



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea Magistrale in Economia e Management

L'INTRODUZIONE DEL CONTROLLO DI GESTIONE NELLA
PMI: IL CASO IKONIC SRL (COLTORTI)

THE MANAGEMENT CONTROL INTRODUCTION IN SME: THE
IKONIC SRL CASE STUDY (COLTORTI)

Relatore: Chiar.ma
Prof.ssa Maria Serena Chiucchi

Tesi di Laurea di:
Ludovica Morresi

Anno Accademico 2018 – 2019

INDICE

INTRODUZIONE.....	7
1. LA PICCOLA E MEDIA IMPRESA E IL CONTROLLO DI GESTIONE.....	11
1.1 La piccola e media dimensione	11
1.1.1 Il problema definitorio e i caratteri gestionali della PMI	11
1.1.2 Imprenditorialità e managerialità: piccole imprese e piccole e medie imprese emergenti.....	17
1.1.3 L'esigenza direzionale e organizzativa nella PMI.....	21
1.2 Il controllo di gestione nella PMI.....	25
1.2.1 Gli aspetti definitivi e la duplice dimensione del controllo	25
1.2.2 I fattori che inducono la PMI a introdurre un sistema di controllo ..	29
1.2.3 Il controllo di gestione nelle PMI: lo stato dell'arte	34
2. LA PROGETTAZIONE DI UN SISTEMA DI CONTROLLO NELLA PMI.....	41
2.1 Condizionamento delle peculiarità della PMI sulla progettazione e sul funzionamento del controllo di gestione.....	41
2.1.1 Configurazione dei sistemi di controllo adatti alle PMI.....	41
2.1.2 Sistema informativo direzionale e sistema di direzione allargata	45
2.1.3 Fattori culturali e organizzativi che influiscono sul controllo.....	50

2.2 Il ruolo del consulente esterno nell'introduzione del controllo di gestione nella PMI	57
2.3 Principi a cui deve attenersi il controllo di gestione in una PMI	60
2.3.1 Progressività, flessibilità, economicità	60
2.3.2 Influenzabilità dei comportamenti individuali	64
2.3.3 Informatizzazione del sistema	71
2.4 Strumenti di controllo di gestione e applicabilità alla PMI	75
2.4.1 La contabilità dei costi.....	75
2.4.2 La programmazione e il budget.....	81
2.4.3 L'analisi degli scostamenti e il reporting	86
3. IL CASO IKONIC SRL	93
3.1 Metodologia di ricerca applicata nello studio	93
3.2 Il controllo di gestione in Ikonic	100
3.2.1 L'azienda	100
3.2.2 Il controllo di gestione in Ikonic.....	103
3.2.3 Il sistema attuale di costing e la problematica emergente	111
3.3 Allargamento del controllo di gestione: l'introduzione dell'Activity Based Costing	114

3.3.1	Obiettivo dell'intervento.....	114
3.3.2	Avvio del progetto e prime analisi	116
3.3.3	Valorizzazione delle attività e creazione degli activity cost pool ..	121
3.3.4	Attribuzione dei costi delle attività alle Business Unit	126
3.3.5	Benefici dell'implementazione dello strumento.....	134
3.3.6	Criticità e limiti dell'implementazione dello strumento.....	140
CONCLUSIONI.....		143
BIBLIOGRAFIA		148
RINGRAZIAMENTI		155

INTRODUZIONE

In questi ultimi decenni il tema del controllo di gestione nelle PMI è stato affrontato da numerosi studiosi e ricercatori di management. Essi hanno riscontrato semplicità e informalità nei sistemi implementati da questa tipologia di imprese e, per di più, utilizzati prevalentemente per finalità operative e non direzionali (Ciambotti, Gelsomini e Palazzi, 2019). L'aspetto dimensionale è un fattore da tenere in considerazione per studiare "l'arretratezza" e le peculiarità dei sistemi di controllo di gestione nelle PMI (Arcari, Del Baldo e Ruisi, 2019). Innanzitutto, le dimensioni sono spesso indice delle risorse e delle competenze manageriali sulle quali l'azienda può contare al fine di attivare un idoneo meccanismo di controllo. In secondo luogo, nella dimensione risiedono tutta quella serie di fattori di specificità, congeniti alle PMI. Coincidenza tra proprietà e controllo, accentrato decisionale, struttura organizzativa semplice e scarso uso della delega di responsabilità, flessibilità operativa e informalità nei rapporti interpersonali influiscono sulla progettazione del sistema stesso.

Premesso ciò, va evidenziato che la necessità di dare un valido supporto informativo al processo decisionale della direzione si fa sempre più spazio anche nelle imprese di minore dimensione. L'aumento della turbolenza ambientale, caratterizzata da una concorrenza sempre più agguerrita e dalla piccola porzione di mercato che, solitamente, appartiene alla PMI, così come l'aumento dell'articolazione strutturale dell'azienda accrescono la complessità gestionale a cui essa deve saper reagire. Le

capacità intuitive dell'imprenditore non sono più sufficienti per rispondere con successo ai fabbisogni informativi in continuo cambiamento. L'imprenditorialità deve lasciare spazio ad un'idea più manageriale di gestione dell'azienda in cui la cultura del dato quantitativo guida le scelte. L'aumento della complessità gestionale porta con sé anche la necessità di coordinamento delle unità organizzative aziendali e di intervenire sui comportamenti, coinvolgendo i collaboratori al raggiungimento di specifici obiettivi concordi a quello unico aziendale.

In considerazione di quanto sopra esposto, il presente lavoro si propone di studiare l'utilità e la progettazione di un sistema di controllo di gestione nella PMI. In primo luogo, si vedrà come il livello di complessità gestionale a cui l'impresa deve far fronte detti l'obiettivo di controllo verso cui tendere, mentre il clima organizzativo presente in azienda ne condizioni la modalità di svolgimento. Un obiettivo sarà dunque quello di proporre, in base al caso specifico, il sistema di controllo più idoneo da introdurre: un sistema informativo direzionale o un sistema di direzione allargata. Verrà evidenziata anche l'importanza che nella PMI riveste il ruolo del consulente esterno nel promuovere l'implementazione di strumenti di pianificazione e controllo di gestione. Accanto ai consueti servizi di consulenza in materia fiscale, tributaria e di bilancio, sensibilizzare l'impresa cliente ad una cultura manageriale diventa per essa strategico.

In secondo luogo, verranno espressi i principi a cui il controllo di gestione deve attenersi in una PMI. Un sostenibile rapporto costi/benefici in un contesto carente di risorse, l'importanza di una sua introduzione per gradi al fine di portare ad un cambiamento che sia accettato dall'organizzazione, così come quella di progettare un sistema che sappia rispondere in modo flessibile ai mutamenti dei fabbisogni informativi aziendali. La necessità del controllo di motivare gli individui ad attuare comportamenti coerenti alle finalità ultime aziendali, e il bisogno per il controllo di gestione di essere affiancato da adeguati supporti informatici in modo da tradursi in un flusso informativo qualitativamente elevato.

Sarà inoltre studiata l'applicabilità degli strumenti di contabilità dei costi, budgeting, analisi degli scostamenti e reporting al caso specifico della PMI, evidenziandone limiti e necessità di adattamento.

La teoria in esame verrà infine supportata dal contributo di uno studio di caso interventista. Questo è relativo ad un lavoro di ricerca della durata complessiva di sei mesi effettuato presso l'azienda Ikonic srl, media impresa marchigiana operante nel commercio nel settore dell'alta moda e attiva su tre canali: boutique, export ed e-commerce (Business Unit). L'osservazione partecipante, coadiuvata da interviste semi-strutturate sottoposte al tutor aziendale responsabile della funzione finanza e controllo, unite alla possibilità di prendere parte alle riunioni settimanali di "controllo di gestione", hanno consentito di studiare il modello di controllo di gestione adottato da Ikonic, proprio di un sistema di direzione allargata. È stato

dunque analizzato il processo di pianificazione strategica, programmazione, analisi degli scostamenti e reporting. L'analisi si è concentrata poi sul sistema di costing in uso e sull'incapacità di questo di dare una risposta all'esigenza informativa aziendale: dare una rappresentazione veritiera dei risultati delle tre Business Unit. L'obiettivo della ricerca è stato quindi quello di proporre e introdurre un sistema avanzato di contabilità dei costi che consentisse, mediante un'allocatione il più attendibile possibile, di rilevare come il costo comune dell'attività lavorativa venisse assorbito dai tre canali di vendita. Questo è avvenuto mediante la progettazione e implementazione di un sistema di Activity based costing, strumento evoluto di cost management che permette di indagare le cause ultime, le determinanti di generazione dei costi aziendali, attraverso l'impiego degli activity driver. Le caratteristiche dello strumento, le sue potenzialità e criticità nel caso specifico verranno analizzate nel corso del lavoro.

1. LA PICCOLA E MEDIA IMPRESA E IL CONTROLLO DI GESTIONE

1.1 LA PICCOLA E MEDIA DIMENSIONE

1.1.1 Il problema definitorio e i caratteri gestionali della PMI

In Italia la definizione di PMI è sancita dal Decreto del Ministero delle Attività Produttive del 18 aprile 2005, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 238 del 12 ottobre 2005. Tale normativa recepisce la raccomandazione europea n. 1442 del 6 maggio 2003, con decorrenza dal 1° gennaio 2005, la quale uniforma la definizione di piccola e media impresa in Italia e in tutta l'Unione Europea, stabilendo tre criteri con cui classificare le aziende tra micro, piccole e medie: il numero di dipendenti, il fatturato e l'attivo di stato patrimoniale. Per appartenere ad una delle categorie, l'impresa deve possedere almeno due dei tre requisiti indicati dai parametri. In particolare, si classificano come micro, le imprese che abbiano un numero di dipendenti inferiore a 10 unità, fatturato annuo o totale dello Stato patrimoniale attivo sotto i 2 milioni di euro; piccole, le imprese con numero di addetti compreso tra le 11 e le 50 unità, e fatturato annuo o totale dell'attivo di stato patrimoniale sotto i 10 milioni di euro. Infine, sono medie le aziende con numero di dipendenti inferiore a 250, fatturato sotto i 50 milioni di euro o attivo di stato patrimoniale sotto i 43 milioni di euro (Ministero delle Attività produttive, decreto 18 aprile 2005).

La definizione giuridica, anche nelle sue versioni meno recenti, è sempre stata strumentale all'individuazione di specifiche classi di imprese verso cui indirizzare agevolazioni finanziarie e specifiche politiche economiche di favore, o all'impiego per rilevazioni statistiche o ricerche empiriche (Ciambotti, 1984). Tuttavia, da un'analisi più approfondita, si evince che essa limita il concetto di dimensione a parametri esclusivamente quantitativi¹ (tali risultano infatti essere quelli impiegati dal legislatore) e conduce ad una suddivisione rigida delle imprese. Il risultato è quello di definire sommariamente la loro grandezza, che al contrario è, nella sua integrità, espressione congiunta di parametri quantitativi e qualitativi. Se il numero di addetti può essere una variabile concretamente applicabile per determinare la dimensione di un'impresa di un settore "labour intensive", la stessa perde di significatività se riferita ad aziende operanti in comparti ad alta tecnologia e capitalizzazione. Ancora, la capacità produttiva dell'impianto impiegato nella fase terminale di lavorazione non sempre è un parametro indicativo ai fini della classificazione. Un'impresa integrata verticalmente, producendo internamente anche i semilavorati, nonostante mantenga invariata la quantità di prodotto finale,

¹ I parametri quantitativi possono essere di natura economica (fatturato, valore aggiunto creato); tecnica (capacità produttiva degli impianti, prodotti realizzati nell'unità di tempo); patrimoniale (in relazione alle diverse configurazioni assumibili dal capitale d'impresa); organizzativa (numero dipendenti, numero di livelli direttivi e esecutivi all'interno dell'organizzazione) (Ciambotti, 1984).

assume una dimensione inevitabilmente maggiore. Nasce perciò dalla diversità² che caratterizza intrinsecamente le imprese, non solo tra settori differenti, ma anche all'interno dello stesso, l'indeterminatezza del concetto di dimensione e il problema definitorio della piccola e media impresa, con la necessaria conseguenza e consapevolezza che una "risoluzione" limitata della questione si ha solo impiegando parametri quantitativi e qualitativi diversi e ad hoc in relazione agli scopi conoscitivi dell'analisi. Ciambotti evidenzia anche la scorrettezza della tendenza ormai comune a considerare in un unico e omogeneo comparto, quello delle "imprese minori", le piccole e le medie realtà aziendali. Esse sono caratterizzate sì da elementi comuni, ma anche da peculiari problematiche economico-aziendali da affrontare³. Come argomenta Ferrando : "L'insorgere di un

² Diversità in termini di struttura organizzativa, tipo di direzione e proprietà, livello di tecnologia impiegata, caratteristiche del soggetto economico, fabbisogno e fonti di finanziamento a cui ricorrono, mercati di sbocco, grado di sviluppo dell'economia ecc. (Ciambotti, 1984), tanto che si parla di poliformismo organizzativo (Nanut, 1986). Le diverse concezioni possedute dai piccoli imprenditori in merito al proprio ruolo in azienda, ai propri obiettivi personali, quelli dell'impresa, e del modo in cui raggiungerli, fanno del mondo delle piccole imprese una realtà composita e differenziata (Marchini, 1995).

³Massari parla di "circolo vizioso" della gestione finanziaria dell'impresa di medie dimensioni, il cui fabbisogno è soddisfatto interamente con fonti interne e con l'indebitamento, pregiudicando la possibilità di nuovi investimenti, anche tecnologici, e frenando la crescita. A questo è collegata l'esistenza di una soglia critica nel processo di espansione, in corrispondenza della quale si assiste ad uno sbilanciamento tra funzione produttiva (che invece rimane centrale nella piccola impresa) e funzione finanziaria. Quest'ultima, se nella piccola impresa rimane marginale in quanto

sistema aziendale più complesso e difficile da governare”, caratterizzato da “strutture formalizzate, articolate e specializzate in una completa gamma di funzioni gestionali, e di meccanismi di guida e controllo del comportamento organizzativo”, “possono se mai rappresentare la soglia oltre la quale sarebbe forse giusto incominciare a parlare di media impresa, a prescindere dai tradizionali parametri dimensionali in termini di addetti” (Ferrando, 1986, p. 136). Secondo Kaplan le medie imprese possono essere definite come appartenenti ad una “zona grigia”, posta al confine tra le due classi dimensionali principali: esse condividono infatti alcuni caratteri economici della piccola impresa e altri della grande⁴.

Sebbene consapevoli della difficoltà ad attribuire unicità al concetto di PMI, in questa sede si affronterà l’argomento in modo unitario e sistematico, sicuri di poter delineare le comuni caratteristiche economiche e organizzative che ne fanno un insieme omogeneo.

Facendo riferimento al modello adottato da Ciambotti, e ripreso da Lombardi Stocchetti, è possibile ricondurre gli elementi gestionali peculiari delle piccole e medie imprese a tre ambiti: imprenditoriale, tecnico-organizzativo-finanziario, e quello relativo ai rapporti impresa-ambiente. Riguardo al fattore imprenditoriale si

impossibilitata, per vincoli dimensionali, ad accedere a tutti i canali finanziari, nella media può sfruttare tutti gli strumenti offerti dal mercato dei capitali ma, spesso, con un’inefficace gestione dei capitali ottenuti (Massari, 1977, citato in Ciambotti, 1984, p. 102).

⁴ Kaplan A.D.H., 1979, citato in Ciambotti, 1984, p.102.

può dimostrare spesso una mancata separazione tra capitale, direzione e controllo dell'impresa⁵ (Nanut, 1986). La coincidenza tra proprietà e direzione si accompagna ad una serie di aspetti qualificanti la piccola e media dimensione: la naturale sovrapposizione tra obiettivi e motivazioni personali dell'imprenditore e obiettivi aziendali⁶, l'accentramento decisionale, modeste aspettative in termini di profitto ma grande desiderio di indipendenza, scelte gestionali condizionate dagli interessi personali dell'imprenditore e per questo non sempre ispirate ai principi di efficienza e efficacia (Barretta,1999).

Dal punto di vista organizzativo e tecnico, le piccole e medie imprese si distinguono per la loro struttura organizzativa semplice e accentrata, il connesso ristretto uso della delega e la conseguente versatilità dell'imprenditore che assume molteplici ruoli operativi⁷, ma trascura quelli manageriali (Marchini, 1995). La mancanza di una precisa definizione dei compiti e responsabilità e l'assenza quindi,

⁵ Ciambotti parla di "owner-manager", figura del proprietario che sviluppa e accentra su di sé le diverse mansioni, piuttosto che individuarle dall'alto e responsabilizzare altri collaboratori. Egli ha la direzione effettiva dell'impresa e ne assume, al contempo, tutti i rischi (Ciambotti, 1984, p.125)

⁶ La problematica maggiore riferita a tale aspetto è legata alla successione del management aziendale: "Il mancato inserimento in esso dei figli del titolare o di altri familiari può pregiudicare la vita stessa dell'azienda o può aprire la strada ad una diffusione più ampia della proprietà" (Ciambotti, 1984, p.126). Sottolinea Padroni che il legame strettissimo che coinvolge famiglia ed azienda, spesso addirittura localizzate fisicamente nello stesso punto, non fa che acuitizzare il problema della successione. (Padroni, 1986, p.96).

⁷ L'imprenditore è colui che in prima persona, non solo guida, ma "fa il business" (De Vecchi, 1986, p. 275)

di una tecnostruttura di supporto all'imprenditore sono la diretta conseguenza dello stile di direzione appena descritto. Tuttavia, il limitato numero di livelli gerarchici e l'integrazione delle responsabilità e delle funzioni in uno o pochi individui consente di avere negli organismi aziendali minori un'elevata flessibilità operativa ai mutamenti ambientali. Ancora, va riconosciuto l'alto livello di informalità che caratterizza i rapporti interpersonali, contraddistinti in tali contesti, da comunicazioni e relazioni dirette tra i soggetti, rese possibili da un ambiente che favorisce la socializzazione (Barretta, 1999). Passando alla sfera finanziaria si assiste, inoltre, non solo alla costante preoccupazione di mantenere una adeguata liquidità, ma anche ad una tendenziale sottocapitalizzazione e difficoltà di accesso al mercato dei capitali.

Diversi sono inoltre gli elementi che emergono dal fattore impresa-ambiente: la scarsa influenza esercitabile dalla piccola e media impresa sul mercato in merito ai prezzi e alle quantità vendute, e il limitato potere contrattuale nei confronti di fornitori e clienti la rendono dipendente dalla morsa finanziaria debitore-creditore. L'inadeguato controllo dei fattori del sistema ambientale causa, in aggiunta, un atteggiamento di adattamento reattivo ai mutamenti ambientali e non proattivo e anticipatore⁸.

⁸ Questa logica adattiva nel governo dell'impresa, all'evoluzione del contesto ambientale, è impiegata per avvalorare l'insufficienza, e spesso l'inesistenza, di un'attività di pianificazione

1.1.2 Imprenditorialità e managerialità: piccole imprese e piccole e medie imprese emergenti

Dalla coincidenza tra proprietà e direzione, è possibile tracciare una distinzione tra il concetto di imprenditorialità e quello di managerialità (Marchini, 1995). L'imprenditorialità è separabile dalla managerialità in forza del diritto di proprietà dell'imprenditore, mentre è nella funzione dell'amministrare e nel potere di controllo effettivo che esiste uniformità tra i due ruoli.⁹ Studi in merito alla figura del piccolo imprenditore hanno evidenziato che i suoi obiettivi, comportamenti e ruoli, non necessariamente si identificano con quelli propri dei manager delle imprese di maggiori dimensioni. Mentre l'imprenditorialità si manifesta con la creazione ex novo di un'impresa e l'assunzione del rischio, operando in un ambiente poco strutturato e intessendo quell'insieme di relazioni sociali che organicamente danno vita all'azienda (funzione volitiva), la managerialità si rende esplicita nell'obiettivo di dare continuità e favorire la crescita di un'impresa

strategica all'interno delle PMI. Non esistendo infatti una netta separazione tra ruoli politico-strategici e operativo-tattici, entrambi appartenenti al ristretto nucleo imprenditoriale-manageriale, il controllo dell'ambiente, che è strumentale alla pianificazione per una gestione anticipatoria e orientata al lungo periodo viene a mancare. (Marchini, 1995)

⁹ Secondo Berle e Means, dal diritto di proprietà scaturiscono tre funzioni: partecipazione all'andamento economico dell'impresa, potere su di essa e amministrazione. Nella piccola impresa, l'imprenditore esplica tutte e tre le funzioni o in alternativa delega parte dell'amministrazione a dirigenti, il cui potere è però sempre relativo al grado di delega che egli vuole conferire (Berle A.A., Means G.C., 1966, citato in Marchini, 1995, p. 65).

esistente (funzione direttiva)¹⁰. Anche la natura dei ruoli differisce. Il manager ha un ruolo ben definito nell'organizzazione, coerente con le professionalità possedute o che si impegna ad acquisire; il successo delle sue azioni lo fa elevare nella scala gerarchica e ottenere avanzamenti di carriera, ma l'errore e l'insuccesso conseguente alle sue decisioni non pregiudicano il suo patrimonio personale né, generalmente, hanno effetti imminenti sulle sorti dell'impresa. Al contrario, per l'imprenditore, l'esito positivo o negativo delle proprie scelte gestionali non determina la misura con cui sostenere una sua promozione, quanto piuttosto il motivo dell'incremento o depauperamento del suo patrimonio, fino alla perdita (Marchini 1988, 1995).

