



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in Economia Aziendale

**IL SISTEMA DI CONTROLLO DI
GESTIONE NELLE IMPRESE
EDITORIALI: IL CASO ELI EDIZIONI**

**MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS IN
PUBLISHING COMPANIES: THE CASE OF ELI
EDIZIONI**

Relatore:
Prof. Marco Gatti

Rapporto Finale di:
Veronica Papa

Anno Accademico 2019/2020

INDICE

Introduzione	2
1. Il sistema di controllo di gestione nell'impresa editoriale	4
1.1. L'impresa editoriale	4
1.2. Il sistema di controllo di gestione	6
1.3. Il sistema di contabilità analitica	11
1.3.1. Il full costing	14
1.3.2. Il variable costing	19
2. L'esperienza di casa editrice eli edizioni	22
2.1. Nascita ed evoluzione della eli edizioni	22
2.2. La misurazione dei costi in un caso empirico	23
2.2.1. Il piano dei conti	24
2.2.2. Schede di lavoro e lettere d'incarico	25
2.2.3. Royalties e costi per i corrieri	27
Conclusione	29
Bibliografia	31

INTRODUZIONE

L'obiettivo di una casa editrice non è solo quello di pubblicare buoni libri, ma anche di gestire efficacemente ed efficientemente le risorse a disposizione. Essendo una vera e propria impresa, la sua gestione comporta, infatti, il sostenimento di costi che dovranno ai quali dovrà essere data adeguata copertura attraverso i ricavi affinché l'azienda possa continuare a svolgere la sua attività.

Sono proprio i costi ad avere un ruolo importante all'interno di ogni tipologia di impresa, così come una loro corretta gestione. Individuare l'ammontare di costi sostenuti e da sostenere in futuro, le cause che li hanno creati e gli scostamenti rispetto a quanto previsto in fase di programmazione aziendale risulta fondamentale per una buona gestione aziendale. Tale compito è affidato ai sistemi di controllo di gestione che ogni impresa, compresa una casa editrice, dovrebbe adottare.

Questo elaborato ha lo scopo di analizzare quelli che sono gli strumenti che il sistema di controllo di gestione mette a disposizione delle aziende, in questo caso una impresa editoriale, per monitorare e gestire tutto ciò che concerne i costi generati dall'attività aziendale.

Nel primo capitolo, in particolare, si descrive il sistema di controllo di gestione nei suoi aspetti generali con un successivo approfondimento sul tema della contabilità analitica e, nello specifico, sul Full Costing e sul Variable Costing.

Nel secondo capitolo, invece, verrà presentato il caso empirico di una casa editrice marchigiana finalizzato a favorire la conoscenza e la comprensione dei costi che un'impresa editoriale è chiamata a sostenere nello svolgimento della sua attività aziendale e di quali strumenti di controllo di gestione vengono adottati in questa particolare tipologia di organizzazioni.

CAPITOLO I

IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE NELL'IMPRESA EDITORIALE

1.1. L'IMPRESA EDITORIALE

«Un editore non è un volontario. Non legge testi di altre persone per il proprio piacere personale. [...] Un editore non fornisce valutazione gratuita e neppure incoraggiamento. Una casa editrice non è una fabbrica di sogni. Sono imprese commerciali, dove ogni decisione ha un costo, e il tempo impiegato per prendere quella decisione costa anche lui.»¹

Il concetto di casa editrice difficilmente viene associato a quello d'impresa e a tutto ciò che concerne la gestione di quest'ultima. Nella realtà, invece, una casa editrice è una vera e propria impresa, la cui funzione principale consiste nel produrre e distribuire libri o testi stampati in generale, ma anche prodotti multimediali, con lo scopo di ottenere un risultato economico positivo. In questa prospettiva, la ricerca di un utile, permettendo all'azienda di rimanere in vita,

¹ Solange Mela, editrice delle edizioni Domino, sul suo blog: www.edizionidomino.eu/blog/casa-edi-trice-fabbrica-dei-sogni/.

risulta sostanzialmente propedeutica alla trasmissione della cultura che è lo scopo più frequentemente associato a questa particolare categoria di imprese.

Per molto tempo, l'attività culturale è stata nettamente separata da quella economico-amministrativa (agli editori era affidato tutto il lavoro intellettuale, agli amministratori e commerciali la gestione dei conti e delle vendite), ma ora l'editoria è cambiata. Le attività più propriamente editoriali vengono esternalizzate e gestite dagli studi editoriali o dai packager, nell'ottica di una riduzione dei costi fissi, in primis quelli del personale dipendente. I redattori interni sono diventati sempre più spesso gestori-organizzatori del lavoro esterno assumendo deleghe e responsabilità anche in ambito amministrativo.

