S. TERZANI, *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, FrancoAngeli, Milano, 2007.

contribuzione; misure su determinanti di risultato quali ricavi, costi di materiali, costi di servizi esterni e di produzione, costi di approvvigionamento e distribuzione.

Tuttavia, solo queste informazioni non bastano a supportare i processi decisionali in azienda. In questo modo il controllo di gestione non riesce a svolgere il proprio ruolo di guida e di indirizzo a supporto degli organi volitivi aziendali. Serve capire, ad esempio e con specifico riferimento al comparto moda, quanto sia efficace l'attività di sviluppo della collezione o quanto sia efficace la comunicazione; quanto i clienti siano soddisfatti e fedeli nel tempo; quanto sia efficiente la gestione della supply chain e, non da ultimo, qual è il valore del patrimonio intangibile e se si sta sviluppando coerentemente con la strategia aziendale.

Tradizionalmente, i Tableau de Bord<sup>164</sup> utilizzati nelle aziende del fashion tendono a dare maggiore enfasi sull'utilizzo di indicatori economico-finanziari. A discapito di quelli fisico-tecnici e qualitativi. Occorrerebbe inserire, nel tableau de bord, un sistema di KPI che sia in linea con i fattori critici di successo al fine di supportare la strategia e creare le basi per lo sviluppo e il mantenimento di un vantaggio competitivo. Questi fattori dipendono tipicamente dai bisogni dei clienti, dalla strategia aziendale, dall'evoluzione dell'ambiente esterno<sup>165</sup>.

### **3.4.1 *Balanced scorecard***

Uno strumento che potrebbe aiutare le aziende nel metter a sistema informazioni multidimensionali è, appunto, la *balanced scorecard*<sup>166</sup>.

---

<sup>164</sup> Il tableau de bord è un insieme di misure ad hoc collegate tra loro attraverso una serie di relazioni causa-effetto. Ogni misura esprime un certo stadio del processo, in modo che gli indicatori, possono fornire un quadro complessivo del funzionamento sistemico generale.

<sup>165</sup> S. TERZANI, *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, FrancoAngeli, Milano, 2007.

<sup>166</sup> Per approfondimento sulla BSC in generale si vedano: R. S. KAPLAN, D. NORTON, A. BUBBIO, et. al.; in riferimento all'applicazione della BSC alle aziende del fashion si rimanda a: A. BUBBIO, S.

Tale strumento, nella sua versione originale, contempla quattro prospettive: economico-finanziaria; mercato/cliente; processi interni; sviluppo e apprendimento.

Di seguito andremo ad illustrare una proposta di balanced scorecard, in questo caso intesa come sistema di indicatori, adattata alle esigenze informative delle imprese del fashion ed, in particolare, delle imprese dell'alta moda che operano con la logica del programmato.

### **La prospettiva economico finanziaria**

Gli indici considerati all'interno di questa prospettiva hanno una capacità informativa legata al passato. Sono il risultato degli investimenti in risorse tangibili e intangibili realizzati negli anni precedenti. Tali indicatori, da un lato non sono sufficienti a spiegare il successo o meno dell'impresa perché esprimono l'effetto di determinate scelte ed azioni, non la causa; dall'altro lato è errato ritenerli inutili perché un buon sistema di controllo economico-finanziario è necessario per un'informativa verso i finanziatori, inoltre, l'esclusivo ricorso ad indicatori di tipo qualitativo può indurre a valutare positivamente cambiamenti che non si traducono in miglioramenti dei risultati economici e finanziari che sono gli obiettivi ultimi delle organizzazioni che hanno lo scopo dell'economicità della gestione<sup>167</sup>.

All'interno delle imprese del sistema moda, con adattamenti nei casi specifici seguendo un approccio situazionale, le informazioni importanti da monitorare possono essere riassunte come espresso nella tavola 3.15.

---

CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsoa, 2009; S. TERZANI, *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, FrancoAngeli, Milano, 2007.

<sup>167</sup> R. S. KAPLAN- D. NORTON, *The Balanced Scorecard. Measures that drive performance*, in "Harvard Business Review", January-February 1992.

TAVOLA 3.15

<b>Categorie di informazioni</b>	<b>Misure</b>
Creazione di valore	EVA
	ROI - ROS - CT
	Vendite
	Vendite per addetto
	Vendite per metro quadro del POS
Dimensione economica	Costi
	Costi di collezione
	Costi di pubblicità
	Costi POS
	Tasso di cross-selling
	Asset netti
	Magazzino
	Turnover del magazzino
Dimensione finanziaria	Magazzino per metro quadro del POS
	Cash flow
	Struttura del debito
	Capitale circolante

Fonte: nostra elaborazione, FAZZINI-TERZANI, Proposta di balanced scorecard nelle imprese del sistema moda, in "Controllo di gestione", n.6, 2007

Individuati i principali indicatori, essi devono essere monitorati e bisogna accertare che ci sia un'adeguata correlazione tra prospettive economico-finanziarie e stadi del ciclo di vita del business.

Nelle tre fasi principali del ciclo di vita (crescita, mantenimento e raccolta), le finalità principali possono essere identificate rispettivamente in<sup>168</sup>:

- Espansione dei ricavi e variazione nella loro composizione
- Riduzione dei costi ed incremento della produttività
- Migliore impiego degli investimenti realizzati

<sup>168</sup> S. TERZANI, *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, FrancoAngeli, Milano, 2007, p. 169.

## La prospettiva cliente/mercato

La maggior parte delle imprese di alta moda è consapevole che l'attenzione alle performance di prodotto e alle innovazioni non è, di per sé, sufficiente a garantire il successo. È fondamentale individuare accuratamente le esigenze e gli interessi della clientela<sup>169</sup>.

Anche nel caso di tale prospettiva vi sono alcune categorie di informazioni e specifiche misure fondamentali in termini di valutazione delle performance, tipiche delle aziende del comparto moda (vedi tavola 3.16).

TAVOLA 3.16

<b>Categorie di informazioni</b>	<b>Misure</b>
Struttura delle vendite	Ricavi e margine di contribuzione per marchio
	Ricavi e margine di contribuzione per collezione
	Ricavi e margine di contribuzione per prodotto
	Ricavi e margine di contribuzione per area geografica
	Quota del portafoglio dei clienti
Profilo della clientela e sua fidelizzazione	Percentuale di ordini da clienti stabili
	Percentuale di vendite da nuovi clienti
	Numero di pezzi per scontrino
	Numero di carte fedeltà e di clienti registrati
Brand appeal	Numero di inviti ai fashion shows
	Quote di mercato e posizionamento
	Tasso di cross-selling
Performance dei POS	Ricerche di mercato esterne
	Percentuale di reclami
	Tasso di conversione
Performance dei POS	Profondità delle liquidazioni (Numero di codici a saldo/Numero di codici della collezione)
	Incidenza dei codici a saldo sul totale codici chiave
	Incidenza del totale vendite a saldo sul totale vendite

Fonte: nostra elaborazione, FAZZINI-TERZANI, Proposta di balanced scorecard nelle imprese del sistema moda, in "Controllo di gestione", n.6, 2007

<sup>169</sup> S. TERZANI, *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, FrancoAngeli, Milano, 2007.

## La prospettiva dei processi interni

Il crescente interesse verso la clientela e il suo grado di soddisfazione comporta la necessità di analizzare e valutare i processi che stanno a monte del prodotto finito, in modo da individuare quelli più a valore aggiunto per il consumatore finale e da eliminare, invece, quelli non a valore aggiunto; così come le attività e i processi che sono da migliorare perché gestiti in maniera inefficiente.

Le categorie di informazioni ritenute cruciali per il sistema moda sono rappresentate nella tavola 3.17.

TAVOLA 3.17

<b>Categorie di informazioni</b>	<b>Misure</b>
Gestione dei rapporti con i fornitori	Rating dei fornitori
	Tempo di evasione degli ordini
	Evasioni on time
	Percentuali di difetti
	Numero di innovazioni proposte
Realizzazione del prodotto	Costo per unità di output
	Tasso di difettosità
	Costi della qualità
	Tempi di produzione
	Incidenza dell'esternalizzazione
Distribuzione e assistenza post-vendita	Costi di consegna
	Tempo di evasione degli ordini
	Percentuale di ordini evasi on time
	Percentuale di reclami
	Qualità dei servizi post-vendita

Fonte: nostra elaborazione, FAZZINI-TERZANI, Proposta di balanced scorecard nelle imprese del sistema moda, in "Controllo di gestione", n.6, 2007

## La prospettiva dell'apprendimento e della crescita

Nell'arena competitiva odierna del fashion system la differenza tra le imprese, e il conseguente successo o meno, è espressa non da un prezzo del prodotto leggermente inferiore rispetto a quello dei concorrenti o da qualche servizio in più offerto post-vendita,

ma dal fatto che si riesca ad anticipare i tempi e presentare prodotti o servizi sempre nuovi e superiori per qualità percepita dal cliente<sup>170</sup>.

È importante che le imprese affianchino ai tradizionali strumenti di valutazione delle performance indicatori in grado di cogliere aspetti diversi di più complessa misurazione e di non immediato effetto sui dati contabili ma fondamentali per il buon esito futuro dell'azienda<sup>171</sup>.

Nell'ambito della prospettiva dell'apprendimento e della crescita si possono individuare tre categorie di informazioni che riguardano il capitale umano, i sistemi informativi e il capitale organizzativo. A queste tre aree informative possono essere individuati una serie di indicatori di performance tipici dell'impresa del sistema moda (vedi tavola 3.18).

TAVOLA 3.18

<b>Categorie di informazioni</b>	<b>Misure</b>
Capitale umano	Turnover delle posizioni strategiche
	Entrate per stilista
	Valore aggiunto per stilista
	Costi per riqualificazione del personale
	Età media degli stilisti
Sistemi informativi	Numero di nuove creazioni
	Efficienza dei processi informativi
	Coefficiente di copertura strategica delle informazioni
	Percentuale di divisioni connesse con il sistema informativo
Capitale organizzativo	Numero di suggerimenti
	Percentuale di persone impiegate in lavori interdisciplinari

Fonte: nostra elaborazione, FAZZINI-TERZANI, Proposta di balanced scorecard nelle imprese del sistema moda, in "Controllo di gestione", n.6, 2007.

<sup>170</sup> S. TERZANI, *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, FrancoAngeli, Milano, 2007.

<sup>171</sup> SANNINO, *Tendenze evolutive nei principi e negli strumenti del controllo di gestione. Tableau de bord e balanced scorecard*, Padova Cedam, 2002.



## **Processo di implementazione della balanced scorecard**

Se si vuole introdurre una balanced scorecard in azienda è necessario articolare il progetto in alcune fasi operative con una certa sequenza logica e temporale.

In primis, occorre costituire un executive team di progetto di cui facciano parte le persone che hanno responsabilità dei risultati in azienda. In ogni caso, l'implementazione di un modello balanced scorecard richiede il coinvolgimento sia dei referenti delle varie aree critiche di performance e delle singole SBU, sia di tutti coloro che sono attivamente impegnati nella quotidiana gestione dell'impresa. Inoltre, è indispensabile poter contare sulla partecipazione dei livelli più alti dell'organizzazione aziendale, poiché tale processo parte proprio dalla mission e strategia aziendale fino ad arrivare alla definizione di aree critiche di performance ed obiettivi specifici con parametri per la misurazione del loro raggiungimento<sup>172</sup>. In caso di assenza di una forte sponsorship da parte del top management l'intero progetto sarà, molto probabilmente, destinato a fallire.

Le fasi operative nel processo di impostazione di una balanced scorecard sono state ampiamente descritte da molti illustri autori. Il Bubbio descrive tale processo declinandolo nel caso del settore del fashion e le varie fasi possono essere riassunte in alcuni punti cruciali<sup>173</sup>:

- Rivedere o richiamare la mission aziendale: “in che cosa l'azienda vuole eccellere e in che cosa vuole distinguersi rispetto alla concorrenza?”;
- Definire gli obiettivi strategici: “in quali obiettivi si concretizza la nostra missione a livello di corporate ed in ogni business? Quali sono gli obiettivi strategici per

---

<sup>172</sup> S. TERZANI, *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, FrancoAngeli, Milano, 2007.

<sup>173</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsoa, 2009, p. 214.

ogni business che dovranno essere declinati nelle diverse prospettive della balanced scorecard?”

- Mettere a fuoco quali siano i fattori critici di successo per cui un cliente sceglie un fornitore rispetto ad un altro, quindi per quali motivi un cliente dovrebbe scegliere il brand, il prodotto o perché dovrebbe entrare il quel punto vendita;
- Costruire la mappa strategica, identificando tutte le variabili strategiche che entrano nelle diverse prospettive e, successivamente, identificando le principali relazioni di causa effetto tra le stesse in termini di risultati: “quali sono le variabili strategiche in ogni prospettiva? Quali sono le relazioni causa effetto tra le diverse variabili, ossia tra obiettivi, variabili e processi critici?”;
- Identificare i parametri o le misure di performance per ogni variabile, nonché definire quali debbano essere i target obiettivo. l’importante, in questa fase, è selezionare pochi indicatori chiave e definire i timing di rilevazione dei parametri;
- Elaborare il piano di azioni per il futuro, che deve costituire il legame operativo con il budget.

Gli obiettivi saranno realizzati solo se ci sarà un collegamento tra strategia ed azione. In tal senso, un ruolo chiave è svolto dal budget, con la sua funzione di collegamento tra obiettivi di breve e obiettivi di lungo andare<sup>174</sup>. Troppo spesso questo tradizionale strumento di gestione viene visto come un mero “profit plan” e non come la traduzione, nel breve periodo, di obiettivi di lungo periodo attraverso la predisposizione di azioni da intraprendere al fine di raggiungere gli obiettivi fissati. I modelli di budget evoluto (rolling budget, performance budget<sup>175</sup>, ecc.) possono però attenuare la scarsa efficacia

---

<sup>174</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, Il controllo di gestione nelle imprese del fashion, Ipsa, 2009.

<sup>175</sup> “data la similitudine dell’approccio con i principi ispiratori dei sistemi di misurazione della performance (Silvi, 1995), si potrebbe parlare di una tipica impostazione di Performance Budgeting ma

dei budget tradizionali, adattandoli opportunamente all'effettivo andamento dell'azienda<sup>176</sup>.

Per una corretta identificazione ed esplicitazione degli obiettivi aziendali è importante, appunto, creare una mappa attraverso la quale individuare l'insieme di indicatori necessari per monitorare le diverse prospettive del modello. Quindi, la mappa strategica e l'insieme delle iniziative prese a supporto degli obiettivi servono a descrivere compiutamente la strategia, mentre il set di indicatori serve a monitorarne l'esecuzione<sup>177</sup>.

### **3.4.2 Budget evoluto**

Il budget evoluto, inteso come insieme di azioni da intraprendere al fine di raggiungere gli obiettivi prefissati, che superi la logica del profit plan del budget tradizionale può essere utilizzato per creare un collegamento tra strategia ed azione: tra gli obiettivi di fondo, definiti col piano strategico; i target, definiti e comunicati con la BSC; e le azioni da intraprendere, definite col budget.

In questo caso, l'approccio è di tipo top-down.

Nelle imprese di piccola e soprattutto media dimensione, dove il sistema di programmazione e controllo non è ancora sviluppato fino ad una fase avanzata e l'impresa ha una cultura manageriale poco sviluppata, implementare una balanced scorecard potrebbe essere molto difficile e rischioso per vari motivi: strategia poco chiara e conosciuta, cioè è "nella testa dell'imprenditore"; lo strumento è poco conosciuto; c'è una sponsorship poco rilevante da parte del top management e dell'imprenditore, ecc.

---

l'accento è sulla diversa filosofia di fondo e sulla peculiarità dei contenuti rispetto al budget tradizionale". S. MARASCA, *Il Budget: prospettive evolute*, in S. MARASCA - L. MARCHI - A. RICCABONI (a cura di), *Controllo di Gestione - Metodologie e strumenti*, KOWITA', 2013, p. 641.

<sup>176</sup> S. TERZANI, *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, FrancoAngeli, Milano, 2007.

<sup>177</sup> S. BARALDI - F. BOCCI - A. BUBBIO, *Balanced scorecard: ambiti e modalità di applicazione*, in "Controllo di gestione", n. 1-2, 2005, p.12.

In situazioni come quella descritta o simili, potrebbe essere utile un approccio che parta dal budget tradizionale e lo renda più orientato alla performance, coinvolgendo i vari responsabili e portando avanti un processo di delega e responsabilizzazione della struttura. Quindi, utilizzando un approccio di tipo bottom-up.

Per quanto riguarda l'utilizzo di un approccio di questo tipo, nel caso specifico delle aziende del settore moda, può essere portato come esempio un articolo di S. Marasca e D. Scarponi<sup>178</sup>.

Detti autori, analizzando il processo di budgeting di un'azienda, operante nella produzione e distribuzione di abbigliamento di alta gamma, di medie dimensioni, internazionalizzata e a conduzione familiare avevano riscontrato che:

- Il processo di budget coinvolgeva soltanto il controller e l'imprenditore
- I collaboratori non avevano chiari i ruoli e le mansioni; non conoscevano le strategie aziendali ed erano poco propensi ad assumersi responsabilità; gran parte delle decisioni, operative e strategiche, venivano prese dall'imprenditore
- Il sistema di budgeting presentava rilevanti limiti nell'impostazione strutturale poiché tralasciava la dinamica finanziaria e patrimoniale, si basava su una rilevante presenza di valori previsionali e stimati in maniera approssimativa, prevedeva uno scarso coinvolgimento degli operatori, a vari livelli organizzativi, sia in fase di formulazione che di comunicazione interna.

