



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di laurea magistrale in Economia e Management

**LE IMPLICAZIONI PER IL CONTROLLO DI
GESTIONE IN MODELLI DI BUSINESS
IBRIDI: IL CASO ERITEL
TELECOMUNICAZIONI**

THE IMPLICATIONS FOR MANAGEMENT CONTROL IN HYBRID
BUSINESS MODELS: THE CASE OF ERITEL
TELECOMMUNICATIONS

Relatore: Chiar.mo

Prof. Stefano Marasca

Tesi di laurea di:

Perla Jean Nicole Fraboni

Anno Accademico 2024 – 2025

In memoria di zia Anna, Miranda, Mario e Neve.

Anche se non siete più qui, so che da lassù mi guardate sempre.

Questo traguardo è anche vostro, perché vi sento al mio fianco in ogni passo.

Indice

Introduzione	7
1. Il controllo di gestione: un inquadramento	11
1.1 Contesto e premesse: l'evoluzione del controllo	11
1.2 L'approccio classico di Robert N. Anthony	12
1.2.1 Il dibattito terminologico: da management control a controllo di gestione.....	14
1.2.2 I punti di forza e la crisi del modello	15
1.2.3 Le lacune rilevate e il loro superamento	16
1.3 L'approccio comportamentistico	17
1.4 Il controllo di gestione: la strategia e gli obiettivi.....	19
1.4.1 Strategia intenzionale e strategia emergente.....	22
1.5 Il controllo di gestione: flussi informativi, destinatari e funzione operativa.....	23
1.6 Strauß e Zecher: una panoramica dottrinale dei sistemi di controllo.....	25
1.7 Il controllo come sistema delle quattro leve di Simons	27
1.7.1 Le fasi del rinnovamento	29
1.8 La procedura di verifica attiva	31
1.8.1 I sub-sistemi del controllo	32
1.8.2 Modularità sistemica	34
2 La struttura tecnico-informativa del controllo di gestione.....	35
2.1 Dalla struttura tecnico-contabile alla struttura tecnico-informativa del controllo	35
2.2 Il sistema delle rilevazioni: contabilità generale e contabilità analitica	37
2.3 La contabilità analitica come strumento per il decision-making	41
2.4 Il sistema dei budget e degli standard.....	47
2.5 L'analisi degli scostamenti e il sistema di reporting.....	52
2.6 Il ruolo dell'Information and Communication Technology (ICT).....	55

3 Modelli di business ibridi	57
3.1 Modelli di business ibridi: un inquadramento.....	57
3.2 L'area di business dei contratti ricorrenti: similitudini con la produzione in serie	60
3.3 Controllo di gestione nella produzione “in serie” di servizi	62
3.3.1 Contabilità dei costi per produzione “in serie” di servizi	63
3.4 Lavorazione su commessa: tratti caratteristici e iter procedurale.....	65
3.5 Il controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa	70
3.6 La struttura tecnico-informativa del controllo: la contabilità analitica di commessa	72
3.6.1 La configurazione dei costi e dei ricavi di commessa	75
3.6.2 La dinamica dei preventivi e il controllo dell'avanzamento dei lavori	78
4 Il controllo di gestione per modelli di business ibridi: il caso Eritel Telecomunicazioni s.r.l.	85
4.1 Metodologia della ricerca del caso studio	85
4.2 La storia di Eritel Telecomunicazioni: dal 1999 ad oggi	89
4.3 Il modello di business ibrido di Eritel	91
4.4 L'architettura dell'offerta: le 5 business unit	92
4.5 Il sistema di contabilità analitica in Eritel.....	95
4.6 La gestione del ciclo attivo per i vari tipi di commessa	95
4.6.1 L'architettura della commessa: i cinque parametri fondamentali.....	97
4.6.2 Scenari di apertura di una commessa	100
4.7 Gestione delle commesse “una tantum” in Eritel.....	102
4.7.1 La preventivazione delle commesse	103
4.7.2 La consuntivazione delle commesse	104
4.8 Gestione dei contratti ricorrenti in Eritel	108
4.9 Discussione delle risultanze del caso studio	110
Conclusioni	115
Bibliografia	119
Ringraziamenti.....	125

Introduzione

L'attuale scenario economico, caratterizzato da un'elevata complessità e da una dinamicità senza precedenti, impone alle organizzazioni la necessità di adottare sistemi di monitoraggio sempre più avanzati per sorvegliare le variabili critiche che influenzano la performance aziendale. In questo contesto, il controllo di gestione si è evoluto da una visione prevalentemente tecnico-amministrativa a un sistema multidimensionale capace di orientare i comportamenti, supportare i processi decisionali e integrare la strategia aziendale con l'operatività quotidiana. Questo nuovo approccio consolidatosi nel tempo, risulta ancor più, fondamentale in realtà contraddistinte da modelli di business ibridi.

In tal merito, la letteratura scientifica risulta ancora limitatamente sviluppata nello studio dell'implementazione pratica del controllo di gestione nelle piccole e medie imprese che adottano modelli di business ibridi.

Il presente studio si pone l'obiettivo di contribuire a colmare tale lacuna, indagando come il controllo di gestione possa essere declinato efficacemente in un contesto di business ibrido per garantire la sostenibilità economica e finanziaria di lungo periodo.

La domanda di ricerca che guida l'intera trattazione è la seguente: come si implementa il sistema di controllo di gestione in un modello di business ibrido, caratterizzato dalla coesistenza di commesse *una tantum* e servizi ricorrenti?

Per rispondere a tale quesito, l'elaborato adotta la metodologia qualitativa del caso studio, analizzando la realtà di Eritel Telecomunicazioni s.r.l. Attraverso un approccio di ricerca interventista, basato sulla partecipazione diretta nel fenomeno studiato, è stato possibile esplorare le "scatole nere" dell'organizzazione, riducendo il divario tra teoria e prassi. Lo studio si focalizza con particolare attenzione sulla gestione delle commesse, data l'elevata criticità operativa che esse rappresentano e la maggiore disponibilità di dati rispetto alla componente dei contratti ricorrenti, analizzata in questa sede in modo più sintetico.

Le risultanze emerse dal caso studio confermano che il controllo di gestione, in contesti di *servititation* (da intendersi in senso ampio), debba trasformarsi in un asset strategico presente sin dalla fase di prevendita. Tra i principali contributi, si rileva come la "perdita tattica" su una singola commessa possa essere accettata consapevolmente dal management se finalizzata alla protezione e al consolidamento dei margini derivanti dai canoni ricorrenti, spostando l'attenzione dalla redditività del singolo intervento alla massimizzazione del *customer lifetime value*.

Per fornire una visione organica e dettagliata del tema, la trattazione è articolata in quattro capitoli.

Nel primo capitolo viene delineato l'inquadramento teorico del controllo di gestione. Dopo aver ripercorso l'evoluzione storica del concetto, viene approfondito l'approccio classico di Robert N. Anthony, distinguendo tra pianificazione strategica, controllo direzionale ed esecutivo. La trattazione prosegue poi analizzando l'approccio comportamentistico e il modello delle "quattro leve del controllo" di Simons, che introduce una visione dinamica del sistema di controllo come strumento di rinnovamento e trasformazione organizzativa.

Il secondo capitolo si focalizza sulla struttura tecnico-informativa del controllo. In questa sezione vengono esposte le differenze tra contabilità generale e analitica, il ruolo del sistema del budget e degli standard, e l'importanza dell'analisi degli scostamenti e del reporting per indirizzare i comportamenti delle persone.

Il terzo capitolo presenta i modelli di business ibridi e la distinzione metodologica tra produzione in serie e lavorazione su commessa. Un focus specifico è dedicato alla contabilità analitica di commessa, discutendo la scelta tra approcci *direct costing* e *full costing* e analizzando la dinamica dei preventivi aggiornati come strumento di *feed-forward* per il monitoraggio dell'avanzamento dei lavori.

Il quarto capitolo espone il caso studio di Eritel telecomunicazioni s.r.l. Dopo una ricostruzione della storia aziendale e del suo posizionamento come *system integrator* nel settore ICT, viene analizzata l'architettura dell'offerta suddivisa in cinque *business unit*. Lo studio entra nel dettaglio dei processi operativi,

descrivendo l'iter della commessa, i parametri di preventivazione e le modalità di consuntivazione dei costi diretti (materiali, manodopera e oneri accessori). Infine, vengono discussi i contributi teorici e le implicazioni manageriali, ponendo l'accento su come la capacità di interpretare i dati in chiave strategica, accettando anche risultati puntuali non soddisfacenti per perseguire obiettivi di lungo termine, rappresenti la nuova frontiera del controllo per la stabilità delle PMI moderne.

1. Il controllo di gestione: un inquadramento

1.1 Contesto e premesse: l'evoluzione del controllo

La continua evoluzione del panorama economico, con la sua intrinseca complessità, impone alle imprese di adattarsi ad una molteplicità di variabili esogene che risultano sempre più difficili da prevedere e gestire. Tali mutamenti imprevisi richiedono che il management applichi sistemi di controllo avanzati, volti a sorvegliare la dinamica delle variabili critiche sia interne che esterne, cruciali per la performance aziendale.

A fronte di questo, è bene sottolineare che un sistema di controllo di gestione risulta operante in tutte le organizzazioni che desiderino migliorare la propria redditività attuale e potenziale¹.

Una crescita d'attenzione verso il tema del controllo, sia nella realtà operativa delle aziende che nella dottrina, si ravvisa a partire dall'inizio degli anni Settanta.

Molti studiosi propongono una propria definizione in linea con le relative impostazioni, contribuendo a generare una pluralità di approcci e anche una certa frammentarietà.

¹ Cfr. J. CARENYS, *Management control systems: a historical perspective*, in *International Bulletin of Business Administration*, EuroJournals, Inc., Barcellona, Vol. 7, n. 1, 2010, pp. 37-54.

Le teorie sul controllo di gestione nelle realtà produttive si sono gradualmente evolute, man mano che sono state considerate nuove variabili interne ed esterne che potevano influenzare il successo di un'organizzazione.

1.2 L'approccio classico di Robert N. Anthony

Riguardo gli approcci di studio, sviluppati nella dottrina italiana e in quella nordamericana, si possono identificare due indirizzi di pensiero:

- L'approccio "del processo organizzativo"
- L'approccio "comportamentistico"

Il primo fa capo all'opera di Robert N. Anthony, autore che fu il primo, nel 1965, a definire il controllo direzionale come «il processo mediante il quale i dirigenti si assicurano che le risorse siano ottenute ed usate efficacemente ed efficientemente per il raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione»².

In aggiunta a ciò, ad Anthony va ascritto il merito di aver riconosciuto al sistema di programmazione e controllo, l'identità di sistema. Partendo da tale presupposto, Anthony suggerisce un'articolazione del sistema di controllo in tre grandi ripartizioni:

- Pianificazione strategica.
- Controllo direzionale.
- Controllo esecutivo.

² Cfr. R.N. ANTHONY, *Planning and Control Systems*, School of Business Administration, Harvard, 1965, p.23, Cfr. R.N. ANTHONY-J. DEARDEN-D. VANCIL, *Management Control Systems*, 1^a ed., Irwin, Homewood, 1965, p. 2.

Richiamiamo in breve il contenuto delle tre attività:

«La pianificazione strategica è il processo con il quale vengono decisi gli scopi dell'organizzazione e le strategie per raggiungere tali scopi»³.

Il processo di pianificazione strategica si sostanzia nella definizione degli obiettivi e delle soluzioni strategiche idonee a conseguirli. Per sua natura, la pianificazione strategica rappresenta un processo fondato su elevata creatività e un limitato grado di sistematizzazione e sull'uso di informazioni relative sia all'ambiente esterno sia all'ambiente interno.

«Il controllo direzionale è il processo attraverso il quale i manager inducono gli altri membri dell'organizzazione ad attuare le strategie dell'organizzazione»⁴.

Anthony definisce il sistema di controllo direzionale come “coordinato e integrato”, intendendo che, sebbene le informazioni prodotte possano riguardare aspetti diversi, in base alle ragioni per cui sono state prodotte, è necessario mantenere un coerente livello di adeguamento ed integrazione tra le stesse⁵.

«Il controllo esecutivo o controllo dei compiti ha lo scopo di assicurare che mansioni specifiche vengano svolte in modo efficace ed efficiente»⁶.

Tale controllo è identificato negli specifici compiti dei dipendenti, a differenza del controllo direzionale che fa riferimento all'attività dei dirigenti⁷.

³ Cfr. R.N. ANTHONY, *The management control function*, Harvard Business School Press, Boston, 1988, p. 58.

⁴ Cfr. R.N. ANTHONY, *The management control function*, cit, p. 67.

⁵ Cfr. R.N. ANTHONY, DEARDEN J., VANCIL R.F., *Management Control Systems*. cit, p. 3.

⁶ Cfr. R.N. ANTHONY, *The management control function*, cit., p. 72.

⁷ Cfr. R.N. ANTHONY, *Sistemi di pianificazione e controllo. Schema di analisi*, Etas Libri, Milano, 1967, p. 15.

Il livello di specificazione dei compiti risulta essere elevato nel caso del controllo esecutivo, assente nel controllo direzionale seppur vincolato dalla pianificazione strategica e dagli obiettivi da questa definiti⁸.

1.2.1 Il dibattito terminologico: da management control a controllo di gestione

Come specificato in precedenza, Anthony propone nel 1965 e nel 1988 con le relative opere, definizioni del controllo direzionale formalmente distinte, ma sostanzialmente identiche. Con ciò, l'autore ha soltanto voluto porre l'enfasi su aspetti diversi. Nella sua prima definizione ha posto l'attenzione nell'acquisizione e utilizzo delle risorse; nella seconda il focus viene indirizzato verso l'attuazione delle strategie.

In seguito a ciò, possiamo affermare che il concetto moderno di controllo di gestione affonda le sue radici nella dottrina anglosassone, in particolare il termine originale utilizzato era "*Management control*", che in inglese, non si limita alla semplice verifica, ma veicola l'idea di guida, direzione di un sistema. Quando questo concetto fu importato in Italia dai primi studiosi, si verificò un iniziale scontro linguistico. Le prime traduzioni provarono a utilizzare l'espressione "Controllo Direzionale". Tuttavia, questa scelta risultò semanticamente ambigua in Italia, poiché il termine "controllo" tende a richiamare principalmente un'azione di

⁸ M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI, *Controllo di gestione. Strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli, Torino, 2021, p. 8.

verifica *ex post*, piuttosto che l'intenzione proattiva di guidare l'impresa verso i suoi obiettivi.

Per riflettere più accuratamente la natura del processo, (che comprende la formulazione del budget, la misurazione delle performance, l'analisi degli scostamenti e le azioni correttive), la dottrina italiana, in particolare a partire dagli studi di autori come Giorgio Brunetti⁹ con la sua opera del 1979, scelse di adottare e consolidare l'espressione "Controllo di Gestione". Tale terminologia è stata preferita perché sposta l'attenzione non solo a livello strategico, ma sull'intero processo gestionale che coinvolge tutti i livelli operativi dell'organizzazione.

L'obiettivo era rendere il processo uno strumento essenziale di guida e coordinamento aziendale e non un mero strumento di rendicontazione.

L'adozione di "Controllo di Gestione" è divenuta la terminologia standard e universalmente accettata nel contesto accademico, superando le traduzioni dirette che non rendevano giustizia alla complessità e alla funzione direzionale del *Management Control*.

1.2.2 I punti di forza e la crisi del modello

L'importanza che tuttora riveste lo schema di Anthony è dovuta principalmente a due ragioni: l'adattabilità alle diverse imprese e il suo pragmatismo.

⁹ Cfr. G. BRUNETTI, *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano, 1979, pp.14-19.

In aggiunta, questo modello prevede l'applicazione di regole e procedure all'interno di organizzazioni con diversi livelli gerarchici, adottando soluzioni immediate, agevoli da mettere in atto per i dirigenti¹⁰.

1.2.3 Le lacune rilevate e il loro superamento

È attorno, agli anni '70 che il modello di Anthony inizia a mostrare alcune limitazioni, la maggior parte delle quali causate dal cambiamento di mercato di quel periodo. I mercati avevano abbandonato la loro staticità, progredendo verso maggiore dinamicità, accompagnata da un incremento notevole della concorrenza e maggiori esigenze espresse da parte della clientela, meno disposta ad accettare soluzioni standardizzate.

Tra i limiti posti in evidenza, si riscontra il considerare come due momenti distinti la formulazione della strategia e l'attuazione della stessa. Questa posizione viene superata non appena il pensiero strategico diventa parte integrante della quotidianità aziendale. Inoltre, un ulteriore punto di debolezza si manifesta nell'estrema attenzione rivolta verso misure economiche e finanziarie; queste potevano risultare di successo in contesti di ricerca di maggiore efficienza produttiva.

Al contrario, nei mercati della metà degli anni '70, il successo competitivo dipende da nuovi fattori, quali, ad esempio: la conoscenza dei gusti dei consumatori e la capacità di prevedere le mosse dei concorrenti. In conseguenza, le misure

¹⁰ Cfr. S. MARASCA, *Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse*, Giappichelli, Torino, 1989, pp.16-17.

economiche e finanziarie non sono più esaustive e occorre integrarle con misure quantitative non monetarie e qualitative, ad esempio per misurare fenomeni come la *customer satisfaction*, qualità dei prodotti, capacità di innovazione.

In aggiunta, è possibile definire un ultimo limite: l'adozione del modello permetteva ai manager aziendali di avere piena consapevolezza degli *input* e degli *output* del processo produttivo, ma celava le relazioni causa-effetto tra gli stessi, necessarie a comprendere le ragioni sottese ad eventuali disallineamenti tra i risultati conseguiti e gli obiettivi¹¹.

In netta contrapposizione a tale approccio, che si concentra sul processo, le teorie comportamentistiche si caratterizzano proprio per la naturale divergenza tra gli obiettivi degli individui che vi operano e quelli dell'ente per cui lavorano, elemento presente in ogni contesto organizzativo che andrebbe progressivamente attenuato.

1.3 L'approccio comportamentistico

Il tema del controllo, nel tempo, ha assunto numerosi significati e diverse connotazioni, si può affermare che questo sviluppo sia stato il risultato della trasformazione della società, dei cambiamenti del mercato e dell'internalizzazione ed aumento della concorrenza in molti settori.

¹¹ Cfr. M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI, *Controllo di gestione. Strutture, processi, misurazioni*, cit., p. 10

Nel 1997 Kloot afferma che il controllo di gestione esiste per assicurare alle organizzazioni di raggiungere i loro obiettivi¹²; per Fisher ¹³nel 1995 il controllo permette di creare le condizioni che motivano un'organizzazione a ottenere i risultati predefiniti.

A questo punto, si definisce il sistema di controllo di gestione come «un insieme di regole e di principi finalizzati a supportare e ad orientare i processi decisionali aziendali per il perseguimento degli obiettivi dell'organizzazione»¹⁴.

Il controllo di gestione, in quanto sistema manageriale, è uno strumento utilizzato da specifiche persone operanti all'interno di un'organizzazione.

L'impiego di tale metodologia non è mai neutro: condiziona sia chi lo utilizza sia i soggetti che, anche se indirettamente, sono toccati dalla sua presenza¹⁵. Tutto ciò implica che il controllo di gestione abbia un impatto diretto sul comportamento organizzativo; più specificatamente implica che i manager adottino misure per garantire che i dipendenti facciano ciò che è meglio per l'organizzazione. Questo è uno scopo importante poiché sono le persone nell'organizzazione che fanno accadere le cose.

¹² Cfr. L. KLOOT, *Organizational learning and management control systems: responding to environmental change*, in *Management Accounting Research*, Vol. 8, 1997, p. 51.

¹³ Cfr. J. CARENYS, *Management control systems: a historical perspective*, in *International Bulletin of Business Administration*, cit., p. 38; Cfr. J. FISHER, *Contingency-based research on management control systems: categorisation by level of complexity*, *Journal of Accounting Literature*, 1995, pp.24-53.

¹⁴ Cfr. M. GATTI, M.S. CHIUCCHI, *Il sistema di controllo di gestione*, in L. MARCHI, S. MARASCA, M.S. CHIUCCHI (a cura di), *Controllo di gestione*, Giappichelli, Torino, 2018, p. 10.

¹⁵ Cfr. S. BRANCIARI, *I sistemi di controllo nella piccola impresa*, Giappichelli, Torino, 1996, pp. 167-176.

I controlli sono necessari per cautelarsi contro la possibilità che le persone facciano qualcosa che l'organizzazione non vuole che facciano, o che manchino di fare qualcosa che l'organizzazione auspica o si attende.

«Se ci si potesse sempre affidare a tutti i dipendenti affinché facessero ciò che è meglio per l'organizzazione, non ci sarebbe bisogno di un sistema di controllo di gestione»¹⁶.

1.4 Il controllo di gestione: la strategia e gli obiettivi

Possiamo dunque affermare che il concetto di controllo nelle organizzazioni appare essere correlato all'esistenza di determinati obiettivi o scopi.

Tranne in casi in cui è possibile verificare il grado in cui tali obiettivi sono stati raggiunti senza investimento di risorse, sarà fondamentale istituire un sistema di valutazione per verificare se questo scopo esplicito, che costituisce la ragione d'essere di un'organizzazione, sia realizzato o meno.

La misurazione del raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione, usualmente, modifica il comportamento del *top management*. Infatti, lo scopo del sistema di misurazione è proprio quello di orientare la *performance* dei membri dell'organizzazione, fornendo loro un *feedback* continuo basato sui dati effettivi dei risultati raggiunti. Se gli obiettivi definiti nella pianificazione strategica non vengono concretizzati, la direzione modificherà le proprie azioni per cambiare il corso degli eventi. Al contrario, se gli obiettivi vengono conseguiti, la direzione

¹⁶ Cfr. K.A. MERCHANT, W.A. Van Der Stede, *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, 3^a ed., Pearson Education, Harlow, 2012, p. 8.

insisterà sulle linee di comportamento seguite fino a quel momento, fissando anche scopi più ambiziosi di quelli previsti in precedenza.