Sulla base degli obiettivi dell'imprenditore, delle sue caratteristiche individuali e della consapevolezza della distinzione tra i due concetti di "management" e "entrepreneurship" è possibile operare una ripartizione delle piccole e medie imprese¹¹: la piccola impresa stabile e la piccola impresa emergente/media impresa. Le piccole imprese stabili sono quelle che fanno del proprio successo la base di sicurezza per la proprietà, garantendosi una redditività soddisfacente raggiungibile

¹⁰ La funzione "volitiva" associata all'imprenditorialità e la funzione "direttiva" connessa alla managerialità sono richiamate da Bertini (Bertini, 1984, citato in Barretta, 1999, p. 4).

¹¹ Se, infatti, per la media-grande dimensione è verosimile asserire la costanza del modello manageriale, non può dirsi lo stesso per ciò che concerne la piccola impresa (Marchini, 1988, p. 26).

con un tasso medio-basso di rischio. Si stabilizzano in questa dimensione¹² senza un obiettivo di crescita, sia per mancanza di motivazione dell'imprenditore, sia per scarsità di risorse da investire nello sviluppo. Esse "tendono verso l'estremo dei ruoli imprenditoriali" (Marchini, 1988, p.26), che si traduce in una struttura organizzativa poco articolata e accentrata (Del Baldo, 2008). Le piccole imprese emergenti e le medie imprese, si allontanano invece da questo estremo, per avvicinarsi ad un modello di tipo manageriale, più simile per caratteristiche strutturali e organizzative più complesse, stile di direzione e modelli gestionali, a quelli adottati dalle imprese di maggiori dimensioni. Del Baldo parla di "imprenditorialità manageriale" (Del Baldo, 2008, p.103) in quanto alla coincidenza tra proprietà e controllo, si accompagna lo sviluppo di sistemi gestionali e organizzativi nonché l'introduzione e/o diffusione di ruoli manageriali nella struttura di comando. La peculiarità di questa tipologia di imprese sta nel fatto appunto di essere "emergenti", caratterizzate quindi da un alto potenziale di sviluppo, realizzabile in tempi brevi, ma altamente rischioso. Se, per le piccole imprese stabili, il successo è il punto di arrivo che garantisce solidità e stabilità, per quelle emergenti e, a rigore, per le medie imprese, è il trampolino di lancio per la loro crescita.

¹² Tale concezione è in contrasto con la teoria nordamericana degli stadi di crescita, secondo cui un'impresa viene costituita con l'obiettivo unico e irrinunciabile dell'evoluzione dimensionale, considerata un vincolo, e non il frutto di una scelta soggettiva (Marchini, 1988).

Ciascuna delle due tipologie descritte nasce e si sviluppa in settori con proprie caratteristiche economiche concordanti a quelle soggettive dell'imprenditore. Le piccole imprese stabili sono particolarmente presenti nei settori frammentati e maturi: i primi, poco concentrati e con basse barriere all'entrata, ben si adattano alle limitate risorse finanziarie da investire del piccolo imprenditore, e allo stesso tempo le barriere all'uscita, soprattutto di tipo manageriale, sono coerenti alla caratteristiche personali del piccolo imprenditore, "psicologicamente e culturalmente poco propenso ad acquisire professionalità e stile manageriale di gestione" (Marchini, 1988, p.29). Per quanto riguarda i secondi invece, si tratta di settori che hanno raggiunto una fase in cui la tecnologia da essi applicata è ormai consolidata e non sottoponibile ad ulteriori efficientamenti. In questi settori la stabilità è un vincolo, ma che si allinea anche in tal caso ai fattori soggettivi dell'imprenditore: propensione ad una redditività e stabilità soddisfacenti.

Le piccole imprese emergenti e le medie imprese si collocano nell'equivalente settore: quello emergente. Esso si qualifica come un settore di nuova formazione o uno maturo che è stato oggetto di una radicale ristrutturazione, dal potenziale economico e livello di rischio così alti da rendere necessarie competenze manageriali per farne parte in modo performante. Dal momento che la crescita è un vincolo, le sole conoscenze tecnico-produttive dell'imprenditore proiettato alla stabilità non sono sufficienti, ma il suo obiettivo e le sue capacità personali devono essere fedeli a tale limite oggettivo.

1.1.3 L'esigenza direzionale e organizzativa nella PMI

Tenendo conto di quelli che sono stati descritti essere i connotati delle imprese di piccola e media dimensione, diviene interessante studiare come emerge, per queste realtà l'esigenza direzionale e quella organizzativa, la cui risposta è rintracciabile nell'adozione di un opportuno sistema di controllo di gestione (Lombardi Stocchetti, 1996).

Con riferimento alla prima, è bene sottolineare come in queste organizzazioni accada spesso che il focus dell'imprenditore sia proiettato alle attività meramente operative¹³ (produzione, commercializzazione, amministrazione, ecc..), e che perda di vista l'attività decisionale e direzionale che lo dovrebbe caratterizzare. Ecco perciò che scelte in merito alle politiche di investimento, alla fissazione dei prezzi o alle possibili alternative d'azione non sono il frutto di un'attenta consultazione di informazioni quantitative che conducono a prese di posizione consapevoli e razionali, ma derivano unicamente dalle capacità intuitive dell'imprenditore e hanno, generalmente, il carattere dell'improvvisazione. Padroni considera anche l'effetto dell'informalità e della facilità delle comunicazioni nelle PMI (contraddistinte, tra l'altro, da un esiguo numero di livelli organizzativi). Tali

¹³ Avviene frequentemente che l'imprenditore "conosca bene solo il suo prodotto" e che impieghi tanta perizia nella sua realizzazione, quanta poca attenzione per gli altri aspetti rilevanti dell'organismo aziendale. Non monitorando i cambiamenti che avvengono all'esterno e che richiederebbero un adattamento produttivo o amministrativo interno, si ritrova con "produzioni superate e senza sbocco" (Potito, 1986, p. 192).

caratteri consentono di “ricevere informazioni di prima mano prive di distorsioni causate dall’inoltro tramite canali burocratici di comunicazioni tipici delle aziende di maggiori dimensioni” (Quagli, 1989, p. 145) e di prendere decisioni rapide favorendo la flessibilità del sistema. Tuttavia, questo contrasta con il rischio di far dipendere i processi decisionali da informazioni incomplete e atteggiamenti per lo più emotivi (Padroni, 1986). Le imprese minori traggono dunque ingenti benefici “dall’introduzione di una strumentazione che, da un lato consente la comprensione della direzione seguita dall’impresa fin ad un certo momento, e dall’altro offre indicazioni per le decisioni da prendere in futuro” (Barretta, 1999, p.12).

Se l’esigenza di raccogliere informazioni per rendere il processo decisionale più snello, efficace ed efficiente è un “plus” che avvantaggia ogni piccola e media impresa, quella organizzativa non si manifesta necessariamente (Lombardi Stocchetti 1996, Barretta 1999). In primis, questo va ricondotto all’assenza di delega decisionale e dei conseguenti interventi sulla struttura organizzativa che, contraddistinguono le PMI caratterizzate da coincidenza tra proprietà e controllo e quindi da accentramento del potere decisionale. In secondo luogo, a differenza della grande impresa in cui la burocratizzazione della struttura impedisce sovente la formazione di un ambiente aperto al confronto e alla partecipazione, nella PMI il numero limitato di livelli gerarchici e la mancanza di attribuzione di ruoli specifici consente la creazione di uno spirito collaborativo (Barretta, 1999). L’informalità dei rapporti interpersonali che si viene a delineare, crea il terreno fertile per il

radicarsi di linee di condotta generalmente accettate, facenti parte di una omogenea cultura aziendale. Spesso infatti il coinvolgimento, coordinamento e controllo dell'operato dei dipendenti, avviene sulla base della loro conformità a questi punti di riferimento, senza la presenza di una formalizzata misurazione della performance. Questa contrasterebbe con il clima prevalente in azienda e finirebbe per rimanere inaccettato da parte dei membri. Il controllo sociale o di clan, così viene denominato, è il meccanismo su cui fa perno la gestione dei comportamenti aziendali. A differenza del controllo di gestione, definito di tipo gerarchico o burocratico, il controllo sociale non si avvale di un sistema di obiettivi tradotti in indicatori per una valutazione quantitativo-monetaria e qualitativa, ma si basa su un insieme di valori culturali condivisi dalla direzione aziendale all'organizzazione. È “un controllo invisibile e un tessuto connettivo” (Di Toro, 1993, p.267) che lega gli individui nella presa di decisioni, nelle attività operative e nei processi gestionali. Se nel controllo di gestione ciò che conta è la capacità di raggiungere degli obiettivi prestabiliti, nel controllo sociale ciò che diviene importante è l'attitudine dell'individuo a rispettare i principi di comportamento e di funzionamento collettivo (es. aderenza alle linee guida esplicitate dai vertici aziendali, abilità collaborative, capacità di gestire i propri dipendenti). Questo accade perché nelle piccole realtà vi sono le condizioni alla base dello sviluppo di una cultura aziendale comunemente accettata. Essa è facilitata dalla frequente presenza tra i componenti aziendali, di membri della famiglia dell'imprenditore o di suoi conoscenti, così

come dall'omogeneo retroterra culturale derivante spesso dalla residenza nello stesso luogo geografico.

Fintanto che l'impresa mantiene i suoi aspetti organizzativi nell'ambito di quelli che caratterizzano gli organismi economici di minori dimensioni, stabili, il controllo di gestione ha un ruolo prettamente informativo di indirizzo per i decisori aziendali che, "alle capacità imprenditoriali, affiancherebbero conoscenze manageriali" (Barretta, 1999, p.13) (cfr. par. 1.1.2). La necessità di utilizzare meccanismi di controllo che, tramite l'introduzione di sistemi di valutazione e ricompensa, guidino i comportamenti individuali verso il raggiungimento degli obiettivi d'impresa, si fa strada non appena si rende necessario un opportuno processo di delega (Lombardi Stocchetti, 1996). Il controllo di clan diventa infatti inefficace dal momento in cui l'impresa stia attraversando una crescita dimensionale e un aumento della sua complessità gestionale: la burocratizzazione del sistema rende difficile mantenere l'informalità di rapporti e comunicazioni, così come l'ingresso in azienda di individui provenienti da ambienti culturali differenti complica la possibilità di utilizzare i principi di fondo aziendali come collante tra obiettivi dell'impresa e dei suoi singoli componenti. Ecco quindi che l'esigenza organizzativa e comportamentale diviene realizzabile con gli strumenti formalizzati del controllo di gestione.

1.2 IL CONTROLLO DI GESTIONE NELLA PMI

1.2.1 Gli aspetti definatori e la duplice dimensione del controllo

L'attività di controllo di gestione è identificata in letteratura come parte del più ampio sistema di pianificazione e controllo aziendale, considerato di interesse vitale per l'azienda¹⁴ (Riccaboni, 2013). Essa si sostanzia in strumenti, processi e ruoli volti ad indirizzare i comportamenti dell'organizzazione e dei singoli individui coerentemente alla realizzazione degli obiettivi aziendali. In particolare, il controllo di gestione è l'attività mediante la quale la direzione aziendale verifica che, una volta tradotto il piano strategico di lungo periodo in obiettivi e programmi di azione di breve, la gestione avvenga in concordanza a quanto stabilito in fase di pianificazione strategica (Riccaboni, 2013). Misurati i risultati e confrontati con i relativi obiettivi, vengono rilevati gli eventuali scostamenti che attivano, qualora segnalino disallineamenti, opportuni interventi correttivi¹⁵.

Sono tre le principali funzioni del controllo di gestione: promuovendo comportamenti individuali e organizzativi idonei al conseguimento dei fini aziendali, esso funge di fatto da meccanismo di guida dell'attività dei responsabili

¹⁴ La pianificazione strategica ed il controllo di gestione sono infatti due processi a supporto dell'attività decisionale dell'azienda che si salvaguarda così dall'incertezza, rischiosità e complessità del contesto ambientale e aziendale in cui si colloca (Riccaboni, 2013)

¹⁵ "Controllare la gestione significa verificare l'economicità dell'attività" svolta, a livello strategico dal top management, a livello direzionale dai manager di line e a livello esecutivo dagli addetti operativi, "per consentire il rinforzo o la correzione delle azioni attuate". (Quagli, 1989, p. 135)

e supporto al processo decisionale della direzione. Il compito del controllo è inoltre quello di monitorare costantemente l'andamento dell'attività, avendo un particolare riguardo per le variabili chiave aziendali che presidiano i fattori critici di successo valutando, contestualmente, le prestazioni manageriali. È inoltre obiettivo del controllo di gestione quello di coordinare ai vari livelli, sia orizzontalmente che verticalmente, le diverse attività.

Efficienza direzionale, motivazione individuale e miglioramento del clima organizzativo sono gli effetti dell'implementazione di un efficiente ed efficace controllo di gestione (Lombardi Stocchetti, 1996). In merito al primo punto infatti, il sistema detiene non solo capacità diagnostiche, ma anche realizzative, intendendo con questo termine la possibilità di intervenire, in seguito all'analisi, sulle persone che materialmente svolgono la gestione, assumendo decisioni di volta in volta coerenti alla specifica situazione. Dalla soddisfazione personale nel raggiungimento dell'obiettivo, nonché dalla valutazione e riconoscimento della prestazione manageriale compiuta dalla direzione, deriva l'effetto motivazionale sui singoli individui, stimolati a dare il massimo del proprio impegno (Lombardi Stocchetti, 1996; Riccaboni, 2013). I risultati in termini di motivazione si ripercuotono positivamente sul clima organizzativo aziendale, che finisce per caratterizzarsi da un atteggiamento collaborativo di tutti i suoi componenti.

Alla luce di ciò, in un sistema di controllo di gestione è possibile riconoscere due dimensioni, quella tecnico-informativa e quella organizzativo-comportamentale.

Entrambe sono necessarie, e nessuna prescinde dall'altra, se si vuole innalzare qualitativamente l'efficacia dei meccanismi di controllo (Donna, 1981).

La dimensione tecnico-informativa definisce l'architettura del sistema di controllo. Dopo aver eseguito un'approfondita analisi dell'azienda e dell'ambiente in cui è inserita, essa si esplica nell'individuazione dei fattori critici di successo e delle aree aziendali principali, e nella scomposizione dell'azienda in segmenti di risultato in modo da comprendere e definire i fabbisogni informativi necessari per il supporto all'attività direzionale (Lombardi Stocchetti, 1996). A questo punto, la dimensione informativa ha il compito di stabilire in che modo le informazioni devono essere raccolte, elaborate e rappresentate, progettando appositi strumenti per supportare l'attività di controllo. In particolare, vengono definiti: gli strumenti tecnico-contabili di rilevazione, gli strumenti di programmazione, budgeting, analisi, simulazione economico-finanziaria e reporting.

La dimensione organizzativo-comportamentale è quella che rischia di essere trascurata e dimenticata, per il prevalere di una visione prettamente contabile del controllo, “concezione assolutamente parziale e, quel che più conta, perdente¹⁶” (Donna, 1981, p. 31). Partendo dall'analisi qualitativa dell'ambiente organizzativo

¹⁶ Spiega infatti Donna che, ogni meccanismo, ogni strumento del controllo di gestione, è un'arma che viene affidata agli attori dell'organizzazione, e la sua efficacia non dipende tanto dalla sua perfezione tecnica, quanto dalla capacità di chi la detiene (Donna, 1981).

(caratteristiche individuali dei personaggi chiave, relazioni interne all'impresa e grado di cultura manageriale), definisce la modalità di svolgimento dell'attività controllo di gestione, intendendo con questa espressione la tipologia di stile di direzione e stile di controllo adottati¹⁷. Procede così alla determinazione degli interventi da fare sulla struttura organizzativa inerenti a: individuazione dei ruoli e progettazione della mappa delle responsabilità, assegnazione degli obiettivi ai responsabili e modalità di misurazione del loro raggiungimento. In questa ottica, la dimensione organizzativo-comportamentale fa leva sulla necessità di coordinare le unità organizzative aziendali ed i singoli operatori al raggiungimento di un fine comune. Questo avviene lavorando sulla capacità di motivare le persone all'attuazione di comportamenti conformi ai programmi definiti.

È possibile dunque concludere che il sistema di controllo non è solo un processo di rilevazione, elaborazione e diffusione di informazioni conseguenti all'applicazione di tecniche e strumenti, ma esso svolge un ruolo fondamentale nel coinvolgimento, motivazione e indirizzo del comportamento delle persone che rivestono ruoli chiave nello svolgimento della gestione e che, tali strumenti li devono applicare (Lombardi Stocchetti, 1996). Per queste ovvie ragioni, nell'ambito dell'introduzione in azienda

¹⁷ Lo stile di controllo attiene alla modalità di incentivazione e valutazione adottate dalla direzione per ottenere comportamenti dei responsabili in linea con le finalità aziendali. In base alla maggiore o minore partecipazione di essi alle fasi del processo di controllo e al grado di rigidità del sistema adottato ci si trova in presenza di uno stile di controllo più partecipativo o autoritario (Donna, Riccaboni, 2005).

di un sistema di controllo di gestione, la progettazione delle due dimensioni, strettamente dipendenti, non può essere separata ma deve avvenire in modo integrato e bilanciato.

1.2.2 I fattori che inducono la PMI a introdurre un sistema di controllo

Dalla letteratura in tema di piccole e medie imprese emerge che il bisogno di introdurre in azienda un sistema di controllo si manifesta in concomitanza all'aumento del grado di complessità gestionale (Lombardi Stocchetti, 1996; Del Baldo, Arcari e Ruisi, 2019). Le variabili che congiuntamente lo determinano sono: il grado di turbolenza ambientale ed il livello di articolazione strutturale dell'azienda.

Riguardo al grado di turbolenza ambientale¹⁸ è opportuno precisare alcuni aspetti. In primo luogo, in questa sede si assume la classificazione operata da Amigoni, il quale adotta una concezione di “ambiente” assimilabile a quella di “settore economico”: il suo andamento in termini di domanda e offerta, le dinamiche dei prezzi, così come la relativa tecnologia hanno effetti rilevanti sulle imprese che vi operano (Amigoni, 1979). In seconda battuta, va evidenziata l'estrema vulnerabilità

¹⁸ La turbolenza dell'ambiente implica non solo rischiosità, ma anche incertezza e quindi imprevedibilità che determinate situazioni relative all'ambiente esterno si manifestino. Esiste una proporzionalità diretta tra la percezione di incertezza ambientale e l'impiego di strumenti di Management Accounting (Ciambotti, Gelsomini e Palazzi, 2019).

delle PMI all'ambiente. Esse possiedono modeste o, il più delle volte, piccole quote di mercato, condizione che impedisce loro di influire in maniera preponderante su di esso e che le conduce, in assenza di un'attenta analisi rivolta all'esterno e una conseguente programmazione, a subire i cambiamenti senza poterli anticipare (Potito, 1986). Ecco dunque che i meccanismi del controllo di gestione si rivelano una potente arma per intervenire in tempi brevi sulle azioni e sui comportamenti dei responsabili al verificarsi di repentini cambiamenti ambientali, ai quali adattarsi garantendo al tempo stesso la flessibilità del sistema (Donna, 1981). Amigoni sostiene inoltre che, in base all'intensità dei cambiamenti che avvengono nelle grandezze caratterizzanti l'ambiente e alla loro prevedibilità, ci si può trovare in un ambiente stazionario (pochi cambiamenti, facilmente prevedibili), o in un ambiente dinamico (cambiamenti in una direzione definita e previsione di una loro stabilità) o in un ambiente discontinuo, in cui i mutamenti improvvisi e disordinati impediscono di prevedere il loro comportamento futuro. Più ci si trova in presenza di un ambiente discontinuo, più gli equilibri che l'azienda cerca di realizzare con esso sono problematici. Diviene indispensabile che questa si doti di un sistema che produca informazioni utili, sia per scelte tattiche che per quelle strategiche di medio lungo periodo idonee ad assicurare la sua sopravvivenza (Lombardi Stocchetti, 1996).