---

<sup>178</sup> S. MARASCA – D. SCARPONI, *Il Performance Budgeting*, in S. MARASCA - L. MARCHI – A. RICCABONI (a cura di), *Controllo di Gestione – Metodologie e strumenti*, KOWITA', 2013, pp. 648 – 671.

In virtù di quanto rilevato, con l'obiettivo di portare un miglioramento nella programmazione della gestione con risvolti positivi nell'efficacia della stessa, detti autori hanno proposto diverse modifiche nel processo e negli strumenti di budgeting:

1. la creazione di un comitato di budget composto dai responsabili di funzione al fine di coinvolgere i collaboratori principali e diffondere la conoscenza delle linee strategiche;
2. la definizione di un processo di sviluppo del budget con un timing condiviso;
3. l'implementazione di un "performance budgeting";
4. l'implementazione, limitatamente a definite aree gestionali, dell'activity based budgeting<sup>179</sup>;
5. l'introduzione di strumenti e supporti organizzativi come la "scheda di budget"<sup>180</sup> e i "focus"<sup>181</sup>.

Per quanto riguarda il terzo punto, va fatto un approfondimento sui vari step implementativi descritti dagli autori:

- ad ogni responsabile è stato chiesto di individuare, nella scheda di budget, i principali parametri e indicatori della performance aziendale dallo stesso percepiti e, almeno parzialmente, gestiti;

---

<sup>179</sup> J. A. Brimson, et. al.

<sup>180</sup> "la scheda di budget è uno strumento di estrema utilità, in particolar modo nelle prime esperienze evolute di budget, in quanto guida l'attività di formalizzazione e favorisce la definizione di programmi comuni e di obiettivi coordinati". S. MARASCA – D. SCARPONI, *Il Performance Budgeting*, in S. MARASCA - L. MARCHI – A. RICCABONI (a cura di), *Controllo di Gestione – Metodologie e strumenti*, KOWITA', 2013, p. 658.

<sup>181</sup> "...focus, cioè temi di discussione, su argomenti di rilevanza critica per lo sviluppo competitivo, destinati a essere sviluppati da appositi team inter-funzionali nel corso dell'esercizio di budget. I focus si differenziano dai progetti in quanto essi non definiscono programmi ben delineati nelle finalità, nel percorso di realizzazione e nei costi da sostenere. L'obiettivo dei focus è quello di favorire il successivo sviluppo di progetti o di iniziative... e favorire l'empowerment". S. MARASCA – D. SCARPONI, *Il Performance Budgeting*, in S. MARASCA - L. MARCHI – A. RICCABONI (a cura di), *Controllo di Gestione – Metodologie e strumenti*, KOWITA', 2013, p. 659.

- dalle informazioni rilevate dai responsabili è scaturito un processo di analisi interfunzionale per condividere la selezione dei parametri, degli obiettivi di budget e per delineare il modello di relazioni causa-effetto che guidano la performance della gestione caratteristica dell'impresa;
- dalla selezione dei parametri si è sviluppata una matrice relazionale elementare che consente di evidenziare gli impatti attesi dei principali indicatori di tipo leading sugli altri parametri della performance, espressivi di obiettivi di budget a livello aziendale<sup>182</sup>;
- per rappresentare le relazioni causa-effetto fra alcuni parametri di performance caratteristica dell'impresa è stata utilizzata una mappa relazionale<sup>183</sup>.

Un approccio di questo tipo potrebbe facilitare l'evoluzione del sistema di controllo di gestione da meramente operativo ad un controllo con un orientamento strategico, alla performance. Infatti, grazie all'approccio bottom-up si crea un coinvolgimento dei responsabili di area, si facilita la comprensione dei meccanismi di business che guidano la performance e, di conseguenza, il raggiungimento degli obiettivi fissati.

---

<sup>182</sup> S. MARASCA – D. SCARPONI, *Il Performance Budgeting*, in S. MARASCA - L. MARCHI – A. RICCABONI (a cura di), *Controllo di Gestione – Metodologie e strumenti*, KOWITA', 2013, p. 664-665.

<sup>183</sup> S. MARASCA – D. SCARPONI, *Il Performance Budgeting*, in S. MARASCA - L. MARCHI – A. RICCABONI (a cura di), *Controllo di Gestione – Metodologie e strumenti*, KOWITA', 2013, p. 666.

## **4 CASO AZIENDALE**

### **4.1 INTRODUZIONE AL CASO AZIENDALE**

Nella prima parte di questo Capitolo si andrà a ripercorrere la storia dell'impresa Lardini S.P.A., gli aspetti rilevanti dei business nei quali opera, gli aspetti organizzativi e tecnologici, il prodotto che offre, con particolare riferimento alla linea uomo del brand LARDINI, e il target di clientela.

La maggior parte delle informazioni riguardanti la storia sono state prese dal sito istituzionale dell'azienda, mentre quelle riguardanti l'ambiente nel quale Lardini opera e l'evoluzione sotto l'aspetto strutturale e organizzativo sono state raccolte da chi scrive con il metodo dell'osservazione diretta attraverso la partecipazione a riunioni e a colloqui informali con persone che rivestono vari ruoli nell'organizzazione.

Nella seconda parte del lavoro ci si focalizzerà nella descrizione delle variabili che guidano la performance e il successo dell'azienda. In particolare, per raggiungere questo obiettivo, si è deciso di effettuare una serie di interviste ai responsabili di aree e funzioni che a mio avviso sono cruciali per la performance dell'azienda e, in particolare, del brand LARDINI uomo. Le aree sono l'area Stile, le Operations, la Comunicazione, l'area Commerciale/Marketing e Retail. Le interviste sono state fatte con l'obiettivo di comprendere quali fossero le variabili critiche di performance delle varie aree dal punto di vista degli stessi responsabili e individuare parametri/indicatori che misurassero il grado di raggiungimento degli obiettivi assegnati agli stessi responsabili. In seguito, sulla base delle informazioni raccolte, si è provato a disegnare una mappa della performance aziendale che descrivesse i nessi causali tra le variabili e i parametri/indicatori individuati sotto il profilo intra-funzionale e, in alcuni casi, inter-funzionale. Questa parte del lavoro vuole essere un punto di partenza, uno spunto di riflessione per l'implementazione di un

sistema di programmazione e controllo nell'azienda Lardini S.P.A, che costituisce uno degli obiettivi di breve periodo dell'azienda. La volontà è quella di avviare un tavolo di discussione, composto dalla direzione, dai vari responsabili di funzione, dal responsabile dello staff e dal controller, per:

- comprendere l'adeguatezza dei parametri di performance e degli indicatori individuati;
- selezionare degli indicatori chiave rispetto a quelli proposti;
- comprendere i nessi causali tra le variabili ed i parametri/indicatori che guidano la performance aziendale e il raggiungimento degli obiettivi, per poi testarne la loro validità in modo empirico.

Successivamente tali parametri e indicatori selezionati, che non saranno solamente di tipo economico-finanziario ma anche fisico-tecnico e qualitativo, potranno essere utilizzati per definire obiettivi e azioni per il loro raggiungimento in sede di budget. In questo caso, il fine sarebbe quello di superare l'impostazione del budget tradizionale visto come "piano di profitto" in un budget evoluto orientato alla performance. Inoltre, gli stessi potranno essere utilizzati come indicatori all'interno di report integrati come Tableau de Board o, anche meglio, come la Balanced Scorecard. Quest'ultima potrebbe essere utilizzata, non solo come strumento di Reporting, ma anche come metodologia per facilitare l'esplicitazione e la comunicazione della strategia aziendale, con il fine favorire l'allineamento delle azioni dei responsabili con gli obiettivi strategici aziendali.

Nella terza parte del presente lavoro andremo a descrivere, nelle fasi salienti, il processo e gli strumenti di programmazione e controllo presenti e/o che si stanno predisponendo in azienda e, in alcuni casi, che a nostro avviso si dovrebbero predisporre.



## **4.2 PRIMA PARTE: L'IMPRESA LARDINI S.P.A.**

Lardini rappresenta la maestria della tradizione sartoriale che affonda le proprie radici in un know-how straordinario fatto di storia, territorio, coraggio, Made in Italy e amore per la qualità.

Sono queste le caratteristiche che rendono la Lardini un'azienda di abbigliamento rilevante sia a livello nazionale che internazionale.

### **4.2.1 Le tappe del successo**

Negli anni Settanta Luigi Lardini, giovane diciottenne con la passione per lo stile e l'eleganza, crea una collezione di capi da uomo. Il fratello Andrea, 21 anni, e la sorella Lorena, 19 anni, intuiscono le potenzialità dell'iniziativa e, grazie anche al padre che li supporta nella "start-up", nel 1978 aprono un laboratorio sartoriale che subito desta l'attenzione di alcuni grandi brand della moda. Oltre all'intraprendenza dei fondatori, il territorio con la tradizione sartoriale presente nella zona di Filotttrano (AN) ha giocato un ruolo cruciale per la nascita e il successivo sviluppo dell'iniziativa imprenditoriale. Nel giro di pochi anni la lista dei clienti che fanno produrre i loro capispalla a Lardini contiene i nomi più importanti a livello internazionale di quel periodo.

Mentre il business cresce i tre fratelli si suddividono i ruoli, diversi e complementari per lo sviluppo della loro impresa: Luigi impegnato sul fronte stile, Andrea, forte dei suoi studi universitari in ingegneria informatica, segue lo sviluppo tecnologico, Lorena ha la responsabilità della gestione finanziaria e amministrativa. Qualche anno più tardi entra in azienda la sorella minore, Annarita, con la responsabilità di controllo a garanzia della qualità di tutti i capi che escono dagli stabilimenti.

Nel tempo, il successo dell'impresa, insieme alla determinazione e alla volontà di cercare nuove strade, ha portato i fratelli Lardini verso una nuova sfida: creare una collezione col loro nome.

È il 1993 quando dagli stabilimenti dell'azienda esce la prima linea di capi da uomo firmata Lardini.

Negli anni le vendite crescono, così come la notorietà del brand. In questa fase, lo sviluppo procede esclusivamente attraverso il canale wholesale ad eccezione di uno "spaccio aziendale" a Filottrano che, nel 2017, viene trasformato in un vero e proprio negozio "Factory Store" con un rilevante ampliamento.

Nel 2014 è stato inaugurato il nuovo showroom di circa 800 mq in uno prestigioso palazzo di via Manzoni a Milano nel quadrilatero della moda. Nel 2016 è stato ampliato di altri 300 mq.

Dal 2016 l'azienda ha intrapreso una strategia di crescita tramite il canale Retail.

Ad Aprile 2016, l'azienda ha aperto la prima boutique in Sud Corea in partnership con Shinsegae International. L'apertura rappresenta una tappa importante del percorso di espansione del brand all'estero, una base di partenza per lo sviluppo nel Far East. Il primo monomarca è stato aperto a Seul, hanno seguito poi quelli di Busan e Daegu, che sanciscono la prima partnership internazionale che prevede, tra l'altro, l'apertura di ulteriori punti vendita all'interno dei vari department store Shinsegae sul territorio coreano.

Il marchio ha conquistato anche il territorio Cinese aprendo un flagship store a Xi'An presso lo shopping Mall Zongda International. È seguita poi la volta dell'Italia, dove a Gennaio del 2017 è stato inaugurato il monomarca in via Gesù a Milano, all'interno del

quadrilatero della moda. Successivamente è stato inaugurato il flagship store a Tokyo e a Settembre sono stati aperti tre corner presso tre El Corte Ingles di Madrid, nelle località di Sanchinarro, Castellana e Serrano.

Sempre nel 2016 l'azienda a Filottrano si espande quasi a raddoppiare gli spazi secondo i criteri più assoluti di rispetto del paesaggio e di ecosostenibilità, migliorando tecnologicamente i processi produttivi.

Ogni giorno a Filottrano si producono 2000 capi che raggiungono i mercati internazionali attraverso una catena distributiva in continua espansione che oggi conta 700 punti vendita in selezionatissimi multibrand nel mondo e corner nei migliori department store non solo in Europa ma anche in Giappone, Corea, Russia, Cina e Usa.

Il rigore, la qualità delle produzioni sartoriali e l'eleganza dello stile Lardini si ritrovano nell'architettura dello stabilimento che si inserisce alla perfezione nel paesaggio naturale che lo circonda. Tutto è chiaro e luminoso. 20.000 metri quadrati di essenzialità e funzionalità che creano un ambiente di lavoro armonioso, piacevole ed "ecologico". Tra le prime aziende della zona, Lardini ha usato un impianto fotovoltaico per contribuire al risparmio energetico e filtri anti-inquinamento che migliorano la qualità dell'ambiente.

In uno scenario congiunturale internazionale segnato dalla crisi, Lardini ha tenuto le posizioni e creato le basi per la crescita.

Oggi, continua a creare nuovi posti di lavoro (1.400 tra i lavoratori all'interno dell'azienda e quelli nei laboratori) e ha saputo far crescere il giro d'affari. Come si evince dai bilanci di esercizio (che si apre l'1 ottobre e si chiude il 30 settembre), dai 37 milioni di euro registrati nel 2009 ha portato a 55 milioni il fatturato 2012, 71 milioni nel 2014 ed ha chiuso il 2015 con 73 milioni di fatturato. Nel 2016 c'è stato un rilevante incremento del

fatturato del 30% inerente alla collezione Lardini uomo e si prevede un traguardo del +30% per il 2018, oltrepassando così i 90 milioni.

#### **4.2.2 Business e mercati**

Come affermato precedentemente, dall'anno della fondazione (1978) fino ai primi anni Novanta l'impresa Lardini ha operato, inizialmente, solo come façonista, il proprio business consisteva nello svolgimento di un'unica fase della produzione, quella del confezionamento, di capispalla per brand internazionali. Successivamente divenne "terzista", cioè presidiava l'intera della catena del valore nella produzione di capispalla, non più il solo confezionamento, per grandi brand della moda italiani ed internazionali.

Questa è stata una fase cruciale per l'azienda. Lo stretto rapporto di partnership con le grandi aziende del fashion, le ha permesso di acquisire competenze e know-how sia riguardante le fasi produttive dove l'azienda operava ma anche nella gestione di tutta la catena del valore. La collaborazione con i suddetti clienti leader del mercato, nel tempo, ha permesso a Lardini di far suo una parte rilevante del loro "saper fare impresa". Questa esperienza accumulata negli anni è stata "scaricata a terra" dall'azienda e dai fondatori lanciando, nel 1993, la prima linea di abbigliamento con marchio proprio.

Questo è stato possibile grazie alla determinazione della famiglia Lardini nel credere nelle proprie competenze e risorse, mettendole a frutto nella creazione di un nuovo business.

La prima fase, dunque, è stata cruciale nel successo dell'impresa poiché ha permesso la creazione delle basi per lo sviluppo successivo.

Oggi la Lardini opera sostanzialmente in due business con logiche, esigenze e fattori critici del successo differenti sotto molti aspetti, ma le core competencies sulle quali l'azienda fonda il suo successo sono le stesse.

Una buona parte del fatturato proviene dal business in cui Lardini opera come terzista e gestisce tutte le fasi produttive dei capispalla per altri brand, leader internazionali nel settore del luxury.

Il resto degli introiti proviene dalla produzione e commercializzazione di capi con il proprio brand, dove il marchio LARDINI uomo la fa da padrone.

Le collezioni firmate Lardini si dividono ad oggi in varie linee differenti nello stile ma accomunate dall'attenzione data alla tradizione sartoriale. Alla Lardini uomo, nel corso dello sviluppo dell'azienda, si sono affiancate altre linee di proprietà e in licenza, che hanno avuto altrettanto successo:

- Gabriele Pasini, collezione creata dall'omonimo designer che coniuga la sartorialità senza compromessi, con l'estetica tanto classica quanto ribelle dell'eleganza british.
- La linea Trussardi Elegance per la quale la Lardini S.P.A ha acquisito la licenza che le permette ideare, realizzare e commercializzare capi della suddetta linea con marchio di proprietà della Trussardi S.p.A.
- +Lardini, linea frutto di collaborazioni creative con differenti eccellenze dell'universo della moda internazionale. Quella con Nick Wooster, direttore creativo e influencer tra i più importanti a livello internazionale, ha portato risultati importanti in termini di stile e di visibilità. RVR Lardini, collezione ecosostenibile di capispalla outwear resi unici dalla caratteristica delle reversibilità (RVR è l'abbreviazione del termine reversibile) che gli permette di cambiare anima e aspetto per adattarsi ad ogni occasione e climatologia.
- Lardini donna, collezione total look che si sta affermando sempre più sul mercato e si caratterizza per uno stile elegante e raffinato.

Attivo dal 2000 il servizio Made to Measure di Lardini si vanta di poter realizzare su richiesta gran parte del guardaroba maschile: dagli abiti formali alle giacche casual, senza dimenticare cappotti, pantaloni e gilet.

Il servizio Made to Measure di Lardini rappresenta il meglio della sartorialità unito al Made in Italy ed è frutto di quella sapienza straordinaria che è propria del marchio marchigiano da oltre trent'anni. I valori unici legati a questo patrimonio inimitabile si trasformano in capi realizzati dietro richiesta del cliente, personalizzabili in ogni dettaglio, per un'esperienza completa di eleganza strettamente legata ai valori tradizionali della sartoria.