In questa prospettiva, conoscere gli aspetti economico-amministrativi della gestione e i relativi strumenti diventa condizione indispensabile per il successo di ogni attività editoriale. Particolare importante in questo ambito, affinché l'impresa editoriale sia gestita secondo un principio di economicità, è la presenza di un efficace sistema di *controllo di gestione*, il cui scopo è quello di fornire in modo tempestivo i dati necessari per valutare l'efficacia e l'efficienza della gestione aziendale, ponendo in atto azioni correttive quando necessario.

Per tale motivo, l'elaborato affronterà il tema dei sistemi di controllo di gestione nelle aziende operanti nel settore dell'editoria focalizzando l'attenzione, in particolare, sul sistema di contabilità analitica.

1.2. IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE

I sistemi di programmazione e controllo sono atti a supportare l'attività di direzione dell'impresa, ovvero sono dei sistemi chiamati a "guidare" la gestione aziendale verso le sue finalità ultime². L'impresa, infatti, deve utilizzare al meglio le risorse disponibili, crearne di nuove e anticipare i problemi che potrebbero sorgere durante il regolare svolgimento della gestione aziendale. Tutto questo porta allo sviluppo di una struttura aziendale, a partire dalla direzione, che abbia un "senso di direzione" profondo, che presenti chiari obiettivi di breve e lungo termine da raggiungere oltre ad un naturale e forte orientamento al futuro e un processo decisionale strutturato che coinvolga più attori contemporaneamente.³

Secondo Robert N. Anthony⁴, professore alla Harvard Business School e uno dei primi teorici sui sistemi di controllo di gestione, per governare e dirigere un'impresa al fine di raggiungere i propri scopi, è necessario implementare un sistema di pianificazione e controllo articolato in tre sottosistemi:

- **pianificazione strategica** attraverso la quale si definiscono le finalità dell'organizzazione, le strategie aziendali con cui raggiungerle e le risorse da utilizzare;

² G. Azzone, *Sistemi di controllo di gestione: Metodi, strumenti e applicazioni*, Etas, 2014.

³ G. Azzone, *Sistemi di controllo di gestione: Metodi, strumenti e applicazioni*, Etas, Milano, 2014.

⁴ Anthony R. N., *Planning and control systems: a framework for analysis*, Harvard Business School Press, 1965.

- **controllo direzionale**, che ha origine dagli obiettivi definiti in fase di pianificazione strategica e che si basa sull'analisi del grado di efficacia ed efficienza nell'ottenimento e utilizzo delle risorse impiegate per il raggiungimento degli scopi aziendali;
- **controllo operativo** che comporta l'analisi del grado di efficacia e di efficienza associato ai compiti specifici assegnati ai vari individui.

Nel tempo, a causa di varie criticità, tra cui la forte rigidità della ripartizione proposta e l'eccessiva enfasi posta sui dati di natura quantitativa-monetaria, il modello fu superato pur rappresentando un'opera seminale nell'ambito degli studi di controllo di gestione.

Tuttavia, pianificazione strategica, controllo direzionale e controllo operativo, se sfruttati al meglio, permettono all'azienda di comprendere i meccanismi alla base del raggiungimento degli obiettivi prefissati (controllo dal punto di vista economico), di valutare in modo corretto e coerente le performance dei manager ai quali viene affidata la responsabilità di aree aziendali (controllo esecutivo), di aumentare la tempestività nel prendere decisioni (supporto al processo decisionale), di creare, all'interno dell'azienda, un ambiente basato sulla meritocrazia stimolando così tutti coloro che ne fanno parte a lavorare e cooperare per raggiungere lo scopo aziendale⁵.

⁵ P. Lizza, *Controllo di gestione e performance aziendale*, Giuffrè Editore, Milano, 2007.

Secondo la dottrina prevalente, il sistema di controllo di gestione è articolato in quattro “dimensioni”⁶:

→ **statica**, composta dalla *struttura organizzativa* (l’insieme dei ruoli organizzati a cui sono destinate le informazioni prodotte) e dalle *soluzioni informative* (insieme degli strumenti con cui si producono le informazioni richieste);

→ **dinamica**, ovvero le varie fasi sequenziali in cui è articolato il processo di controllo. Sono quattro:

- stabilire i programmi d’azione di breve periodo, in linea con quelli individuati in fase di pianificazione strategica, da porre in atto per raggiungere gli obiettivi aziendali di lungo periodo, analizzandone la fattibilità finanziaria (PLAN);
- mettere in atto i programmi operativi stabiliti e misurarne i risultati intermedi (DO);
- misurare i risultati finali conseguiti e confrontarli con quelli definiti in fase di predisposizione del budget (CHECK);
- valutare i risultati ottenuti e i loro eventuali scostamenti con quelli prefissati decidendo poi se confermare per l’esercizio successivo le linee d’azione attuate precedentemente (valutazione positiva) o se

⁶ Marchi L., Marasca S., Chiucchi M. S., *Controllo di Gestione*, Giampichelli Editore, Torino, 2018.

mettere in atto azioni correttive (valutazione negativa) per ridefinire queste ultime così da ottenere migliori risultati in futuro (ACT).