Come afferma Anthony (1990)¹⁷, l'implementazione di un sistema di controllo in un'organizzazione è giustificata in quanto è l'unico processo attraverso cui la direzione aziendale garantisce che gli obiettivi aziendali siano raggiunti e le risorse impiegate nel modo più efficace¹⁸. Per garantire il successo della strategia, il controllo di gestione si occupa di tradurre i piani in azioni concrete e di monitorarne l'effettivo compimento. Sebbene la pianificazione e il controllo siano a volte interpretati come procedure separate, entrambi contribuiscono alla funzione di controllo di gestione.

Di fronte a ciò, i manager delle organizzazioni hanno dovuto adattare i sistemi informativi agli obiettivi, alla struttura e alla cultura di ciascuna azienda, poiché, attraverso questi sistemi, le organizzazioni cercano di aumentare la loro capacità, di coordinare le decisioni dei loro membri e di individuare i problemi che possono sorgere.

Secondo Kaplan (1991), il sistema di controllo di gestione consente di adattarsi ai cambiamenti nell'ambiente, fornisce *feedback sulle performance*, permette di

¹⁷ Cfr. R. ANTHONY, *Planning and Control Systems: a Framework for Analysis*, Division of Research, Harvard University Graduate Business School of Business Administration, Boston. - (1990): *El control de gestión. Marco, entorno y proceso*, Ed Deusto, Bilbao

¹⁸ Cfr. J. CARENYS, *Management control systems: a historical perspective*, in *International Bulletin of Business Administration*, cit., p. 41.

valutare il profitto dei prodotti e dei clienti e fornisce consulenza nelle decisioni di investimento di capitale¹⁹.

Gli obiettivi sono il punto di partenza indispensabile per l'esistenza stessa sia del controllo di gestione che di qualsiasi azione significativa all'interno di un'organizzazione.

Gli obiettivi non devono essere necessariamente economici finanziari e nemmeno quantitativi, sebbene sia così che vengono comunemente intesi nelle organizzazioni a scopo di lucro. Nonostante ciò, molte organizzazioni a scopo di lucro prevedono anche obiettivi non finanziari, come quelli collegati alla sostenibilità o allo sviluppo e al benessere del personale²⁰.

In qualsiasi organizzazione, i dipendenti devono essere a conoscenza di ciò che l'organizzazione sta cercando di realizzare e quindi anche degli obiettivi che la stessa intende raggiungere. Se ciò non avvenisse, nessuno potrebbe sostenere che le azioni dei dipendenti siano intenzionali e nessuno potrebbe mai sostenere che l'organizzazione abbia avuto successo.

Una volta definiti gli obiettivi strategici dell'azienda, le strategie esplicitano come le organizzazioni dovrebbero utilizzare le loro risorse per raggiungere questi obiettivi. Una strategia ben concepita orienta i dipendenti nel perseguire con successo gli obiettivi della loro organizzazione, trasmettendo agli stessi cosa devono fare.

¹⁹ Cfr. R.S. KAPLAN, *New systems for measurement and control*, in *Engineering Economist*, Vol. 36, n. 3, 1991, pp. 201-218.

²⁰ Cfr. J. CARENYS, *Management control systems: a historical perspective*, in *International Bulletin of Business Administration*, cit., p. 45.

1.4.1 Strategia intenzionale e strategia emergente

È centrale sottolineare un concetto fondamentale nella gestione strategica, introdotto da Henry Mintzberg, ovvero la distinzione tra la strategia che l'organizzazione intende perseguire e quella che è effettivamente realizzata²¹.

Molte organizzazioni danno vita alle cosiddette strategie intenzionali, cioè strategie formalmente pianificate e deliberate dal *top management*. Queste strategie sono frutto di processi di pianificazione sistematici, razionali ed elaborati; spesso documentati e comunicati. Utilizzati soprattutto, dalle organizzazioni che cercano di massimizzare il controllo sul futuro.

Tuttavia, le strategie talvolta deviano o emergono spontaneamente, originando le strategie c.d. emergenti, cioè quelle che si sviluppano e prendono forma spontaneamente nel tempo, in risposta a eventi, opportunità o fallimenti non contemplati nella pianificazione formale. Questo fenomeno è particolarmente rilevante per le aziende che operano in ambienti dinamici e scelgono di non seguire strategie definite in modo troppo rigido, preferendo reagire in modo flessibile alle opportunità e minacce che si presentano nel contesto.

Mintzberg afferma che la strategia realizzata di un'azienda è quasi sempre una combinazione della strategia intenzionale, ciò che è stato pianificato, e della strategia emergente, ciò che è stato fatto in risposta alla realtà operativa.

²¹ Cfr. H. MINTZBERG, J.A. WATERS, *Of Strategies, Deliberate and Emergent*, in *Strategic Management Journal*, Vol. 6, n. 3, 1985, pp. 257-272.

Proprio per questo contesto dinamico, è essenziale implementare un'azione di controllo che non solo miri a garantire il raggiungimento degli obiettivi aziendali, ma che si espliciti nell'area operativa e direzionale. Solo attraverso un monitoraggio costante si potranno osservare e gestire gli effetti immediati sull'area strategica, integrandoli o rettificandoli.

In conclusione, la separazione del binomio strategie/gestione è realizzabile solo in astratto. Questo perché i due fenomeni sono strettamente connessi e legati da un'influenza reciproca. «Basti pensare che, nelle aziende commerciali, lo svolgimento di alcune operazioni specifiche, anche da parte del personale esecutivo collocato ai più bassi livelli della struttura organizzativa, può influenzare i risultati economici e finanziari di un determinato periodo e perfino assumere rilevanza per la realizzazione di una scelta strategica»²².

1.5 Il controllo di gestione: flussi informativi, destinatari e funzione operativa

Il controllo di gestione si presenta come un pilastro fondamentale del sistema di *governance* aziendale orientato all'ottenimento dell'efficienza e dell'efficacia operativa nel breve periodo, tipicamente un orizzonte temporale annuale o infra-annuale, che coincide con l'articolazione del budget.

Sebbene la strategia deliberata abbia un orizzonte pluriennale, gli obiettivi di efficienza del controllo di gestione sono monitorati attraverso *key performance indicators* e parametri quantificati su base annuale.

²² Cfr. S. MARASCA, *Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse*, cit., p. 89.

Proprio per questo motivo, il sistema utilizza strumenti consolidati quali l'analisi di bilancio, il budget, la contabilità analitica e l'analisi degli scostamenti tra preventivo e consuntivo. Tale processo genera report periodici dove sono indicati gli obiettivi, normalmente ripresi dal budget e quantificati in obiettivi economici-finanziari; accanto a questi obiettivi troviamo sistematicamente il risultato consuntivo disponibile data per data (la cui frequenza e livello di dettaglio dipende dall'organizzazione).

L'avanzamento dei sistemi informativi aziendali e la digitalizzazione dei processi contabili e gestionali hanno permesso di superare la versione che si limitava a dati di *feed-back* di fine esercizio, permettendo oggi la produzione di consuntivi di vendita e di margini con frequenza infra-annuale (mensilmente o settimanalmente), migliorando così la tempestività d'azione.

Il destinatario primario di questi report periodici non è il vertice strategico, bensì il *middle management* e i responsabili dei centri di responsabilità, ai quali i dati sono essenziali per la fase di *execution* e per l'autocorrezione quotidiana.

L'interazione con gli organi di governo avviene in modo selettivo, secondo il principio del "controllo per eccezioni": i dati vengono indirizzati al *top management* solo quando l'anomalia rilevata è talmente importante strategicamente, da eccedere la responsabilità intermedia ed imporre un riadattamento della strategia aziendale complessiva.

1.6 Strauß e Zecher: una panoramica dottrinale dei sistemi di controllo

Al fine di offrire una panoramica più articolata delle diverse prospettive dottrinali dei sistemi di controllo di gestione si introduce la rassegna di Strauß e Zecher²³, dedicando un particolare focus ai contributi di Merchant e Van der Stede e di Simons così come discussi dagli autori sopracitati.

Secondo la *review* di Strauß e Zecher, i contributi di Merchant e Van der Stede e di Simons rappresentano due modi distinti (e in parte complementari) di intendere il sistema di controllo di gestione. Da un lato, Merchant e Van der Stede adottano una concettualizzazione ampia e “olistica” dei sistemi di controllo di gestione, definendoli come tutti i dispositivi o sistemi che i manager utilizzano per assicurare che i comportamenti e le decisioni dei dipendenti siano coerenti con le strategie organizzative²⁴.

La necessità del controllo viene ricondotta a tre criticità tipiche dell’agire umano: mancanza di direzione (i dipendenti non sanno cosa fare), problemi motivazionali (gli interessi personali divergono da quelli aziendali) e limiti personali (incapacità di svolgere i compiti). In questa prospettiva, la dimensione informale non è marginale: rientrano a pieno titolo nel concetto di “sistema di controllo di gestione” sia i controlli sul personale (selezione, formazione, socializzazione, auto-controllo) che i controlli culturali (valori condivisi, norme di

²³ Cfr. E. STRAUB, C. ZECHER, *Management control systems: a review*, in *Journal of Management Control*, pp.233-245.

²⁴ Cfr. K.A MERCHANT, W. A. VAN DER STEDE, *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Harlow: Prentice Hall, 2003.

gruppo, pressione dei pari), accanto a quelli più propriamente formali incentrati sui risultati e sulle azioni.

L'impianto resta però riconducibile a una logica di "comando e controllo": i controlli servono principalmente a prevenire deviazioni rispetto a standard e obiettivi, modulando anche il grado di rigidità con cui tali aspettative vengono imposte e monitorate.

Dall'altro lato, Simons propone una definizione più "stretta" del sistema di controllo di gestione: delineandolo come routine e procedure formali, basate su informazioni utilizzate dai manager per mantenere o modificare i modelli nelle attività organizzative²⁵. Strauß e Zecher evidenziano che, in questa impostazione, i controlli informali (sociali e culturali) non rientrano nel perimetro dei sistemi di controllo di gestione; se non quando vengono formalizzati (ad esempio attraverso mission, codici, policy).

Nel complesso, la differenza chiave sottolineata da Strauß e Zecher è che Merchant e Van der Stede includono esplicitamente nel controllo anche le componenti informali (persone e cultura) e interpretano il sistema del controllo di gestione come un sistema orientato soprattutto all'allineamento comportamentale. Simons, invece, restringe la definizione ai soli dispositivi formali e informativi, ma ne enfatizza l'uso manageriale come leva per governare l'incertezza strategica e favorire, oltre alla conformità, anche l'innovazione.

²⁵ CFR. R.L. SIMONS, *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Upper Saddle River: Pearson, 2000.

1.7 Il controllo come sistema delle quattro leve di Simons

Storicamente il controllo era visto quasi esclusivamente come un sistema informativo contabile orientato alla misurazione dei costi, dei profitti, e incentrato nella logica budgetaria. Ad oggi, la ricerca ha dimostrato che un sistema di controllo efficace deve considerare un insieme molto più ampio di variabili.

Questo sviluppo riflette il riconoscimento che i dati finanziari da soli non sono sufficienti per garantire il successo strategico in ambienti complessi. I moderni meccanismi di controllo di gestione mirano all'allineamento comportamentale, alla motivazione e all'esecuzione strategica complessiva. Proprio per questo il controllo non si limita alla verifica a posteriori dei risultati ma cerca di orientare ed influenzare preventivamente il processo decisionale e le azioni per garantire la coerenza con la strategia²⁶.

L'efficacia del controllo dipende da fattori che il sistema contabile tradizionale non riesce a catturare. Di conseguenza è stata formalizzata l'inclusione di indicatori di performance non finanziari. Questi misurano, a titolo esemplificativo, altri aspetti fondamentali come la soddisfazione del cliente, lo sviluppo personale, guidando le azioni quotidiane in modi che il solo dato finanziario non è in grado di fare.

Ad oggi, il *focus* del controllo si è allargato dal misurare l'*output* a influenzare l'*input* e il processo organizzativo. I moderni meccanismi di controllo di gestione sono sistemi ibridi che combinano meccanismi formali, basati su dati quantitativi e oggettivi con meccanismi informali, che accolgono variabili qualitative e

²⁶ Cfr. E. STRAUB, C. ZECHER, *Management control systems: a review*, in *Journal of Management Control*, cit., pp. 233-268.

comportamentali; in modo da consentire al management di controllare l'intero palcoscenico di variabili che determinano il successo strategico in ambienti dinamici.

Nella prospettiva di Simons, il controllo di gestione assume una configurazione più articolata rispetto all'interpretazione tradizionale, poiché viene analizzato attraverso quattro leve fondamentali: *belief*, *boundary*, *diagnostic control* e *gli interactive control systems*²⁷.

I *belief systems* permettono di collegare gli strumenti di controllo alla missione e ai valori aziendali, attribuendo coerenza agli obiettivi perseguiti e guidando l'attenzione dei manager verso ciò che è strategicamente rilevante.

I *boundary systems* svolgono una funzione di delimitazione e protezione, definendo ciò che l'impresa non deve fare; anche questo aspetto rientra nelle logiche del controllo di gestione, in quanto contribuisce a presidiare la correttezza operativa e l'allineamento ai vincoli esterni ed interni.

I *diagnostic control systems* rappresentano la dimensione più tradizionale del controllo di gestione, basata sul confronto tra obiettivi pianificati e risultati ottenuti.

Tuttavia, Simons afferma che questa componente se impiegata isolatamente, non è sufficiente a sostenere i processi di innovazione e adattamento strategico; proprio per questo diventa essenziale l'uso dei sistemi di controllo in chiave interattiva. Tali sistemi prendono il nome di *interactive control systems*, il loro scopo è quello di stimolare il dialogo e l'apprendimento continuo su incertezze

²⁷ Cfr. R.L. SIMONS, *How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal*, cit., pp. 169-189.

strategiche, promuovendo un coinvolgimento attivo del management nei processi decisionali.

La dimensione interattiva consente di trasformare i dati in occasioni di confronto, apprendimento e discussione continua sulle incertezze strategiche; questa modalità permette di focalizzare l'attenzione sulle priorità strategiche, ponendo il controllo di gestione al centro del processo di rinnovamento.

1.7.1 Le fasi del rinnovamento

Robert Simons nel 1994 parte dall'idea che i sistemi di controllo non siano strumenti neutri o puramente tecnici, ma veri e propri meccanismi che permettono al dirigente di comprendere l'organizzazione, orientarla e trasformarla²⁸.

Il controllo di gestione, quindi, non è più una funzione neutrale che registra i risultati, ma diventa parte del processo di cambiamento.

Simons analizza in che modo i nuovi top manager utilizzano i sistemi di controllo come leve fondamentali nei processi di rinnovamento strategico. Secondo questa visione, il nuovo top manager entra nell'azienda con uno sguardo esterno e non contaminato, proprio per questo, riesce a interpretare i dati in modo diverso, cogliere problemi e incoerenze che i manager interni spesso non vedono più.

Il processo di rinnovamento strategico descritto da Simons si sviluppa attraverso tre fasi principali²⁹.

²⁸ Cfr. R.L. SIMONS, *How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal*, in *Strategic Management Journal*, Vol. 15, n. 3, 1994, pp. 169-189.

²⁹ Cfr. R.L. SIMONS, *How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal*, cit., pp. 169-189.

La prima è la fase diagnostica, in cui il nuovo manager utilizza i sistemi di controllo per raccogliere informazioni, grazie a questi strumenti il manager riesce a individuare i punti di debolezza, le aree critiche e le attività che non sono più collegate alla strategia deliberata. In questo orizzonte, i sistemi di controllo forniscono dati oggettivi che legittimano l'analisi del nuovo dirigente e gli permettono di argomentare la necessità del cambiamento.

La seconda fase è quella dell'intervento, il nuovo manager ridefinisce le priorità, gli obiettivi e gli indicatori, indirizzando i manager operativi a concentrarsi su alcuni problemi specifici. I sistemi di controllo contribuiscono a creare una pressione produttiva mobilitando l'organizzazione verso la direzione desiderata, dando vita a budget più stringenti e revisione di misuratori di performance.

La terza fase si focalizza sulla motivazione ed il consolidamento, i sistemi di controllo sostengono l'apprendimento organizzativo e stabilizzano i nuovi comportamenti. Il top manager monitora costantemente i progressi, mantiene alta l'attenzione sui temi strategici e utilizza i *feedback* ricorrenti per evitare che l'organizzazione ricada nelle vecchie routine. In questa fase, i sistemi di controllo contribuiscono a creare disciplina e a stimolare la capacità dell'azienda di adattarsi e innovare.

Nel quadro teorico di Simons, si evince come tema di fondo l'evoluzione del controllo di gestione da una visione puramente tecnico-amministrativa ad una che si concentra su un insieme di meccanismi integrati che orientano comportamenti, decisioni e apprendimento all'interno dell'organizzazione.

In questo scenario, il controllo di gestione non si limita al monitoraggio delle *performance* economico-finanziarie tramite indicatori, budget o report periodici, ma diventa parte integrante della costruzione della strategia e della sua implementazione.

1.8 La procedura di verifica attiva

Il controllo di gestione si rappresenta come un sistema manageriale formale che contribuisce al raggiungimento di dati obiettivi; un momento dell'amministrazione economica, strettamente legato alla funzione di predeterminazione degli eventi futuri.

Tale funzione si riconduce sinteticamente a una verifica attiva, avente piena efficacia solo quando si collega a una valida predeterminazione.

Affinché vi sia una verifica attiva, è necessario³⁰:

- disporre di quantità-obiettivo di riferimento;
- definire i risultati ottenuti;
- confrontarli con le quantità obiettivo di riferimento per evidenziare eventuali scostamenti;
- svolgere eventualmente un'analisi sulle cause delle differenze;
- eseguire eventualmente un'azione correttiva.

È inoltre, importante sottolineare che gli oggetti della verifica attiva possono essere diversi come le persone, le azioni, le quantità economiche e le cose.

³⁰ Cfr. S. BRANCIARI, *I sistemi di controllo nella piccola impresa*, cit., p. 173.

1.8.1 I sub-sistemi del controllo

Il controllo di gestione o direzionale, interagisce con sistemi di varia natura e, a sua volta, si compone di parti aventi natura di sub-sistemi.

Vi sono differenti relazioni, quelle tra il sistema della pianificazione strategica e del controllo dei compiti, quelle con il sistema organizzativo, piuttosto che con tutte le procedure formali e informali presenti in un'azienda.

Per quanto concerne i sub-sistemi appartenenti al controllo direzionale, dobbiamo evidenziarne quattro: struttura organizzativa per il controllo; struttura tecnico contabile; processo di controllo; stile di controllo³¹.

La struttura organizzativa per il controllo si riferisce alle aree di responsabilità economica che si possono assegnare ai soggetti direttamente coinvolti nel controllo di gestione.

I suoi elementi costitutivi sono il sistema di ruoli, dei compiti attribuiti alle persone; le linee di autorità e le altre relazioni formalizzate, i centri di responsabilità corrispondenti a unità organizzative definite ai fini del controllo di gestione.

La struttura tecnico contabile è l'insieme di strumenti, procedure e metodi di natura quantitativa e contabile che un'azienda adotta per raccogliere, elaborare e analizzare i dati economici e finanziari.

Il processo del controllo direzionale rappresenta un ciclo continuo e sistemico di attività volte a garantire che le risorse siano utilizzate in modo efficace ed efficiente per raggiungere gli obiettivi prefissati in sede di pianificazione strategica.

³¹ Cfr. L. MARCHI, S. MARASCA, M. S. CHIUCCHI, *Controllo di gestione*, cit., p.69.

Questo ciclo, anche visto come verifica attiva, può svolgersi non solo con una logica di *feed-back* ma anche di *feed-forward*, prevedendo quindi la possibilità di intervenire anticipatamente per cercare di rispettare l'obiettivo prestabilito.

La logica di *feed-back* viene intesa come controllo a posteriori che misura i risultati effettivi per correggere i disallineamenti già avvenuti.

L'approccio *feed-forward*, ovvero controllo preventivo, permette di monitorare le variabili critiche in ingresso per intervenire in anticipo ed evitare risultati insoddisfacenti.

Lo stile di controllo si definisce come l'insieme di comportamenti posti in essere affinché gli strumenti formali del controllo direzionale si calino ed operino all'interno dell'impresa³².

Lo stile di controllo influenza sia i riflessi comportamentali nel processo di controllo che i controlli di derivazione culturale, condizionando la cooperazione e le decisioni di tutti i soggetti coinvolti.

Ad avvalorare ciò, è bene sottolineare che esso interagisce strettamente con il processo di controllo contribuendo ad accrescere la motivazione dei soggetti aziendali verso il raggiungimento degli obiettivi e ad arginare i comportamenti individuali non desiderati³³.

³² Cfr. S. BRANCIARI, *I sistemi di controllo nella piccola impresa*, cit., pp. 174-175.

³³ Cfr. M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI, *Controllo di gestione. Strutture, processi, misurazioni*, cit., p. 69.

1.8.2 Modularità sistemica

Come affermato in precedenza, il controllo di gestione, inteso come sistema manageriale formale, richiede il funzionamento coordinato di altri sistemi direzionali. È ad esempio necessario un sistema informativo appropriato, piuttosto che disporre di una struttura organizzativa coerente con lo svolgimento del controllo direzionale.

A fronte di ciò, si parla di modularità sistemica per evidenziare che alcuni sistemi manageriali implicano la compresenza, l'adattamento e l'adeguato funzionamento di altri sistemi direzionali³⁴.

È essenziale sottolineare questo aspetto: se, ad esempio, venisse a mancare un sistema informativo efficiente, o se questo non fosse in grado di adattarsi alle esigenze del controllo di gestione, allora l'intero controllo di gestione risulterebbe inefficace.

La modularità del controllo direzionale è spesso elevata, questo perché coinvolge più sistemi manageriali, richiedendo agli stessi adattamenti specifici e complessi. Basti pensare che per gestire l'architettura informativa del controllo non è sufficiente un contabile, ma occorre un'apposita figura dotata di buona professionalità, il controller.

³⁴ Cfr. F. AMIGONI, *La controllership: rischi e opportunità*, in *Economia e Management*, n.12, 1990, p. 78.