Per quanto riguarda la strategia di sviluppo del business della linea uomo del marchio "LARDINI", sin dalle prime fasi, il focus è stato ed è quello dell'internazionalizzazione consapevoli del fatto che il mercato interno non è sufficiente per lo sviluppo di un brand di abbigliamento di fascia medio alta. Inoltre, contare esclusivamente sul mercato interno porterebbe ad un grado di rischio troppo elevato: la diversificazione è cruciale per la prosperità di un'impresa.

Il canale scelto per la vendita e distribuzione dei capi, inizialmente, è stato esclusivamente quello del wholesale, tramite agenti e distributori (canale indiretto) o tramite vendite gestite direttamente dal personale interno (canale diretto), dove l'azienda vende i propri capi a boutique e department store: vendita sell-in. Poi questi acquirenti vanno a soddisfare le esigenze del consumatore finale: vendita sell-out.

Questo tipo di canale è sicuramente meno rischioso del canale retail perché non necessita di forti investimenti iniziali, quindi risulta l'unico possibile per imprese in fase di start up con risorse finanziarie scarse ed un mercato non molto sviluppato. Tuttavia rende difficoltosa la trasmissione, al cliente finale, dei valori e l'identità del brand.

Come abbiamo visto precedentemente, dal 2016, l'azienda ha iniziato una seconda fase del proprio sviluppo intraprendendo la strada del canale retail, integrandolo al canale wholesale, con l'apertura di alcuni punti vendita di proprietà esclusiva e altri in partnership con parti terze; con il fine di arrivare con la propria proposta di prodotto, di concept store e, quindi, di identità del brand al cliente finale. In questo modo si hanno maggiori possibilità di fidelizzazione attraverso l'offerta di prodotti e servizi che soddisfino adeguatamente le proprie aspettative.

Per quanto riguarda il canale wholesale, nella composizione del fatturato della linea Lardini uomo, le esportazioni riguardano una parte molto consistente del fatturato (vedi TAVOLA 4.1), grazie alla rete distributiva creata da agenti intermediari in tutto il mondo. L'Italia, in ogni caso, resta un mercato importante per l'azienda (vedi TAVOLA 4.2).

TAVOLA 4.1 – Ordini Wholesale Estero

ESTERO (AGENTE)	N. CLIENTI	VENDUTO LORDO AI19	VENDUTO LORDO PE19
DIREZIONALE	35	€ 3.102.863	€ 2.762.728
GIAPPONE (distributore)	96	€ 4.376.317	€ 4.375.522
CINA (direzionale)	13	€ 761.322	€ 583.245
PORTOGALLO - SPAGNA (agente A)	16	€ 411.686	€ 245.164
AUSTRIA – GERMANIA (agente B)	42	€ 769.979	€ 762.234
SCANDINAVIA (agente C)	18	€ 233.475	€ 283.695
FRANCIA (agente D)	25	€ 400.017	€ 370.880
RUSSIA (agente E)	18	€ 670.701	€ 598.915
BENELUX (agente F)	56	€ 747.945	€ 714.581
CANADA – USA (agente G)	17	€ 292.562	€ 254.939
TOTALE	336	€ 11.766.867	€ 10.951.903

Fonte: nostra elaborazione

## TAVOLA 4.2 Ordini Wholesale Italia

REGIONI D'ITALIA (AGENTE)	N. CLIENTI	VENDUTO LORDO AI19	VENDUTO LORDO PE19
EMILIA ROMAGNA (direzionale)	22	€ 351.104	€ 227.578
TOSCANA (direzionale)	22	€ 449.011	€ 597.208
MARCHE-UMBRIA-ABRUZZO (agente 1)	17	€ 215.055	€ 162.934
LAZIO (agente 2)	14	€ 352.944	€ 268.931
LOMBARDIA (agente 3)	48	€ 965.421	€ 861.570
LUGURIA-PIEMONTE (agente 4)	23	€ 394.720	€ 372.677
SICILIA - CALABRIA (agente 5)	23	€ 403.773	€ 580.087
PUGLIA (agente 6)	20	€ 349.084	€ 323.062
CAMPANIA (agente 7)	36	€ 545.283	€ 647.488
TRENTITO - FRIULI - VENETO (agente 8)	38	€ 458.837	€ 448.783
TOTALE	263	€ 4.485.232	€ 4.490.318

Fonte: nostra elaborazione

Una parte rilevante degli introiti, ed in forte crescita, proviene dal canale Retail che ammonta a circa 4 mln di euro annui. All'interno del canale retail vengono considerati anche: un outlet monomarca presente presso il "SERRAVALLE DESIGNER OUTLET" a Serravalle Scrivia (AL) e il Factory Store di Filottrano (AN) situato nei pressi dello stabilimento produttivo e dell'headquarter dell'azienda. Questi outlet, che in passato venivano considerati solo "spacci aziendali", oggi sono diventati veri e propri negozi ed hanno assunto una funzione cruciale per le aziende del settore moda<sup>184</sup> e, di conseguenza, anche per l'azienda Lardini.

In primo luogo, gli outlet permettono di smaltire rimanenze di magazzino di capi finiti derivanti da resi di clienti del canale wholesale che hanno l'opzione commerciale della restituzione dell'invenduto e dagli altri negozi retail; in secondo luogo, questi punti vendita vengono anche riforniti di capi prodotti attraverso appositi ordini utilizzando tessuti ordinati e/o tessuti rimasti in magazzino, i cosiddetti "fine pezza". In questo modo, gli outlet aumentano il giro di affari e liberano risorse finanziarie che altrimenti sarebbero

<sup>184</sup> Per approfondimenti, si rimanda al paragrafo 1.4.3



assorbite dalle rimanenze di magazzino sottoforma di prodotti finiti, tessuti e accessori. Tuttavia, c'è un'altra funzione che gli outlet svolgono e cioè quella di “far avvicinare” ai prodotti offerti dall'azienda clienti nuovi, soprattutto quelli con capacità di spesa limitate, poiché i prezzi sono ridotti rispetto a quelli proposti nelle boutique.

Oltre al canale wholesale e retail, l'azienda ha deciso di continuare nella strategia di sviluppo del Brand LARDINI con l'apertura di un negozio on-line, prevista entro la fine del 2019. In tal modo viene integrato il canale off-line con quello on-line, realizzando una politica distributiva omnichannel. L'obiettivo è quello di dare ulteriore impulso alle vendite e allo sviluppo della brand awareness dando la possibilità ai clienti, attuali e potenziali, di acquistare i capi del brand con le modalità, coi tempi e nei luoghi che preferiscono; realizzando, in tal modo, un'offerta completa nella proposta di prodotto “total look” e di servizio.

#### **4.2.3 Target clienti e prodotto**

Lardini nella produzione e distribuzione dei prodotti con brand LARDINI uomo ha individuato il proprio target di clientela alla quale offre un prodotto pensato per la classe maschile, di età giovane e matura, con un reddito medio-alto che ha una conoscenza e competenza del settore abbigliamento per apprezzare la lavorazione sartoriale, i tessuti, la qualità e i dettagli del prodotto, elementi tipici del Made in Italy.

Il brand LARDINI nella sua linea uomo presenta un total look elegante e contemporaneo, attento all'evoluzione della moda e ricercato nel design, realizzato con materiali pregiati e curato nei minimi dettagli. Molte fasi di lavorazione dei capi sono ancora eseguite a mano, secondo la tradizione sartoriale italiana.

La funzionalità, la vestibilità dei capi e la “morbidezza” dei tessuti scelti sono gli altri elementi distintivi dei capi Lardini. Ad esempio, la linea Easywear è pensata per il viaggio

ed il quotidiano, caratterizzata dalle classiche linee sartoriali e sviluppata in tessuto idrorepellente e antipiega.

Elegante ma informale, l'uomo Lardini traduce e interpreta lo stile con gusto deciso e contemporaneo attraverso capi che nascono da radici sartoriali italiane. I fiori sulle giacche rappresentano un maschile edonismo e un attuale romanticismo.

Le strategie di prodotto non sono differenziate. Lardini presenta gli stessi prodotti, con la stessa identità, in tutti i mercati e piuttosto che adattare la propria offerta al contesto locale, l'impresa cerca segmenti di consumatori uguali a quello del paese d'origine (nicchie internazionali). La collezione rimane quella, mentre vengono fatti degli adattamenti in base alle richieste di clienti e mercati importanti (es. mercato giapponese).

#### ***4.2.4 Sviluppo organizzativo e tecnologico***

Come abbiamo visto nei capitoli precedenti, i mercati in generale sono diventati ultra competitivi. Sotto questo aspetto il business del fashion non si differenzia, anzi variabilità e competizione vengono accentuate dal fatto che non vi sono elevate barriere all'entrata e, di conseguenza, il turnover di aziende e nuovi brand è molto elevato. Questo fenomeno è presente anche nella fascia di mercato in cui l'impresa Lardini opera con il proprio brand "LARDINI", ovvero il Prêt-à-Porter di fascia medio/alta. Vi sono nuovi entranti nel business sia da aziende di nuova costituzione sia di aziende che diversificano il proprio portafoglio di attività.

In questo contesto l'azienda ha portato avanti e continua a portare avanti il proprio modello di business fondando il proprio successo sulle competenze accumulate nel tempo, il saper fare il capospalla e il saper gestire la filiera, con l'obiettivo di soddisfare il cliente offrendo un prodotto ed un servizio adeguato alle aspettative dello stesso.

L'azienda riesce a tenersi al passo con le nuove tecnologie e con la necessità di fare impresa in modo sostenibile attraverso forti investimenti che le permettono di mantenere il posizionamento acquisito e sviluppare il proprio business. Questo è dimostrato dalle rilevanti risorse investite nell'impianto fotovoltaico, che permette all'azienda una consistente riduzione nell'impatto ambientale, dagli investimenti in nuove tecnologie e dai contributi alla ricerca e sviluppo, volti al miglioramento dei processi produttivi e dell'immagine aziendale:

- Nel triennio 2014-2017 l'azienda ha implementato un piano di investimenti da 3.5 mln di Euro. Come affermava l'amministratore e fondatore Andrea Lardini in un'intervista a "TechnoFashion" nell'aprile 2014: "Il piano degli investimenti avviato, circa 3.500.000 euro, segna la riduzione del ricorso all'esternalizzazione con l'inserimento, all'interno, del processo di decatizzo dei tessuti; prevede un maggiore spazio alla logistica, con una disposizione sequenziale dei settori produttivi, in linea e sullo stesso livello. Il vantaggio primario sarà la riduzione della durata del ciclo di produzione, anche di una settimana; l'ottimizzazione dei costi; l'abbattimento dei tempi di trasporto del materiale e del volume di scorta di semilavorati, con un flusso produttivo che assumerà un più omogeneo attraversamento. Inoltre, l'azienda ha ampliato lo showroom di Milano, trasferendosi in Via Manzoni, sempre nel quadrilatero della moda. La nuova superficie, più che raddoppiata".
- Nel 2016 la Lardini ha siglato un accordo di partnership con l'Univpm: l'azienda ha finanziato 5 assegni di ricerca con un contributo di 125 mila Euro all'Università Politecnica delle Marche. "L'obiettivo è dare supporto per sostenere le potenzialità del territorio, e per il futuro del nostro paese che dipende dalle

opportunità che vengono date ai giovani”, ha dichiarato Andrea Lardini nella conferenza stampa tenuta presso l’Univpm il 27 Settembre 2016, “cinque studenti che avranno con noi la possibilità di esprimere il loro valore e dare il loro contributo al mondo dell’impresa, dell’innovazione e alla collettività”. Questo progetto propone un investimento sulla formazione di capitale umano qualificato per la ricerca nel settore manifatturiero, strategico per il paese. Per poter contribuire all’innovazione è di fondamentale importanza l’introduzione di tecnologie e metodologie digitali centrali nel progetto di Industria 4.0.

- Nel 2018 ha effettuato 2 mln di Euro di investimenti, grazie anche al progetto “INDUSTRIA 4.0”, con l’obiettivo di continuare la strategia di sviluppo tecnologico e miglioramento dei processi attraverso l’automazione e la digitalizzazione. Sempre Andrea Lardini in un’intervista alla testata giornalistica “Fashion Network” nel settembre 2018 affermava che l’impresa “ha fatto oltre 2 milioni di investimenti 4.0 su un fatturato di circa 90 milioni di euro nel 2018. Tra questi, magazzini automatizzati, macchinari oltre ad un impianto di caldaia automatizzata con accensione da remoto. Inoltre, per sostenere la trasformazione digitale, nell'ultimo anno e mezzo abbiamo assunto circa 140 persone”.

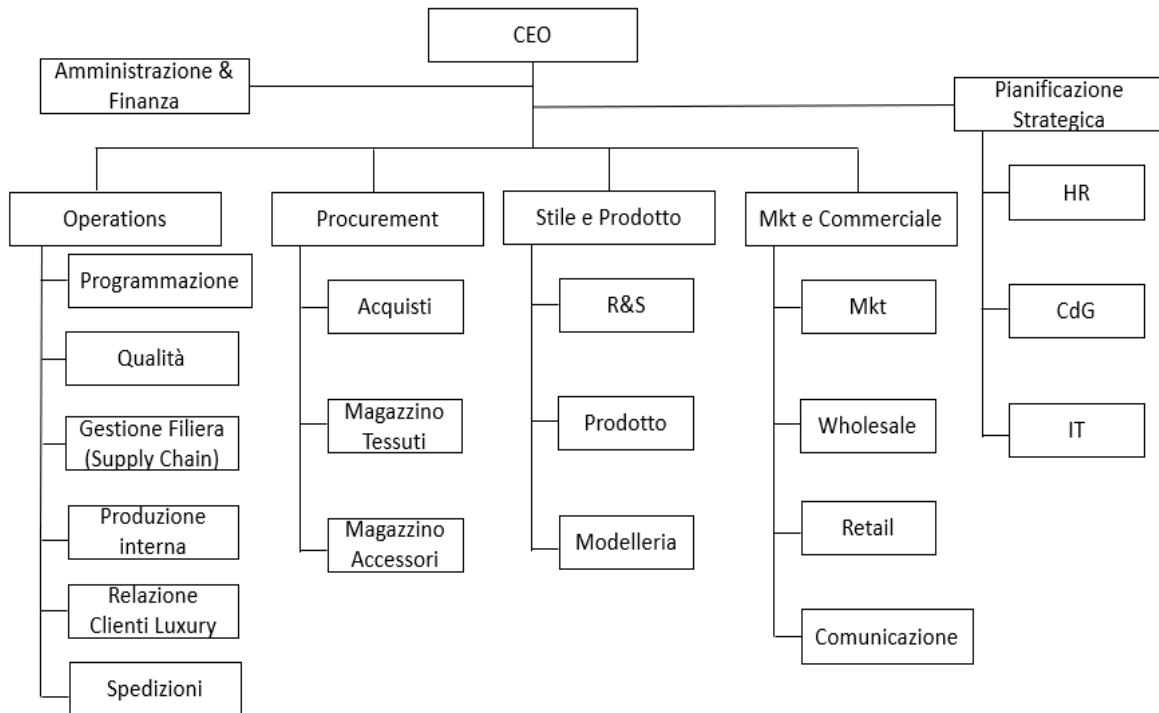
Negli anni l’azienda è cresciuta raggiungendo un livello di fatturato rilevante. Anche sotto il profilo delle risorse umane impiegate è cresciuta fino ad arrivare a circa 470 persone. Inoltre, non è da trascurare l’aspetto degli investimenti, sopra descritti, per la sostenibilità e lo sviluppo tecnologico e dei processi operativi. Questo mix ha generato un aumento considerevole della complessità e, di conseguenza, un necessario adeguamento della struttura organizzativa con la necessità di nuove figure e la definizione di ruoli e responsabilità.

Proprio in questa direzione la proprietà ha deciso di assumere un responsabile a supporto della pianificazione strategica con esperienza pluriennale nel settore del fashion che oltre alla pianificazione sarà a capo dello staff come coordinatore e responsabile delle risorse umane, della programmazione e controllo di gestione e dell'IT. Per la funzione delle risorse umane è stato assunto un responsabile. Nel controllo di gestione è stato assunto un responsabile senior, anch'esso con esperienza nel settore, che avrà il compito di architettare ed implementare un sistema di programmazione e controllo con il coordinamento del direttore dello staff. Nella funzione IT vi è un consulente che da anni collabora con l'azienda ed è profondo conoscitore dei processi aziendali e supporta la trasformazione digitale e il miglioramento dei processi stessi.

Oltre a queste funzioni, che possiamo definire “nuove” per l'azienda, la proprietà ha deciso di operare un cambiamento nella direzione della funzione marketing - commerciale e nella direzione e della comunicazione con l'obiettivo dare ulteriore impulso allo sviluppo del brand LARDINI.

Infine, si è ridefinito l'organigramma aziendale con l'attribuzione di ruoli e responsabilità (vedi TAVOLA 4.3).

TAVOLA 4.3 – Organigramma Aziendale



Fonte: nostra elaborazione

Risulta essere particolarmente interessante la collocazione della funzione del controllo di gestione. Essa non è sotto l’area “Amministrazione e Finanza” ma sotto la “Pianificazione Strategica”. Tale approccio esalta il ruolo di detta funzione e le dà la giusta indipendenza, perlomeno a livello formale, per espletare la propria funzione di guida e supporto all’impresa nella sua globalità. Inoltre, il responsabile del controllo di gestione è sotto il coordinamento del responsabile della pianificazione strategica. Si è creato, in questo modo, una sorta di *Office of Strategy management*: “una nuova figura o ufficio per gestire il controllo di gestione che diventa strategico”<sup>185</sup>.