- **materiale**, composta dalle dimensioni *statica* e *dinamica*, e definibile come l'insieme dei documenti e delle procedure formali sintetizzati in manuali e report interni;
- **immateriale**, composta dagli elementi meno visibili ma significativi quali *il ruolo intimamente assegnato al controllo* e *la modalità di gestione del controllo*.

In particolare, focalizzando l'attenzione sulla dimensione statica e sulle soluzioni informative, le informazioni che si ottengono sono di natura sia quantitativo-monetaria (aspetto tecnico-contabile) sia di natura qualitativa e fisico-tecnica (aspetto extra contabile) e svolgono varie funzioni:

- operationalizzare gli obiettivi e i programmi d'azione contenuti nel budget disaggregandoli fino al livello delle unità organizzative elementari;
- misurare le performance effettivamente raggiunte, sia in termini aziendali che in termini di unità organizzative elementari. Tali misurazioni sono ottenibili ricorrendo a:
 - contabilità generale la quale contiene i valori che risultano dagli scambi tra azienda e terzi esterni alla stessa ed è la sintesi della gestione economica, finanziaria e patrimoniale dell'azienda;

- contabilità analitica, la cui funzione è quella di aggregare i costi secondo una varietà di criteri in base alla tipologia di informazione che si vuole ricavare dalla misurazione e al tipo di decisione che la stessa è chiamata a soddisfare;
- comprendere se si sta andando nella direzione giusta e in che modo attraverso i sistemi di reporting che permettono di realizzare confronti tra gli obiettivi prefissati e i risultati ottenuti, potendo agire e correggere i piani d'azione attuati se necessario.

Le informazioni ottenute vengono affidate alle unità organizzative (*struttura organizzativa del controllo*) che, collaborando, danno un contributo decisivo alla implementazione delle strategie aziendali. In questo contesto, assumono rilevanza particolare i *centri di responsabilità*, definiti come “unità organizzative, il cui responsabile è chiamato a rispondere del conseguimento di uno specifico insieme di risultati e dell’uso di determinati fattori produttivi”⁷. Il progressivo ampliamento della gamma di prodotti offerti dalle aziende editoriali comporta la necessità di effettuare analisi economico-finanziarie «parziali», cioè relative ad ogni singolo prodotto, in quanto lo stesso è caratterizzato da una precisa strategia di marketing. Per questo è indispensabile predisporre un’analisi per ciascuna linea

⁷ Marchi L., Marasca S., Chiucchi M. S., *Controllo di Gestione*, Giampichelli Editore, Torino, 2018.

di prodotto (tiratura), lasciando al controllo di gestione la misurazione dei costi relativi ai processi d'azienda.

I vantaggi di un efficace sistema di controllo di gestione, in una casa editrice, si sostanziano nella capacità di impostare preventivi e consuntivi e di controllare gli scostamenti in itinere, di avere un'idea precisa sull'andamento del singolo prodotto e, di conseguenza, capire se continuare o meno a produrlo e, nel caso, con quali eventuali azioni correttive.

1.3. IL SISTEMA DI CONTABILITÀ ANALITICA

La contabilità analitica è un sistema che permette di rilevare le informazioni elementari di costi e ricavi attribuendoli a specifici oggetti di calcolo (prodotti, fasi del processo, canali distributivi, etc.) con l'obiettivo di determinare risultati economici parziali e globali.

La sua funzione, come per gli altri strumenti di controllo di gestione, è quella di capire cosa origina determinati risultati economici, indagare le cause, ovvero le determinanti, che li hanno generati, valutare l'operato delle varie aree organizzative, influenzare, attraverso la definizione degli obiettivi, i comportamenti aziendali collettivi e individuali e orientare il processo decisionale verso criteri di convenienza economica. Per esempio, se una casa editrice pubblica una sola testata di un periodico, non avrà bisogno di tenere la contabilità analitica, ma sarà sufficiente la tenuta della sola contabilità generale; al contrario, se

pubblica diverse testate di periodici e varie collane di libri, la contabilità analitica risulterà utile per analizzare i risultati di gestione di ogni testata e collana.