2 La struttura tecnico-informativa del controllo di gestione

2.1 Dalla struttura tecnico-contabile alla struttura tecnico-informativa del controllo

Delineati i quattro sub-sistemi appartenenti al controllo direzionale, identificati: nella struttura organizzativa, nel processo, nello stile di controllo e nella struttura tecnico-contabile, è opportuno evidenziare come quest'ultima abbia subito, nel corso degli anni, importanti cambiamenti. Tali evoluzioni hanno condotto ad un progressivo ampliamento del numero di soluzioni e strumenti impiegabili a supporto dei processi decisionali aziendali¹.

Sebbene la letteratura tradizionale si sia a lungo focalizzata sulla “struttura tecnico-contabile”, definita come «insieme di strumenti di misurazione economica degli obiettivi e delle prestazioni che consentono lo svolgimento del controllo di gestione»²; l'aumento dell'incertezza ambientale, l'adozione di tecnologie avanzate, il cambiamento delle strategie aziendali e la necessità di una maggiore tempestività decisionale³ hanno imposto una transizione verso una più articolata “struttura tecnico- informativa”.

¹ Cfr. Cfr. L. MARCHI, S. MARASCA, M.S. CHIUCCHI, *Controllo di Gestione*, Giappichelli, Torino, 2018, pp.18-19.

² Cfr. G. BRUNETTI, *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano, 1979, cit., pp.45 e seg.

³ Cfr. R.H. CHENHALL, *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*, Accounting Organizations and Society, Oxford, 2003, p.129.

Nella moderna dottrina, si preferisce infatti adottare tale terminologia, poiché essa sottende un concetto multidimensionale. Questa struttura, infatti, integra due macrosistemi: da un lato, gli strumenti di natura strettamente contabile, deputati alla produzione di informazioni quantitativo-monetary; dall'altro, i sistemi di natura extracontabile, fondamentali per produrre informazioni non monetarie, che si concentrano prevalentemente su aspetti gestionali o variabili legate al mercato, ai clienti, ai concorrenti, ecc⁴

Negli ultimi anni, a questi sistemi, si sono aggiunte le nuove soluzioni dell'Information & Communication Technology (ICT)⁵. Questo sistema di elaborazione automatica dei dati si pone come una fonte essenziale di sviluppo e innovazione, rappresentando l'infrastruttura tecnica e tecnologica, che consente di raccogliere, gestire e distribuire le informazioni attraverso i citati sistemi contabili ed extracontabili⁶.

È dunque bene precisare, che gli elementi della struttura tecnico-informativa sono⁷:

- 1) il sistema dei budget e degli standard;

⁴ Le misure extracontabili fungono da indicatori strategici per monitorare i principali driver di valore che i sistemi contabili tradizionali non riescono a intercettare pienamente. Ad esempio: indicatori ESG, qualità del prodotto, efficienza dei cicli operativi, innovazione, soddisfazione dei dipendenti e del cliente. Cfr. C.D. ITTNER, D.F. LARCKER, *Are Nonfinancial Measures Leading Indicators of Financial Performance? An Analysis of Customer Satisfaction*, Journal of Accounting Research, 1998, pp.2-3.

⁵ Le tecnologie digitali stanno ridefinendo il ruolo del *management accounting*, spostandolo verso funzioni predittive e analitiche avanzate. Cfr. A. BARRETO, P. GOMES, P. QUESADO, S. O'SULLIVAN, *Advancements in management accounting and digital technologies: A systematic literature review*, Accounting, Finance & Governance Review, 2025.

⁶ Cfr. L. MARCHI, S. MARASCA, M.S. CHIUCCHI, *Controllo di Gestione*, cit., pp.18-19.

⁷ Cfr. S. MARASCA, L. MARCHI, A. RICCABONI, *Controllo di gestione, metodologie e strumenti*, IPSOA, Milano, 2013, p. 143.

- 2) il sistema delle rilevazioni di contabilità generale con la conseguente analisi di bilancio, la contabilità analitica, dei costi e delle performance; integrati nell'ottica gestionale;
- 3) il sistema di misurazione e analisi degli scostamenti tra risultati e obiettivi integrati nel sistema di reporting gestionale;

In questo quadro, l'architettura di supporto della struttura tecnico informativa è rappresentata: dal sistema di elaborazione automatica dei dati, nelle componenti tecnologicamente integrate hardware e software; dai sistemi di gestione delle basi di dati e dai sistemi di comunicazione (ICT).

Tale sinergia permette di trasformare gli strumenti di rilevazione in un ecosistema digitale, capace di supportare attivamente i processi decisionali e guidare le scelte del management.

2.2 Il sistema delle rilevazioni: contabilità generale e contabilità analitica

La funzione informativa è assolta dalla contabilità gestionale, attraverso la determinazione qualitativa e quantitativa, il trattamento e la comunicazione delle informazioni. Tali dati, derivanti dall'osservazione della dinamica aziendale su base fisico-tecnica e su base economico-finanziaria; sono grado di esprimere il raggiungimento degli obiettivi e di indirizzare le attività gestionali⁸.

⁸ Cfr. A. RICCABONI, *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, Knowità, Arezzo, 2010, p.145.

A tal proposito, si distinguono le rilevazioni di contabilità generale da quelle di contabilità analitica.

La contabilità generale (Co.Ge.) viene intesa come: «sinonimo di rilevazione dei fatti amministrativi che si concretizzano in rapporti di scambio con economie esterne (sostanzialmente acquisti di risorse e vendite di prodotti, nonché relativi pagamenti e incassi)⁹.»

A naturale completamento delle rilevazioni di contabilità generale, si colloca l'analisi di bilancio, strumento direzionale indispensabile per la valutazione sistemica dello stato di salute dell'impresa. L'analisi di bilancio rielabora i dati contabili aggregati attraverso tecniche di riclassificazione e la costruzione di appositi indicatori sintetici capaci di misurare la solidità patrimoniale, la solvibilità finanziaria e la redditività economica dell'impresa. L'output di tale analisi costituisce, dunque, il supporto informativo indispensabile per orientare le future linee d'azione aziendali.

La Co.Ge. ha una valenza prevalentemente civilistica e fiscale, finalizzata alla determinazione periodica del reddito d'esercizio e del capitale di funzionamento tramite le sintesi di bilancio. La contabilità generale opera secondo criteri di precisione e certezza, classificando i costi e i ricavi esclusivamente per origine, al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione aziendale verso gli stakeholders¹⁰.

⁹ Cfr. L. BRUSA, *Analisi e contabilità dei costi*, Giuffrè, Milano, 2009, p.5.

¹⁰ Cfr. L. BRUSA, *Analisi e contabilità dei costi*, cit., p 5 e ss.

La contabilità analitica (Co.An.) si focalizza sulle operazioni di gestione interna principalmente sotto il profilo economico. Essa è uno strumento a destinazione prevalentemente direzionale, il cui compito fondamentale è monitorare i fatti aziendali nel momento in cui generano conseguenze economiche. La sua peculiarità risiede nella classificazione dei dati per destinazione, operando aggregazioni e analisi multidimensionali per determinati oggetti di calcolo. Questo sistema consente di originare elaborazioni flessibili, permettendo analisi sia di tipo spaziale che temporale, alimentate da flussi informativi interni ed esterni.

Proprio questa versatilità garantisce di disaggregare la complessa gestione aziendale attraverso l'individuazione di risultati parziali o per aree gestionali, operando mirate aggregazioni per settori di attività, aree d'affari, linee di prodotti o servizi e segmenti di clientela.

Ciò che differenzia sostanzialmente i due sistemi di rilevazione è innanzitutto l'orientamento temporale, poiché mentre la Co.Ge. è focalizzata sulla rendicontazione di dati consuntivi, la Co.An. è indirizzata anche verso il futuro, supporto indispensabile per la pianificazione. A ciò si aggiunge una divergenza nel grado di precisione richiesto, in quanto la contabilità generale esige il massimo rigore formale per obblighi normativi, laddove la contabilità analitica privilegia la tempestività dei flussi informativi, accettando margini di approssimazione pur di garantire al management dati rapidi per l'azione.

Ad avvalorare tale tesi, occorre specificare che, mentre la contabilità generale produce rilevazioni conformi ai dettami civilistici, e dunque vincolate dalle disposizioni legislative relative alla forma e al contenuto della comunicazione

economica-finanziaria obbligatoria; la contabilità analitica li elabora in base al loro utilizzo gestionale, svincolandosi maggiormente dalle formalità legislative per rispondere alle esigenze di controllo interno.

Come ricordato, la distinzione si manifesta anche nel criterio di classificazione, poiché la contabilità generale rileva i dati per origine¹¹, mentre quella analitica oltre che per natura, li riorganizza per destinazione, permettendo di comprendere non solo l'entità monetaria delle risorse impiegate, ma soprattutto l'ambito di pertinenza economica del loro impiego all'interno dei diversi processi aziendali.

È opportuno ricordare anche la differenza in termini di metodologia della rilevazione: mentre la Co.Ge. si basa sulla partita doppia; la Co.An. può svolgersi contabilmente o extra-contabilmente. Le informazioni della contabilità generale sono di carattere economico-finanziario, mentre quelle della contabilità dei costi sono di carattere esclusivamente economico (costi, ricavi, risultati differenziali di particolari combinazioni produttive).

In conclusione, la contabilità analitica pur nelle sue specificità procedurali, mantiene una stretta correlazione con i più ampi sottosistemi tecnico informativi dell'azienda, traendo la propria base conoscitiva dalle valutazioni economiche prodotte dalla contabilità generale. Quest'ultima rappresenta il sistema di rilevazione più antico e diffuso per la registrazione dei fatti gestionali: si consideri, infatti, come la totalità delle realtà imprenditoriali sia soggetta all'obbligo normativo di determinare e comunicare periodicamente i propri risultati

¹¹ «Classificare i valori secondo la loro origine, cioè in base ai caratteri fisico-economici dei fattori produttivi (es. costi di materie prime, di mano d'opera, ecc.)». Cfr. L. BRUSA, *Analisi e contabilità dei costi*, cit., p 6.

economico-finanziari, i quali confluiscono nel bilancio d'esercizio, strumento cardine della comunicazione esterna¹².

2.3 La contabilità analitica come strumento per il decision-making

L'implementazione di un efficace sistema di controllo di gestione non può prescindere dall'adozione della contabilità analitica, strumento nato attorno agli anni Venti negli USA, fondamentale per raggruppare le procedure di rilevazione a consuntivo, per l'imputazione e il controllo dei costi e ricavi associati a specifici oggetti di calcolo¹³.

La contabilità analitica consente di mappare l'assorbimento delle risorse all'interno dell'organizzazione, fornendo risposte puntuali su come e dove la ricchezza aziendale viene generata e/o consumata, facilitando così il monitoraggio costante delle performance aziendali.

La Co. An. è definita come uno degli strumenti di determinazione economico quantitativa grazie ai quali la direzione aziendale può assicurarsi che le risorse siano acquisite e impiegate in maniera efficace ed efficiente, in vista del raggiungimento degli obiettivi esplicitati in sede di pianificazione strategica¹⁴.

Tale sistema è strutturato per rispondere continuativamente agli specifici fabbisogni informativi aziendali. Queste necessità possono riguardare l'analisi della redditività per prodotto o per cliente, la definizione di *pricing* di beni e servizi,

¹² Cfr. L. MARCHI, S. MARASCA, *Contabilità d'impresa e valori di bilancio*, 8ª ed., Giappichelli, Torino, 2025.

¹³ Cfr. G. FARNETI, *Economia d'azienda*, Franco Angeli, Milano, 2008, p 119.

¹⁴ Cfr. L. BRUSA, *Analisi e contabilità dei costi*, cit., p 2.

oppure la misurazione dell'efficienza di singoli reparti e centri di costo, permettendo di monitorare costantemente la gestione in coerenza con la strategia aziendale di fondo¹⁵.

Tale supporto è spesso definito "analisi e contabilità dei costi", ciò deriva dal fatto che la contabilità analitica esamina prevalentemente informazioni di natura quantitativo-monetaria relative al consumo dei fattori produttivi; a queste si affiancano, tuttavia, misurazioni riguardanti i ricavi e i conseguenti risultati economici differenziali riferiti a specifici oggetti di calcolo nell'ambito della struttura aziendale. Tra queste troviamo costi, ricavi e risultati differenziali di: prodotti, linee di prodotti, reparti, clienti, aree geografiche, canali distributivi e processi gestionali¹⁶.

Occorre precisare che l'output informativo della contabilità analitica funge da bussola per le decisioni direzionali, rispondendo ad esigenze conoscitive particolarmente eterogenee e variegate. Si pensi, a titolo esemplificativo, alla necessità di misurare la redditività di un singolo canale distributivo di un cliente, alla valutazione strategica di esternalizzare una fase della produzione (make or buy), all'analisi dell'impatto economico dell'eliminazione di una fase del processo produttivo o ancora alla valutazione delle rimanenze di prodotti finiti o semilavorati per la chiusura del bilancio.

¹⁵ Cfr. A. BUBBIO, *Contabilità analitica per l'attività di direzione*, Edizioni Unicopli, Milano 1989, pp.95 e ss.

¹⁶ Cfr. M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI, *Controllo di gestione. Strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli, Torino, 2021, p. 114.

L'eterogeneità di tali finalità presuppone informazioni differenti, ottenute attraverso criteri di elaborazioni differenziate di dati di costo e di ricavo. Questo approccio risponde al cosiddetto principio del relativismo: le grandezze economiche non sono valori assoluti, ma vanno configurate secondo metodi e procedimenti logicamente diversi in relazione agli scopi conoscitivi perseguiti, ma anche al grado di dettaglio, accuratezza e tempestività che si ritiene opportuno garantire¹⁷.

A tal proposito, tali rilevazioni possono assumere una dimensione consuntiva, per analizzare la gestione passata, oppure avere carattere preventivo, per supportare la pianificazione e simulazione di scenari futuri.

Il funzionamento della contabilità dei costi è guidato dalla necessità di collegare il consumo dei fattori produttivi alle relative destinazioni economiche. Le rilevazioni economiche vengono effettuate adottando metodologie e criteri differenti, ma seguendo la logica dell'assegnazione per destinazione. Il sistema di contabilità analitica agisce infatti, imputando il valore di ogni risorsa impiegata allo specifico oggetto di costo o centro di responsabilità di competenza, permettendo così una misurazione precisa dell'impiego delle risorse per ogni obiettivo conoscitivo prefissato.

Con riferimento agli oggetti di costo, possiamo evidenziarne molteplici: prodotto, reparto, divisione, cliente, canale distributivo o area geografica. Basti

¹⁷ Cfr. M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI, *Controllo di gestione. Strutture, processi, misurazioni*, cit., p.117.

pensare che, all'interno dell'azienda possono essere numerose le aree in cui il management può essere chiamato a procedere ad una specifica valorizzazione dei fattori produttivi impiegati per il loro ottenimento o funzionamento. Si pensi, in particolare alla rilevanza delle informazioni sul costo di prodotto, ossia sul valore dei fattori produttivi impiegati per la realizzazione del prodotto o, ancora sul costo di reparto/ ufficio, cioè sul valore delle risorse impiegate, in un determinato intervallo di tempo, per il funzionamento del reparto/ufficio.

In relazione alle finalità di analisi, può rilevarsi necessario valorizzare l'intero spettro dei fattori produttivi che concorrono al funzionamento dell'oggetto di costo, come materie prime, ammortamenti e costi del personale; in altre può essere più opportuno focalizzarsi solo su determinate componenti di costo. Ne consegue che per il medesimo oggetto di calcolo è possibile determinare una pluralità di configurazioni di costo, differenziate in funzione degli elementi di costo inclusi nel processo di imputazione¹⁸.

Prendendo come riferimento l'oggetto prodotto, il management può optare per diversi livelli di profondità nell'analisi dei costi. Qualora l'interesse sia limitato ai soli fattori assorbiti durante la fase di trasformazione fisica, si configura il costo pieno industriale o di produzione; che aggrega esclusivamente gli oneri dell'area produttiva. Al contrario, se l'esigenza informativa richiede una visione più ampia, l'analisi viene estesa anche alle risorse impiegate nelle aree commerciale, amministrativa, dando origine al costo pieno complessivo.

¹⁸ Cfr. M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI, *Controllo di gestione. Strutture, processi, misurazioni*, cit., p.117.

È bene precisare che tale contabilità è libera da vincoli di legge, per questo motivo le aziende possono decidere in autonomia sia di adottare metodologie contabili o extra-contabili di rilevazione dei dati, sia di esaminare le informazioni che ritengono più adatte (in termini di quantità, qualità e tempi) per il supporto ai relativi processi decisionali¹⁹. Nonostante ciò, le diverse informazioni quantitativo-monetary sono tutte elaborate nel rispetto di alcuni principi base:

- I costi dei diversi oggetti sono espressione del consumo dei fattori produttivi: si pone il focus sul costo di utilizzo delle risorse nei processi produttivi aziendali²⁰.
- Il costo di acquisto del fattore produttivo è misurato dall'uscita di moneta, immediata o differita, generata per ottenere le risorse, indipendentemente dall'utilizzo delle stesse. Il costo viene calcolato come somma dei valori associati ai vari fattori impiegati o consumati in una determinata attività produttiva²¹.
- Si devono considerare i costi figurativi: mancati ricavi, espressione del valore che l'imprenditore avrebbe potuto ottenere da un impiego alternativo delle risorse rispetto al loro utilizzo in azienda. Sebbene tali componenti non generino alcuna uscita monetaria, ma contribuiscono all'ottenimento e funzionamento dell'oggetto, esse sono determinanti per alcune decisioni manageriali.

¹⁹ Cfr. M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI, *Controllo di gestione. Strutture, processi, misurazioni*, cit., p.115.

²⁰ Cfr. V. CODA, *I costi di produzione*, Giuffrè, Milano, 1968, p.7.

²¹ Cfr. V. CODA, *I costi di produzione*, cit., p.8.

- Ampiezza della rilevazione: costi e ricavi considerati sono quelli della gestione caratteristica, corrispondenti all'attività che è la ragion d'essere dell'azienda.

Il ruolo della contabilità dei costi all'interno del sistema di controllo di gestione si manifesta attraverso la produzione di flussi informativi che alimentano costantemente i diversi momenti dell'attività di monitoraggio aziendale²². Tale supporto si evince in tre fasi del controllo di gestione: controllo preventivo, controllo concomitante, controllo consuntivo.

Il primo stadio avviene durante la delicata definizione del processo di budgeting, in questo frangente la contabilità analitica fornisce la base conoscitiva necessaria per la valorizzazione del budget aziendale e per la determinazione dei costi standard, supportando il management in decisioni cruciali quali la selezione del mix di prodotti da incentivare o la valutazione della convenienza economica relativa all'esternalizzazione di specifiche fasi produttive.

Successivamente, la funzione informativa si estende al controllo concomitante, esercitato ad intervalli prestabiliti durante l'esercizio, volto a monitorare l'andamento della gestione e rilevare tempestivamente eventuali scostamenti. In tale momento, la contabilità analitica elabora i dati scaturiti dalla Co.Ge. e fornisce le informazioni quantitative monetarie per effettuare costantemente i confronti tra gli obiettivi finali/intermedi di budget e i risultati finali/intermedi attesi;

²² Cfr. L. BRUSA, *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, 2^a ed Giuffrè, Milano, 2012.

permettendo al management di individuare. potenziali interventi correttivi da attuare.

Infine, la contabilità analitica assume una funzione fondamentale nel controllo susseguente o a consuntivo, che si realizza al termine del periodo di budget quando i risultati sono ormai consolidati.

In questa fase conclusiva, la contabilità dei costi analizzando, ancora una volta, i flussi informativi della contabilità generale, permette di confrontare gli obiettivi prefissati con i risultati effettivamente raggiunti. Sebbene in tale momento, non sia più possibile incidere sui risultati dell'esercizio concluso, le informazioni prodotte divengono indispensabili sia per affinare la qualità della programmazione futura, sia per procedere alla valutazione oggettiva delle performance dei manager posti alla guida dei diversi centri di responsabilità²³.

2.4 Il sistema dei budget e degli standard

Parte integrante della dimensione statica del sistema del controllo di gestione risulta essere il budget²⁴, il quale funge da motore del controllo, coordinando la fase di pianificazione, motivazione, integrazione degli obiettivi e poi verifica, del raggiungimento dei risultati conseguiti. Assolvendo a tali finalità, il budget

²³ Cfr. M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI, *Controllo di gestione. Strutture, processi, misurazioni*, cit., p.116.

²⁴ Cfr. G. BRUNETTI, *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, cit., pp.45 e ss.

manifesta una stretta correlazione con la contabilità dei costi, la contabilità per centri di responsabilità, la misurazione delle performance e la remunerazione²⁵.

Indagini recenti hanno confermato la centralità del budget nel governo aziendale. In particolare, uno studio condotto su centocinquanta imprese nordamericane ha identificato nel budgeting il meccanismo di gestione dei costi più diffuso e strategico. Ulteriori analisi empiriche hanno consolidato questa tesi, descrivendolo come essenziale per il miglioramento delle performance. Secondo i sostenitori più convinti, tale processo non solo ottimizza i risultati, ma impone un salto di qualità nella gestione manageriale, ponendo la pianificazione come priorità assoluta nell'agenda della direzione²⁶.

Il budget è uno strumento di supporto ai manager sia nelle funzioni di pianificazione, sia in quelle di controllo, poiché permette di programmare il futuro, ma anche di valutare quanto è accaduto in passato: viene quindi utilizzato come *benchmark*, ossia come misura dei risultati desiderati, rispetto al quale confrontare i risultati effettivi²⁷.

Tra le diverse interpretazioni del budget, particolarmente interessante risulta quella che lo descrive come: «programma d'azione, espresso in termini quantitativi,

²⁵ Cfr. M.A. COVALESKI, J.H. EVANS, J.L. LUFT, M.D. SHIELDS, *Budgeting research: Three theoretical perspectives and criteria for selective integration*. Journal of Management Accounting Research, 2003, p.3.

²⁶ Cfr. R. BANHAM, *Better budgets*, Journal of accountancy, 2000, pp.37-40; Cfr. J. HOPE, R. FRASER, *Who needs budgets?*, Harvard Business Review, 2003, pp.108-115.