<sup>185</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, Il controllo di gestione nelle imprese del fashion, Ipsoa, 2009, p. 23; cfr. R.S. KAPLAN, D. NORTON, *The Office of Strategy Management*, Harvard Business Review, October 2005; R.S. KAPLAN, D. NORTON, *Execution Premium. Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage*, Harvard Business School Press, Boston; trad. It con titolo *Execution Premium. Applicare la strategia per il vantaggio competitivo*, traduzione di G. CHIZZOLI, C. MANZONI, Etas Libri Rcs, Milano, 2009.

Il fine di suddetti cambiamenti è quello di promuovere la creazione di una “line” che faccia da filtro e limiti i riporti al CEO (Andrea Lardini), che erano divenuti eccessivi. Questa ridefinizione dei ruoli dovrebbe portare un miglioramento nella gestione dei processi decisionali dell’impresa, grazie alla responsabilizzazione del personale, e favorire il processo di delega e managerializzazione dell’impresa (processo già in fase di implementazione dato che, delle funzioni presenti nell’organigramma, solamente nella funzione A&F e nello Stile si hanno membri della famiglia Lardini come responsabili, oltre al CEO), gettando le basi per un futuro passaggio generazionale.

“L’azienda non sarà più sulle spalle esclusivamente della famiglia Lardini ma avrà le gambe per camminare da sola”.

#### **4.3 SECONDA PARTE: LE VARIABILI E I PARAMETRI/INDICATORI DI PERFORMANCE**

Ai fini di concretizzare il cambiamento, necessario nonché fortemente voluto e sponsorizzato dai fondatori e titolari dell’impresa, risultano a mio avviso cruciali la creazione di una cultura manageriale in azienda così come di un sistema di programmazione e controllo di gestione che dovrà essere integrato, unico e flessibile (quest’ultimo, come detto, è uno degli obiettivi di breve-medio periodo che l’azienda ha fissato). Nella prima fase il sistema dovrà essere operativo, cioè con uno sguardo rivolto verso i confini aziendali per poi, una volta raggiunto un grado di maturità adeguato, spostare lo sguardo anche e soprattutto verso l’esterno ed assumere un orientamento strategico. A modesto parere di chi scrive, come sostengono alcuni autori come il Bubbio, il processo di managerializzazione potrà essere portato a termine anche grazie al supporto di un sistema di programmazione e controllo adeguato che vada a supportare le decisioni e tracciare una linea guida verso il raggiungimento degli obiettivi assegnati ai manager funzionali e quelli dell’azienda nel suo complesso. Oltre, ovviamente, ad un forte

investimento di tempo e risorse nella formazione del personale: sia per quanto riguarda l'aspetto delle competenze, sia l'aspetto motivazionale e del commitment verso la mission aziendale.

Un sistema di programmazione e controllo può favorire tale processo di crescita grazie all'esplicitazione delle aree cruciali di performance dell'azienda che, se gestite adeguatamente, possono portare un miglioramento della situazione aziendale rispetto ai fattori critici di successo, variabili che determinano il raggiungimento degli obiettivi strategici aziendali e della mission.

Un sistema di programmazione e controllo va costruito attraverso un approccio situazionale<sup>186</sup>. Nella prima parte di questo capitolo abbiamo descritto il business e i mercati nella quale la Lardini S.P.A opera con il proprio brand LARDINI uomo, il prodotto offerto, il target di clientela e la situazione organizzativa attuale.

L'obiettivo di questa seconda parte del "Caso Aziendale", come precedentemente descritto, è quello di individuare le variabili che guidano la performance nelle varie funzioni ritenute cruciali per il successo aziendale e i parametri/indicatori che spiegano la performance medesima. Successivamente andremo ad illustrare una mappa della performance che esplicita i nessi di causalità più o meno diretti tra variabili e parametri/indicatori di performance. Questi ultimi (variabili e parametri/indicatori) potrebbero essere utilizzati nel sistema di programmazione e controllo che si sta implementando in azienda sia in fase di programmazione (definizione di obiettivi ed azioni per il loro raggiungimento) sia in fase di controllo del raggiungimento degli obiettivi (reporting).

---

<sup>186</sup> Paragrafo 3.2



### 4.3.1 Obiettivi strategici di fondo

Prima di passare all'analisi delle variabili della performance individuate nelle varie aree e conseguenti parametri/indicatori, tenendo presenti gli obiettivi strategici aziendali di fondo, vale la pena rappresentare il calendario delle attività core aziendali messe in sequenza utilizzando il diagramma di Gantt (vedi Tavola 4.4).

TAVOLA 4.4 – Calendario Aziendale

	n					n+1					n+2																					
	G	F	M	A	M	G	L	A	S	O	N	D	G	F	M	A	M	G	L	A	S	O	N	D	G	F	M	A	M	G	L	A
Progettazione collezione PE	■	■	■	■	■																											
Presentazione pre-coll PE				■																												
Presentazione collezione PE				■	■																											
Confezione PE						■	■	■	■	■	■	■	■	■	■																	
Consegna ai negozi PE						■	■	■	■	■	■	■	■	■	■																	
Progettazione collezione AI						■	■	■	■	■																						
Presentazione pre-coll AI											■	■																				
Presentazione collezione AI													■																			
Confezione AI													■	■	■	■	■	■	■	■												
Consegna ai negozi AI													■	■	■	■	■	■	■	■												
Progettazione collezione PE																																
Presentazione pre-coll PE																																
Presentazione collezione PE																																
Confezione PE																																
Consegna ai negozi PE																																

Fonte: nostra elaborazione

Gli obiettivi strategici che emergono per la linea uomo del brand LARDINI sono l'aumento di fatturato e delle quote di mercato relative al target di clientela e mercati di riferimento; parallelamente un aumento del margine di contribuzione industriale. Tali obiettivi debbono essere perseguiti tenendo sotto controllo la situazione finanziaria e il livello di indebitamento.

Nel caso in oggetto, per margine di contribuzione intendiamo il primo margine riferito alla differenza tra prezzo e costi variabili unitari industriali. Vengono esclusi: i costi riferiti alla gestione commerciale; i costi riferiti alla gestione e acquisizione clienti; i costi fissi specifici riferiti al brand LARDINI linea uomo. I costi generati dai processi aziendali che non concernono la produzione dei capi possono essere considerati come investimento al fine di aumentare il fatturato che è, appunto, l'altro obiettivo aziendale.

Tenendo presenti gli obiettivi strategici, abbiamo cercato di individuare attraverso interviste ai responsabili di funzione quali fossero le variabili sulle quali possono agire per contribuire con le proprie azioni a raggiungere gli obiettivi aziendali e i relativi parametri di performance e indicatori di performance (KPI).

Le aree critiche di performance aziendale per quanto concerne il business del brand LARDINI sono:

- Stile
- Retail
- Marketing/Commerciale
- Operations
- Comunicazione

#### **4.3.2 Stile**

Come affermato nei capitoli Primo e Terzo, la fase che apre il processo operativo delle imprese della moda è quello della progettazione e realizzazione della collezione. Questo è un processo cruciale per il successo delle aziende che operano nel fashion e soprattutto per quelle che operano con la logica del programmato.

Per la linea uomo LARDINI, i fattori critici di successo riguardanti l'area stile che emergono sono:

- 1- Differenziazione di prodotto coerente con l'identità del brand
- 2- Efficacia della collezione
- 3- Struttura "adeguata" della collezione
- 4- Costi di collezione

Ogni anno vengono definite due collezioni una per l'autunno inverno e una per la primavera estate (vedi tavola 4.4). Di anno in anno, la proposta di collezione viene modificata. In particolare, alcuni capi e modelli vengono eliminati, sostituiti con prodotti innovativi o varianti delle precedenti collezioni, mentre altri vengono riproposti con varianti tessuto diverse. Con questo approccio si vuole dare al cliente, in ogni stagione, una proposta differenziata ma non stravolta al fine di dare coerenza e continuità alla proposta di collezione e l'identità del brand LARDINI che costituisce "lo stile classico contemporaneo" del guardaroba maschile.

L'efficacia della collezione riguarda la coerenza tra la proposta di collezione con i gusti e le aspettative del target obiettivo di clienti attuali e potenziali.

La struttura "adeguata" riguarda sia l'aspetto creativo cioè l'innovazione di prodotto (variabilità della proposta), le tipologie di capi proposti (categorie merceologiche, occasioni d'uso, vestibilità, ecc.), la varietà della proposta misurata in termini di varianti modelli, tessuti e colori. Quest'ultimo punto rientra anche l'aspetto razionale. Infatti, le scelte riguardanti la varietà della proposta impattano fortemente su tutte le fasi a valle della catena del valore a partire dalla raccolta ordini fino ai processi produttivi; non da ultimo, tali scelte impattano sui costi di collezione in senso stretto.

A titolo esemplificativo: sotto l'aspetto degli ordinativi e fatturato, se la proposta di collezione ha un'eccessiva varietà questo potrebbe portare al cosiddetto "paradosso della scelta"<sup>187</sup>, fenomeno che potrebbe generare minori ordini dai clienti o comunque un frazionamento degli stessi con il conseguente aumento del fenomeno degli annullamenti e la perdita di fatturato potenziale; sotto il profilo delle operations, una varietà eccessiva nella proposta porta una maggiore complessità<sup>188</sup> che, a sua volta, genera una diminuzione dell'efficienza produttiva con un allungamento delle fasi di lavorazione ed una diminuzione delle economie di scala, per effetto del frazionamento degli ordini, in particolare nella fase del taglio che è automatizzato e può portare incrementi di efficienza sfruttando lotti più grandi di produzione. Questo genera un aumento dei costi variabili industriali. Inoltre, viene rilevata una minore efficienza negli acquisti di tessuti e accessori che portano aumenti di costi e rimanenze con relativo assorbimento di cassa. Maggiori difficoltà nel processo produttivo possono poi generare ritardi nelle consegne e un aumento della difettosità con conseguenti resi da parte dei clienti e rilavorazioni quindi minori ricavi e più costi nel breve periodo e diminuzione del grado di soddisfazione della clientela, che può portare un impatto negativo nella redditività di lungo periodo. Come emerge dalla descrizione di tali variabili, la varietà è un fattore cruciale per il successo dell'impresa. L'impresa LARDINI ha compreso l'importanza di questo fenomeno e dei circoli viziosi (o virtuosi) che possono partire dalla struttura della collezione. Fondamentale è, a mio avviso, che tale meccanismo è stato compreso soprattutto dall'ufficio stile e questa consapevolezza facilita la convergenza dell'animo creativo e razionale dell'azienda<sup>189</sup>. Nei fatti si è intrapreso un cambiamento nella programmazione

---

<sup>187</sup> B. SCHWARTZ, *The Paradox of Choice: Why More Is Less, Revised Edition*, HarperCollins, New York, 2009.

<sup>188</sup> Paragrafo 3.2.3

<sup>189</sup> Paragrafo 1.2.2

e realizzazione della collezione la cui descrizione viene rimandata al paragrafo 4.3.4 (Il “Progetto Collezione”).

Per quanto riguarda i parametri/indicatori di performance individuati per l’area stile:

- N. nuovi modelli/tot. Modelli proposti
- N. varianti modelli-tessuto-colore (varietà della collezione)
- Tetto di spesa previsto a budget/spesa effettiva
- N. prototipi realizzati
- Costo medio prototipo
- N. di prodotti a campionario/numero di prodotti collocati sul mercato
- %ricavi nuovi prodotti/ricavi totali

#### **4.3.3 Retail**

Nella strategia di rafforzamento del Brand LARDINI, l’azienda ha intrapreso un percorso di sviluppo del canale retail, come abbiamo visto nella prima parte di questo quarto capitolo. Chiaramente l’apertura di negozi comporta investimenti rilevanti, le aperture sono precedute da adeguate analisi la cui descrizione esula dall’obiettivo di questo lavoro. Oltre all’investimento iniziale vi è la gestione corrente che deve essere tenuta sotto controllo con un’adeguata programmazione e controllo della gestione.

Gli obiettivi dei punti vendita che emergono sono sia di tipo economico finanziario sia riguardanti le altre prospettive, in particolare rivolti verso il cliente.

Le variabili che guidano la performance individuate in questa area aziendale sono:

- Soddisfazione clienti
- Servizio idoneo alle aspettative del cliente
- Creazione di un’idea di concept store coerente con l’identità del brand

- Ordini “centrati”: assortimento (efficacia); minori resi e ri-assortimenti (efficienza)

Il direttore del canale Retail ha posto come principale fattore critico di successo la soddisfazione del cliente. Precisiamo che la soddisfazione del cliente, che acquista capi LARDINI nei punti vendita dell’azienda, non dipende solamente dall’operato del responsabile retail ma è il frutto di un mix di variabili che influenzano tale soddisfazione e la conseguente fidelizzazione del cliente. In particolare, le aree che incidono sulla soddisfazione del cliente sono l’area stile che crea e definisce la collezione, quindi il prodotto; la comunicazione che deve trasmettere i valori del brand e dei prodotti; la produzione e la logistica con la puntualità nelle consegne; la qualità che garantisce standard elevati.

Tuttavia, i responsabili del punto vendita hanno delle leve a disposizione per migliorare la soddisfazione delle aspettative del cliente: offrendo un servizio adeguato e in continua evoluzione sulla base delle richieste dei clienti; ricercando lo sviluppo di un rapporto di fiducia con il cliente; curando l’aspetto dello store in coerenza con l’identità del brand (allestimento vetrine, disposizione, layout, ecc...); infine, “centrando” gli ordini. Quest’ultimo è un fattore cruciale per il successo del punto vendita perché “effettuare ordini azzeccati” vuol dire offrire al cliente un assortimento consono (efficacia) alle sue aspettative e questo porta all’aumento della soddisfazione dello stesso nell’esperienza di acquisto, con ovvi ritorni in termini economici. Inoltre, c’è un altro aspetto: effettuare ordini “centrati” porta efficienza, perché si effettuano meno resi di merce invenduta e le richieste di merce diversa da quella ordinata (riassortimenti) sono ridotte. Questi fattori analizzati generano minori costi e minor assorbimento di cassa quindi migliori risultati economico-finanziari.

Per quanto riguarda i parametri/indicatori di performance individuati per il canale Retail:

- Tasso di riacquisto dei clienti
- N. nuovi clienti
- N. Capi venduti
- Volume di affari
- Tasso di conversione
- Scontrino medio
- Vendite per metro quadro
- Capi venduti in sconto/prezzo pieno
- Sell-trough (quantità vendute/quantità ricevute)
- % riassortimenti su capi venduti

#### **4.3.4 Marketing/Commerciale**

L'azienda Lardini S.P.A ha intrapreso una strategia di espansione del canale retail, ciononostante continua ad investire rilevanti risorse nello sviluppo e mantenimento del canale wholesale, ritenuto cruciale per il successo aziendale. Per questo motivo abbiamo deciso di inserirlo tra le aree di performance rilevanti del successo aziendale. Inoltre, va precisato che la funzione marketing e commerciale fa capo ad un unico responsabile quindi vengono considerate un'unica funzione.

Per quanto riguarda le variabili critiche di successo di detta area emergono:

- Ricerche e analisi di mercato: posizionamento, target di clientela.
- Attività supporto agenti: migliorare rapporto con gli agenti
- Gestione efficace della forza vendita
- Rapporti coi clienti: fidelizzazione

- Entrare in nuovi business non ancora presidiati
- Mantenere e incrementare le quote di mercato nei segmenti in cui è presenti

Nell'area marketing/commerciale le variabili di performance che sono emerse sono l'effettuare ricerche di mercato efficaci al fine di raccogliere informazioni in modo diretto per definire il posizionamento e il target di clientela. L'obiettivo è quello di definire il target e monitorarlo nel tempo al fine di investire le risorse disponibili in maniera adeguata, senza disperderle. Inoltre, emerge che le informazioni non vengono raccolte solamente tramite ricerche di mercato, anzi, le migliori sono quelle provenienti dalle attività di marketing intelligence<sup>190</sup>. Questa funzione viene svolta dal personale di vendita diretto della Lardini S.P.A attraverso il rapporto diretto con i clienti "Business to Business" (boutique, department store, ecc) e grazie al rapporto con gli agenti di vendita plurimandatari con i quali l'azienda ha rapporti commerciali. In questo modo vengono raccolte informazioni preziose sulla clientela, sui competitors e sui mercati di riferimento utili nel prendere decisioni di vario tipo sia di stampo operativo che strategico.

In virtù di quanto sopra esposto, un'altra variabile che determina il successo dell'impresa è il rapporto con gli agenti di vendita e, in alcuni casi, coi distributori. Infatti, oltre alla raccolta di informazioni per comprendere aspettative e feed-back dai consumatori, il rapporto con gli agenti è rilevante nel trasmettere l'identità del brand e soprattutto gli attributi del prodotto in fase di campagna vendite. Nel caso in cui tali relazioni fossero

---

<sup>190</sup> La marketing intelligence include le normali informazioni sugli sviluppi dell'ambiente di mercato che aiutano i manager ad allestire e adattare i piani di marketing e le tattiche sul breve periodo. Questi sistemi raccolgono le informazioni e le distribuiscono in forma fruibile ai marketing manager. I dati della marketing intelligence possono essere raccolti dai dirigenti dell'azienda, dal personale agli sportelli e addetto al servizio, dagli agenti d'acquisto. Cfr. FIOCCA R., SNEHOTA I.J, TUNISINI A., *Marketing Business to Business*, McGraw-Hill, Milano, 2008



gestite adeguatamente, la conseguenza dovrebbe essere l'aumento delle vendite derivante dall'essere all'altezza delle aspettative dei clienti.