Molto importante è però la scelta dell'oggetto rispetto al quale aggregare le informazioni di costo e ricavo che deve essere individuato in base alle esigenze informative strumentali al governo d'impresa. Spesso l'oggetto di costo si identifica in:

- prodotto/servizio;
- area strategica d'affari, ovvero le combinazioni prodotto/mercato/tecnologia che caratterizzano l'azienda;
- centri di responsabilità economica;
- aree geografiche;
- fasce di clientela;
- fasi del processo di produzione;
- attività o processi aziendali.

Inoltre, è importante individuare la *configurazione di costo* più idonea da applicare a seconda della specifica finalità informativa perseguita. Le modalità di tenuta della contabilità analitica sono, principalmente, due:

- **full costing**, prevede che tutti i costi, sia diretti che indiretti vengano imputati al prodotto. Ciò comporta, in relazione al tipo di costo via via imputato, tre livelli intermedi di aggregazione:

- il *costo primo di fabbricazione*, dato dai costi diretti di produzione, necessario per valutare a fine anno i prodotti in fase di lavorazione;
- il *costo pieno industriale*, a cui si aggiunge una parte di costi indiretti di produzione, utile a valutare le rimanenze di prodotti;
- il *costo pieno aziendale*, contenente i costi diretti ed indiretti relativi all'area commerciale e amministrativa, utile per definire il prezzo di vendita del singolo prodotto;

→ **variable costing** che attribuisce al prodotto solo quei costi direttamente imputabili allo stesso come, ad esempio, i costi relativi ai fattori produttivi, mentre tutti i costi indiretti vengono considerati come costi di periodo e quindi non vengono allocati al prodotto. Il costo diretto complessivo si individua aggregando i seguenti costi:

- costi diretti di produzione;
- costi diretti commerciali.

La scelta tra l'una e l'altra configurazione di costo deve avvenire tenendo conto di una serie di elementi molto importanti, quali:

- il costo dell'informazione che comporta l'esigenza di utilizzare le informazioni più rilevanti rese disponibili al minor costo possibile;
- la struttura dei costi aziendali, in particolar modo l'incidenza, elevata o meno, dei costi diretti e indiretti;

- l'oggettività e la completezza delle informazioni di costo che si intende ottenere;
- i caratteri del processo decisionale, se connesso alla gestione operativa o di carattere strategico;
- il grado di complessità strutturale che influenza il fabbisogno di informazioni;
- la fase del ciclo di vita del prodotto;
- il grado di sfruttamento della capacità produttiva;
- gli eventuali adempimenti di carattere amministrativo.

La creazione di aggregati intermedi di costo è finalizzata a rendere migliore la consapevolezza di come e di quanto gli oggetti finali assorbono le risorse indirette e, quindi, a favorire una più corretta imputazione delle stesse, essendo la loro relazione con i prodotti, mediata.

1.3.1. Il full costing

Il Full Costing viene adottato principalmente nel momento in cui devono essere prese decisioni strategiche che riguardano un orizzonte temporale più ampio. Importante, in questo caso, è l'articolazione dei costi in diretti e indiretti: i primi possono essere imputati direttamente, appunto, agli oggetti di costo poiché sostenuti esclusivamente per questi ultimi; i secondi, invece, devono essere ripartiti tra più oggetti di costo andando a determinare la quota da attribuire ad

ognuno di essi rispetto all'ammontare del costo totale. I metodi per allocare i costi indiretti sono essenzialmente tre:

→ **base unica** e **base multipla**, si tratta di metodi che prevedono l'attribuzione dei costi ai prodotti senza aggregazioni intermedie. Pertanto, i costi sono direttamente imputati tramite una *base di allocazione*. La differenza tra le due deriva proprio da queste basi di riparto: nel caso della base unica, si seleziona un'unica base di riparto attraverso la quale allocare tutti i costi indiretti sui vari prodotti; nel caso della base multipla, invece, si individuano più basi di riparto, ognuna associata ad un raggruppamento specifico di costi indiretti, raggruppamento definito *pool* e creato aggregando costi dalla natura simile (es. costi di ammortamento e stipendio del capo fabbrica, entrambi costi industriali). Questi metodi, principalmente, vengono adottati nei casi in cui i costi indiretti siano contenuti, il processo produttivo sia relativamente semplice e l'azienda disponga di un portafogli prodotti limitato e caratterizzato da un basso livello di differenziazione. Sicuramente semplici da applicare, tali metodi di allocazione dei costi indiretti hanno come svantaggio la difficoltà nell'individuare una base di riparto che possa essere adatta per le diverse tipologie di costi indiretti da allocare.