²⁷ Cfr. C.T. Horngren, G.L. Sundem, D. Burgstahler, J. Schatzberg, M. Agliati, A. Ditillo, *Programmazione e controllo*, Pearson, Milano, 16^a ed, 2016, p. 215.

usualmente monetari, e che copre un predefinito arco temporale, solitamente un anno²⁸.»

È opportuno precisare che, sebbene la quantificazione monetaria sia l'espressione consueta del budget, è auspicabile che quest'ultimo integri informazioni multidimensionali di natura sia quantitativa che qualitativa. Tuttavia, la valorizzazione monetaria rimane imprescindibile per valutare l'impatto economico, finanziario e patrimoniale dei programmi d'azione, garantendone così l'opportunità strategica, la coerenza interna e la fattibilità complessiva.

Il budget viene anche descritto come il documento e il processo attraverso il quale vengono esplicitate le politiche aziendali, che devono essere attuate nell'ambito delle scelte strategiche effettuate²⁹. In quanto strumento essenziale della programmazione, esso traduce gli obiettivi di lungo periodo in programmi d'azione definiti, impedendo così che la pianificazione rimanga un mero esercizio formale.

Le politiche aziendali, infatti «rappresentano le azioni che il management intende porre in atto all'interno delle proprie aree di responsabilità, nell'ambito degli obiettivi strategici» Senza questo solido legame con la pianificazione strategica a monte, la programmazione rischia di perdere la propria efficacia³⁰.

Predisporre un budget significa elaborare un documento che rappresenti uno strumento di guida per conoscere in qualsiasi momento “dove si è”, rispetto a “dove ci si sarebbe dovuti trovare” e a “dove dovremmo andare”³¹.

²⁸ Cfr. R.N. ANTHONY, G.A. WELSCH, *Fundamentals of management accounting*, Irwin, Homewood (Illinois), 1974, p. 322.

²⁹ Cfr. M. SAITA; *Il budget economico, finanziario e patrimoniale*, McGraw-Hill, Milano, 1990, p.17.

³⁰ Cfr. M. SAITA; *Il budget economico, finanziario e patrimoniale*, cit., p.18.

³¹ Cfr. A. BUBBIO, *Il budget nel governo dell'impresa*, Il Sole 24 Ore, Milano, 1995, p. 351.

Talvolta, ciò è stato interpretato come elemento di rigidità del budget, caratteristica che rischia di limitare l'autonomia dei responsabili, controllandone le risorse a disposizione. Tale visione appare tuttavia, priva di fondamento, poiché stabilire anticipatamente le risorse da impiegare è condizione necessaria per definire eventuali interventi corretti.

Per avvalorare tale tesi, il budget può essere visto come uno strumento di accertamento della bontà delle scelte strategiche compiute nell'ambito della pianificazione strategica³².

Il suo processo di formazione si configura come l'intersezione tra due momenti critici: la fase di verifica ex ante del controllo di gestione e di verifica ex post del controllo strategico. In virtù di tale duplice natura, il budget assume anche il ruolo di verifica della strategia aziendale, per validarne l'efficacia e la coerenza nel tempo. Questo coordinamento si rileva centrale, affinché il sistema di budgeting possa guidare l'intera organizzazione verso il raggiungimento degli obiettivi strategici definiti in fase di pianificazione.

Inoltre, è bene evidenziare come questo strumento di programmazione e controllo consenta di attribuire ai diversi responsabili obiettivi e risorse per l'attività da svolgere; grazie a ciò vengono predefiniti i programmi d'azione da attuare, il modo in cui implementarli, le risorse da impiegare, le tempistiche di adozione ed i relativi responsabili.

³² Cfr. M. BERGAMIN BARBATO, *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991.

Le considerazioni precedenti potrebbero indurre a interpretare il budget come uno strumento di programmazione rigido, non suscettibile di modifiche o cambiamenti. Al contrario, affinché lo strumento possa assolvere alle sue finalità, è necessario che lo stesso recepisca velocemente i cambiamenti delle linee strategiche intraprese³³.

Ciò nonostante, non significa che ogni minima oscillazione debba tradursi in una revisione formale: un approccio eccessivamente reattivo ne comprometterebbe la natura di parametro di riferimento per l'analisi degli scostamenti. Pertanto, la riformulazione del budget va riservata esclusivamente a quei mutamenti delle variabili ambientali così profondi da inficiare le ipotesi originarie su cui il budget stesso era stato originariamente costruito³⁴.

In un sistema di controllo-guida della gestione, accanto al sistema dei budget, assume particolare rilievo il sistema degli standard sia a livello operativo che a livello direzionale e strategico, ai fini dell'integrazione informativa e organizzativa.

Per quanto riguarda l'integrazione informativa il riferimento è agli standard di fattore e di processo nella correlazione con standard monetari. Nell'integrazione organizzativa, il riferimento è quello alle funzioni operative fondamentali di produzione-approvvigionamento, commerciale-vendite e amministrazioni finanza.

³³ Cfr. L. SELLERI, *Principi di contabilità industriale e per la direzione*, Etas, Milano, 1984, pp. 435-436.

³⁴ Cfr. P. BASTIA, *Sistemi di pianificazione e controllo*, Il Mulino, Bologna, 2001, p. 173.

2.5 L'analisi degli scostamenti e il sistema di reporting

L'analisi degli scostamenti e il correlato sistema di reporting rappresentano l'essenza del controllo di gestione inteso come controllo-guida volto ad indirizzare i comportamenti delle persone.

L'analisi degli scostamenti, in tal senso, esprime il momento fondamentale di verifica della validità delle scelte definite in sede di redazione del budget aziendale, operata tramite il confronto sistematico tra valori preventivi e valori consuntivi³⁵. Tale attività, si inserisce pienamente tra i principali strumenti informativi aziendali; essa si configura, infatti, come una risorsa conoscitiva essenziale, volta a indagare e comprendere le cause profonde dei differenziali di performance³⁶.

Le finalità dell'analisi degli scostamenti sono riassumibili in:

- comprendere l'andamento della gestione e verificare cosa non è avvenuto rispetto a quanto definito;
- correggere la gestione, gli obiettivi;
- associare la responsabilità con erogazione di premi o punizioni per incentivare il personale.

Il raggiungimento di questi scopi è strettamente collegato alla tempestività con cui i disallineamenti possono essere individuati; a fronte di ciò, appare rilevante la redazione di documenti intermedi di raffronto, i cosiddetti preconsuntivi. Questi

³⁵ Cfr. M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI, *Controllo di gestione. Strutture, processi, misurazioni*, cit., p.349.

³⁶ Cfr. S. MARASCA, L. MARCHI, A. RICCABONI, *Controllo di gestione, metodologie e strumenti*, cit., p. 115.

ultimi, sulla base della logica *feed-forward*, permettono di monitorare in tempo reale il percorso intrapreso dall'azienda. Essi consentono di anticipare eventuali scostamenti analizzando sia i nuovi scenari emergenti, sia gli eventi verificatisi nel periodo, verificando così la coerenza tra gli obiettivi prefissati e i risultati raggiunti in itinere.

Questa analisi deve essere svolta con una periodicità definita in funzione della ciclo-stagionalità delle attività aziendali. Nondimeno, affinché sia realmente efficace, il sistema deve essere progettato su “misura”: esso non può limitarsi alla rilevazione delle varianze tipiche di produzione (costo e ricavo); ma deve integrare aggregazioni di valori che riflettano le variabili critiche di successo. A titolo esemplificativo l'analisi deve estendersi a dimensioni quali il cliente, il mix di prodotto, l'area geografica o singoli componenti³⁷.

Strettamente collegato all'analisi degli scostamenti, troviamo il sistema di reporting che esprime: «l'insieme delle informazioni rappresentate su supporti cartacei e informatici, prodotte con periodicità e contenuto variabile, destinate alla comunicazione interna per il controllo di gestione, riferite a variabili chiave di controllo su base comparativa e con l'evidenza dei valori rilevanti³⁸».

Con l'espressione “variabili chiave di controllo” si fa riferimento sia a quelle variabili interne, direttamente controllabili dall'azienda, sia determinanti esterne. Queste ultime, pur non essendo suscettibili di controllo diretto, richiedono una

³⁷ Cfr. M.S. CHIUCCHI, G. IACOVIELLO, A. PAOLINI, *Controllo di gestione. Strutture, processi, misurazioni*, cit., p.349.

³⁸ Cfr. A. RICCABONI, *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, cit., p.150

verifica nel loro grado di accuratezza. In aggiunta a ciò, la rilevanza deve essere anche definita nei valori verificati per tali variabili, al fine di evidenziare solo quelli che superano specifiche soglie di significatività.

L'insieme dei dati, delle misurazioni e del complesso informativo di cui dispone l'impresa confluisce nel sistema di reporting. È bene notare, che tali supporti non integrano soltanto dati contabili, ma sempre più spesso anche indicatori extra contabili significativi, così da offrire una visione bilanciata della performance aziendale. Il report aziendale si configura come l'output del processo di produzione informativa, agendo da strumento di sintesi volto a supportare i vertici aziendali nelle fasi di valutazione e decisione³⁹.

Il sistema di reporting deve essere capace di veicolare le informazioni derivanti dalla contabilità gestionale verso i diversi destinatari, selezionandole in base alla loro rilevanza specifica. Ciò è possibile grazie all'integrazione con le più recenti tecnologie di elaborazione automatica dei dati, che fanno divenire tale sistema uno strumento di supporto proattivo. A tal riguardo, il sistema di reporting deve essere adeguatamente integrato anche ai fini dell'analisi, della previsione e della simulazione delle specifiche situazioni aziendali in relazione ai diversi scenari ambientali, condizioni organizzative interne e alle necessarie sintesi economico finanziarie⁴⁰.

Questa capacità di analisi avanzata permette al sistema di reporting di agire come una vera e propria cerniera informativa tra la misurazione operativa e il

³⁹ Cfr. S. MARASCA, L. MARCHI, A. RICCABONI, *Controllo di gestione, metodologie e strumenti*, cit., p. 110.

⁴⁰ Cfr. L. MARCHI, S. MARASCA, M.S. CHIUCCHI, *Controllo di gestione*, cit., p.40.

processo decisionale, garantendo che le deviazioni dai piani vengano identificate tempestivamente e affrontate con opportune azioni correttive.

2.6 Il ruolo dell'Information and Communication Technology (ICT)

Come precedentemente specificato, l'architettura di supporto della struttura tecnico-informativa del controllo è rappresentata dal sistema di elaborazione automatica dei dati, più in generale dai diversi strumenti di *information & communication technology* (ICT).

Il riferimento è a tutte le più moderne soluzioni di ERP⁴¹ (*Enterprise Resource Planning*), CPM (*Corporate Performance Management*), *Business Analytics*⁴² che supportano le soluzioni informative del controllo nel reperimento delle informazioni provenienti da fonti spesso estremamente eterogenee.

All'interno di tale sistema, possono essere individuati quattro livelli di automazione:

- elaborazione automatica dei dati limitata all'area amministrativo-contabile;
- elaborazione automatica dei dati di sviluppo, verso le funzioni commerciali e di produzione;
- elaborazione automatica dei dati diffusa e integrata nelle diverse aree di gestione corrente;

⁴¹ Cfr. A. CAGLIO, *Enterprise Resource Planning Systems and accountants: towards hybridization?* *European accounting review*, 2003, p.123.

⁴² Cfr. H. CHEN, R.H. CHIANG, V.C. STOREY, *Business intelligence and analytics: From big data to big impact*, *Miss quarterly*, 2012, p.1165-1166.

- elaborazione automatica dei dati sia interni che esterni a supporto del controllo strategico⁴³.

L'elemento di maggiore rilievo nell'analisi dei livelli di automazione risiede nelle specifiche modalità attraverso cui si realizzano i processi di integrazione tra i flussi informativi e le infrastrutture tecnologiche. Tale sinergia lungi dall'essere un fenomeno statico, si manifesta infatti, con modalità differenziate in funzione del grado di evoluzione digitale raggiunto, coinvolgendo aree informative eterogenee. L'adozione di tali soluzioni non si esaurisce in un mero efficientamento tecnico, ma configura una significativa opportunità di sviluppo per i procedimenti di rilevazione e per la formazione della conoscenza aziendale.

È bene sottolineare che, l'evoluzione più significativa nell'architettura informativa aziendale è rappresentata dal passaggio dal terzo al quarto livello di automazione; grazie a questo si modifica il ruolo del (ICT): da mero strumento di supporto ai sistemi decisionali e di controllo gestionale, a strumento di competizione. Ciò, risulta indispensabile per migliorare l'efficienza dei processi interni, rafforzare le relazioni esterne e creare un vantaggio competitivo essenziale per garantire il successo delle aziende.

⁴³ Cfr. A. RICCABONI, *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, cit., pp.152-153.

3 Modelli di business ibridi

3.1 Modelli di business ibridi: un inquadramento

La crescente complessità dei mercati contemporanei ha imposto alle organizzazioni il superamento della rigida distinzione tra logiche puramente manifatturiere e logiche del terziario, favorendo la nascita di configurazioni aziendali trasversali. Al centro di questa trasformazione si colloca il concetto di modello di business ibrido, un fenomeno capace di integrare logiche operative e modelli di generazione del valore eterogenei all'interno di un'unica identità organizzativa¹.

Questa spinta verso l'ibridazione dei modelli di business ha trovato un acceleratore fondamentale, a partire dagli ultimi due decenni, nel fenomeno della *servitization*². Sebbene le prime teorizzazioni risalgano alla fine degli anni '80, è grazie alla trasformazione digitale che la *servitization* si è imposta come processo rilevante per le imprese moderne.

La *servitization* rappresenta l'integrazione di servizi all'interno dell'offerta *core* di un'impresa, finalizzata a creare valore aggiunto attraverso la fornitura di

¹ Cfr. F. SANTOS, A.C. PACHE, C. BIRKHOZ, *Making Hybrids Work*, California Management Review, Vol. 57, n. 3, 2015, p. 36.

² Cfr. T.S. BAINES, H.W. LIGHTFOOT, O. BENEDETTINI, J.M. KAY, *The servitization of manufacturing: A review of literature*. Journal of manufacturing technology management, 2009, pp. 1-2. S. VANDERMERWE, J. RADA, *Servitization of business: Adding value by adding services*, European Management Journal, 1988, p.16.

soluzioni complete che soddisfino le esigenze specifiche dei clienti meglio del solo prodotto fisico.

Come si vedrà nell'esame del caso studio³, tale ibridazione trova la sua giustificazione nella coesistenza di due direttrici di ricavo distinte ma complementari: da un lato, le lavorazioni su commessa, che generano ricavi “*una tantum*” attraverso soluzioni personalizzate; dall'altro, i contratti ricorrenti, che garantiscono flussi di cassa costanti e prevedibilità nel lungo periodo.

Sotto il profilo teorico, la letteratura tende a contrapporre la produzione su commessa, orientata all'unicità dell'*output*, alla produzione in serie, focalizzata sulla standardizzazione e sulla programmazione anticipata dei volumi. Tuttavia, tale distinzione richiede una riflessione supplementare quando si analizzano le aziende di servizi, siano esse pubbliche o private, operanti in settori variegati che spaziano dalle *public utilities*, alle telecomunicazioni, ai media, ecc.

In questi ambiti, la struttura economica e la contabilità analitica presentano tratti peculiari⁴: il peso del fattore lavoro risulta spesso determinante a fronte di un utilizzo di materiali nullo o marginale, mentre si osserva una tendenza alla crescita dei costi fissi. Inoltre, i prodotti tendono frequentemente a coincidere con i medesimi centri di costo produttivi, delineando sistemi di produzione che possono risultare assimilabili alle produzioni ripetitive o, in altri casi, presentare elementi comuni alla produzione su commessa.

³ Si rinvia al capitolo 4

⁴ Cfr. L. BRUSA, *Analisi e contabilità dei costi*, Giuffrè, Milano, 2009, p.42.

Proprio in virtù di tale porosità tra le categorie e dei fini della presente trattazione, si è scelto di ricondurre i contratti ricorrenti, del caso studio, alla logica della produzione in serie. Questa impostazione non risponde solo a un'esigenza di semplificazione analitica, ma è supportata dalle forti analogie riscontrabili tra i due modelli, specialmente in termini di ripetitività dei processi, struttura dei costi fissi anticipati e necessità di monitorare i volumi critici per garantire la copertura dei costi di struttura.

La gestione di un modello di business ibrido richiede una riconfigurazione dei processi interni e delle metriche di performance, generando un importante cambiamento nei sistemi di controllo di gestione: il baricentro del controllo si sposta dalla misurazione del singolo *output* al monitoraggio del valore generato, lungo l'intero ciclo di vita della relazione con il mercato⁵.

Tale ibridazione rappresenta un terreno di analisi privilegiato per comprendere come la divergenza tra l'unicità della commessa e la ripetitività del flusso in serie, vadano ad influenzare profondamente sia l'architettura di sistemi di controllo di gestione, sia le metodologie di contabilità analitica.

⁵ Cfr. D. KINDSTROM, C. KOWALKOWSKI, *Service innovation in product-centric firms: A business model perspective*, Journal of business & industrial marketing, 2014, pp.96-111.

3.2 L'area di business dei contratti ricorrenti: similitudini con la produzione in serie

Accanto alla dimensione su commessa, molte aziende sviluppano un modello incentrato sui contratti per servizi ricorrenti che presenta caratteristiche assimilabili alla produzione in serie; soprattutto in termini di standardizzazione, programmazione dei volumi e struttura dei costi.

La produzione in serie si caratterizza innanzitutto per la programmazione anticipata dei quantitativi di vendita, elemento critico per la sostenibilità economica del modello. Difatti, qualora il mercato non fosse in grado di assorbire in tutto o in parte i volumi programmati, i ricavi conseguiti risulterebbero inferiori a quelli attesi e potrebbero non essere sufficienti a coprire i costi sostenuti nelle fasi di approvvigionamento e produzione, con la conseguente generazione di perdite⁶.

Un'analoga criticità si riscontra nei contratti ricorrenti: l'azienda sostiene i costi strutturali anticipati (personale dedicato, formazione), sulla base di un numero atteso di contratti attivi. Se il numero di clienti sottoscrittori o il tasso di rinnovo risulta inferiore alle previsioni, i ricavi ricorrenti possono non essere sufficienti a coprire tali costi fissi compromettendo la redditività del servizio.

Un ulteriore elemento di affinità riguarda l'elevato grado di standardizzazione. Nella produzione in serie, l'uniformità del prodotto consente di sfruttare economie di scala, ma comporta, nella maggior parte dei casi, un valore unitario

⁶ Cfr. R.N ANTHONY, V. GOVINDARAJAN, *Management Control Systems*, 12^a ed., McGraw-Hill, 2007.

tendenzialmente contenuto, salvo eccezioni legate a brand o a posizionamenti premium⁷. Analogamente, i contratti ricorrenti sono generalmente strutturati come servizi standard, replicabili su un'ampia base clienti, con un prezzo unitario relativamente contenuto che richiede volumi adeguati a garantire la copertura dei costi e la generazione di margini soddisfacenti.

Proprio per l'importanza di collocare sul mercato i volumi programmati, nelle imprese che operano secondo una logica di produzione in serie, assume un ruolo primario la capacità di promozione commerciale, attraverso strumenti di marketing su larga scala.

Anche nel caso dei contratti ricorrenti, la funzione commerciale e di marketing diventa centrale; l'acquisizione di nuovi clienti, il rinnovo dei contratti esistenti e la riduzione del tasso di abbandono risultano determinanti per il raggiungimento dei volumi necessari a sostenere il modello economico.

La produzione in serie richiede, inoltre, una forte specializzazione delle competenze, favorendo l'adozione di strutture organizzative di tipo funzionale.

Dal punto di vista finanziario, la produzione in serie è tipicamente caratterizzata da un fabbisogno crescente nella fase iniziale, dovuto al sostenimento anticipato dei costi di produzione rispetto all'incasso dei ricavi. Successivamente, una volta che il prodotto riesce a collocarsi sul mercato, il fabbisogno finanziario tende a ridursi grazie ai flussi di cassa generati dalle vendite.

⁷ Cfr. A.A. ATKINSON, R.S. KAPLAN, E.M. MATSUMURA, S.M. YOUNG, *Management accounting: information for decision-making and strategy execution*, Pearson, Upper Saddle River, 2012, p.29.

Un andamento analogo si riscontra nei contratti ricorrenti: nella fase di avvio del servizio l'azienda sostiene i costi anticipati per l'organizzazione della struttura e l'acquisizione dei clienti, mentre solo nel tempo grazie al flusso di ricavi derivanti da tali contratti si genera un progressivo miglioramento della liquidità.

3.3 Controllo di gestione nella produzione “in serie” di servizi

Il controllo di gestione nelle imprese caratterizzate da una produzione in serie si configura come un sistema volto a garantire l'equilibrio economico-finanziario e operativo di attività fortemente standardizzate e ripetitive. Tali impostazioni risultano applicabili, con i necessari adattamenti, anche ai contratti ricorrenti che rappresentano una declinazione della produzione in serie nell'ambito dei servizi.

Per le caratteristiche della produzione in serie, citate nel paragrafo precedente, è essenziale tenere conto di quanto segue. Il controllo di gestione:

- 1) assume un ruolo centrale nel verificare che le quantità programmate trovino effettivo riscontro nel mercato;
- 2) deve monitorare costantemente la relazione tra ricavi ricorrenti effettivamente conseguiti e costi sostenuti, al fine di verificare la capacità del portafoglio contratti di coprire i costi fissi e generare un margine adeguato;
- 3) si concentra principalmente sulla misurazione della redditività complessiva del servizio, piuttosto che sulla performance del singolo cliente o intervento;

- 4) supporta le decisioni strategiche e operative legate alle politiche commerciali e di marketing, verificando che i livelli di vendita effettivi risultino coerenti con le previsioni formulate in sede di budget;
- 5) opera attraverso sistemi di contabilità analitica basati su centri di costo e processi, consentendo una corretta allocazione dei costi e una valutazione attendibile delle performance economiche.