Quali sono quindi gli elementi che determinano la turbolenza dell'ambiente? Primo tra tutti è sicuramente l'aumento della competitività tra imprese nel settore (Barretta

1999; Ciambotti, Gelsomini e Palazzi, 2019). In un contesto sempre più aspro e affollato, prendere decisioni istintive e dettate dall'intuito diviene pericoloso e difficile poi poter rimediare agli errori commessi¹⁹. Anche situazioni di crisi economico-finanziaria, impattando sulla liquidità e sulla carenza di finanziamenti, rendono necessari adattamenti dei sistemi tecnico-contabili per il controllo di gestione alle dinamiche ambientali. L'ingresso di nuove imprese nel settore, il limitato potere contrattuale dell'impresa minore nei confronti di clienti e/o fornitori, le evoluzioni ed innovazioni della tecnologia così come la presenza di prodotti sostitutivi, sono altri elementi che fanno sì che un monitoraggio dell'ambiente esterno, eseguito con appositi strumenti che conducono a rilevazioni quantitative, diventi oramai indispensabile.

Il livello di articolazione strutturale dell'azienda è invece il risultato della numerosità e interconnessione delle aree di risultato e della conseguente definizione delle aree di responsabilità. Queste determinano la complessità della struttura organizzativa (Amigoni, 1979). Con il termine "area di risultato" l'Autore intende una precisa combinazione prodotto-mercato-tecnologia²⁰. Ogni impresa infatti può operare in uno o più mercati di sbocco, in cui piazzare uno o più prodotti, realizzati

¹⁹ "La competizione di mercato a livello globale rappresenta uno tra i più importanti fattori esterni utili a promuovere un cambiamento dei sistemi di Cost Management" (Ciambotti, Gelsomini e Palazzi, 2019, p. 104).

²⁰ Amigoni scrive che l'area di risultato è "una combinazione economica particolare in relazione alla quale sia agevole calcolare un risultato di esercizio parziale" (Amigoni, 1979, p.38).

con processi più o meno interconnessi. Se le sue aree di risultato variano dall'una alle poche unità, l'articolazione strutturale dell'impresa è limitata. Al contrario, in presenza di più combinazioni con processi produttivi per lo più congiunti aumenta la necessità di coordinamento della struttura organizzativa e, conseguentemente, la complessità strutturale. È importante che quest'ultima venga tenuta in considerazione nell'ambito di interventi volti all'introduzione di sistemi di controllo di gestione o alla revisione di quelli già esistenti.

L'aumento della complessità strutturale è spesso la diretta conseguenza per un'impresa che sta intraprendendo un percorso di crescita dimensionale. L'imprenditore, non essendo più in grado da solo di occuparsi dell'intera gestione, inizia dapprima a responsabilizzare altri individui su funzioni repute marginali e, a mano a mano, su quelle più importanti dell'attività aziendale. Aumentano i livelli gerarchici e nasce dunque la necessità di dotarsi di sistemi formalizzati di controllo di gestione²¹ che coordinino le varie figure responsabili assegnando chiari obiettivi

²¹ A proposito di crescita dimensionale e opportunità di controllo, è bene richiamare la distinzione fatta tra piccole imprese stabili e piccole imprese emergenti. (cfr. par. 1.1.2). Per queste ultime, che assumono progressivamente la connotazione di medie imprese, l'introduzione di un sistema di controllo di gestione è una prerogativa, e la sua evoluzione deve andare di pari passo a quella dimensionale e strutturale (Potito, 1986; Del Baldo, 2008).

e adeguati supporti informativi, e monitorino che il raggiungimento di essi avvenga in modo economico²² (Padroni, 1986; Lombardi Stocchetti 1996).

Merita infine un'attenzione particolare l'importanza che può assumere l'introduzione di un sistema di controllo di gestione nell'ambito del processo di successione generazionale dell'azienda (Lombardi Stocchetti, 1996, 1998). L'accentramento del potere decisionale nelle mani dell'imprenditore, che ha caratterizzato il governo dell'impresa fino a quel momento, rende questa fase estremamente critica nelle imprese di minori dimensioni. Diventa difficile infatti per l'imprenditore trasmettere al successore l'intuizione nel dirigere l'azienda, così come le esperienze, conoscenze e capacità maturate da questi in tanti anni di attività. Appare chiara dunque la priorità di evitare che questo stadio della vita dell'impresa, invece di consentirne la sopravvivenza, sia il primo passo verso il suo declino. Come può quindi l'introduzione di un sistema di controllo di gestione avere un ruolo positivo nel processo di successione generazionale? Innanzitutto, Lombardi Stocchetti evidenzia un comune aspetto che contraddistingue il controllo e la

²² L'aumento della complessità gestionale e l'avvento di innovazioni tecnologiche (Ciambotti, Gelsomini e Palazzi, 2019) così come la crescita della dimensione aziendale (Lombardi Stocchetti 1996) portano con sé un aumento consistente dei costi indiretti (di progettazione e ingegnerizzazione, di distribuzione, e altri costi generali) che richiamano la necessità di monitorarne rigorosamente l'evoluzione.

successione: entrambi si sostanziano nella delega di responsabilità²³. Inoltre, il controllo di gestione riesce a diffondere nell'azienda una cultura manageriale operando in una duplice direzione. Facendo leva sulla dimensione informativa, permette al successore di studiare l'impresa nei suoi molteplici aspetti, di esplicitare le scelte strategiche che fino a quel momento erano note solo all'imprenditore, individuare i fattori critici di successo e le variabili chiave che consentono di dominarli, e acquisire capacità di gestione mediante l'impiego di strumenti di programmazione, analisi e reporting. Facendo invece leva sulla dimensione comportamentale, il controllo di gestione facilita progressivamente il processo di delega e allargamento di responsabilità e si rivela un efficace strumento in grado di "personalizzare l'impresa" dal suo attaccamento all'imprenditore, apportando profondi cambiamenti organizzativi per predisporla a mano a mano al passaggio generazionale (Lombardi Stocchetti, 1998).

1.2.3 Il controllo di gestione nelle PMI: lo stato dell'arte

Le piccole e medie imprese richiedono un sistema di amministrazione e controllo che per molti aspetti essenziali non differisce molto da quello più strutturato adottato delle grandi imprese (Brusa, 1986). Tuttavia, numerosi studi empirici

²³ Nella successione il delegante incarica del ruolo di imprenditore il successore, che deve essere in grado di assumere tale responsabilità (Lombardi Stocchetti, 1998).

condotti negli ultimi decenni in merito alla sua diffusione nelle PMI, dimostrano che il controllo di gestione è scarsamente utilizzato e che non rari sono i casi in cui esso si limita ad un controllo di dati consuntivo. Questo approccio al controllo di gestione rischia di assolvere allo scopo unicamente informativo e non a quello comportamentale del sistema (Barretta, 1999). L'informativa prodotta è sovente finalizzata ad esigenze di controllo amministrativo volte ad adempiere agli obblighi legislativi di comunicazione esterna, piuttosto che a esigenze informative interne: tenuta della contabilità generale e redazione di bilanci per il fisco e/o terzi finanziatori, piuttosto che per accedere al credito o finanziamenti erogati dalle politiche di sviluppo economico (Arcari, Del Baldo e Ruisi, 2019). Ancora, analisi volte a misurare l'applicazione degli strumenti di contabilità direzionale e i sistemi informativi delle PMI rilevano la loro informalità, semplicità e utilizzo prevalente per finalità operative (Ciambotti, Gelsomini e Palazzi, 2019).

Annoverando i tipici strumenti del controllo di gestione, tra contabilità generale, contabilità analitica, determinazioni connesse con il budget e configurazioni di costo, Pastore, in seguito ad un'indagine su un campione di imprese della provincia di Bari, affermava che "qualcosa di organico sussiste solo per la contabilità generale" (Pastore, 1986, p.202). Brusa sosteneva inoltre che le procedure utilizzate nel processo erano informali e non impiegate con cadenze regolari, ma "si fa il controllo quando capita" (Brusa, 1986, p.181). Sebbene le affermazioni siano datate, studi recenti sostengono che non molto sia cambiato in merito

all'arretratezza dei sistemi di controllo di gestione in uso presso le PMI. A testimoniarlo è il quadro che emerge inseguito all'indagine su un campione di professionisti di alcune regioni del Centro-Sud Italia. L'indagine è mirata a intervistare commercialisti e consulenti sulla loro percezione del grado di diffusione degli strumenti di controllo di gestione presso le PMI, le tipologie utilizzate e le iniziative da essi sostenute per favorirne l'implementazione. Dalle risposte ottenute emerge che, all'arretratezza dei sistemi di controllo di gestione nelle PMI italiane, da essi riconosciuta, nella maggior parte dei casi non fa da contraltare un ruolo proattivo di professionisti e consulenti nel promuovere la criticità per le imprese della funzione di amministrazione e controllo. La loro attività si limita infatti alla mera assistenza contabile tributaria e fiscale. Al contrario, oltre ai servizi tradizionali, le piccole imprese si attendono consulenza nel processo di successione aziendale, pianificazione finanziaria e contabilità direzionale. Bisogni che non trovano risposta in una adeguata offerta del consulente (Del Baldo, Arcari e Ruisi, 2019).

Sia la compilazione di indici finanziari sia la contabilità analitica risentono dello scarso sviluppo della funzione controllo. La prima, idonea a dare una visione qualitativa e quantitativa dei mezzi impiegati, avviene in modo saltuario, disordinato e a corollario del bilancio; mentre la seconda assiste ad un'imputazione di costi a settori dell'impresa o a centri di costo individuati in modo semplicistico

e che non corrispondono a sezioni omogenee del sistema d'impresa²⁴. Rari casi di applicazione, se paragonati a quelli in uso nelle grandi imprese, si registrano infatti per ciò che attiene ai meccanismi di Management Accounting, seppur con maggior incidenza e sofisticazione nelle medie rispetto alle piccole (Ciambotti, Gelsomini e Palazzi, 2019). Va evidenziato inoltre l'eccessivo orientamento al passato dei meccanismi, che si sostanzia nella maggior parte dei casi in un confronto tra dati attuali e dati storici, senza un'opportuna esplicitazione di obiettivi e quindi un conseguente meccanismo per lo meno di feed-back²⁵.

Un altro elemento insufficiente per un controllo di gestione qualitativamente all'altezza è il livello di informatizzazione del sistema (Cesaroni, Corsi, Del Baldo e Demartini, 2007). Un'analisi empirica volta a verificare l'utilizzo delle ICT nell'ambito del controllo di gestione, condotta su un campione di imprese

²⁴ La contabilità analitica infatti non può essere applicata alle imprese eseguendo una indistinta generalizzazione. Solo inseguito ad un'accurata analisi della specifica complessità gestionale dell'azienda si arriva all'individuazione di aree di risultato o aree di responsabilità (Pastore, 1986).

²⁵ Il meccanismo di Feed-back si basa sulla misurazione dei risultati al termine di precisi intervalli temporali, il confronto di essi con gli obiettivi di budget, l'analisi e l'interpretazione degli scostamenti per adottare i giusti interventi correttivi. Il feed-forward invece è una tipologia di controllo "in itinere" che si esplica nella rilevazione di risultati intermedi e la proiezione di essi a fine periodo. Un efficace sistema di controllo dovrebbe implementarli entrambi poiché, se il primo dà una visione completa a consuntivo della gestione, il secondo consente di individuare in anticipo le disfunzioni, prima che esse si realizzano, ed intervenire tempestivamente. (Marchi e Trucco, 2013)

marchigiane che, al momento della ricerca avevano già effettuato notevoli investimenti in ICT, dimostra come questo sia effettivamente scarso e coinvolga principalmente il controllo operativo e/o di routine a scapito delle attività informative e analitiche del controllo direzionale²⁶. Nelle aziende in cui l'imprenditore ha attuato un opportuno processo di delega e responsabilizzazione e ha raggiunto un livello di "maturità informativa" tipico di un "sapere manageriale", la potenzialità dei sistemi di informazione e comunicazione riesce a manifestarsi compiutamente. Laddove la coincidenza tra proprietà e controllo fossilizza l'imprenditore in conoscenze tecnologiche elementari, che gli consentono di raccogliere in modo informale e in prima persona i dati di cui necessita attuando uno stile di controllo "a vista"²⁷, l'implementazione di evoluti e complessi supporti informatici risulta impossibile. In tal caso strumenti informativi elementari, come ad esempio un foglio Excel, coadiuva il controllo di gestione nell'analizzare i risultati di un bilancio di esercizio.

²⁶ Solo le imprese dimensionalmente più grandi del campione, con una maggiore articolazione strutturale, produttiva e competitiva impiegano le ICT a fini direzionali per il monitoraggio di risultati infra-annuali, redigere il bilancio di esercizio e statistiche e per la determinazione dei prezzi di vendita. (Cesaroni, Corsi, Del Baldo e Demartini, 2007)

²⁷ De Vecchi analizza due distinte situazioni organizzative: un governo della gestione caratterizzato da un elevato accentramento decisionale, denominato "pilotaggio a vista", e una modalità di governo che si avvale di una tecnostruttura mediante cui attuare il processo di delega responsabilizzando i collaboratori al raggiungimento di un piano di obiettivi gerarchizzato, il "pilotaggio a radar" (De Vecchi, 1986).

Le cause di disfunzionalità di questo che caratterizza lo stato dell'arte vanno ricercate in fattori che sono spesso congeniti alle piccole e medie imprese. In prima battuta, occorre evidenziare che il controllo di gestione interviene a supporto e complemento del processo di delega: nelle organizzazioni in cui si riscontra un accentramento del potere decisionale, tale strumento non può esplicare tutto il suo potenziale e si limita ad affiancare l'imprenditore nelle sue decisioni (Berretta, 1999). L'identificazione dell'azienda con il suo proprietario causa inoltre la trasmissione delle carenze di questi in ambito manageriale a tutta l'organizzazione, impedendo lo sviluppo di metodologie e strumenti indispensabili per una consapevole gestione. Determinante è inoltre la scarsità qualitativa e quantitativa di risorse, sia manageriali che finanziarie. Queste ultime, spesso insufficienti, impediscono di mettere in piedi una idonea struttura di controllo reclutando risorse manageriali qualificate²⁸. Tale problematica si rivela essere la causa di una non chiara formulazione della strategia²⁹ aziendale e della conseguente scorretta identificazione delle variabili chiave da controllare. L'efficacia del controllo di

²⁸ Nell'ambito del processo di reclutamento va evidenziata anche l'incapacità (finanziaria) delle imprese minori di offrire profili remunerativi e percorsi di carriera allettanti tali da attrarre personale con capacità, conoscenze e attitudini ad assumersi responsabilità al di sopra di quelle esecutive (Barretta, 1999).

²⁹ La limitata diffusione della pianificazione strategica nelle PMI viene ribadita da Dal Baldo, che sostiene la prevalenza di un'ottica incrementale nella formulazione e realizzazione della strategia. Strategie emergenti, sostenute dalla visione o business idea dell'imprenditore sostituiscono quelle intenzionali o pianificate (Del Baldo, 2008).

gestione che ne deriva è già compromessa in partenza (Brusa, 1986). A fare da contorno a questo scenario, vi è anche l'informalità che contraddistingue questa tipologia di organizzazioni. L'introduzione di un meccanismo che vada a fissare degli obiettivi da raggiungere e di conseguenza a misurare i risultati realizzati può contrastare con il clima aziendale prevalente.

Assodato che le carenze e disfunzionalità che i meccanismi di controllo di gestione manifestano nelle imprese minori sono dovute a fattori congeniti, difficilmente modificabili nel breve periodo, la soluzione per ottenere un miglioramento efficace del sistema è rintracciabile a monte. Interventi che vadano a toccare unicamente la dimensione tecnico-informativa, introducendo nuovi strumenti o migliorando quelli esistenti, comporterebbe un cambiamento solo apparente nel sistema di controllo. È solo operando sulla mentalità, sensibilità e comportamenti di tutti i soggetti che hanno la responsabilità di gestire delle risorse, che il controllo può avere un'evoluzione (Brusa, 1986).

2. LA PROGETTAZIONE DI UN SISTEMA DI CONTROLLO NELLA PMI

2.1 CONDIZIONAMENTO DELLE PECULIARITA' DELLA PMI SULLA PROGETTAZIONE E SUL FUNZIONAMENTO DEL CONTROLLO DI GESTIONE

2.1.1 Configurazione dei sistemi di controllo adatti alle PMI

Da sempre gli studi inerenti l'applicazione del controllo di gestione nelle PMI sono stati orientati ad effettuare un mero confronto con ciò che avviene nella grande impresa, in cui i sistemi di controllo sono più diffusi e qualitativamente più sofisticati. La dimensione, che è spesso espressione dell'ammontare di risorse³⁰ finanziarie e manageriali su cui l'impresa può contare, è sicuramente un aspetto rilevante per affrontare la questione. Tuttavia, essa è solo uno, dei fattori che giustificano il paragone. È infatti fondamentale tenere in considerazione come le specificità della piccola e media impresa in termini finanziari, competitivi, del profilo istituzionale e organizzativi condizionino la progettazione (Arcari, Del Baldo e Ruisi, 2019). Airoldi sostiene a riguardo che il disegno di un sistema di controllo va fatto studiando, al contempo, i compiti svolti dall'organizzazione, le

³⁰ Secondo Ng et al. "la dimensione d'impresa è una misura delle risorse disponibili" (Ng, Harrison, Akroyd, 2013, citato in Ciambotti, Gelsomini, Palazzi, 2019, p. 105).

caratteristiche distintive della natura dell'uomo e di taluni individui operanti nella singola impresa considerata, le caratteristiche dei gruppi e della struttura organizzativa (Airoldi, 1975). Il fine è quello di realizzare un sistema che sia cucito addosso all'impresa minore, senza avere la presunzione di concepire un sistema di controllo che abbia validità universale³¹. Spesso la tendenza a considerare l'inutilità di un apparato di controllo di gestione per le PMI è dovuta alla credenza di dover implementare un sistema così come si configura nelle grandi imprese. Le PMI non possono accogliere un controllo di gestione indifferenziato, ma il suo sviluppo deve avvenire in modo compatibile alle loro specifiche caratteristiche che rendono i sistemi altamente differenziati. Introdurre meccanismi, procedure e strumenti di controllo senza un opportuno adattamento può generare avversioni nei suoi confronti fino a condurre al fallimento del sistema stesso (Potito, 1986).

La configurazione dei meccanismi di controllo di gestione nella PMI deriva i tratti più caratteristici dalla sua struttura organizzativa. Questa, nelle imprese minori, assume una struttura elementare o al massimo funzionale³² (nelle imprese di medie

³¹ Riccaboni precisa infatti che standardizzare un modello di pianificazione e controllo che sia la soluzione più idonea per qualsiasi tipo di azienda, è impossibile. Ad ognuna vanno adattati i meccanismi, strumenti che più si confanno alla specifica realtà (Riccaboni, 2013).

³² Nella piccola impresa, caratterizzata da una struttura elementare, l'organizzazione è articolata su due soli livelli: al primo livello vi è l'imprenditore-proprietario che compie tutte le scelte sia a livello strategico che operativo, al secondo gli organi esecutivi. Il risultato è quello di una struttura e un sistema di comunicazioni scarsamente formalizzati. In presenza di una struttura funzionale invece,

dimensioni che operano con una sola linea di prodotti in vasti mercati e con gradi diversi di integrazione verticale) (Airoldi, 1975). La semplicità di tale assetto organizzativo si mantiene tale anche in situazioni di aumento dimensionale e di crescita della complessità gestionale, che determina una maggiore formalizzazione, l'introduzione della delega e una più definita articolazione delle funzioni (Brusa, 1986). Tale peculiarità si traduce, in termini di sistema di controllo, in una equivalente semplicità, limitata formalizzazione delle procedure, e un sistema di responsabilizzazione non sempre presente. Questo non implica che il budget, la contabilità dei costi, il reporting o l'analisi di bilancio, ovvero gli strumenti contabili tipici del controllo, non debbano esistere: va adattata, semplificando, la modalità tecnica del loro utilizzo.

La coincidenza tra proprietà e controllo è responsabile inoltre della commistione tra patrimonio personale dell'imprenditore e quello della sua azienda, problema che contribuisce a condizionare la progettazione di un adeguato apparato di controllo (Lombardi Stocchetti, 1996). In primis va rilevata la presenza di valori di bilancio che sono spesso compromessi da pratiche in uso presso le PMI per evadere alla normativa fiscale (Lombardi Stocchetti, 1996). Il "ribaltamento" in azienda di spese ad uso esclusivo e personale della famiglia per ridurre la base imponibile, così come

i livelli sono tre e la formalizzazione aumenta. La direzione generale è il fulcro di tutte le decisioni a livello strategico, mentre l'autorità e responsabilità in merito a decisioni operative è delegata alle direzioni funzionali. Il terzo livello è composto dagli organi esecutivi. (Airoldi, 1975).

i costi sommersi originati dalla non visibile remunerazione delle prestazioni lavorative dei membri della famiglia e del leader, o anche l'alterazione dei dati di contabilità per abbattere l'imposizione fiscale rendono il sistema di informazioni inquinato. L'introduzione del controllo di gestione deve focalizzarsi quindi sull'adozione di strumenti in grado di garantire significatività ai valori. In seconda battuta, problematica è la scarsa propensione dell'imprenditore a condividere e divulgare le informazioni raccolte, che riduce le possibilità di utilizzo e implementazione del sistema di controllo. Occorre perciò un cambiamento di mentalità al fine di far comprendere l'importanza della trasparenza per ottenere risultati migliori.