→ **Centri di costo**, è il metodo di allocazione dei costi indiretti più diffuso, nel quale gli stessi, prima di essere imputati ai prodotti, vengono attribuiti

a oggetti intermedi, i centri di costo appunto. Questi, il più delle volte, corrispondono alle unità organizzative aziendali (centri di responsabilità) e permettono una allocazione dei costi più omogenea e corretta, permettendo di individuare i *driver* più idonei da impiegare come basi di riparto, oltre che una visione chiara dei costi che ognuna di queste unità genera durante lo svolgimento delle loro attività quotidiane. Applicare questo metodo comporta, prima di tutto, individuare che tipo di centri di costo definiscono la struttura aziendale. La loro classificazione può essere fatta secondo due criteri:

- **natura delle operazioni svolte** distinguendo così quattro tipologie di centri di costo: *centri produttivi* dove si svolge concretamente l'attività produttiva, *centri ausiliari* ovvero quelli di supporto a quelli produttivi, es. centri di manutenzione, *centri funzionali o di struttura* che riguardano tutte le attività diverse da quella produttiva e, infine, i *centri virtuali* che corrispondono ad aggregazioni di costi omogenei che non possono essere allocati negli altri centri;
- **criterio gerarchico** che distingue i centri di costo in base alle relazioni esistenti tra gli stessi. Sono detti *centri di costo intermedi* quelli che erogano attività per altri centri di costo (es. centri ausiliari). I *centri di costo finali*, invece, sono quelli che

“chiudono” il processo produttivo conducendo alla creazione di beni o all'erogazione di servizi (es. centri produttivi). I costi dei primi vengono attribuiti ai secondi per poi allocare il tutto sui prodotti finali.

Identificata la struttura dei centri di costo, si procede con l'individuazione dei costi indiretti che possono essere attribuiti direttamente ai centri di costo e di quelli che, invece, devono essere attribuiti ricorrendo a una procedura di allocazione con una base di riparto adatta alla tipologia del costo.

Una volta attribuiti tutti i costi indiretti ai vari centri, quelli attribuiti ai centri intermedi vengono poi scaricati sui centri finali ai quali hanno prestato servizio (es. costi del centro di manutenzione attribuiti ai centri produttivi) e, infine, sui prodotti finali, sempre con un driver rispondente al principio funzionale che, normalmente, è individuata in un'unità di misura relativa ad un input particolarmente significativo per quel centro (es. ore macchina, ore manodopera).

→ **Activity Based Costing** che, come i centri di costo, comporta una preventiva attribuzione dei costi ad un oggetto intermedio, questa volta, individuato nelle *attività* (aggregazioni di azioni elementari e omogenee, che portano allo sviluppo di un output ben definito destinato ad un cliente interno od esterno all'azienda).

Tra i tre metodi analizzati, l'Activity Based Costing è sicuramente il metodo di attribuzione dei costi indiretti più accurato ma, allo stesso tempo, anche quello più complesso da realizzare. Sviluppato in risposta ai limiti dei sistemi contabili basati sui centri di costo e al crescente aumento dei costi indiretti dovuto alle sempre più importanti attività di supporto di un processo produttivo che deve essere competitivo, l'Activity Based Costing si basa sul concetto secondo il quale l'azienda crea valore se pone in essere delle attività che possono essere primarie (le quali generano più valore) e secondarie (di supporto alle prime). Per generare valore, le attività assorbono costi, legati allo svolgimento di queste ultime.

Per utilizzare questo metodo la prima cosa da fare consiste nel *mappare* le attività, quindi nell'individuare tutte le attività svolte all'interno dell'azienda. Ciò può essere fatto in vari modi tra i quali: rivolgersi al responsabile di area, consultare il mansionario o chiedere ad ogni addetto quali siano le sue attività quotidiane, andando poi a raggruppare le attività per aree aziendali e cercando i collegamenti tra le stesse (mappatura di tipo intra-funzionale), o indagando i collegamenti tra le attività che vengono svolte per lo stesso processo aziendale (mappatura di tipo interfunzionale). Ad esse, poi, vengono attribuiti i costi dei fattori produttivi, sia direttamente sia indirettamente, tramite *resource driver*. In seguito, tramite *activity driver*, si procede con l'individuazione della parte di costi di

ciascuna attività assorbita dai ciascuna linea di prodotto, analizzando frequenza e intensità di impiego dell'attività da parte degli oggetti di costo.