3.3.1 Contabilità dei costi per produzione “in serie” di servizi

In tali realtà produttive, il sistema di contabilità dei costi si articola su un duplice binario che vede la coesistenza di valori preventivi e rilevazioni a consuntivo. Un elemento cardine di questo approccio è la configurazione del costo standard, inteso come una predeterminazione dei costi basata su condizioni di normale efficienza operativa ossia, l'impiego ottimale dei fattori produttivi e di prezzi d'acquisto normalizzati. Una volta definito, il costo standard unitario rimane stabile, subendo revisioni solo a fronte di mutamenti strutturali nelle condizioni operative standard⁸.

Sotto il profilo metodologico, è bene precisare che la configurazione di tale valore può variare ad intervalli non brevi, in base alle esigenze informative dell'azienda. In molti casi, si definisce standard in senso stretto principalmente la componente dei costi variabili (materie più manodopera diretta) o, al più, il costo

⁸ Cfr. L. BRUSA, *Analisi e contabilità dei costi*, cit., p.40-88.

industriale. Al contrario, le quote relative ai costi indiretti commerciali, amministrativi e generali vengono inquadrare come costi di budget.

In fase di consuntivazione, l'attenzione della contabilità analitica si sposta verso la determinazione dei costi effettivamente sostenuti durante l'esercizio. L'obiettivo primario in questa fase è la quantificazione degli oneri globali legati al volume di produzione realizzato, al fine di operare un confronto diretto con i ricavi di periodo. Questo passaggio è essenziale per determinare il risultato economico particolare (ad esempio un utile lordo industriale di prodotto), permettendo alla direzione di valutare la marginalità complessiva attraverso la redazione di conti economici di prodotti. È ragionevole supporre che tale reportistica trovi un corrispondente speculare nei documenti di budget, permettendo un'analisi sistematica degli scostamenti tra obiettivi prefissati e risultati raggiunti.

Ciononostante, risulta necessario, operare una distinzione metodologica riguardo all'utilità del costo medio unitario effettivo. Sebbene questo dato sia importante per il monitoraggio dell'efficienza economica a livello di prodotto; e possa essere integrato con le analisi dei centri di costo, il suo impiego per finalità decisionali (come scelte di make or buy, prezzo di vendita), appare spesso limitato. Ciò, è dovuto alla natura stessa del costo effettivo, che risente inevitabilmente di oscillazioni contingenti e fattori causali che possono distorcere la realtà operativa del periodo.

Per garantire la coerenza del sistema informativo, il calcolo del costo effettivo unitario deve mantenere una struttura analoga a quella del costo standard, e la sua

frequenza di rilevazione deve essere verosimilmente armonizzata con quella del conto economico di prodotto.

Per concludere, l'operatività nelle produzioni seriali si stabilizza su un modello che privilegia il costo standard unitario come parametro di efficienza e i costi totali effettivi per la valutazione della redditività periodica, assegnando al costo unitario medio effettivo un ruolo sussidiario.

3.4 Lavorazione su commessa: tratti caratteristici e iter procedurale

Con riferimento a quanto esposto nel paragrafo precedente, la dottrina e la prassi distinguono tra i sistemi di rilevazione quelli destinati alle produzioni di serie, volti alla standardizzazione, e quelli orientati alle produzioni su commessa, dove l'attenzione si sposta su l'unicità e sulla personalizzazione del singolo output.

Quest'ultimo approccio è adottato prevalentemente da aziende che operano in settori dove la produzione è frammentata in unità distinte e personalizzate, come: l'edilizia, l'informatica, l'arredamento su misura, o più in generale qualsiasi produttore di beni realizzati su specifica ordinazione o in esclusiva.

Negli ultimi anni si è assistito a una significativa evoluzione del modello di produzione su commessa. Se, in passato, tale modalità era riservata quasi esclusivamente a beni di elevato valore unitario e con lunghi cicli di realizzazione, oggi il suo raggio d'azione si è esteso anche a prodotti più standardizzati. Si tratta

di beni che prevedono personalizzazioni solo parziali, caratterizzati da un valore economico più contenuto e da tempi di produzione decisamente più contratti.

L'espressione "lavorazione su commessa" indica una modalità produttiva che prevede la realizzazione di un oggetto secondo le indicazioni richieste dal cliente che lo ha commissionato⁹. Tale oggetto, può essere un singolo bene o servizio, o un pacchetto organizzato di più beni e/o servizi: alcuni esempi possono essere la realizzazione di impianti e macchinari che richiedano qualche forma di personalizzazione, piuttosto che la creazione di un software *ad hoc*.

Nella produzione di commessa, sono coinvolti due soggetti: il cliente, cioè il committente dell'ordine, e l'azienda produttrice che esegue la commessa secondo le richieste avanzate.

Per essere definita tale, una commessa deve presentare i seguenti elementi fondanti: «le caratteristiche della commessa sono definite dal cliente e non predeterminate dall'azienda produttrice; le caratteristiche, i tempi di esecuzione, i costi e il prezzo della commessa sono stabiliti, in via preliminare, prima di cominciare la lavorazione¹⁰.»

Le personalizzazioni richieste dal cliente vengono definite specifiche, e rappresentano le caratteristiche in termini di dimensione, forma e funzionalità per prodotti, mentre in termini di fruibilità per servizi. Queste specifiche, insieme alle

⁹ Cfr. L. MARCHI, S. MARASCA, M.S. CHIUCCHI, *Controllo di gestione*, Giappichelli, Torino, 2018, p.216.

¹⁰ Cfr. M. BENNI, C. COLETTI, *Le commesse a lungo termine. Contabilizzazione, valutazione e controllo*, Etas, Milano, 1992. Cfr. C. CREMONESI, *Il controllo di gestione nella produzione su commessa e nelle organizzazioni per progetto*, Franco Angeli, Milano, 1996.

tempistiche di esecuzione e consegna, sono stabilite prima di cominciare la lavorazione, permettendo all'azienda di stimare con una certa affidabilità la quantità e la qualità dei fattori produttivi necessari alla realizzazione dell'ordine e, di conseguenza, di determinare in anticipo anche il costo complessivo. Grazie a tale stima, anche il prezzo viene contrattato e definito in via preliminare sulla base dei costi complessivi.

Quanto precedentemente evidenziato dimostra come la produzione su commessa offra significativi benefici di natura economica. Tuttavia, questo modello garantisce importanti vantaggi anche a livello operativo, i quali possono essere sintetizzati nei seguenti punti:

- 1) Le fasi di approvvigionamento e di produzione hanno luogo solamente dopo il perfezionamento della vendita, ossia dopo che la trattativa con il cliente (relativa a prezzo, specifiche e tempi di consegna) è andata a buon fine;
- 2) le aziende che producono su commessa non sono soggette a rischi di mercato perché, come specificato precedentemente, la vendita è perfezionata all'inizio del ciclo operativo. Nonostante ciò, devono fronteggiare il cosiddetto rischio di esercizio, ovvero la possibilità che i costi effettivamente sostenuti siano di ammontare superiore rispetto a quelli programmati inizialmente e che, di conseguenza, il margine di commessa si riduca o risulti addirittura negativo¹¹;

¹¹ Cfr. L. MARCHI, S. MARASCA, M.S. CHIUCCHI, *Controllo di gestione*, cit., pp.216-220.

- 3) le aziende con tali modalità produttive si caratterizzano per un elevato grado di originalità del prodotto: ogni commessa è unica essendo il frutto delle richieste specifiche del committente. In questo modo, la relazione con il cliente è diretta e personale, caratterizzata da una profonda comprensione e interpretazione delle necessità;
- 4) per il motivo citato sopra, e dunque l'impossibilità di sfruttare economie di scala e raggiungere un elevato livello di standardizzazione, i volumi di produzione sono bassi o molto ridotti;
- 5) generalmente, nelle produzioni su commessa, il valore dell'ordine è elevato, vista la complessità e l'originalità del prodotto stesso;
- 6) il fabbisogno finanziario assume un andamento altalenante, dovuto al fatto che possono essere pattuiti degli acconti, che il cliente deve corrispondere all'azienda durante la produzione della commessa. Questo permette che il fabbisogno finanziario diminuisca con la riscossione dell'acconto per poi aumentare di nuovo fino all'incasso di un nuovo acconto e così via¹².

Nonostante l'originalità dal punto di vista tecnico-gestionale delle commesse e le caratteristiche specifiche dei settori in cui operano le aziende produttrici, è possibile individuare alcune macrofasi generali per eseguire una commessa in modo efficace¹³. Il processo ha inizio con la predisposizione dell'offerta, fase stimolata

¹² Cfr. F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Wolters Kluwer, Milano, 2016, pp.23-29.

¹³ Cfr. A. BUBBIO, *Il budget*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000.

dalla richiesta di fornitura del cliente; in questa circostanza, le direzioni commerciali e di produzione collaborano per elaborare una proposta che bilanci le esigenze tecnico-qualitative del committente con gli obiettivi complessivi di redditività a livello aziendale, ossia quelli che l'azienda si prefigge di raggiungere attraverso la totalità delle commesse in portafoglio¹⁴. In tale ambito, risulta essenziale integrare l'analisi con una valutazione complessiva che abbracci i tempi di esecuzione, la dinamica dei flussi finanziari in entrata e in uscita e i potenziali rischi operativi.

Una volta che l'offerta viene accettata e dunque la commessa acquisita, si procede alla progettazione esecutiva e alla programmazione delle attività. Questa fase culmina nella redazione di un piano operativo in cui si stabilisce la nomina di un responsabile di commessa, incaricato di coordinare le attività e garantire il rispetto dei vincoli tecnici, temporali ed economici stabiliti. Inoltre, attraverso la definizione di una sequenza precisa di fasi, vengono assegnate responsabilità specifiche alle diverse unità organizzative coinvolte¹⁵. Segue poi la realizzazione esecutiva, la quale può confermare le previsioni iniziali o, come accade frequentemente, richiedere revisioni in corso d'opera dettate da nuove necessità del cliente. Il ciclo si conclude con la consegna formale: dopo eventuali collaudi o interventi correttivi, il cliente accetta l'opera e procede al saldo dei rapporti amministrativi e finanziari.

¹⁴ Cfr. P. DE BERNARDINI, *Il controllo di gestione delle produzioni su commessa*, in Bocchino U., *Manuale di controllo di gestione*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2005, pp.814-833.

¹⁵ Cfr. L. MARCHI, S. MARASCA, M.S. CHIUCCHI, *Controllo di gestione*, cit., pp.221-222.

3.5 Il controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa

Nelle realtà aziendali caratterizzate da una produzione su commessa, il sistema di controllo di gestione assume una configurazione peculiare, distaccandosi dai modelli tradizionali applicati alla produzione in serie¹⁶. Ciononostante, è opportuno sottolineare come le produzioni su commessa siano intrinsecamente predisposte all'applicazione del controllo di gestione¹⁷: la possibilità di conoscere anticipatamente i ricavi, programmare i costi complessivi da sostenere, progettare ogni aspetto dell'ordine (funzionalità, specifiche, livello di qualità) e di stimare con precisione la durata delle fasi lavorative rende questo modello produttivo un terreno ideale per il monitoraggio. Sarebbe, infatti, inefficiente non sfruttare tale patrimonio informativo per gestire gli allineamenti tra risultati ottenuti e obiettivi programmati, sia attraverso un controllo in itinere volto a correggere tempestivamente la rotta operativa, sia mediante un controllo ex post ovvero al termine della commessa.

La principale peculiarità del controllo di gestione per la lavorazione su progetto risiede nell'oggetto del controllo: non più il centro di responsabilità che diviene secondario, bensì la singola commessa, intesa come un'entità economica autonoma e un centro di profitto temporaneo¹⁸. Data l'elevata originalità dell'output, l'impiego dei costi standard risulta limitato esclusivamente a quelle fasi esecutive

¹⁶ Cfr. U. BOCCHINO, *Controllo di gestione e budget: pianificazione, programmazione e reporting direzionale*, Giuffrè, Milano, 1994.

¹⁷ Cfr. F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, cit., pp.25-29.

¹⁸ Cfr. A. MUCELLI, *Il controllo di gestione nelle imprese che producono su commessa*, Clua, Ancona, 1995.

che presentano una certa ripetitività; al contrario, si ricorre prevalentemente a preventivi di costo formulati *ad hoc* sulle specifiche caratteristiche del progetto.

In tale contesto, la distinzione tra costi diretti e indiretti di commessa diviene cruciale per una corretta analisi dei margini. Risulta invece poco significativa e complessa l'analisi degli scostamenti, qualora non si disponga di preventivi analitici dettagliati, necessari per un confronto coerente con i costi effettivi sostenuti fino a quel preciso momento di esecuzione della commessa.

La natura pluriennale e l'unicità dei progetti impongono l'adozione di meccanismi di controllo orientati al futuro secondo una logica di *feed-forward*, essenziale per monitorare se la commessa sarà ultimata nel rispetto dei tempi e dei costi preventivati. Il controllo di gestione deve, infatti, monitorare attentamente i flussi di cassa associati a ciascuna commessa, al fine di evitare tensioni finanziarie derivanti da ritardi nei pagamenti o da extra-costi non previsti¹⁹. Tale complessità si riflette anche nel piano organizzativo attraverso strutture a matrice, che determinano una spinta corresponsabilizzazione tra i responsabili di funzioni (che presidiano l'efficacia e l'efficienza della singola fase produttiva) e responsabili per la commessa (seguono l'avanzamento e l'esecuzione dell'ordine).

¹⁹ Cfr. R.A. BREALEY, S.C. MYERS, F. ALLEN, *Principles of Corporate finance*, McGraw-Hill, 2014.

3.6 La struttura tecnico-informativa del controllo: la contabilità analitica di commessa

Il sistema di contabilità analitica permette di imputare puntualmente i costi e i ricavi a ciascuna commessa, fornendo supporti informativi utili per i processi decisionali della direzione aziendale e del responsabile di commessa.

Nello specifico, la contabilità analitica consente di determinare il costo complessivo di commessa sia in fase previsionale che a consuntivo, facilitando i controlli *ex ante*, *in itinere* ed *ex post*.

Data la natura spesso pluriennale delle commesse, la contabilità analitica non si limita alla chiusura finale, ma determina sistematicamente il costo corrispondente allo stato di avanzamento lavori al termine di ogni periodo infrannuale. Ciò permette di rilevare correttamente i ricavi di competenza e il relativo risultato economico periodico, evitando di attendere il completamento fisico dell'opera per valutarne l'andamento.

Tale strumento permette di elaborare indicatori di efficienza per valutare l'ottimizzazione del rapporto tra risorse e risultati, oltre a definire la convenienza strategica nell'acquisizione di nuovi ordini. Inoltre, supporta la fissazione dei prezzi di vendita e dei relativi margini, sulla base del costo complessivo a preventivo; permettendo infine di misurare la redditività della singola commessa e il suo contributo al raggiungimento degli obiettivi economici globali, cioè l'insieme dei

traguardi che l'azienda si prefigge di raggiungere attraverso l'insieme delle commesse in portafoglio²⁰.

Proprio ai fini della redditività aziendale, questo processo culmina nel calcolo del risultato economico di commessa, inteso come differenza tra ricavi globali e costi di commessa. In questo ambito, si possono adottare due metodologie: il *direct costing* e il *full costing*²¹. Il primo è spesso preferibile per finalità di controllo di gestione, poiché permette di calcolare il margine di commessa sottraendo ai ricavi esclusivamente i costi diretti. Tale margine, definito semilordo, include alcuni costi fissi specifici (come ammortamenti specifici, stipendi commerciali diretti) e rappresenta la quota con cui la commessa contribuisce alla copertura dei costi fissi indiretti e alla formazione di un certo reddito netto aziendale²².

L'adozione del *direct costing* prevede l'imputazione dei soli costi sostenuti specificatamente per la realizzazione di una commessa, o comunque ad essa riferibili mediante una misurazione oggettiva ed economicamente conveniente delle quantità fisiche e delle risorse consumate. A titolo esemplificativo, rientrano in questa categoria, i costi dei materiali diretti, della manodopera diretta, degli ammortamenti specifici e spesso anche degli oneri finanziari diretti, cioè quelli generati esclusivamente dai finanziamenti ottenuti per la realizzazione della commessa stessa. Questa metodologia permette di ottenere una configurazione di

²⁰ Cfr. F. MANCA, *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, cit., pp.25-29.

²¹ Cfr. G. CATTURI, *Teoria e prassi del costo di produzione*, Cedam, Padova, 2000.

²² Cfr. L. MARCHI, S. MARASCA, M.S. CHIUCCHI, *Controllo di gestione*, cit., p.231.

costo parziale, ma oggettiva, poiché si evita che l'informazione venga distorta da basi di ripartizione soggettive.

Al contrario, il *full costing* prevede che alla commessa vengano imputati sia i costi diretti sia una quota dei costi indiretti, cioè comuni a più commesse. Con questo approccio si ottiene una configurazione di costo pieno, che tuttavia risente della soggettività legata alla scelta delle basi di ripartizione. Ai fini del controllo di gestione, l'approccio *direct costing* è da preferire per due ragioni fondamentali tra loro connesse. In primo luogo, tale approccio garantisce che l'analisi degli scostamenti tra costi preventivi e costi consuntivi non venga inquinata da componenti soggettive legate a criteri di ripartizione arbitrari. In secondo luogo, questo approccio risponde pienamente al principio della responsabilizzazione, secondo il quale il responsabile di commessa deve essere valutato solo su parametri che è in grado di influenzare mediante le proprie leve decisionali.

Qualora, invece, l'obiettivo si sposti sulla necessità di determinare il prezzo di vendita o di individuare il livello massimo di costo al di sopra del quale l'acquisizione della commessa risulterebbe antieconomica, l'approccio *full costing* risulta più idoneo²³.

²³ Cfr. L. MARCHI, S. MARASCA, M.S. CHIUCCHI, *Controllo di gestione*, cit., p.229.

3.6.1 La configurazione dei costi e dei ricavi di commessa

Alcuni esempi di costi diretti tipici delle aziende che producono su commessa sono i seguenti:

- costi di acquisizione della commessa;
- costi di progettazione: si manifestano come spese sostenute per sviluppare il progetto con il cliente;
- costo del personale diretto: comprende non solo la manodopera diretta, ma anche costo del personale tecnico, di artigiani o professionisti specializzati o di personale impiegatizio;
- prestazioni di terzi: costi di servizi acquistate dall'esterno necessari per la realizzazione della commessa;
- oneri finanziari diretti: costituiti dagli interessi passivi legati ai finanziamenti accesi per l'esecuzione del progetto.

Tra quelli indiretti della commessa, si menzionano i più rilevanti:

- costi commerciali: costi sostenuti per la promozione di più commesse, dunque non oggettivamente attribuibili ai singoli progetti;
- costo del personale indiretto: costo delle risorse umane impiegato nella realizzazione di più commesse;
- costi amministrativi e di sede: riguardano il funzionamento e il mantenimento della sede aziendale²⁴.

²⁴ Cfr. M. BENNI, C. COLLETTI, *Le commesse a lungo termine. Contabilizzazione, valutazione e controllo*, cit.

Oltre ai costi di commessa, la contabilità analitica consente di analizzare i ricavi di commessa di seguito riportati:

- corrispettivi contrattualmente pattuiti;
- maggiorazione per revisioni prezzi: richiesti dall'azienda per elementi sopraggiunti durante l'esecuzione della commessa, e non prevedibili durante la stipula del contratto;
- corrispettivi per prestazioni aggiuntive: sono oggetto di un ordine separato ma collegato alla commessa in corso;
- altri proventi accessori: sono ricavi che possono manifestarsi dalla vendita di beni della commessa inutilizzati, come immobilizzazioni acquisite o materie prime non consumate²⁵.

I componenti positivi e negativi precedentemente analizzati concorrono alla formazione del risultato economico di commessa. Questi costituiscono la base fondamentale per la costruzione di un conto economico gestionale in forma scalare. Tale strumento si rileva estremamente versatile, poiché supporta la redazione sia di preventivi che di consuntivi di commessa.

È bene evidenziare che tale prospetto non è statico, bensì deve essere modellato inserendo le voci di reddito e calcolando i risultati intermedi che ogni singola realtà aziendale ritiene più significativi per soddisfare il proprio specifico fabbisogno informativo. Di conseguenza, ogni azienda in funzione delle peculiarità dei propri

²⁵ Cfr. P. DE BERNARDINI, *Il controllo di gestione delle produzioni su commessa*, cit., pp.814-833.

processi e modelli di business, pone in risalto determinati margini, piuttosto che altri²⁶.

A titolo esemplificativo, un'azienda potrebbe ritenere indispensabile evidenziare il margine industriale di commessa, ottenuto sottraendo dai ricavi la totalità dei costi diretti industriali, per poi giungere alla determinazione del margine di commessa attraverso l'ulteriore deduzione dei costi diretti di natura non industriale, come quelli legati all'area commerciale o di progettazione. O ancora, in base alla necessità aziendale, si potrebbe determinare il margine lordo di contribuzione che deriva dalla differenza tra ricavi e costi variabili.

²⁶ Cfr. L. MARCHI, S. MARASCA, M.S. CHIUCCHI, *Controllo di gestione*, cit., pp.230-233.

Tabella 1: Il margine industriale e il margine della commessa

Voce di Conto Economico	Parziale	Totale
RICAVI DI COMMESSA		€ X.XXX
COSTI DIRETTI INDUSTRIALI		
* Manodopera Diretta Fissa	(€ xxx)	
* Ammortamenti Specifici di commessa	(€ xxx)	
* Noleggio Macchinari	(€ xxx)	
* Prestazioni Macchinari	(€ xxx)	
* Altri Costi di Produzione	(€ xxx)	
(Totale Costi Diretti Industriali)		(€ X.XXX)
MARGINE INDUSTRIALE DI COMMESSA		€ X.XXX
COSTI DIRETTI NON INDUSTRIALI		
* Costi Diretti Commerciali	(€ xxx)	
* Costi Diretti di Progettazione	(€ xxx)	
(Totale Costi Diretti Non Industriali)		(€ X.XXX)
MARGINE DI COMMESSA		€ X.XXX

3.6.2 La dinamica dei preventivi e il controllo dell'avanzamento dei lavori

Data la natura univoca delle commesse e i loro tempi di esecuzione prolungati, risulta indispensabile aggiornare periodicamente il preventivo dei costi, inteso come «l'insieme di tutti i costi programmati per l'esecuzione della commessa, suddivisi tra i blocchi in cui la stessa può esser scomposta²⁷.»