Di notevole impatto sulla progettazione del sistema di controllo è il rilievo che gli aspetti finanziari della gestione assumono nelle PMI (Potito, 1986; Brusa, 1986). La sottocapitalizzazione, e la conseguente importanza del capitale circolante, di questa tipologia di imprese, deriva prima di tutto dalla loro difficoltà di accesso a forme di credito a medio lungo termine³³ per rispondere quantitativamente e qualitativamente al fabbisogno finanziario con mezzi non eccessivamente onerosi. In aggiunta a ciò, la ridotta dimensione porta le PMI a trovarsi in condizioni di

³³ Difficoltà dovuta alla carenza di garanzie disponibili ma anche alla debolezza informativa della PMI nei confronti degli istituti di credito che non possiedono una documentazione esaustiva delle condizioni di equilibrio dell'impresa e dei suoi piani economici patrimoniali e finanziari (Padroni, 1986).

inferiorità contrattuale sia nei confronti dei clienti (il cui parco è costituito spesso da uno o poche grosse unità) che impongono rigide condizioni di vendita, sia nei confronti dei fornitori, la cui posizione di forza prescrive severi vincoli nei pagamenti. La criticità della gestione finanziaria fa sì che uno degli aspetti prioritari del controllo di gestione sia il monitoraggio della liquidità. Esso deve avvenire con strumenti contabili di determinazione e analisi dei flussi che prevedano dei meccanismi orientati al futuro, in modo da prevenire il rischio di trovarsi in una situazione di disequilibrio di cassa. Il controllo dei flussi assume inoltre peso differente in relazione allo stadio di sviluppo dell'azienda. L'importanza è assoluta nella fase iniziale del ciclo di vita quando l'obiettivo dell'impresa è la sopravvivenza; a mano a mano che questa raggiunge stabilità, anche i suoi flussi finanziari si stabilizzano e acquisiscono sicurezza (caso della piccola impresa stabile). Quando il successo diventa l'opportunità da cogliere per una intensa e rapida crescita (piccola impresa emergente), il rischio di non riuscire a coprire i fabbisogni di risorse rende il controllo finanziario della liquidità estremamente critico.

2.1.2 Sistema informativo direzionale e sistema di direzione allargata

Per chiarire le diverse modalità di svolgimento dell'attività di controllo di gestione nelle piccole e medie imprese, è utile introdurre una distinzione terminologica adottata da Lombardi Stocchetti per individuare due differenti filosofie direzionali

(Lombardi Stocchetti, 1996). Egli identifica come “Sistema informativo direzionale” quella modalità di controllo di gestione che si avvale, quasi in via esclusiva, di una articolata strumentazione tecnico-contabile volta a raccogliere ed elaborare dati per supportare l’imprenditore nel processo decisionale, mediante la produzione di informazioni che siano per lui di orientamento per scelte razionali. Il sistema informativo direzionale, essendo appannaggio del vertice aziendale, condiziona solo indirettamente il comportamento di chi ha dei ruoli direttivi, espletando a pieno la funzione informativa del controllo, ma trascurando la dimensione comportamentale.

Viene definita con il termine “sistema di direzione allargata” la filosofia direzionale tramite cui le due dimensioni del controllo trovano invece un preciso bilanciamento: all’utilizzo di uno strutturato sistema informativo viene affiancato l’esercizio della delega ai collaboratori dell’imprenditore, i quali vengono responsabilizzati e valutati sul raggiungimento di specifici parametri-obiettivo. In questo modo si realizza compiutamente anche il fine ultimo del controllo, ovvero quello di motivare ed indurre azioni ed atteggiamenti dei componenti aziendali coerenti alle finalità comuni dell’impresa.

Lombardi Stocchetti utilizza il concetto del ciclo di vita per evidenziare come la dimensione comportamentale del controllo si faccia sempre più viva a mano a mano che l’azienda attraversa le varie fasi del suo processo di sviluppo: dall’avvio dell’iniziativa, alla crescita della complessità gestionale che aumenta l’importanza

della sfera strategica. Tuttavia, come egli evidenzia, tale modello non è sempre valido. Non tutte le imprese intraprendono inevitabilmente nel corso della loro vita tutte le tappe per una evoluzione dimensionale³⁴ (Marchini, 1988; Stocchetti 1996; Del Baldo, 2008) che rendono fondamentale e concretizzabile l'introduzione di un sistema di direzione allargata.

Al fine di poter associare a ciascuna delle due tipologie di piccola impresa introdotte in precedenza (cfr. par. 1.1.2) uno dei due modelli di controllo di gestione, è doveroso richiamare l'attenzione agli elementi che inducono all'introduzione di sistemi di controllo, in particolare alla complessità gestionale (che si è detto essere il risultato combinato della turbolenza ambientale e del grado di articolazione strutturale). Lombardi Stocchetti evidenzia come all'aumentare di questa variabile cambi congiuntamente il tipo di controllo richiesto dall'organizzazione. In corrispondenza di una complessità gestionale medio-bassa, l'impresa può dotarsi di un sistema informativo direzionale che utilizza la contabilità generale a fini direzionali e raccoglie informazioni analitiche di dettaglio. Non solo il bisogno di supporti informativi contabili è il primo ad essere avvertito, ma un'introduzione del controllo di gestione che parte dalla progettazione del nucleo contabile del

³⁴ Sono frequenti casi in cui l'imprenditore si sottrae alla crescita dimensionale per evitare tutte le problematiche organizzative connesse alla necessità di delegare responsabilità ed autorità, contenendo le dimensioni entro quei limiti che consentono di mantenere un controllo diretto e accentrato dell'azienda (Padroni, 1986).

reporting, piuttosto che dall'attribuzione di responsabilità è sicuramente più facile da apprezzare³⁵ (Bergamin Barbato, 1991). Con la crescita della complessità gestionale, uno strutturato sistema informativo a supporto della direzione non è più sufficiente e si rende necessaria una connotazione dei centri di responsabilità ed un coinvolgimento di tutti i responsabili nel processo di pianificazione e controllo della strategia, introducendo quindi un sistema di direzione allargata. In una situazione di elevata turbolenza ambientale e articolazione strutturale altrettanto complessa, come quest'ultima denotata, mettere in piedi un sistema informativo direzionale sarebbe unicamente una dimostrazione dello spirito accentratore e autoritario dell'imprenditore.

Alla luce di ciò, è possibile assegnare la tipologia di sistema di controllo meglio rispondente alle esigenze aziendali della specifica PMI. In una piccola impresa "stabile", in cui la crescita non è l'obiettivo perseguito dall'imprenditore (Marchini, 1988), l'articolazione strutturale si attesta su livelli bassi per la presenza di una struttura organizzativa semplice, poco formalizzata, e accentrata al vertice il quale manifesta una spiccata "imprenditorialità" e uno scarso sapere manageriale. In questo caso, l'introduzione di un sistema informativo direzionale consente di rilevare ed analizzare con sistematicità dati e informazioni per sorvegliare

³⁵ Bergamin Barbato spiega infatti le resistenze che si potrebbero generare in conseguenza all'alterazione delle dinamiche di potere consolidate e al timore di atteggiamenti punitivi dell'impresa al non raggiungimento degli obiettivi assegnati (Bergamin Barbato, 1991).

l'ambiente ed i processi interni e sostituire nel processo decisionale, l'intuizione alla razionalità. (Lombardi Stocchetti, 1996; Del Baldo, 2008). Diverso è il caso della piccola impresa "emergente". Questa, operando in settori spesso di nuova formazione, caratterizzati da dinamicità tecnologica e alto potenziale economico, asseconda il "vincolato" processo di crescita necessario a permanere in questi contesti in modo performante (Marchini, 1988). Con il passaggio evolutivo ad una dimensione via via maggiore, l'articolazione strutturale aumenta, ed in un *background* caratterizzato da un'altrettanta elevata turbolenza ambientale, si rende necessario un cambiamento nello stile di direzione (Lombardi Stocchetti, 1996). L'organizzazione deve maturare capacità manageriali perché la gestione dell'impresa non può più avvenire in modo accentrato. Un controllo di gestione che si esplica in un sistema informativo direzionale non è più coerente alla complessità gestionale che denota questa tipologia di impresa. L'imprenditore non può seguire direttamente tutta l'attività aziendale ma deve individuare precisi ambiti di responsabilità a cui attribuire, mediante un opportuno processo di delega, definiti obiettivi da raggiungere, coordinando e motivando i suoi collaboratori. Nell'impresa emergente, e quindi nella media impresa, le due dimensioni, tecnico-informativa e organizzativo-comportamentale, del controllo, devono entrambe svilupparsi e coesistere (Del Baldo, 2008), dando vita ad un sistema di direzione allargata (Lombardi Stocchetti, 1996).

2.1.3 Fattori culturali e organizzativi che influiscono sul controllo

La scelta circa l'adozione di un sistema informativo direzionale rispetto ad uno di direzione allargata, piuttosto che l'evoluzione da uno all'altro, va anche valutata (prescindendo da problematiche connesse alla complessità gestionale) in base alla compatibilità al clima organizzativo presente in azienda ed agli eventuali interventi necessari a predisporre l'ambiente alla sua introduzione³⁶. La necessità, ma anche la possibilità di attuare un meccanismo di delega di responsabilità deriva dalla valutazione congiunta di due variabili: da un lato l'intenzione e capacità dell'imprenditore a delegare e il connesso stile direzionale e, dall'altra, la capacità da parte dei collaboratori ad assumere responsabilità.

Riguardo al primo aspetto va evidenziata innanzitutto la possibilità di trovarsi in presenza di uno stile di direzione autoritario o di uno più partecipativo. Nel primo caso il forte accentramento al vertice del potere fa sì che dall'alto vengano definiti gli obiettivi, raccolte ed elaborate le informazioni, e si intervenga sui subalterni per modificarne il comportamento, facendo sì che il coinvolgimento dei membri dell'organizzazione sia irrisorio. Al contrario, in presenza di uno stile di direzione più partecipativo, l'imprenditore si rende disponibile a far partecipare i propri

³⁶ “Non sempre è possibile adottare da subito il sistema di controllo meglio rispondente alle esigenze aziendali, ...qualora il sistema prescelto risulti incompatibile con il clima presente in azienda, è dunque necessario ritardare la sua introduzione” (Lombardi Stocchetti, 1996, p.293).

collaboratori al processo di controllo, e a definire gli obiettivi in maniera negoziata se non addirittura autonomamente da parte degli stessi.

Per quanto riguarda la propensione a delegare, va messo in evidenza il timore di perdere il controllo e l'autorità che sovente manifesta l'imprenditore in strutture organizzative caratterizzate da un eccesso di "soggettivazione" (Nanut, 1986). È l'imprenditore che assume qualsiasi tipo di disposizione delegando ai collaboratori unicamente l'esecuzione. Si desume perciò che in situazioni come questa, l'intenzione di attuare un decentramento decisionale sia assente. Quest'ultimo viene reso effettivo dalla responsabilizzazione formale³⁷ (Amigoni, 1979) tramite cui si rende esplicito il proposito dell'imprenditore ad assegnare obiettivi specifici di organo differenti da quello generale d'impresa. Affinché il decentramento possa compiersi in maniera concreta, l'imprenditore deve responsabilizzare i suoi collaboratori su obiettivi sintetici, intendendo con questo termine la possibilità da parte di questi di operare al loro raggiungimento decidendo in modo discrezionale e sfruttando con ampi gradi di libertà le leve che hanno a disposizione³⁸. Non è insolita tuttavia la situazione in cui la tendenza accentratrice a presidiare tutti, o

³⁷ La responsabilizzazione formale qui richiamata, è il processo mediante il quale si attua la gerarchizzazione degli obiettivi in sotto-obiettivi, assegnati ai centri di responsabilità. La definizione dei sotto-obiettivi è funzionale sia al coordinamento dei comportamenti degli operatori dell'impresa, sia come strumento di valutazione delle capacità operative e delle prestazioni in base al grado di raggiungimento di essi (Amigoni, 1979)

³⁸ Principio della controllabilità dell'obiettivo (Maraghini, 2013).

quasi, i fronti aziendali venga alimentata dall'atteggiamento dei collaboratori (De Vecchi, 1986). Come si è accennato, infatti, la capacità dell'imprenditore a delegare va valutata contestualmente a quella degli individui ad assumere responsabilità. Deve sussistere cioè da parte dei subordinati, in virtù di una buona identificazione con l'azienda, il desiderio e la capacità di contribuire al processo decisionale, manifestando una adeguata attitudine alla partecipazione (Donna, 1981; Arcari, Del Baldo e Ruisi, 2019). Una delle peculiarità organizzative delle PMI è infatti la carenza di risorse manageriali (Lombardi Stocchetti, 1996), che da un lato siano capaci di assumere posizioni precise di fronte ad un dato problema³⁹, e dall'altra siano in possesso della cultura del dato quantitativo. Questa è espressione dell'importanza di attivare il processo decisionale come conseguenza di una rilevazione ed elaborazione di dati e di una corretta analisi e interpretazione di numeri, che esprimono trend evolutivi di valori di bilancio, scostamenti di risultati da obiettivi e così via.

In ordine a queste due variabili, l'azienda può trovarsi in una delle quattro situazioni riscontrabili nella matrice (si veda la figura 2.1).

³⁹ De Vecchi spiega che tale incapacità deriva sia dal timore di essere sconfessati dall'imprenditore, sia da una sorta di assuefazione ai modelli decisionali adottati dall'impresa ormai da lungo tempo (De Vecchi, 1986).

Figura 2.1 – *Matrice del clima organizzativo*

CAPACITA' DI DELEGARE	Alta	Impresa immatura	Impresa matura
	Bassa	Impresa sottomessa	Impresa in tensione
		Bassa	Alta

CAPACITA' DI ASSUMERE RESPONSABILITA'

Fonte – Lombardi Stocchetti, 1996, p.96

A questo punto è opportuno combinare il clima organizzativo che contraddistingue l'impresa, con il livello di complessità gestionale a cui la stessa deve far fronte, in modo da evidenziare come il sistema più adatto da implementare stabilito sulla base dell'articolazione strutturale e della turbolenza ambientale sia influenzato, nella sua possibilità di applicazione, dagli aspetti inerenti la cultura manageriale presente in azienda e dai conseguenti interventi da operare per preparare l'ambiente organizzativo alla sua introduzione. Scrive l'autore "Mentre il grado di complessità gestionale contribuisce a definire l'obiettivo di controllo verso cui tendere, il clima organizzativo ne condiziona i tempi e le modalità di raggiungimento" (Lombardi Stocchetti, 1996, p. 174).

Il caso meno problematico è quello di un'impresa "sottomessa" qualora essa si trovi ad operare in un contesto con scarsa complessità gestionale. Non sono indispensabili supporti formali all'attività decisionale dell'imprenditore, ma una loro eventuale introduzione tramite un sistema informativo direzionale va valutata sulla base di una attenta analisi costi benefici per stabilirne l'effettiva convenienza. All'aumentare della complessità gestionale anche per l'impresa "sottomessa" si fa viva e urgente l'esigenza di dotarsi di un'attività di controllo che si espliciti in entrambe le sue dimensioni, informativa e comportamentale, in modo da coinvolgere coordinare e controllare i collaboratori. Tale necessità, se da un lato può essere soddisfatta reclutando all'esterno competenze manageriali, non presenti internamente, dall'altro contrasta con lo spirito accentratore del vertice, che può spingere l'imprenditore ad abbandonare il potenziale sviluppo pur di non rinunciare al suo controllo totale.

Passando all'impresa "immatura" caratterizzata da una bassa complessità gestionale, anche in questo caso l'introduzione di un sistema informativo direzionale va decisa in funzione dell'economicità della scelta. Qualora una crescita della complessità induca la necessità disporre di un sistema più strutturato tramite cui poter attuare il decentramento decisionale, l'imprenditore disponibile a delegare deve fare i conti con la scarsa preparazione dei suoi collaboratori. Investimenti formativi sono efficaci in situazioni di media complessità, in quanto il percorso volto ad elevare le capacità professionali del personale esistente prevede lunghe

tempistiche. Se la dinamicità ambientale è elevata a tal punto da richiedere un intervento immediato di introduzione di un sistema di direzione allargata, la sostituzione dei collaboratori con altri capaci di assumere responsabilità è l'unica via percorribile, anche se non la più semplice da attuare (Lombardi Stocchetti, 1996). Si ricorda a tal proposito sia l'informalità dei rapporti, che si crea in questi contesti organizzativi, tra vertice e subordinati e che sovente coinvolge l'emotività degli individui, sia l'inferiorità contrattuale in cui viene a trovarsi l'impresa minore nel mercato del lavoro di figure in possesso di competenze manageriali (Lombardi Stocchetti, 1996; Barretta, 1999).

La situazione opposta a quella appena descritta è dell'impresa "in tensione", in cui allo stile autoritario di direzione del vertice, si contrappongono le spinte all'ottenimento della delega provenienti dal basso da parte di collaboratori ambiziosi e inclini a dimostrare le proprie competenze direzionali. La possibilità di introdurre un sistema di controllo in corrispondenza di un aumento della complessità gestionale, senza rigetto da parte dell'imprenditore, dipende unicamente dalla sua apertura ad accettare una revisione del suo stile direzionale.

Alla luce di ciò, un sistema di direzione allargata trova il suo terreno fertile e può essere introdotto senza ostacoli in presenza di uno stile di direzione partecipativo e una reciproca apertura a delegare, dell'imprenditore, e ad assumere responsabilità dei collaboratori.

In conclusione, è possibile affermare che, mentre nel caso dell'impresa "immatura" il disequilibrio tra clima organizzativo e grado di complessità è il risultato di un'azienda che si è dimostrata incapace ad attrarre o comunque a sviluppare competenze manageriali dei suoi membri per attivare il processo di delega, ben più complicata è la gestione del caso dell'azienda "sottomessa" e di quella "in tensione" in un quadro di complessità crescente. Queste situazioni si verificano allorché l'imprenditore non sia stato in grado di sviluppare un clima organizzativo coerente a favorire la crescita, per mancanza di una sua formazione manageriale. Quest'ultima può essere definita come un processo di educazione all'importanza della tematica del controllo, di adattamento e preparazione dell'ambiente organizzativo e di sviluppo delle competenze funzionali ad accogliere un sistema di controllo di gestione che risponda all'esigenza direzionale e organizzativa aziendale. Riprendendo il concetto espresso da Marchini, si rende necessario "il passaggio da un modello prettamente imprenditoriale ad un modello più manageriale, dove intervengano modalità di governo più professionali, e meno personalistiche" (Marchini, 1995, p.79).

Questo processo non è automatico ma può richiedere, soprattutto nella piccola impresa, uno stimolo esterno al suo avvio.

2.2 IL RUOLO DEL CONSULENTE ESTERNO NELL'INTRODUZIONE DEL CONTROLLO DI GESTIONE NELLA PMI

L'importanza chiave del consulente esterno nell'introduzione del controllo di gestione, nei contesti organizzativi di minori dimensioni, va affrontata in una duplice prospettiva, che descrive le due facce della stessa medaglia. Da un lato si evidenzia il compito del professionista di sensibilizzare la PMI alla necessità dell'implementazione per monitorare gli andamenti delle variabili critiche di successo attraverso l'impiego di sistemi controllo e misurazione delle performance, e quindi il suo ruolo informativo e formativo sul campo (Arcari, Del Baldo e Ruisi, 2019); dall'altro la conseguente necessità, da parte di dottori commercialisti e esperti contabili, di adattare la gamma di servizi proposti, ai reali bisogni delle PMI. L'offerta andrebbe allargata dalla sfera della consulenza fiscale, tributaria, legale, contabile, di bilancio e revisione (zona di comfort dei professionisti) a quella direzionale, inerente quindi la pianificazione finanziaria, il controllo di gestione, i sistemi informativi, il supporto nei processi di successione imprenditoriale o di decisioni di pricing⁴⁰, per introdurre anche nell'impresa minore un'adeguata cultura manageriale. Anche Camagni ribadisce lo scarso, se non addirittura nullo, orientamento, in passato, del consulente esterno su tematiche di economia aziendale, o su ambiti all'infuori della sfera amministrativa in cui in aggiunta,

⁴⁰ Nandan R., 2010, in Arcari Del Baldo e Ruisi, 2019, p. 77.

l'unico suo interesse verteva sulle rilevazioni di contabilità generale per redigere il bilancio di esercizio secondo le disposizioni di legge. Inoltre, gli strumenti di pianificazione e controllo di gestione, non solo non rappresentavano un'area di consulenza qualora l'azienda ne fosse stata dotata, ma neppure la loro introduzione era oggetto dei servizi offerti dai professionisti per migliorare la gestione dell'azienda (Camagni, 2008).