Bisogna tenere in considerazione il fatto che in questa area il canale di riferimento è quello del wholesale, dove l'azienda vende ad altre aziende (B2B). Quindi, oltre alla vendita, è cruciale instaurare un rapporto di fiducia con tali clienti attraverso lo svolgimento di attività che favoriscano le vendite dei clienti Lardini al consumatore finale: vendite sell-out.

Infatti, nelle stagioni successive al primo ordine, di un qualsiasi cliente, ci saranno ordini importanti dallo stesso cliente solo se il suo "sell-out" sarà andato bene, ovvero se ha venduto o meno i capi LARDINI. Per questa ragione, il sell-in che genera fatturato per la Lardini è importante, ma il sell-out dei prodotti è paradossalmente più importante per lo sviluppo e il successo futuro dell'azienda. È un concetto che va tenuto in considerazione.

Il rapporto di fiducia che si instaura con clienti, agenti e distributori permette il mantenimento dei clienti acquisiti con evidenti effetti positivi sulle vendite e sulla redditività.

In ultimo luogo, un altro fattore cruciale per il successo è l'acquisizione di nuovi clienti e l'entrata in nuovi mercati. In coerenza con gli obiettivi aziendali di fondo dell'incremento di fatturato e della quota di mercato relativa.

I parametri/indicatori di performance individuati per l'area marketing/commerciale sono:

- N. nuovi clienti (o tasso di natalità clienti)
- Tasso di ritenzione clienti (o tasso di mortalità clienti)

- Valore ordini per cliente/volume acquisti (capacità di spesa clienti)<sup>191</sup>
- Anni di anzianità agenti
- %Contributi a clienti x vetrine o agenti per allestimento show room sul budget di spesa totale
- N. mercati presidiati/tot mercati target
- %Budget investito in ricerche di mercato sul budget di spesa totale
- N. informazioni ricevute dagli agenti su clienti e competitor
- N. informazioni rilevate direttamente su clienti e competitor

#### **4.3.5 Operations**

Le operations nelle aziende manifatturiere ricoprono un ruolo cruciale per il successo delle stesse. Nella Lardini S.P.A sono, se possibile, ancora più importanti sia per il comparto di appartenenza individuabile nel tessile-abbigliamento, sia per gli standard di qualità che la fascia di mercato di appartenenza impongono.

Per quanto riguarda le variabili critiche di successo, in questa area emergono:

- Riduzione tempo ciclo
- Consegne on time
- No resi x difetti
- No rilavorazioni
- Integrazione supply chain

Per quanto riguarda i fattori critici del successo che emergono nell'area produzione e logistica troviamo il tempo ciclo che deve essere continuamente ridotto attraverso miglioramenti nei processi e nella tecnologia utilizzata (questo per le attività

---

<sup>191</sup> Ci sono società di informazione che danno tali informazioni specifiche per il settore del fashion, ad esempio in Italia abbiamo Fashion Business Solutions srl.

automatizzate come il taglio, lo spostamento dei materiali, il magazzino). Il tempo ciclo influenza sia l'efficienza, con la determinazione del rapporto input/output sia, in parte, l'efficacia. Quest'ultima viene espressa con la puntualità delle consegne.

Un altro fattore cruciale è la qualità, elemento che contribuisce all'efficacia dei processi riducendo i resi per difetti e porta un miglioramento nella soddisfazione dei clienti. La qualità porta anche ad un aumento dell'efficienza produttiva con la riduzione dei costi riferiti alle rilavorazioni.

Altro fattore che emerge è il processo di integrazione della supply chain, con particolare riferimento alla gestione dei laboratori che svolgono alcune fasi del processo produttivo. Per integrazione si intende: la ricerca di miglioramento nel flusso delle informazioni, ad esempio attraverso lo scambio elettronico di documenti e dati; il coinvolgimento dei façonisti nella riduzione dei costi; il supporto da parte di Lardini nel miglioramento dei processi e dell'ambiente di lavoro; il coordinamento con i façonisti che genera miglioramenti nella programmazione della produzione e un incremento del numero di consegne puntuali su totale effettuate.

I parametri/indicatori di performance individuati per le Operations sono:

- N. consegne puntuali/tot. Consegne
- N. resi per difettosità/tot capi consegnati
- N. resi per ritardo di consegna/tot capi consegnati
- % riduzione tempo ciclo totale
- Tempo ciclo interno
- Tempo ciclo laboratori
- % riduzione tempo ciclo per fase di lavorazione
- N. laboratori integrati con sistemi di scambio elettronico di dati/tot. Laboratori

- N. consegne puntuali dei laboratori/totale consegne laboratori
- N. capi con difetti di lavorazione dai laboratori/tot. Capi prodotti esternamente
- N. rilavorazioni/tot. capi prodotti

#### **4.3.6 Comunicazione**

La comunicazione nel mondo del fashion, in particolare per le aziende che operano nel mercato con brand proprio, è un'area di performance rilevante per il successo delle strategie aziendali. Le imprese della moda investono rilevanti risorse in questa area e questo avviene anche nel caso della Lardini S.P.A. Per queste ragioni, comprendere quali sono i fattori che guidano la performance in questa area e che incidono nel successo aziendale è di fondamentale importanza.

Le variabili rilevanti che emergono sono le seguenti:

- Brand Awareness
- Trasmissione efficace dei valori del Brand e del Prodotto
- Eventi e fiere
- Investimenti in pubblicità rilevanti ed efficaci
- “Testimonial”

I fattori critici del successo che hanno un peso relativo importante sono la Brand Awareness e la trasmissione efficace dei valori del Brand e del Prodotto che devono essere percepiti dai clienti attuali e potenziali. Le risorse allocate alla comunicazione debbono essere investite in modo coerente al fine di raggiungere risultati adeguati rispetto ai suddetti fattori.

Le altre variabili che emergono sono: il peso degli investimenti in pubblicità, dove si cerca di differenziare il mix on e off-line; gli eventi realizzati; le fiere alle quali l'azienda partecipa; i “testimonial” che indossano e sponsorizzano capi LARDINI.

L'insieme di questi fattori, se adeguatamente gestiti, possono portare una performance positiva per l'area comunicazione ed un risvolto positivo a livello di risultati aziendali. Chiaramente risulta difficoltoso, per ovvi motivi, misurare la bontà delle azioni comunicative e soprattutto il loro impatto in termini di successo aziendale dato che i nessi causali che legano il successo dell'area con la performance aziendale sono fortemente indiretti ed influenzati anche da altri fattori.

Per quanto riguarda i parametri/indicatori di performance individuati per l'area Comunicazione abbiamo:

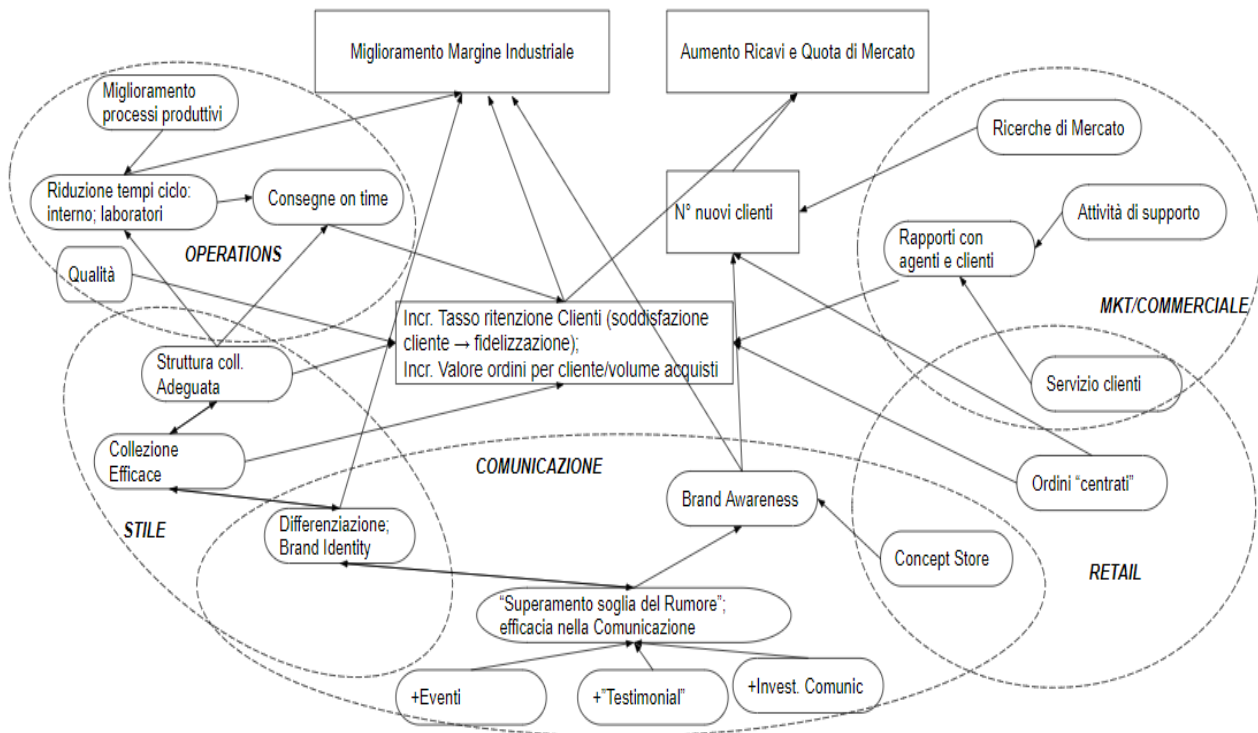
- N. eventi
- Investimenti per Fiere (es. Pitti Uomo)
- N. pagine acquistate
- % incremento "follower" sui social
- N. look book (servizi fotografici)
- N. testimonial
- Costo testimonial
- N. Pagine redazionali

#### **4.3.7 Mappa della performance**

Raccolte le informazioni dai vari responsabili, abbiamo disegnato una mappa della performance aziendale (vedi Figura 4.1) con l'obiettivo di esplicitare i nessi causali, più o meno diretti, che legano le variabili della performance individuate in sede di analisi delle aree aziendali ritenute cruciali per il successo aziendale. I legami rilevati sono sia di tipo intra-funzionale che inter-funzionale.

Nella costruzione della mappa, si è seguita la stessa logica utilizzata dal Brusa<sup>192</sup>: non si è effettuata una distinzione netta tra variabili critiche di performance e parametri/indicatori di risultato (nella mappa compaiono in alcuni casi le variabili critiche di successo, in altri casi direttamente i parametri/indicatori di risultato).

FIGURA 4.1 – Mappa della Performance



Fonte: nostra elaborazione

In alto, al centro, troviamo gli obiettivi strategici di fondo del Brand LARDINI uomo espressi in termini economico-finanziari, ovvero: l'incremento dei Ricavi e della quota di mercato relativa; il miglioramento del Margine industriale.

Partendo dal basso, l'area comunicazione svolge un ruolo rilevante nel raggiungimento degli obiettivi sopracitati. Investimenti rilevanti ed efficaci in pubblicità, eventi e "testimonial" generano il "superamento della soglia del Rumore"<sup>193</sup> rendendo

<sup>192</sup> L. BRUSA, *Attuare e controllare la strategia aziendale. Mappa strategica e balanced scorecard*, Giuffrè, Milano, 2007 p. 161

<sup>193</sup> Paragrafo 1.4.4

L'investimento visibile in termini di impatto sui clienti target. Questo dovrebbe portare un miglioramento della Brand Awareness e nella trasmissione dei valori del prodotto e del brand, in questo modo il cliente percepisce la differenziazione del brand e dei prodotti LARDINI rispetto ai competitor. Tale strategia può generare impatti sia diretti che indiretti sugli obiettivi di fondo:

- Permette la fissazione di un premium price giustificato, in questo caso, dagli investimenti in comunicazione; di conseguenza, il margine industriale migliora e i ricavi incrementano
- Permette di acquisire nuovi clienti che “vengono raggiunti” grazie alla comunicazione, questo dovrebbe portare maggior fatturato e quote di mercato

L'area stile, raggiungendo gli obiettivi di Efficacia della collezione e di una Struttura adeguata della stessa, contribuisce in modo rilevante al successo aziendale. Infatti, l'efficacia della proposta permette di soddisfare le aspettative dei clienti attuali, fidelizzandoli, e acquisire nuovi clienti con risvolti positivi in termini economico-finanziari sia nel breve che nel lungo periodo. Anche l'adeguatezza della struttura impatta in maniera determinante nella performance aziendale come ampiamente descritto nel paragrafo 4.3.2.

Anche l'area Operations, perseguendo gli obiettivi di miglioramento dei processi interni e di filiera, può generare un abbattimento dei costi variabili di prodotto con risvolti positivi in termini di margine di contribuzione industriale. Inoltre, la riduzione dei tempi ciclo, la qualità dei prodotti e dei processi generano consegne puntuali e un probabile incremento nella soddisfazione del cliente con impatto nel tasso di ritenzione dei clienti e l'incremento del volume di acquisti.

L'idea di concept store e i servizi offerti dal punto vendita al cliente possono generare miglioramenti nella percezione dei valori del Brand e nella Brand Awareness, questo potrebbe portare impatti simili a quelli descritti nell'area comunicazione. Inoltre, "centrando" gli ordini il cliente è soddisfatto dell'assortimento del punto vendita generando, in tal modo, ritorni economici positivi; inoltre, una gestione oculata degli ordini genera anche efficienza<sup>194</sup> e, di conseguenza, un miglioramento nei margini.

I servizi al cliente possono essere erogati sia nel canale Retail che nel canale Wholesale. Tali servizi, insieme alle attività di supporto aziendali in favore di agenti e clienti (che insieme agli investimenti in comunicazione favoriscono il sell-out) generano, con elevate probabilità, miglioramenti nei rapporti con gli stessi e, di conseguenza, ritorni in termini economici. In particolare, grazie alla stabilizzazione dei clienti acquisiti, all'acquisizione di nuovi, all'aumento degli ordini medi e dei margini per cliente (chiaramente a parità di variabili ambientali esterne che possono impattare nell'andamento dei mercati).

Il tutto può essere attuato nella pratica solo se, "a monte", vengono effettuate ricerche di mercato e raccolte informazioni con l'obiettivo di definire il target di clientela e il posizionamento di mercato. Questi, una volta individuati, dovrebbero essere sempre tenuti bene a mente in sede di definizione delle politiche delle varie aree critiche di performance: dallo stile, per la definizione della proposta di prodotto; al mix di comunicazione; alle leve da attivare nei canali distributivi (retail e wholesale); fino a toccare l'aspetto delle operations, perché il target e il mercato scelti influenzano anche le politiche di qualità di prodotto e di processo da intraprendere per realizzare un'offerta coerente alle aspettative del segmento target.

---

<sup>194</sup> Si veda paragrafo 4.3.5



## **4.4 TERZA PARTE: PROCESSO E STRUMENTI DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO**

### **4.3.1 Programmazione e controllo di gestione**

Se è importante impostare un sistema che provi ad esplicitare le variabili che guidano la performance e renderle note ai vari responsabili, che con le proprie azioni e la gestione delle risorse che gli vengono messe a disposizione contribuiscono attivamente al raggiungimento dei risultati parziali e globali aziendali, è altrettanto importante definire un processo di programmazione e controllo e individuare strumenti adeguati. Processo e strumenti di controllo debbono essere impostati e scelti in base alle esigenze aziendali secondo un approccio situazionale che viene influenzato dalle logiche di business nel quale l'impresa opera<sup>195</sup>.

In questa terza parte del caso si andrà a descrivere, nelle fasi salienti, il processo e gli strumenti di programmazione e controllo presenti e/o che si stanno predisponendo in azienda e, in alcuni casi, che a nostro avviso si dovrebbero predisporre. Bisogna tenere in considerazione, come precedentemente esposto, il fatto che ad oggi non vi è un sistema di programmazione e controllo ben definito ed integrato ma la Proprietà ha messo in atto una riorganizzazione a livello di struttura organizzativa con l'inserimento di nuove figure professionali con l'obiettivo, tra gli altri, di "architettare" un sistema di programmazione e controllo unico e integrato.

### **4.3.2 Documenti strategici**

A livello di documenti aziendali di orientamento strategico l'azienda Lardini S.P.A. predispose un piano strategico con orizzonte temporale di 3 – 5 anni che viene sistematicamente ridefinito ogni anno od ogniqualvolta vengono meno delle ipotesi di base sulle quali il piano si era basato.

---

<sup>195</sup> Paragrafo 3.2

Legato al suddetto documento vi è un piano di distribuzione focalizzato in particolar modo sul canale retail, dato che l'azienda ha iniziato una fase di importante sviluppo in questo canale. Il canale wholesale è comunque il canale, ad oggi, più rilevante e consolidato del brand.

Il primo strumento di programmazione e controllo con orizzonte di breve periodo, in genere 12 mesi, è il budget.

#### **4.3.3 Budget**

Il budget in Lardini, fino ad oggi, sia per come è visto sia per il processo di redazione dello stesso, segue la logica del budget "cd. tradizionale". In tal senso il budget è visto come documento previsione di ricavi e costi, quindi di profitti. Inoltre, spesso, per definire costi e ricavi veniva utilizzata una logica incrementale partendo dai dati storici. Emergeva con forza l'assenza di un vero e proprio programma di azioni che poi andavano a determinare i risultati economico – finanziari previsti nel budget. Il budget, nei fatti, era il primo anno del piano industriale.

Altro problema nell'approccio utilizzato nella predisposizione del documento era la mancanza di allineamento tra obiettivi di budget aziendali e i responsabili di funzione. Questo perché il budget veniva predisposto da un consulente esterno su indicazioni della proprietà, secondo un approccio di tipo top-down, senza un coinvolgimento dei vari responsabili di funzione che a quel punto svolgevano un ruolo meramente operativo e non partecipativo alla definizione di mezzi ed obiettivi.