1.3.2. Il variable costing

Il Variable Costing viene adottato principalmente per prendere decisioni che riguardano un orizzonte temporale meno ampio rispetto a quello contemplato dal Full Costing, ma ha comporta il beneficio di ottenere informazioni più oggettive riguardo il breve periodo.

Questa modalità di tenuta della contabilità analitica permette all'azienda di ottenere dettagli sul come i ricavi delle sue linee di prodotto riescano ad assorbire i costi che generano. Tutto questo viene osservato attraverso il calcolo di due margini:

- **margine di contribuzione lordo** dato dalla differenza tra i ricavi generati da un prodotto o da una linea di prodotti e i costi variabili del venduto (industriali e commerciali) ad esso imputati. Con esso è possibile individuare il contributo economico che ogni prodotto o linea garantisce nella copertura dei costi fissi aziendali;
- **margine di contribuzione semilordo** dato dalla differenza tra il margine di contribuzione lordo e i costi fissi specifici, ovvero quelli sostenuti esclusivamente per quel prodotto o linea di prodotto. Se il valore calcolato è positivo, ciò significa che il prodotto/linea è in grado di coprire tutti i

costi fissi sostenuti per produrlo e ciò che residua può essere destinato alla copertura dei costi fissi comuni aziendali.

Queste due tipologie di margini sono fondamentali, oltre la distinzione dei costi in variabili e fissi, per la *Break Even Analysis* e le *scelte di convenienza economica*.

La prima è un modello di previsione degli andamenti economici d'impresa che permette di avere una visione generale di quali risultati si andranno ad ottenere secondo certe condizioni. Permette di calcolare il *punto di pareggio* (il punto di incontro tra le curve dei ricavi e dei costi di un determinato prodotto, ovvero quanto produrre e vendere per poter coprire tutti i costi sostenuti), oltre che fornire informazioni all'azienda su come agire su costi e ricavi per ottenere un certo utile, individuando quanto quest'ultimo sia sensibile a variazioni dei primi due.

La seconda permette al management aziendale di prendere decisioni di breve periodo (alcune con ripercussioni anche sul lungo periodo) circa:

- *redditività dei prodotti* ovvero valutazioni relative alla convenienza economica nella produzione (e quanto produrre) dei prodotti aziendali, considerando il ruolo che hanno per l'immagine dell'azienda e la capacità di attrarre la clientela a beneficio delle altre linee;
- *mix produttivi*, ovvero valutazioni circa situazioni in cui un fattore produttivo è disponibile in quantità limitate, portando a scelte riguardo la capacità produttiva in grado di massimizzare il margine di contribuzione complessivo;

- *analisi differenziale* che permette il confronto tra costi e ricavi relativi a corsi d'azione alternativi così da definire il risultato differenziale scaturente da una decisione rispetto ad una situazione iniziale;
- *politiche di pricing* che riguardano la possibilità/opportunità o meno di modificare il prezzo di vendita.

CAPITOLO II

L'ESPERIENZA DI CASA EDITRICE ELI EDIZIONI

2.1. NASCITA ED EVOLUZIONE DELLA ELI EDIZIONI

La casa editrice *ELI-La spiga Edizioni* nasce più di trent'anni fa a Loreto, in provincia di Ancona, sotto la direzione e il coordinamento della Pignini Group S.p.a., iniziando, fin da subito, a farsi spazio nel mondo dell'editoria scolastica, diventandone poi una delle protagoniste a livello nazionale. Con ben tre sedi a Loreto, Milano e Cheltenham in Inghilterra, oggi conta più di 125 distributori in Italia e 100 distributori stranieri che le permettono di diffondere i suoi materiali didattici in tutto il mondo.

Ha iniziato il suo percorso focalizzandosi, principalmente, sulla creazione e la vendita di riviste linguistiche per poi ampliare significativamente il catalogo con una vasta gamma di pubblicazioni per ogni esigenza, molte delle quali in lingua straniera: inglese, francese, spagnolo, tedesco e cinese.

Dall'infanzia all'Università, l'offerta comprende corsi, letture graduate e narrativa, materiali audio e video, giochi didattici, materiale multimediale per

tablet e lavagne interattive, e-book, materiale di supporto all'insegnamento, corsi di formazione e molto altro.⁸

Le informazioni contenute all'interno dell'elaborato sono state raccolte durante il periodo di stage svolto dall'Autore presso l'azienda. In particolare, operare all'interno dell'area amministrativa ha consentito di osservare i costi di una casa editrice e come questi ultimi vengano gestiti tramite alcuni strumenti di controllo di gestione scelti in modo specifico per quelle che sono le esigenze informative di queste peculiari realtà aziendali.