Cambiano quindi le competenze normalmente necessarie al professionista per operare sapientemente come consulente o sindaco nelle imprese di piccola e media dimensione contribuendo, con gli strumenti da lui stesso suggeriti, ad assecondare la crescita, a difendere l'impresa dalla concorrenza e ad incrementare l'efficacia e l'efficienza dei processi operativi. Per agire opportunamente in questa direzione, si rende indispensabile per il consulente una conoscenza approfondita dell'azienda e delle sue modalità operative (Camagni, 2008), in modo da poterla supportare nelle decisioni di breve e lungo periodo ed educare l'imprenditore ad una programmazione consapevole della propria attività (Arcari, Del Baldo e Ruisi, 2019).

In che modo dunque si manifesta, nell'ambito dell'attività di consulenza, il loro ruolo di soggetti attivatori e promotori della cultura del controllo di gestione?

Lombardi Stocchetti evidenzia, in primo luogo, come la necessità di competenze amministrative, informatiche e organizzative per mettere in piedi il sistema, difficilmente rintracciabili congiuntamente e compiutamente all'interno di una

PMI, possa essere soddisfatta da quelle in possesso da parte delle figure professioniste. Queste infatti sono di ausilio sia nella definizione della struttura logica del sistema, nella progettazione di appositi strumenti di raccolta ed elaborazione di dati anche in collaborazione con software-house e nel predisporre idonei interventi sulla struttura organizzativa. In secondo luogo, la caratteristica che rende unico il ruolo del consulente, nell'introduzione, è la sua neutralità e indipendenza rispetto alla realtà aziendale cliente. Questo consente sia di poter compiere una più oggettiva valutazione sullo stato dell'arte del clima organizzativo prima dell'intervento e di programmare quindi i tempi di sviluppo e le manovre da attivare per un suo miglioramento, sia di monitorare in corso d'opera lo stadio evolutivo dell'introduzione. Il professionista riesce inoltre a dominare le tensioni e resistenze che possono manifestarsi durante il percorso. Questo avviene sia attraverso attività di formazione indirizzata a tutti i soggetti che in diversa misura sono coinvolti nel processo di controllo, sia richiamando i principi di fondo che hanno portato all'adozione del sistema e i risultati positivi ottenuti fino a quel momento, sia curando gli aspetti relazionali tra i personaggi chiave che compongono il sistema.

È bene precisare che ogni intervento da parte del consulente volto all'introduzione di un sistema di controllo, per attecchire efficacemente, necessita del sostegno dell'iniziativa da parte dell'imprenditore. La *sponsorship* del vertice aziendale costituisce infatti la principale fonte di condizionamento del clima organizzativo.

La figura del consulente, infine, deve accompagnare l'azienda durante tutto il percorso, dall'introduzione all'entrata a regime. Se nella prima fase la necessità di comprendere a fondo le dinamiche organizzative dell'ambiente determinano una presenza assidua del professionista in azienda, una volta che la dimensione informativa è stata opportunamente progettata, minore diventa la sua partecipazione routinaria così da rendere il sistema libero di svilupparsi lungo la dimensione comportamentale (Lombardi Stocchetti, 1996).

2.3 PRINCIPI A CUI DEVE ATTENERSI IL CONTROLLO DI GESTIONE IN UNA PMI

2.3.1 Progressività, flessibilità, economicità

L'introduzione del controllo di gestione in azienda deve poggiare su quelle che possono essere definite le "pietre angolari": progressività, flessibilità ed economicità (Lombardi Stocchetti, 1996).

Innanzitutto, occorre ricordare che nelle realtà aziendali di minori dimensioni, spesso, attaccato al suo ruolo prettamente "imprenditoriale", il vertice non possiede una adeguata cultura manageriale, così come il clima organizzativo in essere nell'azienda non presenta un'elevata preparazione ad attivare il processo di delega. A ciò si aggiunge la scarsa conoscenza sia dell'imprenditore che dei suoi collaboratori di tematiche inerenti alla gestione e interpretazione di dati quantitativi. Tenuto conto di questo, dal momento che attua un cambiamento nella filosofia di

direzione, l'introduzione del più adatto sistema di controllo di gestione per l'azienda deve avvenire in modo graduale poiché suscettibile di crisi di rigetto. Con progressività si intende l'idea che lo sviluppo del controllo debba avvenire per *step*, che interessano dapprima la progettazione e strutturazione della dimensione tecnico-informativa e solo successivamente coinvolgano quella organizzativa e comportamentale. Si parla infatti di "evoluzione" e non di "rivoluzione" (Bergamin Barbato, 1991). Se la prima garantisce un graduale cambiamento della cultura organizzativa fondata sull'apprendimento per accumulo di esperienza e la possibilità di individuare e far poi funzionare il sistema di controllo più adeguato alle criticità aziendali, un'applicazione avanzata che sconvolge e rivoluziona, partendo da zero, il sistema informativo e l'ambiente organizzativo, può condurre al fallimento della progettazione.

"L'introduzione di un sistema di controllo non è perciò un evento, ma un processo costituito da più fasi" (Lombardi Stocchetti, 1996, p.295), che prende avvio dal lancio dell'iniziativa, tramite cui la direzione aziendale mostra ai propri collaboratori i principi alla base del progetto e dell'intento di modificare la filosofia direzionale, e che porterà ad un cambiamento gestionale che si realizzerà in tempi medio-lunghi. Il percorso evolutivo parte da un approccio di tipo "top down" in cui il processo di programmazione e controllo fluisce dall'alto verso il basso. Viene progettata la dimensione informativa e vengono predisposte innanzitutto al vertice le competenze manageriali per accogliere e saper utilizzare gli strumenti

formalizzati di raccolta ed elaborazione dei dati. I collaboratori in questa prima fase, in cui si è dunque in presenza di un sistema informativo direzionale, vengono educati alla cultura del controllo mediante un primo avvicinamento all'analisi di bilancio, all'interpretazione dell'andamento degli indici tramite cui comprendere gli effetti delle azioni compiute, e che stimola il loro coinvolgimento e motivazione, senza però giungere ad una loro responsabilizzazione. A questo traguardo si giunge per gradi con il budget di esercizio, mediante cui si stabiliscono gli obiettivi e vengono assegnati ai responsabili parametri con i quali poi vengono valutati il grado di raggiungimento e la prestazione. In un primo momento il coinvolgimento degli utenti è limitato a fornire informazioni circa l'attività relativa alla propria area di influenza, nonché ad intervenire in fase di analisi di confronto tra risultati programmati e consuntivi. Il processo di *budgeting* è interamente pilotato dall'alto ed i collaboratori iniziano a rendersi conto del cambiamento culturale in atto. Il percorso si completa con la delega e l'individuazione delle aree di responsabilità, che configura un sistema di direzione allargata. In questa ultima fase il coinvolgimento dei collaboratori-responsabili è maggiore ed investe anche la definizione degli obiettivi. Si arriva dunque ad un approccio di tipo *bottom-up*, secondo cui, il budget di esercizio non è imposto dall'alto, ma è il frutto della partecipazione e del reciproco coordinamento dei responsabili dei vari centri.

L'impossibilità per le imprese di piccola e media dimensione di dominare il mercato in cui operano, e la necessità quindi di reagire, adattandosi, ai suoi repentini

cambiamenti, rende fondamentale per queste realtà, come si è già detto, una flessibilità della loro struttura organizzativa. Flessibilità che deve riflettersi, conseguentemente, nelle procedure di pianificazione e controllo di gestione (Quagli, 1989). Queste devono essere in grado di adeguare in modo tempestivo il sistema informativo ai fabbisogni in continua evoluzione mediante strumenti che consentano l'estrazione di dati secondo schemi adattabili. Progettare un sistema di controllo flessibile significa, in aggiunta, non irrigidire e burocratizzare il processo decisionale in una meccanica valutazione e ricerca di colpe per obiettivi non raggiunti, ma rendere il meccanismo capace di reagire ai mutamenti ambientali in modo positivo: verificando costantemente la raggiungibilità degli obiettivi in corso d'opera e riprogrammandoli qualora non siano più validi, ricercando soluzioni e alternative d'azione, con una logica non fossilizzata al passato ma orientata al futuro⁴¹ (Donna, 1981). Precisa Amigoni che il passato viene analizzato non tanto per avere dei giudizi sulla bontà delle azioni intraprese, ma piuttosto perché pone vincoli per quelle future, mentre sul presente sono concentrati i segnali il cui monitoraggio consente di ridurre l'incertezza sugli scenari futuri (Amigoni, 1979). Anche la limitatezza di risorse finanziarie condiziona l'introduzione e lo sviluppo del sistema, facendo sì che il controllo di gestione da implementare debba attenersi al principio di economicità. Questo aspetto è da tenere prudentemente in

⁴¹ Si richiama il concetto di meccanismo di feed-back e feed-forward affrontato nel cap. 1 par. 1.2.2

considerazione nella PMI in cui le risorse finanziarie possono essere un forte vincolo. Un'attenta analisi costi-benefici, per verificare che il confronto tra le spese da sostenute per la progettazione ed il funzionamento siano inferiori alle opportunità derivanti dal cambiamento direzionale, è essenziale per valutare l'effettiva convenienza. Mentre i costi maggiori riguardano senza dubbio la dimensione tecnica-informativa, la quale, per porre in essere un flusso informativo potenziato dal punto di vista qualitativo e quantitativo, richiede, come si vedrà in seguito, l'utilizzo delle moderne tecnologie informatiche, da non trascurare è anche la valutazione in merito a come articolare dal punto di vista organizzativo la funzione di controllo. Non sempre infatti è possibile e conveniente dotare l'azienda di un apposito "ufficio controllo di gestione" e non sono rari i casi in cui i compiti del controller vengono assunti dal responsabile dell'ufficio amministrativo. Infine, sono da preventivare, ai fini della fattibilità, anche i costi inerenti alle consulenze esterne.

2.3.2 Influenzabilità dei comportamenti individuali

Affinché il sistema di controllo che viene introdotto espleti i suoi effetti sull'influenzabilità del comportamento degli individui⁴², è necessario valutare e progettare attentamente quegli aspetti che vanno ad agire direttamente sulla sua

⁴² Equivale a dire, agire sulla dimensione organizzativo-comportamentale del controllo di gestione.

motivazione⁴³, affrontando le tematiche proprie degli studi in materia psicologica di *behavioral management accounting*. Questo significa affiancare alla prospettiva tecnico-organizzativa, la prospettiva umana (Macinati, 2013), relazionando le variabili *hard* del controllo di gestione, quindi il processo, gli strumenti e le procedure, con quelle *soft* che mirano alla comprensione dell'uomo, delle sue percezioni, aspirazioni e stimoli alla motivazione⁴⁴. L'obiettivo deve essere perciò quello di evitare una visione meccanicistica dei sistemi di controllo direzionale, tipica delle ipotesi comportamentistiche della teoria classica in cui l'uomo era un soggetto passivo, motivato unicamente da stimoli economici (Amigoni, 1979), per una rinnovata attenzione all'individuo quale essere dotato di una propria personalità, desideri e ambizioni da soddisfare per ottenere contributi lavorativi coerenti alle finalità aziendali.

Nell'ambito della progettazione del sistema, quali sono quindi le variabili controllabili dall'impresa su cui agire al fine di ottenere gli effetti motivazionali del controllo di gestione?

⁴³ Macinati definisce la motivazione come “l'espressione delle forze che spingono ciascun individuo e lo indirizzano a tendere determinati comportamenti. Si tratta, in sintesi, dei motivi che inducono gli individui ad agire” (Macinati, 2013, p.88).

⁴⁴ Padroni riporta il pensiero di D'Amboise e Muldowney, i quali sostengono che prima di comprendere il business, i teorici devono capire l'uomo, i suoi valori, i suoi atteggiamenti, le sue percezioni, le sue motivazioni i suoi risultati ed i suoi obiettivi (D'Amboise e Muldowney, 1988, in Padroni, 1986, p. 99).

Di seguito vengono descritti i fattori su cui poter intervenire, rilevati dalle teorie del comportamento e della motivazione, ed approfonditi in materia di controllo.

1. Arricchimento delle mansioni.

Tale principio può essere espresso come un'implicazione della “teoria dei fattori duali” di Herzberg⁴⁵ il quale asserisce che gli elementi maggiormente responsabili della motivazione dell'individuo sono quelli inerenti al compito in sé, attinenti quindi alla realizzazione personale, alla possibilità di avanzamento di carriera, alla responsabilità che gli è stata delegata, alla sensazione di svolgere un lavoro qualificante ed interessante. Dal punto di vista del controllo direzionale significa dover intervenire sull'arricchimento delle mansioni, attribuendo responsabilità ed assegnando obiettivi su cui l'individuo può specializzarsi per incrementare la propria prestazione. Questo è un aspetto critico nelle imprese minori, in cui le mansioni sono costruite attorno alle persone ed è spesso assente la specializzazione. Importante in tal senso è anche stimolare la creatività degli individui, non chiuderli in un utilizzo acritico dei dati prodotti dal sistema, ma valorizzare i contributi che possono derivare da loro interpretazioni e segnalazioni e, qualora la complessità gestionale lo richieda, aumentare le variabili poste sotto il controllo dai responsabili.

⁴⁵ Herzberg F, 1966, in Amigoni, 1979, pp.90-91 e in Macinati, 2013, pp. 93-95.

2. Definizione degli obiettivi.

La valenza motivazionale insita nel processo di programmazione dei risultati da raggiungere è connessa al livello di difficoltà dell'obiettivo stabilito e al grado di partecipazione dell'individuo alla sua definizione. Si riprende a riguardo la “teoria del *goal setting*” di Locke e Latham, la quale sostiene che il comportamento, la motivazione e quindi l'azione degli individui al raggiungimento del risultato siano influenzati dall'obiettivo⁴⁶. La teoria determina una serie di implicazioni per il controllo direzionale, il quale è chiamato in prima battuta a focalizzarsi sulla fissazione di obiettivi che siano specifici e non generici, facili quindi da tradurre in termini di direzione da seguire, poiché quantificabili. A tal proposito, non meno importante è la decisione circa la quantificazione e quindi la loro difficoltà (Macinati, 2013). Per motivare il soggetto, l'obiettivo deve essere difficile (altrimenti genera demotivazione) ma raggiungibile (per evitare scoraggiamento e frustrazione). Tuttavia, come sottolinea Airoidi, un obiettivo difficile, per essere considerato anche stimolante, deve passare al vaglio della percezione che ne ha a riguardo l'individuo. “Le passate esperienze di raggiungimento, mancato raggiungimento o superamento degli individui, giocano un notevole ruolo nella sua percezione” (Airoidi, 1975, p.40).

⁴⁶ L'obiettivo indirizza gli sforzi, stimola l'azione e infonde perseveranza (Locke e Latham, 1984, in Macinati, 2013, pp. 101-105.)

Da ultimo, la partecipazione dei collaboratori al processo è uno degli aspetti riguardanti lo stile di direzione e controllo adottato dal vertice e una delle variabili che il controllo di gestione può utilizzare per influire sulla dimensione comportamentale. Rifacendosi all'importanza di valutare il clima organizzativo e le capacità manageriali presenti nell'impresa minore, la possibilità di sviluppare una definizione partecipativa degli obiettivi va trattata, considerando anche le esigenze aziendale, facendo riferimento al principio di progressività: si passa dall'imposizione dei parametri-obiettivo al momento dell'introduzione del sistema, alla loro negoziazione, fino a giungere ad obiettivi concordati quindi proposti dal basso e accettati dall'alto, e obiettivi autoimposti, quando il responsabile che partecipi anche al processo di pianificazione sia in grado autonomamente di determinare obiettivi di centro, coerenti a quelli del piano (Lombardi Stocchetti, 1996).

Livello di difficoltà dell'obiettivo e la possibilità dell'individuo di collaborare alla sua fissazione⁴⁷ influenzano il *commitment*, l'interiorizzazione dell'obiettivo e quindi la congruenza degli obiettivi individuali con quelli dell'azienda.

⁴⁷ Airoldi precisa tuttavia che la correlazione positiva tra partecipazione alla definizione dell'obiettivo e motivazione è condizionata dalle caratteristiche personali degli individui partecipanti ed in particolare dal bisogno di autonomia: la partecipazione ha effetti rilevanti sul livello della prestazione qualora il collaboratore abbia un forte senso di indipendenza e quindi di avere una propria sfera d'azione (Airoldi, 1975). Questo concetto è concorde a quanto detto in precedenza in merito alla capacità degli individui ad assumere responsabilità (cfr. par. 2.1.3).

3. Produzione feed-back e report.

È importante, affinché gli individui siano motivati, che essi vengano informati sul grado di raggiungimento degli obiettivi. Il controllo di gestione deve quindi preoccuparsi di fornire, non solo ai livelli direttivi, ma anche a quelli operativi, un reporting sistematico sugli scostamenti tra risultati e obiettivi. Da un lato consente all'individuo di individuare potenziali cause e opportuni interventi correttivi, dall'altra verificare il grado di raggiungimento è un modo per ottenere la soddisfazione dei propri bisogni di autostima e autorealizzazione, importanti per influenzare i comportamenti e quindi la motivazione (Macinati, 2013). Nelle organizzazioni con forte accentramento delle decisioni, che introducono un sistema informativo direzionale, il flusso informativo è sovente appannaggio esclusivo del vertice. Farlo scendere lungo la struttura organizzativa con appositi report, che rendano partecipi i collaboratori dei traguardi e dei fallimenti, è un modo per intervenire sulla loro sensibilizzazione al miglioramento continuo ma anche per porre le basi per un eventuale allargamento delle responsabilità. Questo tema verrà illustrato in maniera più approfondita quando verranno trattati gli strumenti di controllo di gestione e si parlerà di sistema di reporting.

4. Approccio non ispettivo.

Un atteggiamento duro, punitivo e diffidente dei capi nei confronti dei subalterni produce sensazioni di forte pressione psicologica, che determina sentimenti di timore, frustrazione, fino al rifiuto del sistema di controllo stesso, con ripercussioni

nel lungo andare sul livello prestazionale (Coda, 1970). L'efficacia motivazionale del sistema di controllo di gestione si manifesta, al contrario, in corrispondenza di un approccio di moderata pressione e cordialità che induce gli individui alla collaborazione. In questo modo efficienza aziendale e benessere dei collaboratori convivono. Questo aspetto merita tanta più attenzione, quanto più il sistema di controllo aziendale si esplica mediante un sistema informativo direzionale in cui il meccanismo di delega e quindi la dimensione comportamentale non sono più di tanto sviluppati. È importante anche in questo caso che un atteggiamento ispettivo e sanzionatorio lasci spazio ad uno stile di direzione e controllo che valorizzi le risorse umane presenti in azienda (Lombardi Stocchetti, 1996).

5. Coerenza tra cultura aziendale esistente e controllo di gestione emergente. Nel momento in cui si decide l'introduzione dei meccanismi di controllo è importante verificare che il sistema di valori interno all'azienda, ovvero la sua cultura aziendale⁴⁸, sia coerente alla loro implementazione (Catturi, Riccaboni, 2001). Secondo uno schema proposto da Catturi, infatti, è possibile constatare una correlazione tra l'evoluzione dei caratteri della cultura aziendale e l'evoluzione degli strumenti di controllo, le cui informazioni supportano le decisioni e

⁴⁸ Catturi e Riccaboni definiscono la cultura aziendale, una dimensione della più estesa cultura antropologica (complesso unitario di conoscenze, credenze, convenzioni, norme e sanzioni che presidono i differenti modi di comportamento). La cultura aziendale è l'insieme dei valori della comunità di individui che costituiscono il soggetto economico, e che muove il loro operare (Catturi, Riccaboni, 2001)

controllano i relativi effetti (Catturi, 1992). L'uso reiterato degli strumenti introdotti forma l'esperienza degli operatori aziendali che accrescono il proprio bagaglio di conoscenze, le quali, a loro volta comunicate e trasmesse, modificano la cultura aziendale. Si crea perciò un circolo virtuoso di adattamento (del controllo di gestione alla cultura aziendale) e di cambiamento (indotto dal controllo di gestione sulla cultura aziendale).

Nelle imprese di minori dimensioni, in cui le decisioni sono scarsamente decentrate, le competenze e le conoscenze manageriali dei collaboratori richiedono un processo di formazione. La progettazione e l'attivazione di strumenti di controllo, che utilizzino la misurazione in maniera esclusivamente tecnica ed asettica, o che possano portare sconvolgimenti improvvisi nella distribuzione del potere interno, conducono a resistenze al cambiamento e tensioni fino al loro fallimento. Si impedisce in questo modo l'innescio del meccanismo appena descritto per cui, gli effetti positivi derivanti dall'introduzione possano generare nella PMI il cambiamento da una cultura marcatamente imprenditoriale ad una manageriale.

2.3.3 Informatizzazione del sistema

Affinché un sistema di controllo di gestione disponga di una dimensione tecnico-informativa ben sviluppata, volta ad assicurare un flusso informativo qualitativamente idoneo a supportare il processo decisionale, esso va corredato di un sistema di *Information and Communications Technology* (ICT) che sia coerente

ai bisogni informativi aziendali di monitoraggio delle variabili critiche (Cesaroni, Corsi, Del Baldo e Demartini, 2007).