Altri elementi di problematicità stavano nella tempistica nella quale il documento veniva predisposto e nell'oggetto di riferimento. Il budget dell'esercizio veniva redatto una sola volta l'anno, nel mese che precedeva la chiusura dell'esercizio (n) per l'esercizio (n+1) e l'oggetto di riferimento era l'azienda nel suo complesso. Approccio che, come abbiamo

visto nel capitolo Terzo, risulta poco efficace per le aziende del comparto moda operanti con la logica del programmato dove ciò che dovrebbe guidare la programmazione non è tanto l'azienda e il periodo contabile con i suoi "canonici" 12 mesi, quanto la collezione e il suo tempo ciclo che va dall'ideazione della collezione alla spedizione dei capi venduti e realizzati, fino all'incasso dei crediti. Ovviamente la programmazione della stagione deve essere poi "riconciliata", nei numeri, con il periodo contabile: al fine di predisporre un "Master Budget" che vada ad esplicitare una definizione ex-ante di conto economico, di stato patrimoniale e di situazione finanziaria riferita all'azienda nel suo complesso nel periodo contabile, che nel caso dell'azienda Lardini S.P.A va dall'1 Ottobre al 30 Settembre.

Negli ultimi mesi, diciamo da Gennaio 2019, si è intrapresa la strada del cambiamento nel processo di budgeting.

Innanzitutto, emerge una maggiore condivisione degli obiettivi e partecipazione al processo con i responsabili di funzione, i quali propongono azioni e risorse da allocare alle attività che vengono poi approvati dal direttore dello staff in accordo con la proprietà. Le funzioni dalle quali è partito il processo di cambiamento sono state la funzione commerciale/marketing, comunicazione e stile, ritenute strategiche per il successo aziendale. L'obiettivo è quello di proseguire su questa strada coinvolgendo la produzione, il responsabile della supply chain (in particolare riferimento alla gestione dei laboratori che svolgono alcune fasi produttive) e le altre funzioni aziendali come gli Acquisti, la Qualità, l'Amministrazione e le Risorse Umane.

In questo modo si attua una maggiore responsabilizzazione delle figure aziendali che compongono la "line" e il processo di budgeting segue un approccio di tipo bottom up, nella sua costruzione, a differenza del precedente approccio che era di tipo top down. Tale

approccio, facilita la definizione di azioni da intraprendere al fine di raggiungere gli obiettivi funzionali ed allinearli agli obiettivi globali aziendali.

Un altro punto cruciale è il superamento, in parte, della logica incrementale nella definizione di obiettivi di ricavo e costo e nella definizione dei “tetti di spesa”.

Ora l’approccio si avvicina allo Zero Based Budget. Nel senso che i dati consuntivi del periodo precedente vengono presi in considerazione ma ci si chiede, in particolare:

- Per quanto riguarda i ricavi, come sono stati raggiunti determinati risultati e quali azioni si vogliono intraprendere per raggiungere gli obiettivi del periodo successivo;
- per quanto riguarda i costi discrezionali, si cerca di capire cosa si vuol fare nel periodo di riferimento del budget, il perché si vuol intraprendere determinati percorsi e con quali risorse.

In questo modo si aprono dibattiti costruttivi sul come e quante risorse allocare per svolgere determinate attività che poi saranno funzionali per il raggiungimento di obiettivi condivisi.

Come emerge, si è intrapreso un percorso di cambiamento che dovrebbe portare evidenti miglioramenti nella programmazione delle attività aziendali, una maggiore consapevolezza nella definizione degli obiettivi e la focalizzazione verso il raggiungimento dei risultati aziendali grazie al maggior coinvolgimento dei responsabili di funzione e dello staff. Tale processo può essere incluso all’interno del processo di managerializzazione intrapreso dall’azienda.

A mio avviso, una problematica che resta oggi irrisolta è quella del timing del processo di budgeting che non è ben definito. Sulla base di quanto visto nel Terzo capitolo di questo

lavoro e alla luce del calendario delle attività aziendali (vedi TAVOLA 4.4), tenendo in considerazione il periodo contabile utilizzato dall'azienda, una possibile soluzione di “calendario di budgeting” potrebbe essere quella proposta nella Tavola 4.5. Le lettere evidenziate nella tavola stanno a rappresentare i tipi di budget che dovrebbero essere previsti in azienda e il collocamento temporale nel quale i budget dovrebbero essere predisposti.

TAVOLA 4.5 – “proposta” di Calendario per il processo di Budgeting

	n							n+1							n+2																									
	G	F	M	A	M	G	L	A	S	O	N	D	G	F	M	A	M	G	L	A	S	O	N	D	G	F	M	A	M	G	L	A	S							
Progettazione collezione PE	A																																							
Presentazione pre-coll PE				B																																				
Presentazione collezione PE																																								
Confezione PE																																								
Consegna ai negozi PE																																								
Progettazione collezione AI																																								
Presentazione pre-coll AI																																								
Presentazione collezione AI																																								
Confezione AI																																								
Consegna ai negozi AI																																								

Fonte: nostra elaborazione

A- Budget economico gestionale: è un budget che risulterà semplificato perché viene predisposto in Gennaio, quindi 9 mesi prima dell'inizio del periodo di riferimento “n+1”. Il documento deve contenere obiettivi di carattere generale (fatturato, margini, costi fissi, ecc.), la definizione della proposta di collezione PE con la preparazione del “merchandising plan” e le linee guida per la collezione AI.

B- Budget di collezione PE: dovrebbe essere predisposto poco prima dell'inizio della campagna vendite nel momento in cui la proposta di collezione è stata sviluppata nelle sue varianti modelli-tessuti-colori, i prezzi sono stati definiti così come i

costi di produzione. In questo momento il budget può essere realizzato in modo più dettagliato.

C- Budget aziendale o “Master Budget”: redatto nel mese di Settembre, composto dalle componenti economiche, finanziarie e patrimoniali.

D- Budget di collezione AI: vale lo stesso discorso fatto per il “Budget di collezione PE”; l’anomalia è che può essere definito solo nel mese di Ottobre, prima non sono disponibili dati sulla struttura della collezione, e in questa fase dovrebbero essere rivisti gli obiettivi di budget aziendale realizzato nel mese di Settembre, cioè prima dell’inizio dell’esercizio contabile oggetto di budgeting.

In riferimento a quest’ultimo punto, la soluzione migliore sarebbe quella di spostare in avanti di un mese la chiusura dell’esercizio contabile aziendale da Settembre a Ottobre per evitare due tipi di problematiche: l’impatto delle “code” dei ricavi della stagione AI, infatti chiudendo ad ottobre si avrebbero due stagioni di fatturazione piene con “code” minime risultanti dai possibili riassortimenti; si potrebbe redigere il budget aziendale nel mese di ottobre in concomitanza con la redazione del budget di collezione AI, senza dover effettuare eventuali rettifiche.

Con questo approccio al processo di budgeting, il budget rispetta il suo caratteristico “approccio anticipatorio”. Infatti, precede l’inizio delle attività che impattano sul risultato dell’esercizio oggetto di analisi. Inoltre, in questo modo, si utilizza la logica del “Rolling Budget”. Vengono programmate le azioni da compiere per due stagioni (PE-AI). Tuttavia, solo per la prima gli obiettivi vengono “fissati”, mentre per la seconda vengono definite solamente delle linee guida per poi fissare gli obiettivi nel momento in cui iniziano ad arrivare i primi dati preconsuntivi dalla campagna vendite della stagione in corso.

Andando avanti nel processo, il budget diventa più flessibile poiché gli obiettivi vengono rivisti e, se necessario, ridefiniti nel tempo.

L'insieme delle modifiche implementate e proposte al processo di budgeting costituiscono, a parere di chi scrive, un buon punto di partenza per raggiungere l'obiettivo di superare la logica del budget tradizionale a favore di un approccio verso un budget evoluto<sup>196</sup>.

#### **4.3.4 Il “Progetto Collezione”**

Un altro aspetto rilevante nel cambiamento intrapreso sta nell'oggetto principale della programmazione. Il focus della programmazione si sposta dall'essere solamente l'azienda nella sua globalità alle collezioni, con la linea uomo del brand LARDINI al centro, dato il suo maggior peso relativo sulle altre collezioni, e alla stagione.

La collezione dovrebbe essere vista sempre di più come un progetto con le sue logiche e i relativi strumenti per la programmazione e gestione dello stesso.

Sotto questo aspetto vale la pena fare un approfondimento perché, proprio in tal senso, si è intrapreso un percorso di miglioramento nella programmazione e gestione della collezione in Lardini.

Il punto di partenza del “Progetto Collezione” è l'ideazione della proposta di collezione e sviluppo della stessa con la realizzazione dei campionari.

Fino alla seconda metà del 2017 le collezioni venivano gestite esclusivamente dall'area stile senza una programmazione ben definita, ovvero senza documenti formalizzati e condivisi. Questo portava spesso alla proliferazione di prototipi, all'eccessivo numero di

---

<sup>196</sup> vedi Paragrafo 2.4.3; Paragrafo 3.4.2

campioni realizzati e/o allo sbilanciamento della struttura della collezione, oltre all'eccessivo numero di varianti modelli-tessuti con l'inevitabile aumento dei costi specifici di realizzazione del campionario e, indirettamente, l'aumento dei costi di complessità e di varietà tipici delle aziende della moda<sup>197</sup>.

Da qui la richiesta da parte degli stessi responsabili dell'ufficio stile di un cambiamento di approccio nella gestione della collezione, con la necessità di uno strumento che, una volta redatto e condiviso, potesse dare una linea guida nella struttura della collezione. Più in particolare: nella composizione e nel numero di modelli realizzati; nel numero di tessuti proposti (varianti modello-tessuto-colori); nel numero di realizzazioni del campionario e nella costificazione del "progetto collezione", con l'obiettivo di avere un riferimento di budget di spesa.

---

<sup>197</sup> Vedi paragrafo 1.2.3 e paragrafo 3.2.3



Sulla base delle esigenze dell'ufficio stile ho impostato un modello su un foglio excel  
(vedi TAVOLE 4.6 – 4.7).

TAVOLA 4.6 – Riepilogo proposta di Collezione

LARDINI UOMO BUDGET		stagione PE/AI						
CAMPIONI DA REALIZZATI								
CATEGORIA MERCEOLOGICA	Show Room	Agente 1	Agente 2	Agente 3	Agente 4	Agente 5	Agente 6	Totale
ABITI								=SOMMA(B4:R4)
GIACCHE								=SOMMA(B5:R5)
progetto LIKNIT								=SOMMA(B6:R6)
CAPPOTTI								=SOMMA(B7:R7)
GILET-PANT								=SOMMA(B8:R8)
GIUBBOTTERIA								=SOMMA(B9:R9)
Sub	=SOMMA(B4:B9)	=SOMMA(C4:C9)	=SOMMA(D4:D9)	=SOMMA(E4:E9)	=SOMMA(F4:F9)	=SOMMA(G4:G9)	=SOMMA(H4:H9)	=SOMMA(S4:S9)
ABITI SARTORIA								=SOMMA(B11:R11)
GIACCHE SARTORIA								=SOMMA(B12:R12)
CAPPOTTI sart								=SOMMA(B13:R13)
GILET-PANT sartoria								=SOMMA(B14:R14)
GIUBBOTTERIA sart								=SOMMA(B15:R15)
Sub	=SOMMA(B11:B15)	=SOMMA(C11:C15)	=SOMMA(D11:D15)	=SOMMA(E11:E15)	=SOMMA(F11:F15)	=SOMMA(G11:G15)	=SOMMA(H11:H15)	=SOMMA(S11:S15)
Sub Totale	=B10+B16	=C10+C16	=D10+D16	=E10+E16	=F10+F16	=G10+G16	=H10+H16	=SOMMA(S16:S10)
CAPI IN PELLE								=SOMMA(B19:R19)
GIACCA MAGLIA								=SOMMA(B20:R20)
GILET IN MAGLIA								=SOMMA(B21:R21)
MAGLIERIA								=SOMMA(B22:R22)
JERSEY E T-SHIRT								=SOMMA(B23:R23)
GIACCHE CAMICIA								=SOMMA(B24:R24)
CAMICIE								=SOMMA(B25:R25)
PANTALONI COMMERCIALIZZATI								=SOMMA(B26:R26)
PANTALONI JEANS/DENIM								=SOMMA(B27:R27)
CRAVATTE								=SOMMA(B28:R28)
PAPILLON								=SOMMA(B29:R29)
POCHETTE								=SOMMA(B30:R30)
FOULARD								=SOMMA(B31:R31)
SCIARPE								=SOMMA(B32:R32)
CAPPELLI								=SOMMA(B33:R33)
CINTURE								=SOMMA(B34:R34)
BRETELLE								=SOMMA(B35:R35)
GUANTI								=SOMMA(B36:R36)
CALZE								=SOMMA(B37:R37)
COSTUMI								=SOMMA(B38:R38)
BORSE								=SOMMA(B39:R39)
SCARPE CLASSICHE E SPORT								=SOMMA(B40:R40)
BOX FIORI								=SOMMA(B41:R41)
GIOIELLI								=SOMMA(B42:R42)
Sub totale	=SOMMA(B19:B42)	=SOMMA(C19:C42)	=SOMMA(D19:D42)	=SOMMA(E19:E42)	=SOMMA(F19:F42)	=SOMMA(G19:G42)	=SOMMA(H19:H42)	=SOMMA(S19:S42)
TOTALE	=B43+B17	=C43+C17	=D43+D17	=E43+E17	=F43+F17	=G43+G17	=H43+H17	=S43+S17

Fonte: nostra elaborazione

TAVOLA 4.7 – Budget di Collezione (Costi di Campionario)