²⁷ Cfr. L. MARCHI, S. MARASCA, M.S. CHIUCCHI, *Controllo di gestione*, cit., p.233.

Sotto il profilo della contabilità analitica, l'iter si apre con il calcolo di un preventivo di costo di commessa, elaborato secondo diverse configurazioni e con un *focus* particolare sui costi diretti.

Nella determinazione di questi costi si segue un procedimento che la dottrina definisce “diretto” che non esclude la localizzazione dei costi ai centri. Va tuttavia precisato che di regola non esiste un costo standard di commessa, in quanto mancano le premesse logiche per tale determinazione, ovvero condizioni operative standardizzate²⁸.

Nel dettaglio, la preventivazione è un'attività che si sviluppa in fasi successive²⁹: i preventivi formulati *ad hoc* vengono distinti in due grandi categorie: il preventivo di offerta e il preventivo esecutivo. Il primo viene redatto durante la trattativa commerciale, al fine di rappresentare la base per la determinazione del prezzo di vendita³⁰ e per valutare la convenienza economica dell'operazione per l'azienda. Durante questa fase, il cliente fornisce i dati necessari per la redazione di un pre-progetto che viene poi inoltrato alle funzioni aziendali coinvolte nella realizzazione della commessa; queste ultime elaborano, poi, un preventivo di massima dei costi di loro competenza.

Sebbene il grado di precisione di questa valutazione risulti fisiologicamente limitato dalla scarsità di informazioni, tipico dell'avvio del progetto, il preventivo assolve ad una duplice funzione cruciale. Esso, infatti, permette di orientare la

²⁸ Cfr. L. BRUSA, *Analisi e contabilità dei costi*, cit., p.40-88.

²⁹ Cfr. P. NAVARRA, *Tecniche di controllo di gestione*, Franco Angeli, Milano,1997.

³⁰ Cfr. A. BUBBIO, *Il budget*, cit.

definizione di un prezzo di vendita che sia realmente remunerativo e al contempo consente di valutare la convenienza economica nell'accettare o meno l'ordine, attraverso un'analisi accurata del risultato economico conseguibile e della redditività potenziale della commessa stessa³¹.

Una volta acquisita la commessa, si redige un preventivo esecutivo, caratterizzato da un maggior grado di analiticità rispetto al preventivo iniziale in quanto, al momento della sua stesura, si hanno informazioni maggiori e migliori sui costi della commessa. Questo preventivo può essere considerato un vero e proprio budget di commessa poiché, da un lato, costituisce un obiettivo economico da raggiungere e, dall'altro, rappresenta un termine di paragone per la verifica periodica dei costi di commessa e per i confronti con i consuntivi³². La sua redazione richiede tempi non brevi: infatti, le funzioni aziendali coinvolte nella realizzazione della commessa formulano il preventivo in base ai costi della propria area in tempi diversi. Una volta fatto ciò, segue la fase di condivisione e negoziazione, ed infine il consolidamento dei costi programmati da diversi centri.

Durante la vita della commessa si costruiscono periodicamente dei preventivi aggiornati³³ che hanno la funzione di rivedere, nel tempo, le informazioni di costo incluse nel preventivo esecutivo, il quale, durante la realizzazione dell'ordine è soggetto a continue revisioni o correzioni. A fronte di ciò, il preventivo aggiornato

³¹ Cfr. L. MARCHI, S. MARASCA, M.S. CHIUCCHI, *Controllo di gestione*, cit., p.234 e ss.

³² Cfr. G. CAPODAGLIO, *I costi di commessa in condizioni di stabilità ed in periodi di fluttuazione monetaria*, Clueb, Bologna, 1992.

³³ Cfr. L. BRUSA, *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, 1^a ed, Giuffrè, Milano, 2000, p.398.

esprime le informazioni ultime sui costi della commessa e viene calcolato come somma dei costi consuntivi già sostenuti fino alla data in cui si effettua l'aggiornamento e i costi preventivi ancora da sostenere, da tale data fino alla conclusione della commessa.

**Preventivo aggiornato = costi consuntivi fino ad un
certo momento + previsioni “a finire”.**

Ovviamente, più si avvicina il termine della commessa più il preventivo aggiornato contiene dati certi, sia perché la quota di costi consuntivi aumenta gradualmente mentre diminuisce progressivamente la quota di costi preventivi a “finire” e sia perché la stima dei costi preventivi a “finire” risulta sempre più attendibile.

Seguendo tale prassi, il preventivo aggiornato permette di effettuare un controllo orientato al futuro attraverso l'attivazione di meccanismi di *feed-forward*, questo perché il confronto tra preventivo e consuntivo avviene mentre la commessa è in corso. Ciò permette di determinare tempestivamente, se gli obiettivi economici e le tempistiche definite nel preventivo esecutivo verranno rispettati o se, al contrario, l'insorgere di disfunzioni richieda l'adozione di specifiche azioni correttive.

In altri termini, attraverso il preventivo aggiornato, il responsabile di commessa è in grado di valutare se il proseguimento delle attività secondo le modalità adottate fino a quel determinato stato di avanzamento consentirà di rispettare i tempi standard qualitativi e traguardi economici fissati originariamente nel preventivo esecutivo³⁴.

Alla fase del preventivo di costo di commessa segue il calcolo del consuntivo di commessa, inteso sia come consuntivo finale, sia come consuntivo in itinere, rispetto agli stati di avanzamento dei lavori predeterminati.

Successivamente, vengono calcolati i costi consuntivi totali di periodo per ogni singola commessa, i quali contrapposti ai relativi ricavi permettono di determinare il risultato economico conseguito.

Uno degli aspetti cruciali della contabilità analitica risiede nel confronto tra costi effettivi e costi preventivi, poiché è fondamentale considerare che il costo effettivo di commessa rilevato ad una certa data riflette uno specifico stato di avanzamento, che potrebbe non coincidere con quanto previsto nel preventivo esecutivo. Pertanto, al fine di garantire una corretta valutazione dell'efficienza economica, questa comparazione non può limitarsi alla sola dimensione monetaria dei costi, ma deve integrare lo stato di avanzamento dei lavori e i tempi di esecuzione³⁵.

³⁴ Cfr. L. BRUSA, *Analisi e contabilità dei costi*, cit., p.88 e seg.

³⁵ Cfr. L. BRUSA, *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, cit.

Parallelamente, sorge la questione della competenza economica dei ricavi: affinché questi, possano essere correttamente contrapposti ai costi per determinare il risultato di commessa è necessario, che siano commisurati al medesimo stato di avanzamento dei lavori utilizzato per la rilevazione dei componenti negativi.

Qualora il valore fatturato al cliente non rispetti questa simmetria, esso si configura unicamente come un mero flusso finanziario. Per acquisire rilevanza in termini di competenza economica, tale valore deve essere rettificato in funzione dei parametri scelti per la misurazione dell'avanzamento della commessa³⁶.

³⁶ Cfr. L. BRUSA, *Analisi e contabilità dei costi*, cit., p. 88 e seg.

4 Il controllo di gestione per modelli di business ibridi:

il caso Eritel Telecomunicazioni s.r.l.

4.1 Metodologia della ricerca del caso studio

Il presente elaborato adotta una metodologia di ricerca qualitativa, al fine di indagare in profondità le dinamiche del controllo di gestione e le sue relative implicazioni. Si tratta di fenomeni complessi e dinamici, che, nella realtà empirica delle piccole e medie imprese del settore ICT, risultano ancora parzialmente inesplorati sotto il profilo della letteratura scientifica.

L'obiettivo di comprendere come modelli di business ibridi, caratterizzati dalla coesistenza di logiche di vendite *una tantum* e servizi a canone ricorrente, impattino sui sistemi di controllo di gestione, richiede un approccio che vada oltre la mera quantificazione delle variabili. La ricerca qualitativa consente, infatti, un trattamento olistico del fenomeno, spostando il focus¹ dall'individuazione di semplici legami causa-effetto alla comprensione dei processi, delle relazioni interne e dei significati attribuiti dagli attori organizzativi alle pratiche quotidiane.

Nello specifico, la strategia adottata è quella dello studio di caso singolo. Tale configurazione risponde in modo particolarmente efficace alle domande di ricerca

¹ Cfr: B. NJIE, S. ASIMIRAN, *Case study as a choice in qualitative methodology*, Journal of Research & Method in Education, 2014, pp.35-40.

di tipo “come” e “perché”², configurandosi come lo strumento ideale per l’analisi di processi decisionali in cui i confini tra il fenomeno indagato e il contesto in cui esso si svolge non sono nettamente separabili³.

Il caso Eritel è stato selezionato come evento “rivelatorio” e longitudinale, permettendo di condurre un’analisi verticale che coglie la complessità delle interazioni tra flussi operativi e finanziari, un livello di profondità che difficilmente sarebbe raggiungibile attraverso le indagini inferenziali.

Un elemento distintivo e fondamentale di questa ricerca risiede nella sua natura di caso studio interventista o partecipativa. L’aspetto principale, che connota questa ricerca è la partecipazione diretta e attiva del ricercatore nel fenomeno studiato⁴. L’approccio interventista si configura come una forma di ricerca-azione in cui chi indaga non si limita a registrare gli eventi, ma contribuisce alla loro evoluzione, lavorando dall’interno come in un “esperimento sul campo”⁵. Questa immersione diretta ha permesso di ridurre drasticamente il gap tra teoria e prassi, garantendo l’accesso a una conoscenza tacita e a informazioni non filtrate che sarebbero probabilmente rimaste inaccessibili a un osservatore esterno. La partecipazione

² Cfr. R. K. YIN, *Case study research and applications: design and methods*, 6^a ed. Thousand Oaks (CA), 2018.

³ Cfr. R.K. YIN, *Case study research: design and methods*, Thousand Oaks (CA), 3 ed., 2003.

⁴ Cfr. M.S. CHIUCCHI, *Il metodo dello studio di caso nel management accounting*, Giappichelli, Torino, 2012, p. 57.

⁵ Cfr. S. JONSSON, K. LUKKA, *Doing interventionist research in management accounting*, Gothenburg Research Institute, Goteborg, 2005, p.6.

attiva ha consentito di vivere in prima persona alla ricercatrice⁶ le tensioni operative, aprendo le cosiddette “*black boxes*” dell’organizzazione⁷.

Il processo di raccolta dei dati si è articolato attraverso una rigorosa triangolazione delle fonti⁸, essenziale per conferire robustezza e validità scientifica ai risultati.

Le evidenze empiriche sono state raccolte attingendo a diverse tipologie di materiale. In primo luogo, è stata condotta un’approfondita analisi documentale: sono stati esaminati i report estratti dal CRM aziendale, i contratti, i flussi del ciclo attivo e passivo e i dati di bilancio, essenziali per ricostruire la struttura economico-finanziaria dell’azienda. Parallelamente all’analisi dei documenti, la ricerca si è avvalsa di affiancamenti operativi e dell’osservazione partecipante, lavorando a stretto contatto con il management e il personale amministrativo, monitorando la gestione quotidiana delle attività e l’uso degli strumenti di consuntivazione.

Durante l’intera fase di ricerca sul campo, sono state redatte sistematicamente delle *field notes*⁹ (note di campo), rappresentative non solo di uno strumento mnemonico ma anche di uno analitico, collante tra l’esperienza empirica e la successiva fase di concettualizzazione.

⁶ Stage extra curriculare che ha permesso di raccogliere dati dall’interno dell’azienda in concomitanza con lo svolgimento delle operazioni aziendali

⁷ Cfr. S. JONSSON, K. LUKKA, *There and back again: doing interventionist research in management accounting*, in *Handbook of management accounting research*, 2007, pp. 373-397.

⁸ Cfr. R. K. YIN, *Case study research and applications*, cit.

⁹ Cfr. M.S. CHIUCCHI, *Il metodo dello studio di caso nel management accounting*, cit., p. 62.

Un ruolo centrale, inoltre, nella raccolta di dati, è stato svolto dalle interviste qualitative. Queste ultime sono state condotte in modalità semi-strutturate e rivolte sia alla responsabile amministrativa, agli impiegati (“*accountant*”, “*purchase manager*”, commerciale) e al consulente del controllo di gestione. Pur partendo da una traccia predefinita e focalizzata sui temi del controllo di gestione e dei processi operativi, la conversazione è rimasta flessibile, permettendo l’emergere di nuovi argomenti proposti dagli intervistati stessi. Questo approccio ha trasformato l’intervista in uno scambio di vedute che ha permesso di far emergere non solo i dati tecnici, ma anche le interpretazioni soggettive e le resistenze al cambiamento.

Per quanto riguarda l’analisi dei dati, la ricerca ha adottato un approccio induttivo ispirato ai principi della Grounded Theory di Glaser e Strauss¹⁰. L’intento non è stato quello di verificare ipotesi teoriche formulate a priori, bensì di lasciare che la teoria emergesse direttamente dai dati attraverso un processo sistematico.

In questo quadro metodologico, la letteratura di riferimento ha svolto una funzione di sensibilizzazione teorica; le teorie esistenti non sono state utilizzate per forzare l’interpretazione dei dati, ma per affinare la sensibilità del ricercatore. Solo nella fase finale della ricerca i risultati emersi dal caso studio sono stati confrontati con la dottrina esistente, verificando la coerenza interna e rafforzando la validità

¹⁰ Cfr. B. G. GLASER, A. L. STRAUSS, *The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative research*. Chicago, 1967.

dei risultati ¹¹, evidenziando come l'esperienza di Eritel confermi o arricchisca le teorie classiche sul controllo di gestione.

4.2 La storia di Eritel Telecomunicazioni: dal 1999 ad oggi

L'azienda Eritel Telecomunicazioni rappresenta un caso emblematico nel panorama italiano delle telecomunicazioni e delle soluzioni ICT (*information and communication technology*). Fondata nel 1999 dall'iniziativa di Roberto Mazzarini e un gruppo di imprenditori con esperienza nel settore, l'azienda ha stabilito il proprio quartier generale a Marina di Montemarciano (Ancona) e sin da subito si è posta l'obiettivo ambizioso di diventare l'interlocutore unico per imprese ed enti pubblici, fornendo una gamma completa di servizi che spaziano dalle telecomunicazioni tradizionali alle soluzioni digitali avanzate.

La sua nascita ha coinciso con l'esplosione del digitale negli anni Duemila, permettendole di cavalcare l'onda dell'innovazione, in particolare con l'avvento dei servizi VoIP e dei sistemi digitali in grado di veicolare voce, video e dati.

Questa specializzazione si è concretizzata nella fornitura di sistemi di *Unified Communications & Collaboration* (UCC), rafforzata da storiche certificazioni con multinazionali del calibro di MITEL.

L'*expertise* sviluppata da Eritel nella gestione di piattaforme di telecomunicazione di grandissime dimensioni, anche con distribuzioni geografiche

¹¹ Cfr. K.M. EISENHARDT, *Building theories from case study research*, Academy of management review, 1989, pp.532-550.

capillari (fino a 96.000 interni e oltre 500 sedi), ne ha consolidato il posizionamento come integratore di sistemi di alta competenza.

Un elemento cardine nello sviluppo di Eritel, essenziale per l'analisi del suo modello operativo, è la strategia di partnership. Nel 2001, l'azienda ha avviato una collaborazione fondamentale con Welcome Italia, oggi Vianova, una realtà che opera come “fabbrica di servizi di telecomunicazione”, di rete fissa e mobile. Questa *partnership* ha permesso a Eritel di combinare la propria esperienza di *system integrator* con l'offerta di un provider infrastrutturato, creando un'offerta completa e di qualità per le piccole medie imprese.

Proseguendo su questa strada di specializzazione e crescita, nel 2009 è stata stretta la collaborazione con Wildix, multinazionale italiana, per i sistemi UCC dedicati al segmento delle medie imprese.

Il ventennio successivo alla fondazione è stato caratterizzato da una fase di decisa accelerazione per Eritel, supportata da una duplice direttrice di crescita: geografica e tecnologica. L'azienda ha esteso il proprio presidio nel Centro Italia aprendo sedi strategiche a Firenze, Bologna e Perugia, e ha contestualmente potenziato le divisioni IT e Cybersecurity attraverso mirate operazioni di mercato. Tappe fondamentali di questo percorso sono state l'acquisizione di Sistel nel 2020, seguita dall'integrazione di Telefonia Emiliana nel 2022 e Bit365: sinergie che hanno permesso di verticalizzare le competenze e hanno portato l'organico a superare i quaranta collaboratori diretti.

La volontà di compiere un ulteriore passo di crescita strategica è avvenuta nel 2025, con l'annuncio dell'ingresso ufficiale di Eritel nel gruppo Vianova; integrazione che consente all'azienda di rafforzare ulteriormente le proprie competenze e proseguire il percorso di innovazione a fianco delle imprese clienti.

4.3 Il modello di business ibrido di Eritel

Il caso studio di Eritel si inserisce nell'analisi delle implicazioni del controllo di gestione in contesti aziendali caratterizzati da una struttura di business ibrida.

L'ibridazione di Eritel deriva dalla sua evoluzione storica da fornitore di sistemi di Telecomunicazione a *System integrator* complesso e fornitore di servizi IT gestiti, percorso culminato nell'integrazione nel Gruppo Vianova avvenuta nel 2025. L'azienda si configura come un caso emblematico di modello di business ibrido proprio in virtù della sua capacità di integrare organicamente realtà operative e finanziarie profondamente diverse.

Nello specifico, Eritel coopera su due fronti contrapposti ma complementari: da un lato, la gestione di contratti ricorrenti, caratterizzati da un flusso di ricavi costante e prevedibile derivante dai canoni di assistenza, pacchetti di licenze e manutenzioni; dall'altro, l'esecuzione di commesse *una tantum*, che generano flussi di ricavi legati a singole attività o servizi erogati dall'azienda.

Questa coesistenza impone al controllo di gestione una sfida strutturale: armonizzare la stabilità tipica dei modelli “*as-a- service*” con la variabilità e il rischio operativo dei modelli “per progetto”.

In questa configurazione ibrida, il sistema di controllo non funge solo da strumento di monitoraggio, ma diventa il collante necessario per garantire che la flessibilità richiesta dalle commesse non comprometta la solidità finanziaria garantita dai canoni ricorrenti.

4.4 L’architettura dell’offerta: le 5 business unit

Questa dualità impone una complessa architettura del controllo di gestione, la cui efficacia è misurata dalla capacità di distinguere la performance lungo le cinque *business unit* che costituiscono l’offerta di valore aziendale. Ciascuna unità agisce come centro di profitto autonomo e presenta specifiche leve di redditività che il sistema di controllo deve monitorare distintamente.

Tali unità sono qui di seguito elencate:

- Networking (NTW)
- Information technology (IT)
- Third line operator (TLO)
- Telecomunicazioni (TLC)
- Printing (PRT)

Networking: riguarda la realizzazione fisica e logica delle infrastrutture di rete: cablaggio strutturato in sede del cliente, installazione videosorveglianza, WI-FI, armadio Rack, switch, fornitura hardware e sistemi attinenti. Sotto il profilo del controllo di gestione, questa linea opera prevalentemente tramite commesse “una tantum”. Il focus del controllo è sulla corretta preventivazione dei costi diretti e sul monitoraggio delle ore di installazione (manodopera), per evitare che l’assorbimento di risorse tecniche eroda il margine pattuito in fase di vendita.

Information Technology: rappresenta il cuore dei servizi gestiti e include la gestione di server, Pc, software e *totem* bancari. La natura *una tantum* si manifesta con la fornitura e installazione dei prodotti, quella dei ricavi ricorrenti, si verifica in corrispondenza di manutenzione o assistenza degli elementi precedentemente citati. Il controllo di gestione deve monitorare la redditività dei contratti di assistenza, verificando che il canone incassato copra adeguatamente i costi del supporto tecnico e delle licenze software, premiando l’efficienza nella risoluzione dei ticket (apertura di richieste di assistenza da parte dell’azienda).

TLO: si riferisce all’ambito delle telecomunicazioni, con il focus specifico sulla gestione delle provvigioni Vianova; in questo caso Eritel non agisce come proprietario dell’infrastruttura, ma come broker tecnologico. Dal punto di vista gestionale, questa *business unit* genera flussi di cassa costanti. In tale ambito, il controllo deve focalizzarsi sui volumi e sulla gestione amministrativa dei rinnovi, assicurando che il differenziale tra il costo di acquisto all’ingrosso della linea e il prezzo di rivendita al cliente rimanga positivo e sostenibile nel tempo.

Telecomunicazioni: riguarda i sistemi di comunicazione voce (centralini, VoIP, telefonia mobile). Genera da un lato, ricavi “*una tantum*” nella fase di installazione e configurazione di sistemi telefonici tramite l’ausilio di PC o sistemi virtualizzati. Dall’altro lato, si realizzano ricavi ricorrenti qualora si effettuino la manutenzione e l’aggiornamento dei sistemi. Il controllo di gestione qui deve analizzare il ciclo di vita del cliente, unendo la marginalità della vendita iniziale alla redditività a lungo termine garantita dai servizi di assistenza post-vendita.

Printing: rappresenta la gestione dei sistemi di stampa. Questa linea di business rappresenta l’esempio più evidente di ibridazione gestionale, in quanto coesistono sistematicamente le due logiche di ricavo. È presente la natura della commessa “*una tantum*” in corrispondenza della vendita diretta e installazione del dispositivo, che copre il valore del bene fisico. In questo caso, il controllo di gestione verifica la marginalità immediata della transazione commerciale, trattando l’operazione come un progetto concluso al momento del collaudo. La seconda natura si applica ai servizi di noleggio operativo, alle manutenzioni e al modello “costo copia”. In questa *business unit*, la complessità per il controllo di gestione risiede nel monitoraggio del margine operativo di servizio: poiché i ricavi sono fissati contrattualmente (es. prezzo al cliente per pagina stampata) il sistema deve vigilare affinché i costi variabili sostenuti da Eritel (fornitura di toner, ricambi e ore di manodopera per guasti) non erodano la redditività del contratto di lungo periodo.

4.5 Il sistema di contabilità analitica in Eritel

Eritel implementa un sistema di contabilità analitica, basato su una duplice logica di *costing*: un approccio integrato che permette di valorizzare con precisione ogni specifico flusso di ricavo.