Il problema con cui devono attualmente fare i conti le imprese non è più quello di reperire le informazioni, le quali, al contrario, sono disponibili in grandi quantità, ma piuttosto quello di selezionare quelle rilevanti e significative e di interpretarle per renderle utili sotto il profilo direzionale. L'attuazione di un efficace processo decisionale è infatti legata alla possibilità di impiego di informazioni di sintesi mirate, tempestive e affidabili che rendano disponibili le informazioni a ogni livello organizzativo, nel luogo e nel tempo in cui servono⁴⁹. Tutto ciò è reso possibile dalle opportunità date dai sistemi di elaborazione automatica dei dati.

L'applicazione degli strumenti di automazione può avvenire, agli stadi più elementari di sviluppo della struttura tecnica-informativa, dapprima limitatamente all'area amministrativo-contabile, e successivamente a quella di controllo operativo nelle funzioni commerciali e di produzione (ad esempio gestione degli ordini da clienti, gestione del magazzino, contabilità industriale...). Dal momento in cui

⁴⁹ In particolare, l'informazione deve provenire dall'integrazione tra dati contabili ed extra-contabili e tra dati interni ed esterni; la raccolta, elaborazione e memorizzazione dei suoi dati deve essere il frutto di un processo verificabile nell'accuratezza. L'informazione deve essere flessibile, quindi adattarsi alla mutevolezza dei fabbisogni informativi; rilevante, ovvero i dati da cui proviene devono essere significativi relativamente all'utilizzo necessario e selezionati in base alla loro effettiva utilità; affidabile quindi derivante da dati il più possibile fedeli alla realtà aziendale; ed infine tempestiva, quindi fruibile in tempo utile per essere impiegata nel momento in cui serve (Amigoni, 1979; Marchi e Trucco, 2013).

l'elaborazione automatica dell'informazione coinvolge tutte le aree gestionali in modo integrato, i dati interni aziendali sono efficacemente monitorati e le tecnologie di ITC diventano un potente strumento decisionale nelle mani del controllo di gestione, quindi della direzione aziendale (Marchi e Trucco, 2013).

L'impatto delle nuove tecnologie dell'informazione e della comunicazione coinvolge anche la dimensione organizzativo-comportamentale del controllo direzionale. In prima battuta esse concorrono a definire gli obiettivi, attribuirli ai vari soggetti responsabili e a monitorarne il raggiungimento. In tal modo un idoneo sistema ICT consente di rispondere alle esigenze di coordinamento aziendale semplificando le interdipendenze interne e esterne all'organizzazione, potenziano le deleghe decisionali, riducendo le asimmetrie informative e diminuendo infine sia i costi del coordinamento che quelli di transazione.

Per agire in questa direzione, nelle realtà di minori dimensioni, è fondamentale lavorare sulla sensibilizzazione del personale aziendale alla problematica tecnologica. L'impiego di avanzate tecnologie informatiche viene spesso percepito come strumento di controllo sull'operato, modificazione delle posizioni di potere e strumentalizzazione dell'informazione. È importante perciò anche la formazione delle competenze del personale, al fine di rimuovere la possibilità di resistenze e ostruzionismi. In taluni casi può rendersi necessaria l'assunzione di nuove figure professionali, mentre, nelle realtà un po' più strutturate, l'introduzione di una unità organizzativa predisposta specificatamente all'*information technology*.

Alla luce dei connotati che caratterizzano le piccole e medie imprese, le applicazioni informatiche adottate in queste realtà dovrebbero sì strutturarsi in modo formale per integrare l'istintività ed informalità del processo decisionale dell'imprenditore e per accompagnare l'impresa ad una corretta ed esplicitata pianificazione, ma allo stesso tempo dovrebbero anche garantire semplicità delle soluzioni e degli strumenti adottati. Utilizzare tali tecnologie significa, in aggiunta, per l'impresa minore, riuscire a svincolarsi da una gestione ancorata al quotidiano e a obiettivi di breve termine, per proiettarsi con una logica di più ampio respiro ad una valutazione degli effetti economici finanziari e qualitativi delle scelte adottate, in una ottica di medio-lungo periodo. Difatti un'evoluzione delle modalità d'impiego delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione, da strumenti utilizzati per finalità amministrative o controllo operativo, ad una loro progressiva applicazione per rilevazioni di dati esterni, monitoraggio di fattori critici e di rischio e segnalazione di opportunità, fa dell'impiego delle ICT al controllo di gestione un efficace supporto alla strategia e un valido strumento di competizione (Del Baldo, 2008; Marchi e Trucco, 2013).

2.4 STRUMENTI DI CONTROLLO DI GESTIONE E APPLICABILITA' ALLA PMI

2.4.1 La contabilità dei costi

Si può parlare non tanto di inapplicabilità quanto di necessaria adattabilità degli strumenti di controllo, pensati e nati per far fronte ai crescenti bisogni informativi delle imprese di maggiori dimensioni, alle realtà organizzative più piccole.

Non ci sono dunque strumenti che la dottrina impedisce o sconsiglia di implementare nella PMI. Si tratta dunque di ricercare la soluzione ritenuta migliore per l'azienda in virtù delle condizioni di operatività sia esterna che interna. La complessità gestionale, e quindi la dinamicità dell'ambiente in cui opera così come la sua struttura organizzativa interna, e ancora le competenze manageriali di cui dispone, il livello di sviluppo del suo sistema informativo influiscono sulla progettazione di ogni meccanismo di controllo. In aggiunta va ricordato che ogni possibile intervento di introduzione va affrontato per gradi. Spesso, per giungere all'applicazione più consona dello strumento per la specifica realtà, l'impresa deve dar tempo al clima organizzativo di adattarsi, per poter affrontare il cambiamento. In questa sede verranno approfonditi i processi principali dell'attività di controllo di gestione: il costing, la programmazione, l'analisi degli scostamenti ed il reporting.

L'utilizzo di uno strumento di costing rispetto ad un altro, a prescindere dall'attendibilità del risultato e dall'effettiva capacità della base di allocazione di

spiegare l'utilizzo da parte dell'oggetto di costo dei fattori sottostanti i costi indiretti, va fatta sulla base di un opportuno giudizio costi/benefici. La piccola e media impresa, in tal senso, può essere carente di competenze in materia di contabilità direzionale e, ove queste sono presenti, il tempo richiesto per compiere analisi più sofisticate di costing può andare a discapito di quello necessario per rilevazioni più urgenti, in un contesto in cui le risorse adibite al controllo di gestione sono spesso in deficit. Tutto questo va sicuramente confrontato con i benefici scaturenti da più attendibili pratiche di costing. Avere a disposizione una più corretta determinazione di costo di prodotto, derivante da una più significativa e oggettiva attribuzione della mole di costi comuni ai vari oggetti di costo, può rivelarsi un'informazione estremamente importante per le PMI che si trovino in contesti competitivi sempre più turbolenti ove, anche per esse, i fabbisogni conoscitivi diventano più esigenti. Il processo decisionale si arricchisce di rilevazioni in grado di verificare l'efficienza nella realizzazione e vendita di prodotti, di comparare la redditività delle linee produttive o di fissare il prezzo di vendita ove il mercato lo consenta.

L'allocazione dei costi indiretti, utilizzando la base unica o la base multipla di riparto⁵⁰, può trovare convenientemente applicazione, per la sua semplicità di

⁵⁰ La base unica prevede l'aggregazione di tutti i costi indiretti aziendali in un unico grande insieme e la ripartizione delle quote tra gli oggetti di costo, con un'unica base di allocazione. Con la base

impiego e gestione, nelle PMI in cui la percentuale dei costi indiretti sul totale è irrisoria, e la loro natura è in prevalenza industriale o relativa alla manodopera (Marasca, Pettinari e Chiucchi, 2013). La metodologia della base multipla, sebbene un po' più rispondente al principio funzionale⁵¹ rispetto a quella a base unica, si fonda tuttavia su una logica di rappresentazione secondo cui, a richiedere il consumo delle risorse produttive sono i prodotti e non le operazioni aziendali o le attività con cui questi sono realizzati.

Analoghe considerazioni di applicabilità possono essere fatte con riguardo al sistema di contabilità per centri di costo. Con questo sistema i costi delle risorse vengono attribuiti ai centri di costo (che coincidono con unità organizzative e possono corrispondere a centri di responsabilità⁵²), i quali svolgono operazioni che giustificano l'assorbimento del costo del centro da parte dell'oggetto finale di costo. Questa metodologia di calcolo può essere utilizzata senza eccessive distorsioni del costo determinato, in quelle organizzazioni con una limitata differenziazione dei prodotti e con una prevalenza dell'area produttiva sui costi commerciali,

multipla invece si suddividono i costi indiretti in più aggregati, ad esempio costi indiretti industriali/commerciali/amministrativi, ad ognuno viene assegnata una base di riparto differente, in base alle caratteristiche dell'aggregato, con cui vengono attribuite le quote di costo ai prodotti (Chiucchi, Marasca e Pettinari, 2013).

⁵¹ Il principio funzionale consente di attribuire agli oggetti di costo, quote di costi indiretti che siano il più possibilmente significative del contributo che il fattore che li genera dà alla realizzazione dell'oggetto medesimo (Marasca e Pettinari, 2013).

⁵² Nelle PMI in cui sia stato introdotto il meccanismo di delega.

amministrativi e dei servizi generali. Questo perché, se per i centri di costo produttivi il ribaltamento sui prodotti è effettuato con basi di allocazione che quantificano l'attività del centro produttivo, in genere ore macchina o ore MOD, che permettono di determinare quanta parte dell'attività del centro è richiesta da ciascun prodotto (anche se comunque volumetriche), per i centri funzionali questo non accade. Per essi infatti, svolgendo attività trasversali di natura commerciale, amministrativa ecc., è difficile stabilire un legame rilevante con il prodotto, e l'attribuzione avviene utilizzando criteri convenzionali, con ripercussioni sulla determinazione.

L'incremento dei costi indiretti derivanti da attività non strettamente produttive, a cui l'azienda può andare incontro in contesti sempre più dinamici che causano un aumento della complessità gestionale, e quindi dei fabbisogni informativi (Ciambotti, Gelsomini e Palazzi, 2019), può rendere necessario anche per le PMI che operano con una maggiore articolazione strutturale, con più linee di prodotto, o con più canali distributivi, il ricorso a strumenti di costing capaci di determinare, con una metodologia più rispondente al criterio funzionale, il costo dei prodotti. In queste situazioni, L'*Activity Based Costing* (ABC) è una soluzione adottabile dalle PMI che vogliono gestire il cambiamento della struttura dei costi mantenendo flessibilità, differenziazione e qualità necessari per competere (Marasca, Pettinari e Chiucchi, 2013). L'ABC è uno strumento di *costing*, facente parte delle più evolute

pratiche di management accounting, che consente di superare i limiti propri della contabilità per centri di costo.

Questa metodologia di calcolo si basa sulla logica per cui le risorse di cui dispone l'azienda sono consumate per lo svolgimento delle attività, e tali attività sono a loro volta richieste per la realizzazione dei prodotti. Il processo che conduce alla determinazione del costo di prodotto si compone di più fasi e parte dalla mappatura delle attività. Questa può essere effettuata con riferimento alle funzioni aziendali o ai processi, ed il livello di disaggregazione ottimale va valutato confrontando i benefici connessi all'attendibilità dei risultati, con gli alti costi di progettazione e mantenimento del sistema derivanti da una elevata disaggregazione. La fase successiva prevede la valorizzazione delle attività: sono assegnati direttamente all'attività quei costi dei fattori produttivi impiegati unicamente per il suo svolgimento, il costo delle risorse comuni a più attività va invece ripartito tra di esse mediante i *resource driver*, parametri che spiegano per ogni risorsa comune il consumo di essa da parte delle attività⁵³. Determinato il costo delle attività, l'allocazione di questo agli oggetti finali di costo avviene mediante basi di

⁵³ Merita attenzione la ripartizione del costo del personale che è, per antonomasia, la risorsa coinvolta in molteplici attività. In merito a tale tipologia di costo, un'attendibile attribuzione è connessa alla possibilità da parte dell'impresa di riuscire a rilevare, per ciascun collaboratore, i tempi (spesso nella modalità dell'autoanalisi) di svolgimento delle diverse attività (Chiucchi, Marasca e Pettinari, 2013).

ripartizione opportunamente individuate: gli *activity driver*⁵⁴, espressione dei fattori che motivano l'intensità e la frequenza di richiesta di attività da parte dei prodotti. Alla luce di ciò, l'applicazione di una metodologia di ABC, rispetto alla contabilità per centri di costo, consente, da un lato, la maggiore conformità al criterio funzionale, perché le basi di ripartizione non sono unicamente correlate alle unità prodotte, ma gli *activity driver* vengono scelti in base alla loro capacità di esprimere il consumo di attività; dall'altro, evita il fenomeno del sovvenzionamento incrociato causato dall'impiego esclusivo di basi volumetriche. Questo, unito alla struttura di costo di prodotto che ne deriva (che consente di visualizzare sia i costi connessi ad attività produttive, sia quelli relativi ad attività ausiliarie alla produzione, amministrative, commerciali ecc.), diventa una base informativa di grande supporto decisionale per la PMI.

È opportuno rimarcare dunque che un'impresa di piccole e medie dimensioni inserita in un contesto caratterizzato da un aumento della competitività, da un incremento di investimenti in tecnologia, da un'accresciuta differenziazione, e da un aumento dei costi comuni a più linee produttive o più in generale all'oggetto di costo rilevante ai fini dei fabbisogni informativi aziendali, dovrebbe adottare

⁵⁴ La complessità del sistema di calcolo connessa alla rilevazione di un numero elevato di attività e di *activity driver* (Ciambotti, Gelsomini e Palazzi, 2019) può essere gestita mediante la creazione di *activity cost pool*, raggruppamenti di attività contraddistinti da un comune *activity driver* (Chiucchi, Marasca e Pettinari, 2013).

pratiche di contabilità dei costi che conducono a dati significativi per utilizzi decisionali. Marasca, dai risultati di un'indagine sui sistemi di costing impiegati da un campione di imprese marchigiane, afferma la scarsa sensibilità al cambiamento da parte delle imprese e l'incomprensione da parte del soggetto decisore del reale valore attribuibile ai benefici che ne deriverebbero (Marasca, 1993). Situazione non imprevedibile in organismi aziendali caratterizzati da una scarsa cultura manageriale e quindi da un approccio imprenditoriale anche nelle determinazioni di costo.

2.4.2 La programmazione e il budget

Il processo di programmazione (pianificazione operativa), che trova esplicitazione nello strumento del budget di esercizio, è costituito da quell'insieme di attività volte a tradurre e quantificare in termini monetari gli obiettivi di lungo periodo, definiti in sede di pianificazione strategica, in obiettivi e programmi di azione da assegnare ai diversi responsabili, per indirizzare⁵⁵ e coordinare, in uno specifico arco

⁵⁵ La funzione di indirizzo che assume in tal senso il budget significa che esso non deve confondersi con un semplice bilancio previsionale (Lombardi Stocchetti, 1996), non può ridursi a stabilire cosa ipoteticamente può accadere nel periodo temporale di riferimento, ma che il budget deve guidare le condizioni operative interne verso il raggiungimento di una esplicita volontà aziendale (Bergamin Barbato, 1991).

temporale (generalmente un anno), lo svolgimento del loro lavoro in linea con quanto prefissato (Riccaboni, 2013).

Da questa prima presentazione del budget emergono subito alcuni limiti dell'applicazione di esso nelle realtà aziendali di minori dimensioni. Primo tra tutti è la frequente mancanza nelle PMI di una effettiva esplicitazione dei piani strategici⁵⁶, e la direzione verso cui deve tendere l'impresa, se formulata, è confinata nella mente dell'imprenditore. Questa peculiarità delle PMI caratterizzate da un elevato grado di accentramento decisionale, unita alla ricorrente carenza di cultura manageriale circa l'impiego di tecniche direzionali, fa sì che esse non avvertano l'esigenza di formalizzare, tramite una rappresentazione quantitativa, i programmi di azione⁵⁷. A riguardo interviene Sclavi, il quale sostiene che proprio in queste situazioni, di coincidenza tra proprietà e controllo, l'introduzione stessa del budget darebbe avvio ad un processo di apprendimento da parte della figura imprenditoriale, circa l'importanza di formalizzare le scelte per una gestione anticipatrice del futuro e non passiva degli eventi (Sclavi, 2008).

⁵⁶ “Se il momento strategico non è convenientemente strutturato, vengono a crearsi effetti negativi sulla pianificazione operativa e quindi sull'elaborazione del budget” (Del Bene, 2013, p. 240)

⁵⁷ Marchini precisa infatti che lo scarso controllo dell'ambiente da parte dell'impresa minore, muove questa a procedere in modo incrementale per passi successivi, adattavi, in un orizzonte temporale di riferimento, più di breve che di lungo periodo (Marchini, 1995).

Un secondo aspetto riconducibile all'accentramento decisionale, e collegato al precedente, riguarda il fatto che nel budget è insito un processo di responsabilizzazione formale sull'utilizzo di risorse e l'ottenimento di risultati⁵⁸ (Del Bene, 2013) che, tramite l'assegnazione di obiettivi, attua di fatto il meccanismo di delega. Lombardi Stocchetti afferma a proposito che il budget è l'anello di congiunzione tra la dimensione informativa e quella comportamentale (Lombardi Stocchetti, 1996). Vanno riprese dunque le considerazioni fatte in precedenza in merito al clima organizzativo⁵⁹, a come dunque la propensione dell'imprenditore a decentrare il potere decisionale, e la disponibilità nell'organizzazione di individui capaci di assumere responsabilità condizionino i tempi e le modalità di introduzione degli strumenti atti a governare la complessità gestionale. Ciò non significa infatti per la PMI accentrata e carente di risorse manageriali impossibilità o, ancor peggio, inutilità del processo di *budgeting*, ma la necessità di una sua introduzione graduale. Questo deve avvenire ricercando la massima coerenza con il clima organizzativo e le risorse e competenze disponibili, in modo da creare, progressivamente, una cultura aziendale improntata alla programmazione dell'attività (Lombardi Stocchetti, 1996; Sclavi, 2008), mediante un processo di apprendimento che consenta di comprendere, all'imprenditore (nelle

⁵⁸ “Elemento fondamentale nella redazione del budget, ..., è l'individuazione degli obiettivi da raggiungere, delle azioni da compiere e dei responsabili di queste azioni” (Del Bene, 2013, p.243).

⁵⁹ Cfr. par. 2.1.3.

gestioni fortemente accentrate), ai responsabili di funzione (in quelle più decentrate), le interrelazioni tra le varie aree aziendali. Rispettando il principio di progressività, che deve accompagnare l'introduzione delle procedure di controllo nelle imprese di minori dimensioni, è possibile approcciare allo strumento di budget per fasi, che scandiscono le differenti modalità di definizione degli obiettivi. Sebbene sconsigliato dalla dottrina come impostazione da utilizzare una volta che il sistema è entrato a regime (Del Bene, 2013), l'approccio *Top-down* è quello utile nella fase di introduzione. In questo primo momento infatti, l'organizzazione non ha ancora confidenza con lo strumento e la partecipazione dei collaboratori al processo di formulazione non risulterebbe efficace. Il budget è preparato dal vertice e quindi gli obiettivi vengono "calati dall'alto" (Lombardi Stocchetti, 1996; Sclavi, 2008). Una volta che la programmazione è entrata a far parte delle routine aziendali, e il cambiamento della cultura organizzativa è stato avviato, è possibile sviluppare anche la dimensione comportamentale del budget, che da strumento di programmazione diviene vero e proprio strumento di coordinamento e responsabilizzazione (Barretta, 1999). Tramite un approccio di tipo *Bottom-up* i responsabili vengono coinvolti nella formulazione degli obiettivi e sono quindi essi a indicare i dati di budget relativi alla propria area di competenza e che confluiranno nei rispettivi budget operativi.

Questo approccio, che consente al budget di essere una procedura, e da ultimo un documento condiviso da tutti coloro che ne hanno partecipato all'elaborazione,

rende vivo il budget per la sua valenza costruttiva e motivazionale che fa sì che gli obiettivi vengano interiorizzati da chi è preposto al raggiungimento.

Un'altra particolarità della PMI, che può condizionare la possibilità del budget di espletare la sua funzione di integrazione organizzativa a pieno, è la mancanza, nelle strutture organizzative caratterizzate da una maggiore informalità, di una chiara definizione e separazione dei compiti e delle responsabilità in relazione ai diversi settori di attività e alle diverse funzioni aziendali (Marchini, 1995). Questo si ripercuote sull'articolazione settoriale dei budget e la loro integrazione in quello globale, che può realizzarsi a patto che si metta in moto, tramite il coinvolgimento degli individui che svolgono compiti multifunzionali, un meccanismo informale di corresponsabilizzazione e di autocontrollo. In questo modo, tuttavia, la funzione di motivazione del budget, data dalla responsabilizzazione del ruolo manager a capo dei centri di responsabili sul raggiungimento di uno specifico obiettivo, coerente a quelli degli altri centri e al più elevato obiettivo aziendale, viene a mancare. La motivazione dovrà far leva sui meccanismi di controllo sociale tipici della piccola impresa, mossa dal senso di appartenenza a una cultura aziendale condivisa (Marchi e Trucchia, 2013).