2.2. LA MISURAZIONE DEI COSTI IN UN CASO EMPIRICO

Ogni azienda è unica e presenta delle necessità diverse. Questo vale anche per la qualità e la quantità di informazioni di cui necessita riguardanti l'andamento della sua gestione. I costi che l'intera struttura aziendale genera possono variare da impresa ad impresa, soprattutto quelli riguardanti tutto il processo produttivo.

Nel caso di una casa editrice, in particolare della Eli-La Spiga Edizioni, i costi che si generano, in ottica di produzione, riguardano tutto ciò che concerne la creazione e lo sviluppo dei vari corsi/volumi che andranno a comporre l'offerta dell'impresa.

Il processo di creazione prevede il coinvolgimento sia di soggetti interni che di soggetti esterni all'azienda e un continuo monitoraggio dei costi fin a quel

⁸ www.elilaspigaedizioni.it/ita

momento sostenuti. Ciò permette di effettuare previsioni, più o meno certe, sul costo totale che si andrà a sostenere una volta concluso tutto il processo produttivo, così da confrontarlo con il budget inizialmente definito per ciascun progetto.

Di seguito verrà descritto il processo di creazione e sviluppo di un nuovo corso all'interno di questa casa editrice e i collegati strumenti di controllo di gestione, personalizzati, che sono stati implementati per effettuare la misurazione dei costi sostenuti.

2.2.1. Il piano dei conti

Nel momento in cui la Direzione, consultando l'ufficio Redazione, sviluppa la proposta di formazione di un nuovo corso (insieme di più volumi consecutivi a cui possono essere affiancati materiali multimediali e di supporto al docente, oltre che eventuale versione e-book ed esercizi online per gli studenti), è proprio quest'ultimo a dare il via a tutto il processo di creazione e sviluppo.

Il primo passo consiste nel predisporre il Piano dei Conti, un documento in cui il redattore a capo del progetto inserisce tutte le specifiche del nuovo corso che si andrà a sviluppare.

Avendo un catalogo molto ampio, affinché si possano individuare in modo fluido e corretto tutti i costi sostenuti per la produzione e a quali elementi in produzione debbano essere imputati, l'azienda si è dotata di un software per la contabilità

analitica nel quale l'ufficio Amministrazione inserisce tutti i dati necessari per il calcolo dei suddetti costi. Per questo motivo, è fondamentale che nel Piano dei Conti sia presente un codice identificativo per il nuovo corso. Oltre a questo, il documento dovrà presentare anche il nome del redattore a capo del progetto, il titolo, la materia di riferimento e la lista di tutti gli elementi che lo andranno a comporre (i vari volumi, audio CD, guida agli insegnanti, ecc.) con il loro relativo codice identificativo. Attraverso questi codici si potrà inserire ed individuare velocemente nel programma di contabilità analitica, mediante l'inserimento di filtri appositi, i costi già sostenuti per i singoli elementi o per il corso in generale, così da poter monitorare il loro andamento.

2.2.2. Schede di lavoro e lettere d'incarico

Il processo di creazione delle varie componenti del corso è affidato sia a personale interno che a collaboratori esterni.

Generalmente i lavori editoriali, di illustrazione e grafici vengono fatti internamente ma è possibile che determinate lavorazioni richiedano la collaborazione di soggetti esterni tra autori, illustratori e grafici qualora sorgano specifiche necessità che i rispettivi uffici interni all'azienda non riescono a soddisfare.

Il lavoro interno viene monitorato tramite le *schede di lavoro*, documenti consegnati settimanalmente all'ufficio Amministrazione in cui ogni dipendente

indica la quantità di ore per ogni giorno della settimana in cui ha lavorato al suddetto progetto, su quale elemento del corso si è concentrato e che tipologia di lavoro ha svolto. Questo permette all'addetto alla contabilità analitica di inserire nel software le varie ore di manodopera per ogni dipendente.

Per i consulenti esterni il documento di riferimento è la *lettera d'incarico* in cui l'azienda fa una richiesta formale di collaborazione, indicando il lavoro da svolgere, la data di consegna e il corrispettivo in denaro che verrà pagato a 60-90 giorni dal giorno in cui il lavoro sarà consegnato. Il calcolo del corrispettivo viene fatto attraverso un listino prezzi già prestabilito, in base ad uno storico delle collaborazioni precedenti, con possibili variazioni in base alla situazione e al soggetto a cui si fa richiesta.

L'utilizzo del programma di contabilità analitica permette di monitorare l'andamento dei costi, mano a mano che la produzione del nuovo corso viene effettuata, ma, per avere una visione più chiara, la Direzione richiede la compilazione di prospetti in cui, per ogni materiale didattico in produzione, si indicano i costi fino a quel momento sostenuti per le lavorazioni interne, quelli dovuti alle collaborazioni esterne già consegnate e i costi futuri da sostenere per quelle ancora da concludere, il totale e il budget indicato in fase di pianificazione entro cui sottostare.