CATEGORIA MERCEOLOGICA	Modelli	NUMERO		Costo tessuti			Costo Prodotti		Nuovi Modelli			Prototipi Modello/Tessuto			Costo Lavorazione			Accessori	
		TESSUTI	PEZZI	METRI PEZZA (MEDIA)	COSTO MEDIO	Valore	Unitario	Valore	n.	Unitario	Costo	n.	Unitario	Costo	n.	Costo Tot. Un.	Costo Tot.	Unitario	Costo
ABITI	=C5		=T5			=D53*F53*G53		=E53*I53			=L53*M53		=O53*P53	=T5	=S53*R53		=U53*(E53+O53)		
GIACCHE	=C6		=T6			=D54*F54*G54		=E54*I54			=L54*M54		=O54*P54	=T6	=S54*R54		=U54*(E54+O54)		
progetto LIKNIT	=C7		=T7			=D55*F55*G55		=E55*I55			=L55*M55		=O55*P55	=T7	=S55*R55		=U55*(E55+O55)		
CAPPOTTI	=C8		=T8			=D56*F56*G56		=E56*I56			=L56*M56		=O56*P56	=T8	=S56*R56		=U56*(E56+O56)		
GILET-PANT	=C9		=T9			=D57*F57*G57		=E57*I57			=L57*M57		=O57*P57	=T9	=S57*R57		=U57*(E57+O57)		
GIUBBOTTERIA	=C10		=T10			=D58*F58*G58		=E58*I58			=L58*M58		=O58*P58	=T10	=S58*R58		=U58*(E58+O58)		
Sub SOMMA(C53:C58)			=SOMMA(E53:E58)			=SOMMA(H53:H58)		=SOMMA(J53:J58)			=SOMMA(L53:L58)		=SOMMA(Q53:Q58)		=SOMMA(T53:T58)		=SOMMA(V53:V58)		
ABITI SARTORIA	=C12		=T12			=D60*F60*G60		=E60*I60			=L60*M60		=O60*P60	=T12	=S60*R60		=U60*(E60+O60)		
GIACCHE SARTORI	=C13		=T13			=D61*F61*G61		=E61*I61			=L61*M61		=O61*P61	=T13	=S61*R61		=U61*(E61+O61)		
CAPPOTTI sart	=C14		=T14			=D62*F62*G62		=E62*I62			=L62*M62		=O62*P62	=T14	=S62*R62		=U62*(E62+O62)		
GILET-PANT sartori	=C15		=T15			=D63*F63*G63		=E63*I63			=L63*M63		=O63*P63	=T15	=S63*R63		=U63*(E63+O63)		
GIUBBOTTERIA sart	=C16		=T16			=D64*F64*G64		=E64*I64			=L64*M64		=O64*P64	=T16	=S64*R64		=U64*(E64+O64)		
Sub SOMMA(C60:C64)			=SOMMA(E60:E64)			=SOMMA(H60:H64)		=SOMMA(J60:J64)			=SOMMA(L60:L64)		=SOMMA(Q60:Q64)		=SOMMA(T60:T64)		=SOMMA(V60:V64)		
Sub Totale	=C59+C65	=D59+D65	=E59+E65			=H65+H59		=J65+J59			=L65+L59		=Q65+Q59		=T59+T65		=V59+V65		
CAPI IN PELLE	=C20		=T20			=D67*F67*G67		=E67*I67			=L67*M67		=O67*P67	=T20	=S67*R67		=U67*(E67+O67)		
GIACCA MAGLIA	=C21		=T21			=D68*F68*G68		=E68*I68					=O68*P68	=T21	=S68*R68		=U68*(E68+O68)		
GILET IN MAGLIA	=C22		=T22			=D69*F69*G69		=E69*I69					=O69*P69	=T22	=S69*R69		=U69*(E69+O69)		
MAGLIERIA BASIC	=C23-C71		=T23-E71			=D70*F70*G70		=E70*I70					=O70*P70	=T23-R71	=S70*R70		=U70*(E70+O70)		
MAGLIERIA RICER	X		X			=D71*F71*G71		=E71*I71					=O71*P71	X	=S71*R71		=U71*(E71+O71)		
JERSEY E T-SHIR	=C24		=T24			=D72*F72*G72		=E72*I72			=L72*M72		=O72*P72	=T24	=S72*R72		=U72*(E72+O72)		
GIACCHE CAMICIA	=C25		=T25			=D73*F73*G73		=E73*I73			=L73*M73		=O73*P73	=T25	=S73*R73		=U73*(E73+O73)		
CAMICIE	=C26		=T26			=D74*F74*G74		=E74*I74			=L74*M74		=O74*P74	=T26	=S74*R74		=U74*(E74+O74)		
PANTALONI COME	=C27		=T27			=D75*F75*G75		=E75*I75			=L75*M75		=O75*P75	=T27	=S75*R75		=U75*(E75+O75)		
PANTALONI JEAN	=C28		=T28			=D76*F76*G76		=E76*I76			=L76*M76		=O76*P76	=T28	=S76*R76		=U76*(E76+O76)		
CRAVATTE	=C29		=T29			=D77*F77*G77		=E77*I77					=O77*P77	=T29	=S77*R77		=U77*(E77+O77)		
PAPILLON	=C30		=T30			=D78*F78*G78		=E78*I78					=O78*P78	=T30	=S78*R78		=U78*(E78+O78)		
POCHETTE	=C31		=T31			=D79*F79*G79		=E79*I79					=O79*P79	=T31	=S79*R79		=U79*(E79+O79)		
FOULARD	=C32		=T32			=D80*F80*G80		=E80*I80					=O80*P80	=T32	=S80*R80		=U80*(E80+O80)		
SCIARPE	=C33		=T33			=D81*F81*G81		=E81*I81					=O81*P81	=T33	=S81*R81		=U81*(E81+O81)		
CAPPELLI	=C34		=T34			=D82*F82*G82		=E82*I82					=O82*P82	=T34	=S82*R82		=U82*(E82+O82)		
CINTURE	=C35		=T35			=D83*F83*G83		=E83*I83					=O83*P83	=T35	=S83*R83		=U83*(E83+O83)		
BRETELLE	=C36		=T36			=D84*F84*G84		=E84*I84					=O84*P84	=T36	=S84*R84		=U84*(E84+O84)		
GUANTI	=C37		=T37			=D85*F85*G85		=E85*I85					=O85*P85	=T37	=S85*R85		=U85*(E85+O85)		
CALZE	=C38		=T38			=D86*F86*G86		=E86*I86					=O86*P86	=T38	=S86*R86		=U86*(E86+O86)		
COSTUMI	=C39		=T39			=D87*F87*G87		=E87*I87					=O87*P87	=T39	=S87*R87		=U87*(E87+O87)		
BORSE	=C40		=T40			=D88*F88*G88		=E88*I88					=O88*P88	=T40	=S88*R88		=U88*(E88+O88)		
SCARPE CLASSIC	=C41		=T41			=D89*F89*G89		=E89*I89					=O89*P89	=T41	=S89*R89		=U89*(E89+O89)		
BOX FIORI	=C42		=T42			=D90*F90*G90		=E90*I90					=O90*P90	=T42	=S90*R90		=U90*(E90+O90)		
GIOIELLI	=C43		=T43			=D91*F91*G91		=E91*I91					=O91*P91	=T43	=S91*R91		=U91*(E91+O91)		
Sub totale	SOMMA(C67:C91)		=SOMMA(E67:E91)			=SOMMA(H67:H91)		=SOMMA(J67:J91)			0		=SOMMA(Q67:Q91)		=SOMMA(T67:T91)		=SOMMA(V67:V91)		
TOTALE	=C66+C92		=E66+E92			=H92+H66		=J92+J66		=L92+L66		=Q92+Q66		=T92+T66		=V92+V66			

Fonte: nostra elaborazione

La Tavola 4.6 rappresenta il riepilogo della proposta di collezione di una determinata stagione. La struttura è quella di una tabella a doppia entrata dove nelle righe troviamo le categorie merceologiche e nelle colonne gli agenti/mercati per i quali la collezione viene realizzata per poi essere spedita nelle varie sedi per la campagna vendite. In sostanza, questa tabella ha come output il numero di capi campionario che si intende realizzare o che sono stati realizzati nella stagione presa a riferimento. Viene utilizzata a preventivo, quindi in fase di budget, quando viene definita la struttura di collezione, e a consuntivo nel momento in cui la collezione è stata effettivamente realizzata.

La Tavola 4.7 ha l'obiettivo di esprimere il costo della realizzazione del campionario. Infatti, troviamo nelle colonne le voci di costo più rilevanti che vengono sostenute per realizzare la collezione: acquisto tessuti, acquisto prodotti finiti, costo modelli, costo prototipi, costo delle lavorazioni, costo degli accessori (es. bottoni, fodere, adesivi, tele, ecc...).

Tale modello risulta particolarmente utile in sede di budget perché esprime un costo parziale e globale della collezione, dando un "tetto di spesa" del campionario che si intende realizzare, il quale è influenzato da più variabili espresse nel modello:

- N. di capi campione della proposta di collezione
- Serie di campionari che si intendono realizzare
- Quantità e qualità di tessuti e accessori che si intendono acquistare
- Complessità nelle lavorazioni (data dal costo unitario delle lavorazioni)
- Differenziazione della proposta rispetto alle passate stagioni (rappresentata dal n. di nuovi modelli e prototipi da realizzare).

Il costo dei tessuti è dato dal prodotto tra il numero di pezze da acquistare (varietà), la lunghezza media della pezza (forza contrattuale nei confronti dei fornitori), il prezzo al metro (qualità, ricercatezza).

Il costo dei prodotti finiti acquistati prodotto tra il prezzo unitario e le quantità che si intendono acquistare.

Il costo di prototipi e modelli è dato dalle quantità per il prezzo medio per ogni realizzazione. Lo stesso discorso vale per il costo delle lavorazioni. Per gli accessori viene stimato un prezzo unitario complessivo per ogni capo realizzato. Chiaramente, il numero

dei capi realizzati viene “pescato” dalla tabella sopradescritta, la quale esprime il numero di capi che si intendono realizzare.

Anche questo prospetto viene utilizzato sia a preventivo che a consuntivo.

In alcuni casi la collezione LARDINI uomo viene divisa in due uscite: “pre-collezioni” e “main”. La prima viene presentata al mercato circa 2/3 settimane prima della fiera “PITTI UOMO” nella quale viene presentata la collezione completa “main”.

In questo caso viene effettuato anche un controllo concomitante: sulla base dei capi realizzati per la “pre-collezione”, con i relativi costi consuntivati, e i capi che si andranno a realizzare per la “main” con i relativi costi previsti; si effettua una proiezione a finire per stimare i costi complessivi di campionario che si avranno a collezione completata.

Dalla scorsa stagione (AI 19/20) si è deciso di aggiungere un ulteriore documento chiamato “programma di collezione” (merchandising plan) che per motivi di riservatezza non esporrò in questo lavoro in maniera dettagliata, ma il contenuto può essere riassunto in questi punti:

- Categorie merceologiche e modelli da riproporre
- Nuovi progetti
- Struttura della collezione contenente: funzione d’uso delle linee proposte, categorie merceologiche, varianti modello-tessuto-colore, fasce prezzo (sell-in e sell-out)
- Mercati nei quali proporre la collezione e relativo investimento
- Timing delle attività con relativo responsabile (viene utilizzato il diagramma di Gantt)

- Riepilogo sintetico del numero capi realizzato (corrisponde al prospetto visto in Tavola 4.6)
- Budget di costo, cioè tetto di spesa per la collezione (corrisponde al prospetto visto in Tavola 4.7).

I modelli e documenti suesposti, oltre a descrivere in modo analitico la struttura della collezione, guidano e formalizzano il processo di definizione e realizzazione della proposta di collezione. Detto processo coinvolge l'area stile e la funzione marketing/commerciale che, in maniera condivisa effettuano scelte importanti per la definizione della struttura della collezione, in termini di: modelli, varianti, fasce prezzi, ecc. Ciò al fine di rendere la collezione efficace; ridurre i costi legati all'eccessiva varietà e complessità della stessa; restare nei limiti del tetto di spesa definito.

#### **4.3.5 La Contabilità Analitica**

L'altro strumento di cruciale importanza per il sistema di programmazione e controllo è la contabilità analitica. La contabilità analitica deve essere adeguata alle esigenze informative e deve essere articolata in modo tale da avere informazioni tempestive e corrette, al fine di effettuare l'analisi degli scostamenti tra obiettivi di budget e consuntivi. In tal senso, l'azienda Lardini S.P.A ha intrapreso un processo di modifica rilevante nella struttura della contabilità generale e analitica con la revisione del piano dei conti e del piano dei centri di responsabilità (centri di profitto, centri di ricavo, centri di costo e centri di spesa). Inoltre, con la nuova impostazione della contabilità analitica è stato previsto l'inserimento di un'altra informazione rilevante per esigenze aziendali, ed in generale per le imprese del fashion, ovvero l'indicazione della stagione di riferimento per le voci di costo e di ricavo. Per realizzare tali modifiche nella contabilità analitica è stato necessario intervenire nell'infrastruttura tecnologica attraverso un ampliamento delle funzioni

dell'ERP aziendale che permettesse il supporto delle esigenze informative aziendali. In questo modo è possibile effettuare un'analisi degli scostamenti adeguata tra budget e consuntivo.

In prospettiva futura, si dovrebbe colmare due carenze negli strumenti di controllo di gestione che, a parere di chi scrive, ad oggi ancora sussistono. La mancanza di una contabilità analitica a preconsuntivo, ad esclusione degli ordini di vendita che vengono inseriti in modo tempestivo, e una migliore strutturazione dei dati che permetta una gestione dei costi riferiti alle attività aziendali piuttosto che ai centri di responsabilità.

La contabilità analitica a preconsuntivo permetterebbe di effettuare una preventiva analisi degli scostamenti con il budget, dando la possibilità di porre in essere azioni correttive nel momento in cui si riscontrassero scostamenti rilevanti. Infatti, la contabilità analitica a preconsuntivo può considerarsi una base per fare proiezioni a finire ("forecasting"). In tal modo, si attiverebbe un meccanismo di controllo di tipo feed-forward, complementare al tradizionale meccanismo di tipo feed-back (retroattivo). Inoltre, l'elaborazione di forecasting può essere una delle fonti di dati per alimentare il processo di budgeting, in una logica di Rolling Budget definita precedentemente. Non da ultimo, i dati preconsuntivi possono essere utilizzati per effettuare un'ulteriore analisi degli scostamenti tra preconsuntivo e consuntivo.

#### **4.3.6 Reporting**

Come affermato precedentemente, nella Lardini S.P.A, l'implementazione di un sistema di programmazione e controllo è nella fase embrionale. Di conseguenza non vi è, ad oggi, un sistema di reporting strutturato e integrato.

In alcuni casi vengono predisposti report "settoriali" con output e tempistiche definiti: per la produzione, per i tempi ciclo con cadenze giornaliere e mensili; per l'area stile, in

riferimento ai costi e alla struttura delle collezioni con cadenza semestrale; per l'area commerciale, ad esempio durante la campagna vendite per tener sotto controllo il trend degli ordinativi con cadenza anche giornaliera; per il canale Retail, con cadenze settimanali in riferimento agli incassi dei punti vendita.

In altri casi i report vengono elaborati su richiesta, come per la comunicazione.

Chiaramente il sistema di reporting sarà oggetto di analisi e di ri-progettazione con il fine di renderlo integrato e adeguato alle esigenze informative delle varie funzioni e dell'azienda nella sua globalità.

Un punto di partenza potrebbe essere dato dalle variabili e parametri/indicatori di performance individuati (36 totali) e descritti nella seconda parte di questo capitolo. Infatti, alcuni di questi indicatori già vengono utilizzati in azienda, circa il 31% (ad esempio: il *Sell-trough* per il Retail; *Tempo ciclo interno e dei laboratori* per le Operations; ecc.); molti altri si potrebbero calcolare facilmente perché si hanno già a disposizione i dati adeguati nei data base aziendali, circa il 47% (ad esempio: per il *N. di prodotti a campionario/numero di prodotti collocati sul mercato* per lo Stile; per la *% incremento "follower" sui social* per l'area Comunicazione; ecc.); mentre il calcolo della restante parte, circa il 22%, degli indicatori non sarebbe possibile in maniera immediata, ma solo tramite l'implementazione di procedure ad hoc per l'ottenimento dei dati necessari e/o attraverso l'acquisizione degli stessi (ad esempio: per il *Valore ordini per cliente/volume acquisti* per il Marketing/Commerciale; per il *N. rilavorazioni/tot. capi prodotti* per le Operations)

In particolare, dopo aver analizzato, selezionato e reso disponibile tali indicatori scelti, si potrebbe costruire un Tableau de Board al fine di integrare i vari report in uno unico, integrandolo con indicatori di performance globale d'azienda di tipo prettamente economico finanziario. L'obiettivo dovrebbe essere quello di dare un quadro d'insieme sull'andamento dell'azienda, perlomeno nel breve periodo.

In futuro, il passo successivo potrebbe essere quello di architettare e implementare una Balanced Scorecard.

Inizialmente vista come cruscotto di indicatori di controllo che guardi alle diverse prospettive aziendali: economico-finanziaria; mercato/cliente; processi interni; sviluppo e apprendimento.

In seguito, utilizzata come strumento strategico che permetta di trasformare la strategia in azione, allineando gli obiettivi aziendali con quelli delle persone che operano in azienda.



## CONCLUSIONI

Nel comparto del fashion di fascia alta e medio/alta ci si trova ad operare in un contesto caratterizzato da una combinazione di fenomeni di turbolenza ambientale, una maturità dei business accompagnata da un aumento del numero dei concorrenti invece che da una loro diminuzione, con clienti che sono sempre più esigenti e sofisticati nelle loro aspettative<sup>198</sup>.

In tale ambiente, non è più sufficiente la creatività degli stilisti. Tutte le imprese, oggi, per poter sopravvivere e prosperare in questo ambiente, devono saper anticipare il cambiamento con posizionamenti originali e sostenibili.

Per queste ragioni, l'anima creativa deve convivere e relazionarsi con l'anima razionale. La creatività deve essere intesa come "il processo attraverso il quale nuove idee vengono generate, sviluppate e trasformate in valore economico"<sup>199</sup>. Nelle imprese della moda, i manager devono operare come integratori che collegano valori a obiettivi, cultura a strategia, risultati a ricompense.

Il primo obiettivo dell'elaborato era quello di esporre le ragioni della rilevanza del controllo di gestione nelle imprese della moda, rilevanza che fino a qualche anno fa non era data per scontata ma, anzi, era sottovalutata.

Il lavoro, dunque, dopo aver illustrato le peculiarità del mondo delle aziende del fashion e le caratteristiche del contesto di riferimento, ha voluto porre l'accento sul ruolo che i sistemi di programmazione e controllo possono avere nella gestione di tali aziende.

---

<sup>198</sup> A. BUBBIO, S. CACCIAMANI, U. RUBELLO, M. SOLBIATI, *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsoa, 2009

<sup>199</sup> S. SAVIOLO, S. TESTA, *Le imprese del sistema moda*, RCS Libri, Milano, 2000, p.23.

In tal senso è emerso che, le aziende del sistema moda solo recentemente hanno iniziato a considerare il controllo di gestione come uno strumento necessario per la gestione dell'impresa. Questo nuovo interesse è dovuto, in particolare, al fatto che le cause del ritardo nell'utilizzo di sistemi di programmazione e controllo di gestione nelle imprese del fashion sono venute meno.

Da un lato, il comparto moda ha raggiunto uno stadio di maturità e sono venuti meno i margini estremamente elevati nel settore, inoltre molte aziende sono passate o stanno passando da una gestione prevalentemente familiare ad una logica manageriale; dall'altro lato, l'evoluzione dei sistemi di programmazione e controllo di gestione hanno favorito l'efficacia di tali sistemi anche nelle aziende del fashion caratterizzate da un ambiente turbolento e forti specificità settoriali, con particolari esigenze informative. Infine, oggi, il successo di tali imprese è fortemente legato all'immagine di marca, la fedeltà del cliente e l'efficacia delle campagne pubblicitarie. Per queste ragioni è necessario che il processo di controllo venga implementato anche in queste realtà.

Implementazione che seppur basata su alcuni fabbisogni considerati comuni alle imprese del sistema moda, dovrà tener conto delle esigenze specifiche dell'impresa utilizzando un approccio situazionale nella definizione e implementazione del sistema di programmazione e controllo.

Il secondo obiettivo di questo lavoro consisteva nell'esposizione di un caso aziendale, oggetto del quarto capitolo, che voleva essere “un punto di partenza, uno spunto di riflessione per l'implementazione e lo sviluppo di un sistema di programmazione e controllo nell'azienda Lardini S.P.A”, azienda in cui sto svolgendo una collaborazione part-time dal 2016.

Ci siamo concentrati, nella prima parte, nella descrizione degli aspetti salienti dello sviluppo dell'azienda LARDINI S.P.A. e del suo business, dalla nascita alla situazione attuale. Si è enfatizzato l'aspetto della crescita in termini di volumi e di complessità del business; quest'ultima ha generato la necessità di una riorganizzazione aziendale: da un sistema fortemente accentrato ad un sistema maggiormente decentrato con la costituzione di una "line" che faccia da filtro all'eccesso di riporti che aveva il CEO e, in generale, gli imprenditori. Tale sviluppo ha portato la costituzione di nuove funzioni aziendali e la presenza di nuove figure, tra le quali il controllo di gestione, con l'obiettivo di implementare un sistema di controllo di gestione, che ad oggi è ancora in una fase embrionale.