Da non sottovalutare, nell'elaborazione del budget, è la possibile arretratezza in cui possono trovarsi i sistemi informativi nelle PMI, rispetto alle potenzialità richieste dallo strumento. Affinché le decisioni prese a livello strategico siano traducibili e quantificabili in obiettivi monetari, è opportuno essere in possesso di informazioni

molto analitiche, non sempre riscontrabili nella tipologia di realtà che si sta analizzando. Il budget, per poter assolvere alla sua funzione di guida, deve riuscire a adattarsi alle mutevoli esigenze decisionali. La flessibilità richiesta dalla procedura deve quindi poter essere messa in pratica dal supporto informatico, che deve consentire di modificare i dati senza dispendio di tempo (Lombardi Stocchetti, 1996).

Accennando infine all'articolazione del budget in queste realtà, va sottolineato che non sono rare le situazioni in cui, nelle PMI, se utilizzato, lo strumento è limitato alla preparazione dei budget dell'area commerciale o di quella produttiva (Marchi e Trucco, 2013), senza verificare la fattibilità finanziaria dei piani operativi e degli investimenti programmati. Si ribadisce in tal senso la criticità che in queste realtà, spesso sottocapitalizzate, assume l'aspetto finanziario e quindi va evidenziata l'estrema necessità di prevedere i fabbisogni di cassa, in modo da poter prevenire eventuali squilibri, mediante l'elaborazione di un opportuno budget finanziario.

2.4.3 L'analisi degli scostamenti e il reporting

La programmazione, con la definizione degli obiettivi, attiva il processo di verifica del grado del loro raggiungimento. Questo avviene tramite la rilevazione degli scostamenti tra valori di budget e valori consuntivi, per verificare l'adeguatezza in termini di efficacia e di efficienza delle azioni intraprese e l'eventuale predisposizione di interventi correttivi. Il processo mediante cui il controllo di

gestione attua il confronto è l'analisi degli scostamenti, volta ad analizzare le cause sottostanti ai differenziali che vengono rilevati. Questo ha luogo grazie alla scomposizione dei differenziali in sotto-scostamenti relativi alle singole determinanti, che consente di individuare spunti per i responsabili in merito a come impiegare le singole leve gestionali a disposizione (Guerrini, 2013). La possibilità per la PMI di effettuare le analisi, che possono essere condotte su molteplici dimensioni temporali⁶⁰, dipende dall'articolazione del processo di controllo e quindi, ancora una volta, dal grado di sviluppo del sistema informativo-contabile, dalla sua flessibilità, ma anche dalla capacità di aggiornare tempestivamente il dato senza impattare sull'accuratezza dell'informazione. In particolare, l'incapacità che spesso manifesta la PMI nel poter attivare il meccanismo di feed-forward, che consente di correggere la direzione di marcia, è legata all'impossibilità di avere a disposizione valori preconsuntivi riferiti a sotto-periodi di programmazione, da poter confrontare con i valori di budget, oltre ovviamente alla necessità poi di doverli proiettare a fine periodo mediante modelli matematico-statistici

⁶⁰ Possono essere presenti valori determinati a preventivo, ovvero i dati di budget, a preconsuntivo, i valori rilevati al termine di sotto-periodi di budget, e a consuntivo, rilevati a fine periodo di budget. In base ai valori che vengono messi a confronto, l'analisi fornisce informazioni utili per orientare la pianificazione, per revisionare le politiche aziendali o addirittura gli stessi obiettivi qualora, in corso d'opera, il loro raggiungimento sia parzialmente compromesso o del tutto improbabile, ed infine per monitorare quanto accaduto (Guerrini, 2013).

difficilmente in uso presso di esse (Marchi e Trucco, 2013). Per queste ragioni, il processo di controllo nelle realtà organizzative minori si realizza, sempre se presente un sistema di programmazione⁶¹, mediante un controllo *ex-post*. Questo è volto ad analizzare, mediante un meccanismo di feed-back che permette di adottare interventi correttivi con una logica di retroazione, gli scostamenti tra preventivo e consuntivo.

Tramite le procedure matematico-contabili dell'analisi degli scostamenti vengono prodotte quelle informazioni che, una volta confluite nei report, verranno sottoposte alla direzione e/o ai responsabili per indagarne la composizione.

Il sistema di reporting è infatti l'output finale del sistema informativo aziendale (Marchi, 2013). Con questo strumento vengono rappresentate e comunicate le informazioni riferite a variabili chiave di controllo, emerse in sede di analisi, relative al processo di controllo, e sarà dunque la base informativa a cui il vertice e/o i responsabili si atterrà per sostenere le decisioni nell'ambito dell'attività manageriale.

⁶¹ Qualora nella piccola e media impresa non venga ancora attuato un processo di programmazione, non ci sono obiettivi fissati e non è dunque possibile attivare il meccanismo di feed-back. L'analisi degli scostamenti si limita in questi casi ad un confronto del consuntivo con quello dell'anno precedente, che viene erroneamente considerato il preventivo dell'anno in corso. Erroneamente in quanto questo dato è comprensivo di tutte le inefficienze che si sono manifestate, ed in aggiunta può essere "alterato" dalle specifiche circostanze verificatesi nell'esercizio precedente. (Guerrini, 2013).

Nelle piccole e medie imprese la fattibilità dell'attività di reporting è spesso insita ad un problema di costo di funzionamento del sistema, che richiede investimenti in risorse e tempo da dedicare per garantire flussi informativi cadenzati e tempestivi. La limitatezza di risorse manageriali rende indispensabile per la PMI economizzare al massimo il processo. Questo significa evitare, almeno in un primo momento, analisi eccessivamente approfondite su aspetti quantitativi e descrittivi di specifiche aree di attività e dispendiose di tempo per estrapolarne il report, ma piuttosto concentrarsi su informazioni sintetiche e selettive, avendo riguardo alla tempestività⁶² con cui l'informazione viene raccolta, elaborata e comunicata ai destinatari. Nelle imprese caratterizzate da una complessità gestionale crescente, diventa sempre più importante che l'informazione venga presentata in tempo utile per allertare i responsabili sulle dinamiche evolutive e per indirizzarli sulle azioni da intraprendere.

In base alla modalità di svolgimento dell'attività di controllo, cambiano i contenuti e la direzione del report (Lombardi Stocchetti, 1996). In particolare, nei sistemi informativi direzionali, in cui l'attività di controllo è accentrata al vertice, il report direzionale, che ne costituisce la rappresentazione, è indirizzato esclusivamente

⁶² È importante evidenziare ancora una volta, come un limite alla velocità di presentazione dell'informazione nella PMI, sia dato dalla qualità del suo sistema informativo, dal modo in cui i dati raccolti sono integrati tra loro in modo da rendere più snello il percorso che porta dalla raccolta alla presentazione.

all'imprenditore e mostrato ai livelli operativi unicamente per giustificare gli interventi correttivi. In questi casi, affinché l'imprenditore non perda di vista una visione d'insieme aziendale, è importante che le informazioni fornite non siano troppo analitiche e su aspetti operativi, quanto piuttosto concentrate su poche variabili chiave, che diano rapidamente un quadro sintetico e chiaro della situazione (Barretta, 1999). Nei casi in cui il potere decisionale è decentrato, e si è in presenza di un sistema di direzione allargata, la delega di responsabilità rende il flusso informativo del sistema di reporting multidirezionale. Quello diretto al vertice si concentrerà su informazioni totalizzanti della gestione, mentre quello indirizzato verso il basso è volto a rendere partecipi i diversi responsabili in merito alle performance delle rispettive aree operative. È qui che si esplica a pieno la dimensione comportamentale del reporting nella sua valenza motivazionale e, indirettamente, anche di crescita professionale e di formazione. La lettura del reporting è di per se un modo per educare all'importanza di indagare l'evoluzione dei trend dei dati, confrontare situazioni, ricercare soluzioni e infondere dunque la cultura del dato quantitativo. Ma ancora, permettendo di "comprendere cosa sta succedendo e cosa è necessario fare, gli utenti del sistema di controllo troveranno in esso gli stimoli per migliorare le proprie prestazioni decisionali" (Lombardi Stocchetti, 1996, p.288), facendo del reporting uno strumento di diffusione della cultura manageriale. È bene precisare che nella PMI, la predisposizione e canali

informali di comunicazione, il contatto diretto con il personale, facilita il processo di comunicazione aumentandone l'efficacia a livello pragmatico⁶³.

Merita infine attenzione l'utilizzo presso la PMI di un sistema di reporting che, oltre a supporto del processo decisionale, possa essere utilizzato come strumento di valutazione delle prestazioni manageriali (Chiucchi, 2013). La possibilità di introdurre un sistema di reporting, cosiddetto integrato, è agganciata di nuovo all'adozione del meccanismo della delega, all'esistenza quindi di centri di responsabilità e all'implementazione dunque di un sistema di direzione allargata. In situazioni di accentramento decisionale non si attua la responsabilizzazione dei manager, e la funzione di valutazione viene meno. Perché il reporting possa agire in questa direzione, occorre dunque che si responsabilizzino gli individui su variabili gestionali che siano critiche per il conseguimento degli obiettivi aziendali e controllabili⁶⁴. Il report integrato consente inoltre di controllare l'equilibrio della gestione monitorando, al contempo, l'efficienza, l'efficacia e l'andamento di variabili nel breve periodo per verificarne l'impatto nel lungo. Questo avviene considerando congiuntamente variabili economico-reddituali, finanziarie in senso stretto e fisico tecniche.

⁶³ L'efficacia della comunicazione a livello pragmatico attiene all'efficacia con cui il significato percepito influenza i comportamenti degli individui (Marchi, 2013).

⁶⁴ Con il termine controllabili, Chiucchi precisa che il responsabile deve essere in possesso di tutte le leve gestionali necessarie a poter influenzare in modo significativo l'andamento della variabile (Chiucchi, 2013).

Analizzare le operazioni aziendali in questa triplice prospettiva fa dello strumento un'opportunità competitiva per le PMI che si trovino ad operare in contesti di mercato sempre più turbolenti.

3. IL CASO IKONIC SRL

3.1 METODOLOGIA DI RICERCA APPLICATA NELLO STUDIO

L'obiettivo di questo capitolo è quello di approfondire tramite l'intervento diretto sul campo l'oggetto di questo lavoro. In particolare, sarà applicato alla PMI in esame, inseguito all'analisi del modello di controllo di gestione da essa adottato, uno strumento evoluto di contabilità dei costi definito precedentemente su basi teoriche: l'Activity-based-costing. Questo, funzionale ad una migliore attribuzione dei costi comuni aziendali, consentirà la determinazione di un conto economico di Business Unit più "trasparente".

Lo studio ha come oggetto una media impresa marchigiana attiva nel settore dell'alta moda: l'azienda Ikonik srl.

La metodologia di ricerca applicata è la ricerca tramite lo studio approfondito di un caso aziendale. Lo studio di caso è un metodo qualitativo di osservazione e analisi della realtà. Esso è utilizzato per testare teorie, affinarle, e identificare nuove problematiche (Chiucchi, 2012). È importante per promuovere la congruenza tra teoria e prassi soprattutto nel management accounting, disciplina che si occupa di individuare procedure e strumenti che siano sì rigorosi dal punto di vista teorico, ma allo stesso tempo utili su base operativa, in cui spesso si evidenziano gap tra attività e risultati della ricerca da un lato e strumenti e tecniche utilizzati nella prassi aziendale dall'altro (Chiucchi, 2012). Spesso le modalità con cui gli strumenti di

management accounting vengono messi in pratica sono molto differenti dai modelli nati dalla ricerca. I comportamenti e le credenze degli individui possono infatti influenzare molto la scelta e l'utilizzo degli strumenti e delle tecniche emerse nella teoria⁶⁵.

L'approccio utilizzato nella ricerca è di tipo interventista, condotta mediante un'osservazione palese e partecipante di chi scrive, coinvolto attivamente nell'organizzazione per esaminare il fenomeno oggetto di studio e proporre un cambiamento.

L'intervento infatti mira, inseguito ad una investigazione scientifica del contesto, alla soluzione di una problematica pratica emergente nell'organizzazione, tramite la proposta di un nuovo strumento di controllo, rigoroso dal punto di vista della procedura seguita per l'implementazione e degli esiti ottenuti (Chiucchi, 2012).

L'intensità di intervento è di livello debole, tanto che si può parlare di *action research with modest intervention*. La promozione dello strumento e la sua messa a punto hanno dato avvio ad un processo di apprendimento e sono stati l'input al cambiamento necessario (Chiucchi, 2012).

Chi scrive ha collaborato con il consulente aziendale e con il personale dell'azienda, in qualità di tirocinante nel corso dello stage curriculare. Nello svolgimento del tirocinio ho dedicato al progetto circa 20 ore settimanali di cui 10 di presenza presso

⁶⁵ Scapens 2006, in Chiucchi, 2012, p. 6.

l'azienda, per un periodo di tempo totale di circa 6 mesi in cui, in un primo momento, ho cercato di conoscere la realtà aziendale e, successivamente, ho attivamente partecipato alla progettazione e implementazione del nuovo sistema di costing. Nel corso della ricerca ho potuto contare sulla collaborazione del tutor aziendale, il responsabile della funzione finanza e controllo, che si è reso disponibile alla trasmissione di dati e a rispondere sia ad interviste informali che ad una intervista formale.

La metodologia dello studio di caso rende la ricerca libera dal punto di vista degli strumenti di raccolta e di analisi dei dati utilizzati, flessibile e adattabile al contesto, tuttavia aspetti critici per la qualità dei risultati ottenuti sono il processo e le modalità con cui lo studio viene portato avanti⁶⁶. Esso deve sempre partire dall'individuazione dell'obiettivo della ricerca che, come precisato all'inizio, nello studio di caso preso in esame, è quello di verificare come l'introduzione di uno strumento evoluto di costing conduca ad una determinazione più veritiera dei risultati delle Business Unit di una media impresa commerciale marchigiana, sfruttando come background teorico quello relativo al sistema di controllo di gestione in una PMI.

⁶⁶ Chiucchi, riprendendo un'affermazione di Scapens, parla di necessaria "attendibilità procedurale" della ricerca (Scapens, 2004, in Chiucchi, 2012, p.28).

L'accesso alle informazioni è stato agevolato dalla presenza del *gatekeeper* identificata, in questo lavoro di ricerca, nella posizione del responsabile dell'ufficio finanza e controllo dell'azienda. Tale figura nell'ambito dello studio di caso è di fondamentale importanza in quanto ha il ruolo di mettere in relazione il ricercatore con il resto dell'organizzazione, e fornire in maniera informale le fonti informative più idonee per supportare la ricerca, fungendo da mediatore tra mondo operativo e accademico (Chiucchi, 2012). La raccolta di informazioni è avvenuta sia attraverso l'accesso a documenti di vario tipo prodotti dall'azienda, come report, database e loro analisi, sia mediante interviste del tipo semi-strutturate. Queste, formulate liberamente da chi scrive, hanno il carattere della flessibilità e adattabilità che rende il fenomeno analizzabile negli aspetti interessanti che a mano a mano possono emergere e diventare oggetto di ulteriori approfondimenti. La possibilità di condurre interviste facilita il necessario equilibrio che deve sussistere nello studio di caso tra approccio emico ed etico: ovvero tra il punto di vista del soggetto osservato e quello dell'osservatore. Al fine di mantenere il bilanciamento tra la prospettiva emica ed etica⁶⁷ che la ricerca interventista rischia di spostare verso la prima, durante la ricerca sono state raccolte *field notes*. L'annotazione di dati e

⁶⁷ Il rischio per il ricercatore coinvolto in uno studio di caso interventista è infatti quello di “immedesimarsi” eccessivamente nel contesto aziendale analizzato. Il contatto diretto con i membri dell'organizzazione, così come la sua partecipazione attiva al cambiamento che viene proposto potrebbero coinvolgerlo a tal punto da perdere il suo punto di vista che deve essere invece oggettivo e esterno al soggetto osservato.

riflessioni in merito ad aspetti o situazioni che hanno coinvolto particolarmente il ricercatore, così come prendere nota delle modalità con cui sono state prese delle decisioni nell'ambito del progetto, ha consentito di preservare la ricerca da una possibile minaccia di imparzialità.

Si tratta di uno studio di caso descrittivo e allo stesso tempo valutativo. Da un lato infatti esso è volto ad analizzare il fenomeno nel suo contesto e nella sua interezza (il modello di controllo di gestione attuato in Ikonic), tramite un background teorico che funge da “lente attraverso cui si legge e si interpreta la realtà” (Chiucchi, 2012, p.23). Dall'altro esso mira a determinare l'impatto in termini di benefici e criticità che l'introduzione di una determinata soluzione (un nuovo sistema di attribuzione dei costi) ha in relazione allo scopo per il quale è stata proposta la sua implementazione nel contesto specifico esaminato.

Nella tabella che segue sono stati schematizzati gli output della ricerca (si veda la figura 3.1).

Figura 3.1 – *Output della ricerca interventista in Ikonic*

1° output	Conoscenza del contesto e problematica da affrontare	<ul style="list-style-type: none"> - Analisi del contesto azienda - Analisi del processo di controllo di gestione - Analisi della problematica: ottenere un conto economico di Business Unit mediante un'attendibile allocazione dei costi comuni
2° output	Proposta della soluzione e applicazione dello strumento	<ul style="list-style-type: none"> - Proposta dello strumento di costing ABC - Implementazione dello strumento (fasi)
3° output	Punti di forza e di debolezza dello strumento	<ul style="list-style-type: none"> - Benefici ottenuti - Difficoltà riscontrate nell'introduzione/attendibilità del risultato

Fonte – Elaborazione propria

È stata dapprima analizzata l'azienda nel suo complesso con la sua struttura organizzativa e attuazione del meccanismo di delega di responsabilità. A questo punto ci si è focalizzati sul modello di controllo di gestione adottato dall'impresa, avendo riguardo al processo di controllo e quindi alla modalità di svolgimento della pianificazione, programmazione, misurazione degli scostamenti e reporting. Di qui, l'analisi si è concentrata poi sul sistema di costing. Questo è il punto nodale dello studio su cui si è andati ad agire per risolvere la problematica riscontrata inerente

all'esigenza di verificare la marginalità di Business Unit. Questo è avvenuto mediante la progettazione e implementazione in azienda di uno strumento evoluto di contabilità dei costi, l'*Activity based costing*. Sono stati analizzati poi i benefici della nuova metodologia di allocazione dei costi e allo stesso tempo le criticità riscontrate nella sua introduzione. Al termine del progetto di ricerca, i risultati conseguiti sono stati presentati alla direzione aziendale, la quale ha espresso il suo punto di vista e commentato le modalità di implementazione dello strumento.

Lo studio di caso interventista, che viene condotto *in itinere* al manifestarsi del fenomeno e coinvolge gli operatori aziendali con i quali si instaura un rapporto di cooperazione, ha consentito di conoscere in maniera approfondita il contesto in esame, le dinamiche interne e le relazioni esistenti nell'organizzazione. Allo stesso tempo esso rappresenta una modalità di apprendimento reciproco e scambio di conoscenza tra gli operatori aziendali e il ricercatore. L'azienda beneficia degli spunti di riflessione e impulsi al cambiamento promossi dalla ricerca, la quale a sua volta oltrepassa i confini della teoria per evidenziare eventuali *gap* con la pratica. La ricerca sul campo ha consentito di approfondire il background teorico del presente elaborato mediante la possibilità di verificare come la realtà aziendale studiata sia conforme o meno ad esso.

3.2 IL CONTROLLO DI GESTIONE IN IKONIC

3.2.1 L'azienda

Il caso studio esaminato è relativo ad una media impresa marchigiana attiva nel settore dell'alta moda: l'azienda Ikonik srl. Essa opera nel mondo del commercio del fashion di lusso con il marchio Coltorti, nome della famiglia proprietaria. Nata nel 1934 a Jesi, in provincia di Ancona, come negozio di biancheria, l'azienda commercializza successivamente abbigliamento di buon livello, fino ad entrare nel mondo dell'alta moda negli anni Novanta aprendo la prima Boutique a Jesi. Il passaggio da negozio a "boutique" segna un cambiamento nel segmento di mercato servito da Coltorti, e l'inizio di una fase di evoluzione e progressiva managerializzazione dell'azienda, appoggiata dalla disponibilità da parte delle case madri dei top brand a dare sempre più prodotto in esclusiva e a supportare l'idea imprenditoriale di apertura di nuove boutique. Nel 2002 viene infatti aperta la boutique di Macerata, nel 2005 quella di Ancona, nel 2006 la boutique di San Benedetto del Tronto e nel 2015 quella di Pescara. Coltorti diventa così uno tra i primi 10 retailer multibrand in Italia.