In tale contesto, il sistema di contabilità dei costi permette di gestire efficacemente il proprio modello di business ibrido, tramite l'impiego di metodologie specifiche come il *job* e il *process costing*. Questo duplice approccio consente all'azienda di monitorare la redditività distinta delle sue cinque *business unit*, superando i limiti della contabilità generale. Questa impostazione basata sul *direct costing* permette di mappare con precisione l'assorbimento delle risorse umane e tecniche, fornendo al management dati oggettivi per ottimizzare il *pricing*, prevenire l'erosione dei margini operativi, garantire e valutare la sostenibilità finanziaria di lungo periodo di ogni linea di business.

4.6 La gestione del ciclo attivo per i vari tipi di commessa

Nell'analisi del sistema di controllo di Eritel assume una rilevanza centrale la definizione del cosiddetto ciclo attivo, ovvero, l'insieme dei flussi informativi e procedurali che disciplinano l'intero *iter* della vendita: dalla sollecitazione del mercato alla conversione dell'ordine, fino alla definitiva generazione e rilevazione del ricavo.

Il processo ha inizio nell'area commerciale con l'individuazione di un cliente *prospect*, al quale viene indirizzata una proposta di valore (così definita da Eritel).

Nel momento in cui l'offerta viene inviata, il sistema formalizza la cosiddetta opportunità: una fase di monitoraggio in cui il commerciale gestisce la negoziazione.

Il momento di svolta procedurale avviene quando il commerciale finalizza l'opportunità: in questo istante, l'ordine viene confermato e deve essere diviso nelle due distinte direttrici, a seconda della natura delle prestazioni:

- Componente *una tantum*: riguarda le attività e le forniture caratterizzate da una fatturazione immediata. Vi rientrano le installazioni hardware e le licenze pluriennali a fatturazione anticipata con costo sostenuto all'inizio dall'azienda.

- Contratti ricorrenti: comprende tutte le voci a carattere ciclico, come i canoni di manutenzione, l'assistenza tecnica e le licenze a consumo mensile o annuale.

Questa ripartizione sistematica dell'ordine confermato va a costituire la base dati del CRM aziendale, che funge da punto di confluenza di tutti i flussi informativi tra l'area commerciale, tecnica e amministrativa.

Una volta che l'ordine è stato inserito e correttamente classificato, il sistema attiva i flussi operativi successivi garantendo una sincronia tra i diversi reparti aziendali. In questa fase, l'area amministrativa prende in carico la situazione procedendo all'inserimento formale del contratto sia all'interno del CRM che del sistema gestionale, dove vengono dettagliate con precisione le voci incluse e i termini di fatturazione previsti dall'accordo. Questo

passaggio è fondamentale per automatizzare l'emissione dei documenti fiscali nel pieno rispetto delle scadenze e delle condizioni pattuite. Parallelamente, l'area tecnica pianifica sia l'esecuzione delle attività operative che il monitoraggio della manodopera diretta. Ogni intervento tecnico viene dettagliato dagli operatori con la descrizione specifica delle attività svolte; questo permette all'amministrazione di verificare tempestivamente se la prestazione, sia essa assistenza, configurazione, fornitura o risoluzione a seguito dell'apertura di un *ticket*, rientri nel canone contrattuale o se debba essere fatturata come aggiuntiva in quanto fuori contratto.

4.6.1 L'architettura della commessa: i cinque parametri fondamentali

All'interno del modello operativo di Eritel, la creazione della commessa segue una procedura rigorosa, basata sull'integrazione sistematica di cinque parametri fondamentali.

Tale processo ha inizio con una dettagliata descrizione della tipologia di attività che si andrà a svolgere per il committente; questa specifica è volta a definire il perimetro tecnico dell'intervento, come manutenzione, installazione, ampliamento o fornitura di materiale.

Successivamente, si definisce il responsabile della commessa: sotto il profilo della responsabilità operativa la gestione della commessa non prevede l'assegnazione di un singolo referente per ogni unità di business. L'iter della commessa si articola su un doppio binario. Da un lato la dimensione commerciale

rimane in capo all'agente di riferimento che mantiene il contatto con il cliente; dall'altro lato l'intervento operativo è demandato a un responsabile a cui spetta il compito di allocare le risorse e coordinare le attività dei vari tecnici.

Proseguendo, si definisce il gruppo commessa, volto a esplicitare la natura della prestazione per operare una distinzione netta tra le componenti *una tantum* (ricavi non ricorrenti) e quelle ricorrenti (canoni o manutenzioni). Tale separazione non risponde esclusivamente a un'esigenza di catalogazione amministrativa, ma rappresenta un pilastro della pianificazione finanziaria.

La distinzione tra queste due tipologie di ricavo è motivata da precise logiche di stabilità e scalabilità del business, come la prevedibilità finanziaria e cash flow, la valorizzazione aziendale, l'analisi dei margini e l'allocazione delle risorse.

- La prevedibilità finanziaria e il cash flow: il monitoraggio della componente ricorrente permette di calcolare la “base di ricavo garantita”, fondamentale per la sostenibilità a lungo termine.
- La valorizzazione aziendale: le aziende con un'alta incidenza di contratti ricorrenti godono di multipli di valutazione più elevati, perché dimostrano una maggiore resilienza e stabilità del modello di business. Proprio per questo, un indicatore fondamentale utilizzato dall'impresa in questo frangente è il *monthly recurring revenue* (MRR), parametro estremamente rilevante anche per le valutazioni di borsa.

- L’allocazione delle risorse: le attività *una tantum* richiedono una gestione intensiva e immediata della manodopera, mentre i servizi ricorrenti presuppongono una struttura di supporto continuo che deve essere ottimizzata su ampi orizzonti temporali.
- L’analisi dei margini: separare i costi delle attività *una tantum* come installazione o ampliamento, da quelli derivanti dalle attività ricorrenti come canoni o manutenzioni, permette di identificare con precisione la redditività reale di ogni singola linea di business.

La corretta configurazione della commessa richiede inoltre l’identificazione dell’agente commerciale di riferimento e l’associazione univoca all’anagrafica del cliente.

Sotto il profilo commerciale, l’individuazione dell’agente consente di definire con precisione la responsabilità della relazione. In un contesto caratterizzato da servizi eterogenei, è infatti cruciale che ogni commessa faccia capo a un *owner* dedicato; tale figura assicura al cliente un referente unico per le negoziazioni e permette all’azienda di monitorare le performance di vendita, agevolando la gestione dei sistemi provvigionali.

In modo complementare, l’imputazione della commessa al soggetto committente risulta imprescindibile per una corretta analisi della *customer lifetime value*. Questo collegamento permette di quantificare il valore generato da ogni singolo cliente nel tempo e di condurre una precisa marginalità per cliente. Attraverso tale monitoraggio, il sistema di controllo può valutare se la gestione del

rapporto sia effettivamente profittevole o se, al contrario, l'assorbimento di risorse operative superi i ricavi generati.

4.6.2 Scenari di apertura di una commessa

Nella struttura organizzativa di Eritel, la creazione di una commessa rappresenta il punto di convergenza tra la strategia commerciale e l'esecuzione tecnica. Questo processo esprime il momento cruciale in cui le linee guida definite in fase di vendita vengono tradotte in pianificazione operativa. Coerentemente con tale impostazione, la riunione dedicata alla creazione della commessa ha visto la partecipazione della ricercatrice, del consulente di controllo di gestione e dei responsabili delle aree amministrativa e commerciale, al fine di garantire un allineamento completo tra gli obiettivi di business e la gestione dei flussi informativi.

Secondo la prassi aziendale, l'apertura di un nuovo codice commessa/contratto avviene nei seguenti scenari:

- Commesse *una tantum*: in presenza di nuove installazioni o ampliamenti che prevedono un ciclo di vita definito (inizia e finisce). La commessa nasce per monitorare un intervento che non prevede ricorsività, garantendo che i materiali e la manodopera impiegati rientrino nel budget preventivato senza oneri residui.

- Commesse ricorrenti¹²: si genera per ospitare i ricavi di competenza annuali derivanti da manutenzione, canoni e servizi gestiti ricorrenti. Tali ricavi per effetto della ricorrenza, presentano un adeguamento nel tempo.
- Commesse aggiuntive per il medesimo cliente: in questo caso si crea una nuova commessa rispetto a quella esistente, qualora sia richiesta l'aggiunta di materiale, accompagnata da un dispendio di risorse (manodopera e tempo) non indifferente che modifica il profilo di costo e di rischio dell'attività.
- Integrazioni incrementali a commesse esistenti: in questo scenario non si realizzano nuove commesse, poiché le richieste aggiuntive non sono considerate rilevanti. In queste integrazioni rientrano le attività di completamento o aggiornamento tecnologico che si verificano durante il normale ciclo di vita del rapporto con il cliente. Si tratta tipicamente di ordini aggiuntivi di nuovi terminali telefonici o di installazioni rapide quantitativamente limitate, che non alterano l'infrastruttura esistente.

Per meglio comprendere l'applicazione pratica di tali criteri, si consideri il caso (esposto dalla responsabile amministrativa), di un'azienda cliente che richiede inizialmente l'installazione di un nuovo centralino telefonico. Tale operazione

¹² Sebbene nel linguaggio tecnico-operativo di Eritel si utilizzi frequentemente il termine "commesse ricorrenti", l'espressione fa riferimento, nella sostanza, alla gestione di contratti ricorrenti.

essendo legata alla fornitura di un asset fisico e alla sua configurazione, determina l'apertura di una commessa *una tantum*.

Qualora il cliente acquisti, contestualmente, un pacchetto di dieci licenze, verrà generato parallelamente un contratto di servizi ricorrente per la gestione dei relativi canoni di manutenzione e aggiornamento.

La gestione delle evoluzioni successive del rapporto commerciale dipende, come accennato, dalla rilevanza dell'intervento. Nel caso in cui il cliente necessiti di un incremento marginale, come l'integrazione di sole due licenze aggiuntive, l'operazione non giustificherebbe l'apertura di una nuova commessa; l'importo viene quindi consuntivato direttamente all'interno del contratto ricorrente già esistente, semplificando i processi di fatturazione. Al contrario, se la richiesta dovesse riguardare un'espansione sostanziale, come l'aggiunta di cento nuove licenze per l'apertura di una nuova sede distaccata, l'entità economica e l'impatto imporrebbero la creazione di una nuova commessa o contratto ricorrente dedicato.

Dobbiamo separare nettamente le commesse una tantum da ricavi ricorrenti. Questa distinzione risulta fondamentale per analizzare l'efficacia e la reale performance della rete vendita.

(Intervistato 4: commerciale)

4.7 Gestione delle commesse “una tantum” in Eritel

La componente definibile come *una tantum*, è riconducibile a tutte quelle attività “*project-based*” che costituiscono l'ossatura infrastrutturale del cliente. Rientrano in questa categoria le installazioni, l'ampiamiento, la configurazione, la realizzazione fisica del cablaggio, l'allestimento degli armadi rack, la fornitura di

asset *hardware* quali server, computer e *appliance* per la sicurezza perimetrale. Tali commesse vengono definite dall'azienda come operazioni “*one shot*”: esprimono vendite singole, legate a progetti specifici, che esauriscono i propri effetti economici al momento della transazione. Sebbene queste commesse siano fondamentali per generare picchi di fatturato immediato e acquisire nuovi clienti, esse richiedono uno sforzo commerciale costante, poiché ogni vendita deve essere rigenerata da zero.

4.7.1 La preventivazione delle commesse

La determinazione della redditività attesa in Eritel ha inizio con la formulazione di un margine preventivo accurato basato su una rigorosa analisi dei costi diretti stimati per ogni singola commessa. Il primo pilastro di tale calcolo è costituito dal costo dei materiali e degli apparati tecnologici, valorizzati secondo l'ultima quotazione di mercato disponibile al fine di riflettere i prezzi correnti di approvvigionamento. A questa componente si aggiunge la stima della manodopera necessaria, quantificata attraverso la previsione delle ore tecniche richieste e valorizzate in base a un costo medio per categoria professionale. Il quadro dei costi diretti è completato dall'inclusione degli oneri accessori, i quali comprendono sia i rimborsi chilometrici, stimati convenzionalmente dall'azienda a un valore unitario di 0,40€ per chilometro per coprire i costi legati all'usura e l'impiego degli autoveicoli, sia la quota relativa ai buoni pasto fissata a 10 € per ogni giornata di intervento tecnico. Una volta consolidata la base dei costi diretti (materiali,

manodopera e oneri accessori), l'impresa applica una maggiorazione del 30% quale criterio di *markup* per la definizione del ricavo di vendita. Tale metodologia non risponde solo alla necessità di coprire i costi fissi e di struttura, ma mira a definire un margine preventivo obiettivo che funge da parametro di riferimento per l'intera durata del progetto. Questo indicatore di marginalità attesa assume una rilevanza centrale per il sistema di controllo di gestione, in quanto costituisce il termine di paragone per il successivo confronto con il margine consuntivo. Solo attraverso lo scostamento tra questi due valori l'azienda è in grado di valutare l'efficienza operativa reale, verificando se le ipotesi formulate in fase di offerta siano state rispettate o se si siano verificate inefficienze nell'impiego delle risorse o variazioni impreviste nei costi di commessa.

Una volta definita la base dei costi diretti per materiali, oneri accessori e risorse umane, applichiamo abitualmente un ricarico di circa il 30% sul costo totale.

(Intervistato 1: impiegato amministrativo)

4.7.2 La consuntivazione delle commesse

In quest'ambito il sistema di contabilità analitica permette di individuare i costi e i ricavi da attribuire ad ogni singolo progetto. È proprio grazie a questa attribuzione diretta che si arriva alla determinazione del risultato economico di commessa: quest'ultimo viene calcolato algebricamente sottraendo ai ricavi globali di commessa i relativi costi globali sostenuti per la sua realizzazione, fornendo così un indicatore di marginalità fondamentale per supportare le decisioni della direzione aziendale.

Partendo dai ricavi, è bene specificare che il prezzo iniziale della commessa può essere fisso, ossia non modificabile nel corso della stessa, oppure può variare per tenere in considerazione alcuni eventi sopraggiunti durante l'esecuzione del progetto.

I componenti tipici per un'azienda che produce su commessa, e nello specifico per la realtà di Eritel, si articolano nelle seguenti voci di costo e ricavo che ne determinano la marginalità finale.

Sul fronte dei componenti positivi, il ricavo è rappresentato dal corrispettivo contrattualmente pattuito per la commessa o per eventuali prestazioni aggiuntive, e da possibili maggiorazioni per revisione prezzi. Queste ultime vengono richieste dall'azienda al cliente per eventuali elementi sopraggiunti durante l'esecuzione del servizio, non prevedibili al momento della stipula del contratto.

In riferimento ai componenti negativi, la struttura di costo di Eritel si concentra su tre direttrici principali che permettono di determinare il margine operativo del progetto:

- le fatture di acquisto: rappresentano i costi diretti sostenuti per l'approvvigionamento dei materiali e delle componenti tecniche necessari all'esecuzione del progetto. In questa voce rientrano sia gli asset tecnologici principali, come server, apparati di rete e licenze software, sia la componentistica minuta e le attrezzature specifiche, quali cavi di rete, connettori e materiali necessari per la realizzazione del cablaggio strutturato. Tali documenti vengono

registrati nel ciclo passivo come fatture di acquisto, consentendo l'imputazione diretta dei costi al centro di costo specifico che identifica e valorizza la commessa di riferimento.

- La manodopera diretta: costituisce il cuore della valorizzazione delle competenze tecniche dell'azienda. L'attribuzione diretta di tali costi è a volte resa difficile dal fatto che le risorse umane sono un fattore produttivo "mobile", nel senso che possono spostarsi facilmente e quindi lavorare su più commesse contemporaneamente. Per superare questa criticità, viene utilizzato uno strumento chiamato "rapportino di lavoro", in cui vengono annotte le ore che ciascuna risorsa umana ha dedicato all'esecuzione di una particolare commessa. In questo modo, è possibile attribuire in maniera diretta il costo del personale moltiplicando le ore lavorate in quella determinata commessa per il costo orario della specifica linea di business.
- gli oneri vari accessori: comprendono tutte le spese correlate alla trasferta e al supporto logistico necessario per l'esecuzione delle attività eseguite dal personale presso il cliente. In questa voce rientrano principalmente i rimborsi chilometrici legati agli spostamenti sul territorio e i buoni pasto destinati ai collaboratori operativi sulla commessa.

Nella gestione del ciclo passivo, l'allocazione della commessa come centro di costo per ogni singola riga della fattura garantisce l'imputazione analitica dei componenti

negativi al progetto di riferimento, assicurando la corretta valorizzazione dei costi ed evitando la perdita di informazioni tali per l'efficacia del sistema di controllo di gestione.

(intervistato 3: responsabile degli acquisti)

Alla luce di questa dettagliata imputazione dei costi, è bene evidenziare che l'oggetto prioritario del controllo è la singola commessa, mentre i centri di responsabilità ne costituiscono l'oggetto secondario. Questa gerarchia non diminuisce il ruolo delle figure manageriali, anzi: il modello determina un'elevata corresponsabilizzazione, in quanto la struttura organizzativa prevede che, per il raggiungimento degli obiettivi, siano coinvolti sia i responsabili di funzione sia i responsabili per l'esecuzione della commessa.

Coerentemente con questa impostazione focalizzata sul margine di progetto, un aspetto caratterizzante del sistema di controllo di Eritel è l'adozione di un approccio *direct costing* per l'attribuzione dei costi delle commesse una tantum.

Tale scelta metodologica è orientata a garantire una visione oggettiva della marginalità, evitando distorsioni causate da criteri di ripartizione dei costi fissi necessariamente soggettivi. L'orientamento verso una configurazione di costo parziale, a discapito di un approccio *full costing*, risponde alla necessità di ottenere dati oggettivi. Escludendo i costi indiretti, cioè quelli sostenuti indistintamente per una pluralità di commesse, si evita che l'informazione economica risulti alterata dall'adozione di basi di ripartizione arbitrarie, la cui scelta comporterebbe un margine di soggettività nel calcolo della redditività.

A completamento di questo impianto contabile, la logica di aggregazione dei costi si fonda sulla metodologia del *job costing* focalizzata su componenti diretti.

Attraverso questo sistema, l'azienda è in grado di attuare un'imputazione analitica e diretta dei fattori produttivi assorbiti da ogni singolo progetto, garantendo una tracciabilità puntuale dei costi sostenuti.

Sotto il profilo teorico, il *job costing* si distingue per la capacità di stratificare i costi attorno a un oggetto di calcolo distinto, la commessa, rendendolo il metodo d'elezione per realtà che operano su progetti differenti e personalizzati.

4.8 Gestione dei contratti ricorrenti in Eritel

Diametralmente opposta alla componente *una tantum* risulta la gestione dei contratti ricorrenti, che trasforma Eritel da semplice fornitore a partner tecnologico continuativo. Questa tipologia deriva principalmente dall'evoluzione dell'azienda verso il modello MSP (*Managed Service Provider*)¹³ e dalle solide partnership con operatori come Vianova. Vi rientrano i canoni mensili per la connettività voce e dati, i servizi Cloud e le sottoscrizioni periodiche per le licenze software, indispensabili per mantenere attive le piattaforme di *collaboration* o i sistemi di cybersecurity. All'interno di questo flusso, assume un valore strategico l'offerta di soluzioni software proprietarie, come il sistema CRM (customer relationship management) sviluppato internamente. A questo ecosistema si aggiunge il modello del "costo copia" (pay-per-use) tipico della divisione *printing*: sebbene l'importo fatturato possa variare in base ai volumi di stampa mensili, questa formula

¹³ <https://www.eritel.it/>

contrattuale rientra a pieno titolo nelle logiche ricorrenti poiché vincola il cliente a un rapporto di servizio duraturo. Completa il quadro l'offerta di contratti di manutenzione proattiva, come il servizio di reperibilità, dove il cliente versa una quota fissa per garantirsi la continuità operativa e la disponibilità delle risorse tecniche nel tempo.

Come evidenziato nella loro struttura di servizio, Eritel propone diverse tipologie di canoni che includono la manutenzione degli impianti, il supporto tecnico e i servizi di assistenza post-vendita. Questi progetti ricorrenti sono governati da precisi “*service level agreement*” come tempi di intervento tecnico o ripristino garantiti entro le 4 o 8 ore, canali di accesso per apertura di eventuali ticket ed assistenza garantita in orario d'ufficio o con estensioni.

In termini di contabilità analitica, l'azienda deve assicurarsi che il canone percepito copra i costi di erogazione, e vi sia la disponibilità costante delle risorse tecniche necessarie per rispettare le promesse contrattuali.

La distinzione tra le due tipologie fondamentali di ricavo assume una rilevanza critica non solo ai fini della rendicontazione contabile, ma soprattutto per la valutazione qualitativa della performance commerciale. Sotto il profilo strategico, infatti, l'apporto di un agente deve essere ponderato in base alla tipologia di vendita conseguita: se da un lato le commesse a tantum generano un fatturato immediato, dall'altro sono i contratti ricorrenti a costruire il valore patrimoniale dell'azienda, assicurando flussi di cassa stabili e consolidando la fidelizzazione del cliente nel lungo periodo.

Ogni commerciale deve essere consapevole della natura del ricavo derivante dalla vendita conseguita.

(Intervistati 2,4: responsabile e commerciale)

4.9 Discussione delle risultanze del caso studio

Sulla base della analisi induttiva condotta e dei risultati emersi dal caso Eritel il presente paragrafo pone in risalto le evidenze empiriche con il quadro dottrinale discusso nei capitoli precedenti. Coerentemente con l'approccio della Grounded Theory¹⁴, i contributi non nascono da ipotesi predefinite, ma emergono direttamente dall'osservazione dei dati, permettendo di arricchire e confermare le teorie consolidate nel controllo di gestione.