I risultati delle interviste, descritti nella seconda parte, fatte ai responsabili di funzioni ritenute cruciali per il successo aziendale, ci hanno consentito di comprendere quali fossero le variabili che, secondo gli stessi responsabili, guidano la performance di area e di individuare alcuni parametri/indicatori di performance. Da questi colloqui sono emerse una serie di variabili e indicatori, sia di tipo economico-finanziario che, nella maggior parte dei casi, di tipo qualitativo e/o fisico-tecnico. Successivamente abbiamo disegnato una mappa di performance che cerca di spiegare i nessi causali tra le variabili di performance sia all'interno delle aree sia tra diverse funzioni, nonché come queste influenzano la performance globale di tipo economico-finanziaria dell'azienda.

L'analisi degli strumenti e dei processi di programmazione e controllo già presenti in azienda o in fase di implementazione, ci ha stimolato alcuni spunti di riflessione e proposte con il fine di migliorare l'efficacia del sistema di programmazione e controllo che si sta "architettando"; così che possa espletare al meglio le proprie funzioni di supporto e di guida nella gestione aziendale.

Di seguito riportiamo alcuni spunti:

- l'oggetto della programmazione aziendale dovrebbe spostarsi ancor di più verso la stagione e le collezioni, supportate da specifici strumenti di gestione dei progetti come il Diagramma di Gantt;
- il budget potrebbe prevedere obiettivi di performance non solo economico-monetari ma anche di tipo qualitativo e/o fisico tecnico, magari prendendo spunto dalle variabili e parametri/indicatori di performance descritti nella seconda parte del caso;
- il timing nel processo di budgeting va rivisto e definito secondo le logiche della stagione, rendendolo più flessibile con un approccio "Rolling budgeting";
- dovrebbe essere predisposta una Contabilità Analitica a preconsuntivo per garantire adeguate analisi degli scostamenti e proiezioni a finire, come basi di partenza per un controllo di tipo "feed-forward";
- dovrebbe essere predisposta una Contabilità Analitica per attività, piuttosto che per centri di responsabilità, ciò permetterebbe di comprendere meglio "come e dove vengono allocate le risorse";
- il sistema di reporting dovrebbe essere coerente con gli obiettivi budget.

In virtù di quanto esposto, riteniamo che l'obiettivo di fondo di dare un piccolo contributo all'azienda LARDINI S.P.A. in questa fase di riorganizzazione e implementazione del sistema di programmazione e controllo di gestione possa considerarsi raggiunto. Nella speranza che da questo scritto possano emergere ulteriori spunti di riflessione e di discussione interessanti per lo sviluppo di questa azienda che da anni contribuisce con il proprio business allo sviluppo del territorio nel quale affonda le proprie radici.

## BIBLIOGRAFIA

- AGLIATI M. (a cura di), *Budget e controllo di gestione*; prefazione di Franco Amigoni, Il Sole 24 ORE, Milano, 2006.
- AGLIETTI T., *Processi e metodi della produzione per la moda. Sviluppo scalare dei modelli e tecnologie della modellistica industriale*, Milano, Hoepli, 2003.
- ALOI F. - ALOI A., *Il budget e il controllo di gestione per le PMI*, 5. ed., IPSOA, Gruppo Wolters Kluwer, Assago, 2012
- ANSOFF H. I., *From Strategic Planning to Strategic Management*, John Wiley & Sons, Hoboken - New Jersey, 1976.
- ANTHONY R.N., *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Division of Research Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston, 1965.
- ANTHONY R.N., *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston, 1988; Trad. It. *Il controllo manageriale*, F. Angeli, Milano 1990.
- ANTHONY R.N., WELSCH G. A., *Fundamentals of management accounting*, R. D. Irwin, Homewood, 1974.
- ARRIGO E., *Market-driven management e imprese globali del fast fashion*, Giappichelli, Torino, 2015.
- BARALDI S. - BOCCI F. – BUBBIO A., *Balanced scorecard: ambiti e modalità di applicazione*, in “Controllo di gestione”, n. 1-2, 2005, p.12.
- BARBARESCO G., *Focus “Aziende Moda Italia” (2013-2017)*, AREA STUDI MEDIOBANCA, Milano, 2019.
- BECATTINI G., *Il distretto industriale*, Torino, Rosenberg e Sellier, 2000.
- BERGAMIN BARBATO M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica vol.2*, UTET, Milano, 1991.

- BINI V., *La supply chain della moda: strumenti per la gestione globale dell'impresa: dallo sviluppo del prodotto al negozio*, Franco Angeli, Milano, 2011.
- BOCCHINI U. - SERINI F. - TUROLLA A., *Contabilità e controllo dei costi: casi e problemi*, Giuffrè, Milano, 2003.
- BOCCHINO U (a cura di), *La guida del Sole 24 ore al controllo di gestione: principi generali, tecniche, strumenti e applicazioni*, Il Sole 24\_ore, Milano, 2008
- BONACCHI M. – BAMBAGIOTTI ALBERTI L., *Il controllo dei costi di sviluppo delle collezioni nelle aziende dell'alta moda*, in “Amministrazione e Finanza”, n. 1, 2006.
- BRIMSON J. A., *Activity-based budgeting: una guida alla creazione di valore*, EGEA, Milano, 1999
- BRIMSON J. A., *Contabilità per attività. Il nuovo approccio alla contabilità industriale*, FrancoAngeli, Milano, 1992
- BRIMSON J. A., *Management per attività: dal costo del prodotto/servizio all'aumento della produttività* - 3. ed., F. Angeli, Milano, 1995
- BRUNETTI G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, FrancoAngeli, Milano, 1999
- BRUSA L., *Attuare e controllare la strategia aziendale. Mappa strategica e balanced scorecard*, Giuffrè, Milano, 2007.
- BRUSA L., *Contabilità dei costi: contabilità per centri di costo e activity based costing*, 2. ed., Giuffrè, Milano, 1995.
- BRUSA L., DEZZANI F., *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983.
- BRUSA L., *L'amministrazione e il controllo*, ETAS, Milano, 1994

BUBBIO A., CACCIAMANI S., RUBELLO U., SOLBIATI M., *Il controllo di gestione nelle imprese del fashion*, Ipsoa, 2009

BUBBIO A., *La guida del Sole 24 ore al budget: principi e soluzioni tecnico strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale, balanced scorecard* - 3. ed., Gruppo 24 ore, Milano, 2009

BUBBIO A., *La guida del Sole 24 Ore al budget*, IL SOLE 24 ORE, Milano, 2009.

CHIUCCHI M. S., *Le variabili casuali*, in MARASCA S. - MARCHI L. – RICCABONI A. (a cura di), *Controllo di Gestione – Metodologie e strumenti*, KOWITA', Arezzo, 2013.

CHIUCCHI M. S., *Il metodo dello studio di caso nel management accounting*, G. Giappichelli, Torino, 2012

CHIZZOLI G., MANZONI C., *Execution Premium. Applicare la strategia per il vantaggio competitive*, Etas Libri Rcs, Milano, 2009.

CIETTA E., *La rivoluzione del fast fashion: strategie e modelli organizzativi per competere nelle industrie ibride*, FrancoAngeli, Milano, 2008.

CODA V., *Gestione strategica d'impresa. Letture e casi*, Unicopli, Milano, 1987

CODA V., *L'orientamento strategico dell'impresa*, UTET libreria, Torino, 1995.

CORBELLINI E., SAVIOLO S., *La scommessa del made in Italy e il futuro della moda italiana*; prefazione di Diego Della Valle, Etas, Milano, 2004

DEL BENE L., *Aziende familiari: tra imprenditorialità e managerialità*, G. Giappichelli, Torino, 2005

FACCHINETTI I., *Manuale di contabilità analitica: metodologie, casi e soluzioni operative, tecniche per la determinazione dei costi, creazione del valore e decisioni aziendali*, 6. ed., Il Sole 24 Ore, Milano, 2007

FAZZINI M. - TERZANI S., *Proposta di balanced scorecard nelle imprese del sistema moda*, in “Controllo di gestione”, n.6, 2007

FINTONI S., *Produrre e distribuire moda: sourcing e delocalizzazione in un contesto globale: dove, come, con chi*; prefazione di Gaetano Marzotto, F. Angeli, Milano, 2005.

FIOCCA R., SNEHOTA I.J, TUNISINI A., *Marketing Business to Business*, McGraw-Hill, Milano, 2008.

FLAMHOLTZ E., *Il controllo manageriale. Teoria e pratica*. Giuffrè, Milano, 2002;

FLAMHOLTZ E., *Il Sistema di controllo come strumento di direzione*, in “Problemi di Gestione”, Vol. XII, 1982

FOGLIO A., *Il Marketing della Moda*, Franco Angeli, Milano, 2001.

GALLINARO S., *Teorie del controllo*, FrancoAngeli, Milano, 1990.

GARZONI M., DONA' R., *Moda & tecnologia*; prefazione di Robert Grant, Egea, Milano, 2008.

GATTI M., *Balanced scorecard e cost management: riferimenti teorici e casi aziendali*, Esculapio, Bologna, 2011.

GIUNTA F. – BONACCHI M., *Il controllo dei costi di campionario nelle aziende del settore tessile abbigliamento*, in Rivista Italiana di Ragioneria, Luglio – Agosto, 2002.

GIUNTA F. - GORI S. (a cura di), *Il valore delle idee. Il campionario delle aziende tessili tra ricerca & sviluppo e marketing*, Prato, La Spola, 2002.

GOLIZIA D., *Fashion business model. Strategie e modelli delle aziende di moda*, FancoAngeli, Milano, 2016.

HERMES LAB (a cura di), *Fashion economy: occupazione, tecnologia e innovazione nel sistema moda*, Centro di Firenze per la moda italiana, Pitti immagine, Il sole-24 ore, Milano, 2001.



- IACOBELLI G. (a cura di), *Fashion branding 3.0: la multicanalità come approccio strategico per il marketing della moda*, FrancoAngeli, Milano, 2010
- JOHNSON H. T. - KAPLAN R. N., *Ascesa e declino della contabilità direzionale*, ISEDI, Torino, 1989.
- JOHNSON H. T., 1988. *Activity based information: A blueprint for world class management accounting*, *Management Accounting*, 1988 (June): pp. 23-30.
- JOHNSON H. T., *La riscossa della contabilità direzionale: dal controllo top down all'empowerment*; prefazione di Pier Luigi Piccari, Il sole-24 ore libri, Milano, 1995
- KAPLAN R. S., NORTON D.P. *The Balanced Scorecard. Measures that drive performance*, in "Harvard Business Review", January-February 1992.
- KAPLAN R.S., NORTON D. P., BUBBIO A., *Balanced scorecard. Tradurre la strategia in azione*, ISEDI, Torino, 2000.
- KAPLAN R.S., NORTON D. P., *Execution Premium. Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage*, Harvard Business School Press, Boston;
- KAPLAN R.S., NORTON D. P., *The Balanced Scorecard. Measures that drive performance*, in "Harvard Business Review", January-February 1992
- KAPLAN R.S., NORTON D. P., *The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action*, Harvard Business Press, Boston, 1996.
- KAPLAN R.S., NORTON D. P., *The Office of Strategy Management*, Harvard Business Review, October 2005;
- LYNCH R. L., CROSS K. F., *Measure Up – The Essential Guide to Measuring Business Performance*, Mandarin, London, 1991.
- MANCA F., *Il controllo di gestione nelle aziende soggette a stagionalità*, Wolters Kluwer Italia, Milano, 2009.

MARASCA S. – SCARPONI D., *Il Performance Budgeting*, in MARASCA S. - MARCHI L. – RICCABONI A. (a cura di), *Controllo di Gestione – Metodologie e strumenti*, KOWITA', 2013

MARASCA S. - SILVI R. (a cura di), *Sistemi di controllo e cost management tra teoria e prassi*, G. Giappichelli, Torino, 2004

MARASCA S. (a cura di), *Sistemi avanzati per il controllo di gestione*, Knowitá, Arezzo, 2018.

MARASCA S., *Il Budget: prospettive evolute*, in MARASCA S. - MARCHI L. – RICCABONI A. (a cura di), *Controllo di Gestione – Metodologie e strumenti*, KOWITA', Arezzo, 2013.

MARCHI G. - NARDIN G. (a cura di), *Internet nell'industria dell'abbigliamento: esperienze nel distretto carpigiano e nel sistema moda italiano*; prefazione di Tiziano Bursi, F. Angeli, Milano, 2004.

MERCHANT K., RICCABONI A., *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill Education, New York, 2003

MINTZBERG H., *The Strategy Process: Concepts, Contexts, Cases.*, Prentice Hall, Upper Saddle River - New Jersey, 1994.

MINTZBERG H., *Ascesa e declino della pianificazione strategica*; prefazione di Gianluca Colombo, ISEDI, Torino, 1996,

MODINA S., *Il business della moda: analisi economica delle imprese commerciali*, F. Angeli, Milano, 2004.

MUCELLI A., MORETTI P., *L'analisi della gestione aziendale: controllo dei costi, budgeting, reporting e analisi degli scostamenti, activity based management - 2. ed.* Sistemi editoriali, Napoli, 2009.

NANNI JR A. J., *Sistemi integrati della Misurazione della Performance: le strategie del Cost Management attraverso l'Organizational Learning*, in M. BERGAMIN BARBATO (a cura di), *Il Cost Management*, Giuffrè, Milano, 1999.

NAPOLEONI E., *L'analisi dei costi della varietà nelle aziende del settore moda*, in S. TERZANI (a cura di), *Problematiche gestionali e di controllo nelle imprese dell'alta moda*, I Quaderni di Dottorato, n. 12, Il Prato, Firenze, 2006, p. 144.

NENCINI C., *Moda e innovazione tecnologica: nuove strategie di marketing: dall'idea allo sviluppo di prodotti innovativi attraverso cinque case history di successo*, F. Angeli, Milano, 2002.

ONIDA P., *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative di azienda*, Giuffrè, Milano, 1970.

POZZOLI S., *Fattori critici di successo*, Cedam, Padova, 1996

RINALDI F. R., TESTA S., *L'impresa moda responsabile. Integrare etica ed estetica nella filiera*, EGEA, Milano, 2013.

RUSSO R., *Budget "inverso" per il controllo di gestione nelle aziende moda*, in *Amministrazione & Finanza*, n. 17, 2002, pp. 38-44.

SACERDOTE E. (a cura di), *La strategia retail nella moda e nel lusso: dalla marca, al negozio, al cliente: scenari e tendenze*, prefazione di Paolo Zegna; postfazione di Domenico De Sole, 3. ed., F. Angeli, Milano, 2011

SCHWARTZ B., *The Paradox of Choice: Why More Is Less, Revised Edition*, HarperCollins, New York, 2009.

SALVATI C., *Budgeting ed alta moda: programmare la "creatività"*, in S. TERZANI (a cura di) *Problematiche gestionali e di controllo nelle imprese dell'alta moda*, I Quaderni di Dottorato, n. 12, Il Prato, Firenze, 2006.

- SANNINO G., *Tendenze evolutive nei principi e negli strumenti del controllo di gestione. Tableau de bord e balanced scorecard*, Padova Cedam, 2002.
- SARACENO P. (a cura di), *Economia e direzione dell'impresa industriale*, ISEDI, Milano, 1978.
- SAVIOLO S., TESTA S., *Le imprese del sistema moda*, RCS Libri, Milano, 2000.
- SAVIOLO S., TESTA S., *Le imprese del sistema moda*, Rizzoli Etas, Milano, 2005.
- SIBONI B., *Il ruolo della comunicazione nel settore dell'alta moda*, in S. TERZANI (a cura di), *Problematiche gestionali e di controllo nelle imprese dell'alta moda*, I Quaderni di Dottorato, n. 12, Il Prato, Firenze, 2006.
- SILVI R., *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, G. Giappichelli, Torino, 1995
- TERZANI S., *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, FrancoAngeli, Milano, 2007.
- TESTA F. - DE VITA P. (a cura di), *Reti, flessibilità e performance competitive nei settori tradizionali: un caso di studio nel fashion business*, F. Angeli, Milano, 2006
- TRONCHIA S., *La guida del sole 24 ore alla balanced scorecard: progettare e gestire il sistema aziendale di misurazione delle prestazioni*, Gruppo 24 ore, Milano, 2009
- VACCARA CAPELLO P., *Lo sviluppo delle collezioni nel sistema moda*, in *Economia e Management*, n.6, 1993.
- ZANIGNI M., *L'activity-based costing in atto: metodo, progettazione, implementazione*, CEDAM, Padova, 2004.
- ZAPPA G., *La nozione di azienda nell'economia moderna*, Giuffrè, Milano, 1954
- ZAPPA G., *Tendenze Nuove negli studi di Ragioneria*, Istituto editoriale scientifico, Milano, 1927

## SITOGRAFIA

[it.fashionnetwork.com](http://it.fashionnetwork.com)

[www.armani.com](http://www.armani.com)

[www.glossariomarketing.it](http://www.glossariomarketing.it)

[www.lardini.it](http://www.lardini.it)

[www.technofashion.it](http://www.technofashion.it)

[www.todsgroup.com](http://www.todsgroup.com)

[www.univpm.it](http://www.univpm.it)

## **RINGRAZIAMENTI**