Completato il processo di creazione di tutte le componenti del nuovo corso si procede con la stampa di tutti gli elementi cartacei assemblandoli poi con gli elementi multimediali e accessori previsti dal progetto iniziale.

A questo l'azienda dovrà aggiungere costi ulteriori qualora, dovendo far fronte ad una domanda maggiore rispetto quella inizialmente prevista, risulterà necessario inserire in produzione nuovi lotti per soddisfare la richiesta aggiuntiva.

2.2.3. Royalties e costi per i corrieri

Concluso il processo produttivo, ulteriori costi direttamente imputabili al nuovo corso appena creato riguardano tutto ciò che concerne la spedizione tramite corrieri e il pagamento delle royalties.

Al momento della spedizione sorge il problema di come ripartire il costo totale dei corrieri, i quali trasportano più materiali e prodotti diversi. Per effettuare una corretta ripartizione del costo totale ad ogni singolo prodotto, permettendo così di inserire il dato nel programma di contabilità analitica, l'azienda calcola la quantità di spazio che i pacchi contenenti un determinato prodotto occupano nello spazio totale all'interno del furgone. Disponendo delle percentuali di spazio occupato per ogni prodotto, il costo totale del corriere viene ripartito tramite le percentuali precedentemente calcolate.

Ulteriori costi sono generati dal pagamento delle royalties. Le royalties corrispondono ad una percentuale, indicata nel contratto tra azienda ed autore

esterno, dovuta all'autore in base alle vendite ottenute nell'anno. La riscossione di tale percentuale avviene annualmente, in base alle vendite dell'esercizio precedente, e per tutta la durata stabilita dal contratto. Ulteriori modalità di pagamento delle royalties prevedono il versamento di una quota fissa indipendentemente dall'ammontare delle vendite, a cui aggiungere la percentuale pattuita sul totale del venduto, o il versamento di un anticipo che comporta la riduzione dei pagamenti successivi qualora l'ammontare effettivo delle royalties dovute al primo anno sia minore dell'anticipo.

CONCLUSIONI

Il tema principale affrontato in questo elaborato riguarda l'applicazione degli strumenti del sistema di controllo di gestione all'interno di una impresa editoriale con l'obiettivo di favorire la comprensione delle tipologie di costi tale azienda è chiamata a sostenere e delle modalità attraverso le quali tali costi possono essere gestiti. A livello teorico, gli strumenti del sistema di controllo di gestione sono molteplici e necessitano di essere adattati alle varie circostanze e ai vari contesti organizzativi, come descritto nel primo capitolo di questo elaborato. E', quindi, compito della singola impresa decidere quale tra i vari strumenti disponibili sia il più adatto alle proprie esigenze.

Il caso in esame, presentato nel secondo capitolo, ha analizzato, in particolare, le esigenze informative della Eli Edizioni e gli strumenti dei quali tale organizzazione si è dotata per la misurazione dei costi riguardanti tutto ciò che concerne la sua attività produttiva. Le evidenze empiriche hanno posto in evidenza quanto sia importante per l'impresa conoscere l'origine dei costi sostenuti fin nelle loro componenti elementari. Al tempo stesso, il caso della Eli Edizioni ha palesato una sostanziale focalizzazione sull'applicazione di metodi

per la tenuta della contabilità analitica ispirati al variable costing piuttosto che al Full Costing. Ciò testimonia il particolare interesse dimostrato nel disporre di informazioni relative ai costi aziendali quanto più possibile oggettive e che siano in grado di supportare efficacemente i processi decisionali aziendali, soprattutto quelli di breve periodo.

.

BIBLIOGRAFIA

Azzone G., *Sistemi di controllo di gestione: Metodi, strumenti e applicazioni*, Etas, Milano, 2014.

D'Alessio R., Antonelli V., *Casi di controllo di gestione: metodi, tecniche, casi aziendali di settore*, Ipsoa, Milano, 2007

Dubini P., *Voltare pagina: Economia e gestione strategica nel settore dell'editoria libraria*, Etas, Milano, 2001.

Fioretti M., *Come si fa l'editore. Competenze economiche, fiscali e contrattuali per orientarsi tra carta e web*, Editrice Bibliografica, Milano, 2014.

Lizza P., *Controllo di gestione e performance aziendale*, Giuffrè Editore, Milano, 2007 .

Marchi L., Marasca S., Chiucchi M. S., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018.