Un primo contributo teorico risiede nella ridefinizione del perimetro temporale del controllo. Mentre l'approccio classico di Anthony¹⁵ definisce il controllo direzionale come il processo attuo ad assicurare l'ottenimento e l'uso efficiente delle risorse, il caso Eritel evidenzia che il controllo di gestione agisce come un asset strategico già nella fase di prevendita, presidiando l'intero ciclo attivo. Questo contributo amplia la visione tradizionale, integrando il monitoraggio del *funnel* di vendita e degli indicatori di trasformazione (come il tasso di successo sulle opportunità, tasso di successo di ogni commerciale in relazione all'area geografica) all'interno del sistema di controllo. Questa evidenza risulta in linea con gli studi di

¹⁴ Cfr. B.G. GLASER, A.L. STRAUSS, *The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative research*. Chicago, 1967.

¹⁵ Cfr. R.N. ANTHONY, *Planning and Control Systems*, School of Business Administration, Harvard, 1965, p.23, Cfr. R.N. ANTHONY-J. DEARDEN-D. VANCIL, *Management Control Systems*, 1^a ed., Irwin, Homewood, 1965, p. 2.

Simons¹⁶ sull'uso interattivo dei sistemi di controllo per gestire l'incertezza strategica, ma aggiunge a questi la necessità di una gestione unitaria della *pipeline* commerciale, per garantire la sostenibilità dell'impegno operativo prima ancora della sua manifestazione contabile.

Il caso evidenzia, inoltre, una significativa evoluzione del concetto di efficienza, rispetto ai modelli tradizionali. La ricerca mostra che Eritel adotta una visione gerarchica che privilegia la continuità del rapporto rispetto al profitto immediato. Questo contributo teorico suggerisce che, in contesti di *servitization*, la "perdita tattica" su una commessa *one-shot*, può essere accettata per proteggere il margine dei contratti ricorrenti. Questa prassi si discosta parzialmente dai modelli di Anthony, focalizzati sulla correzione degli scostamenti e si allinea maggiormente alla teoria del *customer lifetime value*, dove il valore patrimoniale dell'impresa risiede maggiormente nella resilienza dei flussi di cassa periodici, piuttosto che nella marginalità puntuale. Il controllo di gestione si trasforma così in un meccanismo di protezione del valore strategico nel lungo periodo.

La vendita "one shot" inizia e finisce lì, mentre il ricorrente è ciò che ci dà stabilità ogni anno. Se una commessa va in perdita la accettiamo: preferiamo sacrificare il margine subito pur di blindare i canoni futuri, che sono quello su cui puntiamo.

(intervistato 2: responsabile)

Un ulteriore contributo riguarda la gestione dei modelli di business ibridi. Sebbene la letteratura tenda a contrapporre la produzione su commessa alla

¹⁶ Cfr. R.L. SIMONS, *How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal*, cit., pp. 169-189.

produzione in serie, il caso aziendale dimostra la possibilità di un'integrazione organica tra queste due logiche all'interno di un'unica architettura del controllo. L'osservazione dei dati evidenzia che l'utilizzo simultaneo di *job costing* per le componenti *una tantum* e di *process costing* per quelle ricorrenti permette di superare la frammentarietà degli approcci dottrinali. Questo aggiunge agli studi sui modelli ibridi la necessità di una struttura tecnico-informativa multidimensionale, capace di armonizzare la variabilità dei progetti con la stabilità dei ricorrenti, garantendo al contempo la precisione del *pricing* e la tenuta della marginalità operativa complessiva.

Proseguendo con le implicazioni pratiche e manageriali emerse dall'analisi del caso Eritel, dobbiamo specificare che queste forniscono una guida operativa di rilievo per i responsabili e i professionisti impegnati nella gestione di modelli di business ibridi, con particolare riferimento al comparto delle telecomunicazioni e ICT.

Una prima indicazione fondamentale riguarda la necessità di spostare il baricentro del controllo di gestione verso la fase di prevendita, trasformandolo in un asset strategico capace di monitorare l'efficacia della forza commerciale sin dalle sue prime interazioni con il mercato. Attraverso l'integrazione dei sistemi di controllo con il CRM, i manager possono utilizzare indicatori di trasformazione, come il tasso di successo sulle opportunità e la percentuale di sconto, per verificare la sostenibilità delle proposte ancor prima che queste generino oneri operativi, garantendo una gestione proattiva della *pipeline* commerciale.

L'esperienza sottolinea, inoltre, l'importanza di un'architettura informativa che rispecchi la dualità del business, separando nettamente la valutazione delle commesse *una tantum* dai servizi a canone ricorrente. Per i manager, questo implica l'adozione di metriche specifiche come il *monthly recurring revenue*, essenziale per preservare la stabilità finanziaria e incrementare il valore patrimoniale dell'impresa nel tempo. Una delle evidenze più significative per la prassi direzionale risiede nella gestione consapevole dei margini minori rispetto a quelli preventivati: l'accettazione deliberata di una “perdita tattica” su un progetto iniziale di installazione può rivelarsi una scelta razionale se finalizzata alla costruzione di un rapporto duraturo, spostando l'attenzione dalla marginalità del singolo intervento alla massimizzazione del *customer lifetime value*.

È bene evidenziare che l'evoluzione verso configurazioni societarie più ampie o l'integrazione in realtà strutturate come il Gruppo Vianova richiede un salto di qualità nella formalizzazione dei processi di controllo. I responsabili sono chiamati a promuovere l'implementazione di conti economici gestionali per singola *business unit*, al fine di prevenire inefficienze nascoste e assicurare una corretta allocazione delle risorse tra le diverse linee di offerta. In quest'ottica, il controllo di gestione si trasforma in un meccanismo dinamico che sostiene la crescita e la stabilità dell'impresa, adattando costantemente la propria operatività agli obiettivi strategici di lungo periodo.

In conclusione, la ricerca conferma che il controllo di gestione moderno non è un sistema statico di regole, ma una costruzione sociale dinamica capace di adattarsi

alla strategia aziendale. Il passaggio da una visione puramente tecnico-contabile a una tecnico-informativa trova nel caso Eritel una validazione empirica fondamentale, specialmente alla luce dell'integrazione nel Gruppo Vianova che richiederà un'ulteriore formalizzazione delle procedure. I contributi e le implicazioni emerse sottolineano come la capacità di interpretare i dati in chiave strategica, accettando anche la “perdita tattica” per perseguire obiettivi di lungo termine, rappresenti la nuova frontiera del controllo di gestione nelle piccole e medie imprese del settore ICT.

Conclusioni

Il presente lavoro di tesi ha mosso i suoi passi dalla constatazione della crescente complessità e dinamicità dell'attuale scenario economico, che impone alle organizzazioni la necessità di adottare sistemi di monitoraggio sempre più sofisticati per governare le variabili critiche della performance aziendale. L'obiettivo centrale della ricerca è stato quello di indagare l'implementazione del sistema di controllo di gestione all'interno di un modello di business ibrido, caratterizzato dalla coesistenza di commesse *una tantum* e servizi a carattere ricorrente.

L'indagine è nata dalla rilevazione di un gap nella letteratura scientifica, che ha parzialmente trascurato le dinamiche peculiari dei modelli di business ibridi dove attività progettuali uniche convivono con servizi ricorrenti. La domanda di ricerca che ha guidato l'intera trattazione, ovvero come si implementi il controllo di gestione in tale contesto ibrido, ha trovato risposta attraverso l'analisi qualitativa del caso studio di Eritel Telecomunicazioni s.r.l.

Dall'analisi condotta emergono tre direttrici fondamentali che sintetizzano i risultati della ricerca. In primo luogo, lo studio ha evidenziato come il controllo di gestione agisca come un asset strategico già nella fase di prevendita, presidiando l'intero ciclo attivo tramite l'integrazione del monitoraggio del *funnel* di vendita e degli indicatori di trasformazione commerciale. In questo modo, il sistema di

controllo gestisce l'incertezza strategica garantendo la sostenibilità dell'impegno operativo prima ancora della sua manifestazione contabile.

Un secondo risultato di rilievo riguarda la gestione della complessità metodologica imposta dall'ibridazione del business. Il caso aziendale dimostra la necessità di una coesistenza organica tra il *job costing*, applicato alle componenti *una tantum*, e il *process costing*, dedicato alla gestione dei flussi ricorrenti. Questo approccio multidimensionale consente di armonizzare la variabilità dei singoli progetti con la stabilità dei servizi ricorrenti, garantire al contempo la precisione del *pricing* e la tenuta della marginalità operativa complessiva. Infine, la ricerca ha messo in luce una significativa evoluzione del concetto di efficienza operativa, che si sposta dalla redditività del singolo intervento alla massimizzazione del valore complessivo della relazione con il mercato.

Interpretando congiuntamente questi risultati in risposta alla domanda di ricerca, emerge con chiarezza come il controllo di gestione supporti i modelli di business ibridi agendo come un meccanismo di armonizzazione tra la variabilità dei progetti e la stabilità dei servizi. La tesi ha evidenziato che la vera frontiera del controllo in tali contesti non risiede nella semplice ricerca della massima efficienza puntuale su ogni singolo intervento, quanto piuttosto nella protezione della redditività di lungo periodo. Uno degli aspetti più originali emersi dal caso studio è la gestione consapevole della cosiddetta perdita tattica, il management può intenzionalmente accettare una marginalità ridotta su una commessa qualora essa

sia funzionale alla conquista di un nuovo cliente e alla conseguente attivazione di flussi di ricavo ricorrenti derivati da canoni di assistenza e licenze.

Nonostante la solidità delle evidenze raccolte, il presente studio non è esente dai limiti che devono essere correttamente inquadrati. In primo luogo, le risultanze sono influenzate dal contesto specifico di una piccola e media impresa italiana operante nel settore ICT in un momento di forte trasformazione, culminato con l'ingresso in una realtà societaria più ampia cioè Vianova. La generalizzazione dei risultati ad altri settori industriali o a imprese di grandi dimensioni potrebbe dunque essere limitata. Inoltre, la natura interventista della ricerca, pur avendo garantito un accesso senza filtri alle dinamiche organizzative e alle cosiddette “*black boxes*” aziendali, comporta inevitabilmente una componente di soggettività interpretativa legata alla partecipazione diretta della ricercatrice nei processi studiati. Infine, lo studio ha adottato un'ottica prevalentemente focalizzata sulla dimensione interna e sui processi di contabilità analitica, lasciando margini per ulteriori indagini sul governo dell'impresa (esempio sul ruolo del budget nel contesto esaminato).

Dalle riflessioni sopra espresse emergono interessanti sviluppi futuri e nuove linee di ricerca. In linea con i limiti evidenziati, sarebbe opportuno estendere le indagini attraverso l'utilizzo di casi studio multipli che coinvolgano diverse realtà del comparto ICT, al fine di verificare se la strategia della perdita tattica a favore dei canoni ricorrenti rappresenti un modello di comportamento diffuso o una peculiarità legata alla specifica cultura gestionale di Eritel. Un ulteriore spunto di approfondimento riguarda l'integrazione di indicatori di performance non finanziari all'interno del sistema di reporting, specialmente in relazione agli obiettivi di

sostenibilità sociale e ambientale che stanno assumendo un peso crescente nelle politiche europee. Infine, l'evoluzione tecnologica suggerisce di indagare l'impatto dell'intelligenza artificiale e dei sistemi di *predictive analytics* nel perfezionamento dei meccanismi di *feed-forward*, per migliorare ulteriormente la capacità di anticipare gli scostamenti e ottimizzare la gestione dei preventivi aggiornati.

Alla luce di quanto detto, il percorso di ricerca conferma alcune caratteristiche distintive di un controllo di gestione moderno ed efficace. In particolare, la dinamicità del sistema di controllo e la capacità di adeguare gli output informativi alle esigenze conoscitive dei manager per il relativo processo decisionale.

Bibliografia

- AMIGONI F., *La controllership: rischi e opportunità*, Economia e Management, n.12, Milano, 1990.
- ANTHONY R.N., *Planning and Control Systems*, School of Business Administration, Harvard, 1965.
- ANTHONY R.N., *Planning and Control Systems: a Framework for Analysis, Division of Research*, Harvard University Graduate Business School of Business Administration, Boston, (1990): *El control de gestión. Marco, entorno y proceso*, Ed Deusto, Bilbao.
- ANTHONY R.N., *The management control function*, Harvard Business School Press, Boston, 1988.
- ANTHONY R.N.-DEARDEN J.-VANCIL D., *Management Control Systems*, 1ª ed., Irwin, Homewood, 1965.
- ANTHONY R.N.-GOVINDARAJAN V., *Management Control Systems*, 12ª ed., McGraw-Hill, 2007.
- ANTHONY R.N.-WELSCH G.A., *Fundamentals of management accounting*, Irwin, Homewood (Illinois), 1974.
- BAINES T.S.-LIGHTFOOT H.W.-BENEDETTINI O.-KAY J.M., *The servitization of manufacturing: A review of literature*, Journal of manufacturing technology management, 2009.
- BANHAM R., *Better budgets*, Journal of accountancy, 2000.
- BARRETO A.-GOMES P.-QUESADO P.-O'SULLIVAN S., *Advancements in management accounting and digital technologies: A systematic literature review*, Accounting, Finance & Governance Review, 2025.
- BASTIA P., *Sistemi di pianificazione e controllo*, Il Mulino, Bologna, 2001.
- BENNI M.-COLETTI C., *Le commesse a lungo termine. Contabilizzazione, valutazione e controllo*, Etas, Milano, 1992.

- BERGAMIN BARBATO M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991.
- BOCCHINO U., *Controllo di gestione e budget: pianificazione, programmazione e reporting direzionale*, Giuffrè, Milano, 1994.
- BRANCIARI S., *I sistemi di controllo nella piccola impresa*, Giappichelli, Torino, 1996.
- BREALEY R.A.-MYERS S.C.-ALLEN F., *Principles of Corporate finance*, McGraw-Hill, 2014.
- BRUNETTI G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano, 1979.
- BRUSA L., *Analisi e contabilità dei costi*, Giuffrè, Milano, 2009.
- BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, 1^a ed, Giuffrè, Milano, 2000.
- BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, 2^a ed, Giuffrè, Milano, 2012.
- BUBBIO A., *Contabilità analitica per l'attività di direzione*, Edizioni Unicopli, Milano 1989.
- BUBBIO A., *Il budget nel governo dell'impresa*, Il Sole 24 Ore, Milano, 1995.
- BUBBIO A., *Il budget*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000.
- CAGLIO A., *Enterprise Resource Planning Systems and accountants: towards hybridization?*, *European accounting review*, 2003.
- CAPODAGLIO G., *I costi di commessa in condizioni di stabilità ed in periodi di fluttuazione monetaria*, Clueb, Bologna, 1992.
- CARENYS J., *Management control systems: a historical perspective*, *International Bulletin of Business Administration*, EuroJournals, Inc., Barcellona, 2010.
- CATTURI G., *Teoria e prassi del costo di produzione*, Cedam, Padova, 2000.
- CHEN H.-CHIANG R.H.-STOREY V.C., *Business intelligence and analytics: From big data to big impact*, *Miss quarterly*, 2012.

- CHENHALL R.H., *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*, Accounting, Organizations and Society, Oxford, 2003.
- CHIUCCHI M.S., *Il metodo dello studio di caso nel management accounting*, Giappichelli, Torino, 2012.
- CHIUCCHI M.S.-IACOVIELLO G.-PAOLINI A., *Controllo di gestione. Strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli, Torino, 2021.
- CODA V., *I costi di produzione*, Giuffrè, Milano, 1968.
- COVALESKI M.A.-EVANS J.H-LUFT J.L-SHIELDS M.D., *Budgeting research: Three theoretical perspectives and criteria for selective integration*, Journal of Management Accounting Research, 2003.
- CREMONESI C., *Il controllo di gestione nella produzione su commessa e nelle organizzazioni per progetto*, Franco Angeli, Milano, 1996.
- DE BERNARDINI P., *Il controllo di gestione delle produzioni su commessa*, in Bocchino U. (a cura di), *Manuale di controllo di gestione*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2005.
- EISENHARDT K.M., *Building theories from case study research*, Academy of management review, 1989.
- FARNETI G., *Economia d'azienda*, Franco Angeli, Milano, 2008.
- FISHER J., *Contingency-based research on management control systems: categorisation by level of complexity*, Journal of Accounting Literature, 1995.
- GATTI M.-CHIUCCHI M.S., *Il sistema di controllo di gestione*, in MARCHI L.-MARASCA S.-CHIUCCHI M.S. (a cura di), *Controllo di gestione*, Giappichelli, Torino, 2018.
- GLASER B. G.-STRAUSS A.L., *The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative research*. Chicago, 1967.
- HOPE J.-FRASER R., *Who needs budgets?*, Harvard Business Review, 2003.
- HORNGREN C.T.-SUNDEM G.L.-BURGSTAHLER D.-SCHATZBERG J.-AGLIATI M.-DITILLO A., *Programmazione e controllo*, 16^a ed., Pearson, Milano, 2016.
- [HTTPS://WWW.ERITEL.IT/](https://www.ERITEL.IT/)

- ITTNER C.D.- LARCKER D.F., *Are Nonfinancial Measures Leading Indicators of Financial Performance? An Analysis of Customer Satisfaction*, Journal of Accounting Research, 1998.
- JONSSON S.-LUKKA K., *Doing interventionist research in management accounting*, Gothenburg Research Institute, Goteborg, 2005.
- JONSSON S.-LUKKA K., *There and back again: doing interventionist research in management accounting*, in Handbook of management accounting research, 2007.
- KAPLAN R.S., *New systems for measurement and control*, in *Engineering Economist*, Vol. 36, n.3, Norcross, 1991.
- ATKINSON A.A.-KAPLAN R.S.-MATSUMURA E.M.-YOUNG S.M., *Management accounting: information for decision-making and strategy execution*, Pearson, Upper Saddle River, 2012.
- KINDSTROM D.-KOWALKOWSKI C., *Service innovation in product-centric firms: A business model perspective*, Journal of business & industrial marketing, 2014.
- KLOOT L., *Organizational learning and management control systems: responding to environmental change*, in *Management Accounting Research*, Vol. 8, 1997.
- MANCA F., *Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa*, Wolters Kluwer, Milano, 2016.
- MARASCA S., *Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse*, Giappichelli, Torino, 1989.
- MARASCA S.-MARCHI L.-RICCABONI A., *Controllo di gestione, metodologie e strumenti*, Ipsoa, Milano, 2013.
- MARCHI L.- MARASCA S., *Contabilità d'impresa e valori di bilancio*, 8^a ed., Giappichelli, Torino, 2025.
- MARCHI L.-MARASCA S.-CHIUCCHI M.S., *Controllo di gestione*, Giappichelli, Torino, 2018.
- MERCHANT K.A.-VAN DER STEDE W.A., *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, 1^a ed, Prentice Hall, Harlow, 2003.

- MERCHANT K.A.-VAN DER STEDE W.A, *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, 3^a ed., Pearson Education, Harlow, 2012.
- MINTZBERG H.-WATERS, J. A., *Of Strategies, Deliberate and Emergent*, Strategic Management Journal, Vol. 6, n. 3, Chichester, 1985.
- MUCELLI A., *Il controllo di gestione nelle imprese che producono su commessa*, Clua, Ancona, 1995.
- NAVARRA P., *Tecniche di controllo di gestione*, Franco Angeli, Milano, 1997.
- NJIE B.-ASIMIRAN S., *Case study as a choice in qualitative methodology*, Journal of Research & Method in Education, 2014.
- RICCABONI A., *Metodologie e strumenti per il controllo di gestione*, Knowità, Arezzo, 2010.
- SAITA M.; *Il budget economico, finanziario e patrimoniale*, McGraw-Hill, Milano, 1990.
- SANTOS F.-PACHE A.C.-BIRKHOLZ C., *Making Hybrids Work*, California Management Review, Vol. 57, n. 3, 2015.
- SELLERI L., *Principi di contabilità industriale e per la direzione*, Etas, Milano, 1984.
- SIMONS R.L., *How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal*, in *Strategic Management Journal*, Vol. 15, n. 3, Chichester, 1994.
- SIMONS R.L., *Performance measurement and control systems for implementing strategy*, Pearson, Upper Saddle River, 2000.
- STRAUB E.- ZECHER C., *Management control systems: a review*, Journal of Management Control, Vol.23, n.4, Berlino, 2013.
- VANDERMERWE S.-RADA J., *Servitization of business: Adding value by adding services*, European Management Journal, 1988.
- YIN R.K., *Case study research: design and methods*, 3^a ed., Thousand Oaks (CA), 2003.
- YIN R.K., *Case study research and applications: design and methods*, 6^a ed., Thousand Oaks (CA), 2018.

Ringraziamenti

Giunta alla conclusione di questo percorso accademico, desidero rivolgere un pensiero a chiunque abbia contribuito, anche solo per un momento, al raggiungimento di questo traguardo.

Un ringraziamento particolare va al Professore Marasca e al Dottore Lasca per la loro disponibilità, e per aver guidato il mio lavoro con professionalità.

Desidero inoltre ringraziare l'azienda Eritel per l'accoglienza e l'opportunità ricevuta; sebbene non sia possibile menzionare singolarmente ogni componente della realtà aziendale, un grazie speciale va a Vanessa. Grazie per aver condiviso con me le giornate lavorative fianco a fianco e per avermi fatta sentire parte del team sin dal primo momento.

Il mio grazie più profondo va alla mia famiglia. A mia madre, spalla su cui poter sempre contare e che non ha mai smesso di credere in me, e a mio padre, per essermi stati sempre vicini e avermi sostenuta in ogni passo.

A mio fratello Pier, costante esempio da seguire; il tuo supporto, dimostrato ancora una volta durante il conseguimento di questa tesi, è stato per me fondamentale.

A mio zio Sergio, grazie per non avermi mai lasciata sola in questo percorso e per rendermi ogni giorno orgogliosa di essere tua nipote.

Un pensiero speciale a mia nonna, Agnese e a tutti i miei zii e cugini: sono immensamente felice e orgogliosa di avere una famiglia come voi, che mi ha sempre sostenuta e accompagnata nella vita con amore.

A Davide, la tua presenza e il tuo aiuto hanno reso speciale questo percorso, grazie per avermi donato sorrisi spensierati e per aver trasformato giornate difficili in momenti di serenità.

Alle mie amiche di sempre: grazie per essere cresciute insieme a me, dai banchi di classe fino a oggi, rendendo ogni passo una splendida avventura condivisa. Spero

di avervi al mio fianco in ogni traguardo futuro, proprio come avete fatto in tutti questi anni.