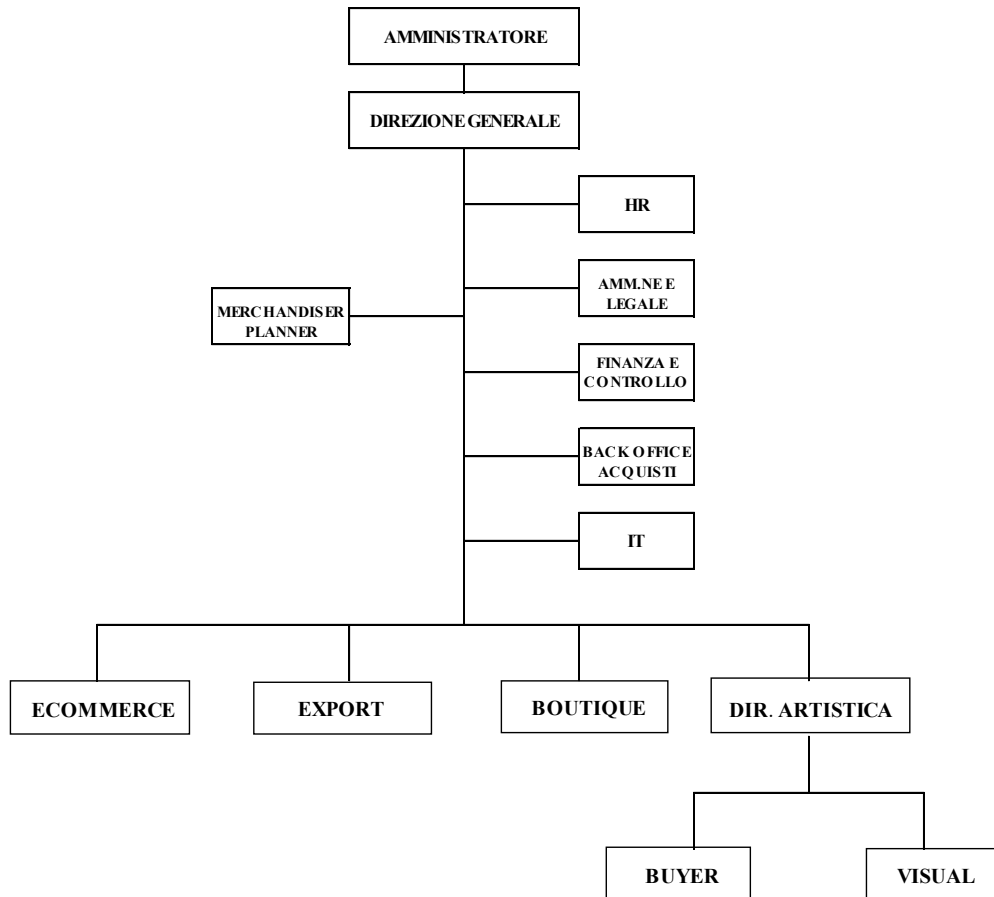
Sempre nel 2015 l'azienda approda nel mondo e-commerce, aprendo il proprio online store che, insieme alla boutique e all'export, è uno dei tre canali distributivi, per la precisione Business Unit⁶⁸, su cui è attiva oggi l'azienda. L'aumento della

⁶⁸ L'azienda definisce i tre canali di vendita le proprie Business Unit.

complessità distributiva ha indotto l'impresa a dotarsi di un magazzino unico centrale, comune ai tre canali. In un primo momento internalizzata, nel 2017 la logistica viene data in *outsourcing* ad una società di Perugia che attualmente gestisce il servizio di magazzino.

L'azienda, che conta oggi 90 dipendenti, un fatturato di 51 milioni nel 2018 e un attivo di stato patrimoniale di 25 milioni, può essere definita dal punto di vista legislativo una media impresa, in cui la mentalità manageriale è ben radicata. Essa si presenta a struttura funzionale, con una direzione generale dipendente dalla famiglia proprietaria-amministratrice e diversi organi di *staff* (si veda la figura 3.2). A livello di linee sono presenti i tre canali di vendita e la direzione artistica, da cui dipendono i buyer e coloro che si occupano dall'immagine ed esposizione all'interno dei punti vendita (i visual). Le tre Business Unit sono prive di una direzione commerciale, ma sono strettamente legate da rapporti relazionali con la figura del merchandising planner, colui che si occupa della pianificazione degli acquisti per brand e per canale e collabora alla redazione dei budget di vendita con i commerciali. Per quanto riguarda il Retail ciascuna delle quattro Boutique è a sua volta gestita da un responsabile "*store manager*". In *staff* alla direzione generale vi sono diverse funzioni: l'ufficio HR, l'ufficio finanza e controllo, l'area amministrazione e legale, il merchandising planner, l'ufficio IT, il Back Office Acquisti (BOA) ed il reparto foto.

Figura 3.2 – Organigramma Ikonic



Fonte – Elaborazione propria

Dall'organigramma aziendale si denota una struttura organizzativa semplice ma ben articolata e formalizzata, specializzata in una completa gamma di funzioni gestionali. Dall'articolazione dello stesso in aree di responsabilità emerge che l'attuazione del processo di delega decisionale, e quindi la responsabilizzazione formale (Amigoni, 1979), è esteso lungo tutta la struttura organizzativa, sintomo di

un clima organizzativo proprio di un'impresa matura (Lombardi Stocchetti, 1996). La disponibilità dell'imprenditore a decentrare il potere è infatti concorde alla disponibilità di figure professionali capaci di assumere responsabilità direttive, in un contesto in cui all'imprenditorialità del proprietario amministratore è affiancata una voluta managerialità diffusa (Marchini, 1995).

La dinamicità del settore in cui opera, caratterizzato dall'alternarsi delle stagioni (primavera-estate /autunno-inverno) che scandiscono gli acquisti e le vendite delle collezioni dei vari brand, e allo stesso tempo lo spostamento di canale che stanno subendo le vendite nell'era del commercio online, così come il trend positivo che sta attraversando l'azienda in questo momento, fanno di essa un'impresa emergente (Marchini, 1988) i cui successi non sono il punto di arrivo di obiettivi realizzati, ma lo slancio per ulteriori step di crescita realizzabili.

3.2.2 Il controllo di gestione in Ikonic

Si precisa innanzitutto che l'azienda analizzata in questo studio non rientra nella categoria di PMI caratterizzata da un sistema di controllo di gestione assente e quindi da dover introdurre partendo da zero. Si tratta piuttosto di un suo possibile potenziamento ed allargamento che è avvenuto, in questo caso, mediante un'evoluzione del sistema di contabilità dei costi aziendale, con l'implementazione dello strumento dell'*Activity based costing*.

Forte di un clima organizzativo caratteristico di un'impresa matura (Lombardi Stocchetti, 1996), la disponibilità dell'imprenditore a delegare, attuabile grazie alla presenza di risorse manageriali, ha reso possibile assecondare la crescente complessità gestionale tramite la formazione di quello che si può definire a tutti gli effetti un sistema di direzione allargata. Alla dimensione tecnico-informativa del controllo, che consente di supportare l'intuizione nelle decisioni con l'analisi scaturente da una valutazione razionale delle informazioni quantitative, si affianca quella organizzativo-comportamentale che, con la responsabilizzazione dei centri sul raggiungimento di specifici obiettivi e uno stile di direzione quanto più partecipativo, mira al coinvolgimento e alla motivazione dei membri delle unità organizzative verso la realizzazione di un comune fine.

Il modello di controllo di gestione adottato dall'impresa è stato analizzato nei suoi diversi aspetti sia mediante l'osservazione, supportata da interviste semi-strutturate rivolte al responsabile di funzione, delle attività svolte dall'ufficio controllo, sia attraverso la possibilità di partecipare alle riunioni settimanali nelle quali il controller presenta alla direzione generale e ai manager commerciali gli andamenti della gestione. La presenza in azienda durante il periodo di tirocinio, ed i successivi incontri e relazioni intrattenute per la conclusione del progetto, ha consentito di riscontrare all'interno della funzione gli obiettivi caratteristici, e a livello aziendale gli effetti, propri del sistema di controllo.

Va innanzitutto evidenziato che, il modello di controllo di gestione adottato non si ferma ad una verifica consuntiva per adempiere ad obblighi legislativi di comunicazione esterna, ma riguarda elaborazioni volte a soddisfare il fabbisogno di esigenze informative esterne. Il monitoraggio delle variabili gestionali critiche per Ikonic, interne ed esterne, guida la direzione nelle scelte che esulano dall'essere irrazionali, ma sono il frutto di un processo valutativo delle variabili prese in esame. L'attività di misurazione del grado di raggiungimento degli obiettivi, presentata ai responsabili mediante la produzione di report periodici informativi sulle performance dei rispettivi canali, non solo coordina le aree funzionali che si impegnano al raggiungimento del fine comune attraverso un atteggiamento che risulta essere del tutto collaborativo e aperto al confronto, ma agisce notevolmente a livello di motivazione e coinvolgimento personale al miglioramento continuo. Dopo questo breve excursus sul controllo di gestione in Ikonic nel suo complesso, verrà analizzato il processo, concentrando l'attenzione sulle attività di pianificazione, programmazione, misurazione degli scostamenti e reporting, esaminando da ultimo il sistema di costing attualmente utilizzato.

- Pianificazione e programmazione.

Innanzitutto, lo spirito proattivo volto ad anticipare, piuttosto che ad assecondare adattandosi, gli eventi futuri, è testimoniato dalla manifestata volontà del top management di arrivare ad una compiuta formulazione della strategia, conclusasi

nell'ultimo trimestre del 2019 con il lancio del piano strategico triennale in cui sono stati definiti gli obiettivi verso cui tendere di qui al 2022. Il focus ad un orizzonte temporale di lungo periodo ed una strategia che così facendo non procede per passi successivi e incrementali (Marchini,1995) sono coerenti all'esigenza di Ikonic di avere un vantaggio competitivo sul mercato della moda di lusso. Il processo di formulazione, guidato e normalizzato da una società di consulenza strategica operante nel settore della moda, ha visto la collaborazione di tutti i responsabili di area, ciascuno impegnato nella proposta dei propri obiettivi e delle linee d'azione funzionali al loro raggiungimento, tipico di uno stile di direzione che dimostra essere partecipativo sin dal momento dell'esplicitazione della strategia.

L'elaborazione di un piano triennale e la scelta di quale sia l'orizzonte di lungo periodo dell'azienda facilita il processo di programmazione dell'azienda, che riesce a definire obiettivi di breve termine coerenti con la direzione aziendale futura. Il Budget è un procedimento che avviene con cadenza annuale, quindi viene fatto un solo budget che racchiude i due sotto-periodi (le due macro-stagioni) con cui l'azienda, operante nel settore della moda, deve operare. Esso viene elaborato dopo aver raccolto le diverse schede inviate ad ogni singolo responsabile di funzione che, insieme al proprio consuntivo dell'anno precedente, riceve la sua previsione di spesa per l'anno di budget. La Top line viene redatta insieme al merchandising planner che, essendo il responsabile del prodotto, si occupa di programmare il fatturato e il margine di prodotto. Il Controller lavora al di sotto di quel margine

assemblando ed elaborando i costi variabili, costi fissi ed i costi di struttura. Egli invia il budget economico in forma sintetica alla direzione generale che valuta approva o rimanda facendo le correzioni con quanto non dovrebbe essere molto differente dalla pianificazione triennale. Dal conto economico derivante da questo processo⁶⁹, scaturisce anche l'elaborazione di un budget finanziario e di un budget patrimoniale le cui stime, sebbene fatte, rimangono di difficile elaborazione.

Alla definizione del budget, e quindi degli obiettivi, collaborano dunque tutti i responsabili con un contributo che risulta essere collettivo e partecipativo, dal momento in cui gli obiettivi vengono definiti con un sistema che si può definire di tipo *Bottom-up* (Lombardi Stocchetti, 1996). Essi sono infatti decisi dal basso e sono sottoposti all'approvazione della direzione generale che non impone obiettivi irraggiungibili rispetto a quanto proposto, ma ne vaglia il risultato apportando, ove necessario, modifiche senza stravolgerne i contenuti. A questo punto il budget viene mensilizzato e diventa dunque una traccia da seguire e con cui confrontarsi.

- Analisi degli scostamenti e reporting.

Con cadenza mensile vengono misurati i risultati, arrivando ad un consuntivo il cui dato viene opportunamente confrontato con quello del budget mensilizzato per

⁶⁹ Si tiene a precisare che il conto economico così elaborato è un budget a tutti gli effetti. È un obiettivo da raggiungere e non una previsione su quanto potrebbe succedere nel periodo considerato (visione errata del budget che, come si è precedentemente evidenziato, Lombardi Stocchetti sostiene essere spesso condivisa dalla PMI).

verificarne il raggiungimento. Dalla seconda metà dell'anno di programmazione, parte dell'esercizio in cui, a causa di peculiari dinamiche del settore di appartenenza che lavora con la stagionalità, si concentra la gran parte del risultato dell'anno, si lavora con quello che l'azienda chiama "Forecast": sulla base di quanto accaduto fino al momento dell'ultima rilevazione, si fanno delle previsioni in merito alle aspettative di chiusura dell'anno. Dagli eventuali scostamenti non scaturisce una modifica del budget, che è considerata una strada maestra, ma un'attenta analisi delle divergenze che, sia positive che negative, vanno opportunamente motivate e commentate. Si tratta di un lavoro di estrazione di dati dalla contabilità e integrazione con dati extracontabili del gestionale per avere uno scenario provvisorio piuttosto completo e dettagliato⁷⁰. È sempre un Year To Date (YTD), ovvero si elabora il conto economico dall'inizio dell'anno alla data dell'ultima rilevazione (ad esempio a fine marzo si fa il conto economico da gennaio a marzo), lavorando in maniera cumulata. I commenti a corredo spiegano quello che è successo operando un confronto continuo con il budget mensilizzato e, per evitare di prendere subito interventi correttivi in alcuni casi inopportuni, vengono prima inviate agli uffici richieste di spiegazioni degli scostamenti.

⁷⁰ Con questa affermazione si vuole precisare che dal momento in cui non tutti i dati sono presenti in contabilità, vanno quindi integrati. Questo accade ad esempio per le rimanenze che vengono stimate tutti i mesi, così come i ratei del personale o gli ammortamenti. Partite che in realtà vengono registrate una volta l'anno, vengono stimate dall'ufficio controllo tutti i mesi per andare a completare il conto economico mensile.

Alla luce di ciò, è opportuno evidenziare che entrambi i meccanismi, sia di feedback che di feed-forward, sono ben radicati nel sistema di controllo (Marchi e Trucco, 2013). In questo modo l'azienda riesce sia a valutare i risultati conseguiti, sia a dirottarne l'andamento, mediante un controllo in itinere che anticipa eventuali trend negativi futuri che andrebbero ad impattare sul budget.

Interessante è l'attenzione che viene data dall'azienda all'aspetto finanziario, riconosciuta positivamente all'impresa anche dagli istituti di credito. Il monitoraggio dei flussi di cassa, aspetto critico comune alla PMI (Marchini, 1995), avviene in Ikonic con cadenza mensile. Più debole del Brand fornitore dal punto di vista contrattuale, l'azienda subisce spesso le condizioni di pagamento imposte e, valutare le disponibilità di cassa diventa di estrema importanza per dimostrare l'equilibrio finanziario sia ai fornitori che alle banche. Infatti, dal momento in cui l'impresa ha deciso di essere estremamente trasparente, le banche, così come anche le aziende di assicurazione del credito che assicurano verso il fornitore, ricevono a cadenza trimestrale, o a loro richiesta, informazioni sugli andamenti che vengono elaborate ogni mese e dunque condivise.

Proprio di un sistema di direzione allargata, il flusso direzionale dell'informativa prodotta dal controllo di gestione è di tipo multidirezionale: sia al vertice che ai centri di responsabilità (Lombardi Stocchetti, 1996).

Settimanalmente viene svolta la riunione di controllo di gestione che rende partecipi il direttore generale ed i tre canali commerciali sia dell'andamento del ciclo passivo,

quindi della merce arrivata, di quella che deve arrivare, del valore e del tipo delle giacenze e della profondità degli acquisti, sia del ciclo attivo. Vengono quindi condivisi i risultati complessivi aziendali e di canale al momento del controllo, il cash flow, il portafoglio ordini ed infine le ipotetiche chiusure del mese. Tali informazioni sono una “fotografia” della situazione corrente estremamente rilevante. Essa diventa infatti oggetto di discussione e di ulteriore dettaglio di approfondimento nell’ambito della riunione commerciale, a cui prendono parte i responsabili delle Business Unit insieme al merchandising planner, e che viene convocata anch’essa con cadenza settimanale. Il dato quantitativo viene perciò sfruttato per formulare strategie e politiche di vendita incrociate tra i diversi canali, al fine di collaborare al raggiungimento dell’obiettivo e prendere perciò decisioni che siano il più possibile coerenti e funzionali per affrontare il contesto che emerge. Grazie allo sviluppo di una funzione IT molto ben strutturata, l’elaborazione automatica dell’informazione coinvolge tutte le aree gestionali in modo integrato e consente di monitorare efficacemente i dati interni aziendali, i quali possono essere sfruttati dal controllo di gestione per rispondere tempestivamente alle diverse esigenze informative. Possono essere infatti selezionate di volta in volta quelle necessarie per mettere a disposizione della direzione report che siano una valida base informativa a supporto delle scelte aziendali. La riunione settimanale di controllo di gestione, considerata infatti una *routine* aziendale, è di estrema efficacia per presentare l’informazione in tempo utile per agire.

3.2.3 Il sistema attuale di costing e la problematica emergente

Le decisioni a livello strategico e operativo in cui è coinvolta la direzione riguardano, come si è avuto modo di spiegare in precedenza, i tre canali di vendita dell'azienda, che sono perciò al centro delle attenzioni di Ikonic. È possibile infatti individuare nelle tre Business Unit gli oggetti di costo di rilevanza per l'impresa. Tuttavia, il conto economico a livello di canale si ferma ad un dettaglio di primo margine di contribuzione, ed assume una configurazione come quella riportata sotto (si veda la figura 3.3).

Figura 3.3 – *Conto economico di Business Unit utilizzato*

CONTO ECONOMICO DI BUSINESS UNIT				
	ECOMMERCE	BOUTIQUE	EXPORT	TOTALE
FATTURATO				
(-)COSTO DEL PRODOTTO VENDUTO				
MARGINE DI PRODOTTO				
(-)COSTO VARIABILE DEL VENDUTO				
MARGINE DI CONTRIBUZIONE				

Fonte – Elaborazione propria

Nel corso del tempo l'azienda ha visto un incremento considerevole, e regolare di anno in anno, del fatturato, che è passato dai 34 milioni del 2013 ai 51 del 2018. Crescita che non è andata di pari passo a quella della marginalità e degli utili. Ci si è chiesti dunque il motivo per cui ad una crescita tendenziale dell'azienda con investimenti in personale, infrastrutture e molto altro, non sia corrisposto un

conseguenziale sviluppo della marginalità. Ci sono attività particolarmente costose che consumano ed erodono i fatturati, che sono invece soddisfacenti? C'è qualcosa che sta sfuggendo di mano?

In aggiunta a questo, si è assistito negli ultimi anni ad uno stravolgimento della distribuzione del fatturato tra i tre canali di vendita, con un forte spostamento del peso verso il commercio online, e con esso la crescita di una serie di impegni all'interno dell'azienda che lo sviluppo di questo mondo ha portato con sé. Ad esempio l'importanza riposta nell'attenzione agli imballaggi, la necessità di fotografare gli articoli da esporre nello store virtuale, o l'assunzione presso le boutique di figure preposte al processamento degli ordini derivanti dall'e-commerce. Alla luce di ciò, risulta chiaro come diventi critico andare a misurare ciò che effettivamente viene fatto all'interno dell'azienda e il motivo per cui lo si fa. In particolare, assume rilievo determinante capire come l'attività dei membri dell'organizzazione, e quindi il relativo costo, possa essere ripartita tra le tre Business Unit.

Ad eccezione di alcuni costi commerciali, che sono specifici di canale, gli altri costi aziendali (tra cui anche il costo del personale), comuni, sono attribuiti dalla contabilità analitica ai centri di costo che sono stati individuati, e non è utilizzata una metodologia per la loro allocazione alle Business Unit. Dalla contabilità analitica per centri di costo, può al massimo essere ricavato il costo del lavoro dei centri di costo boutique, export e e-commerce, relativi alle omonime Business Unit

e, attribuendolo ai canali, arrivare con gli attuali strumenti a disposizione ad un margine di contribuzione netto lavoro come quello riportato sotto (si veda la figura 3.4).

Figura 3.4 – Conto economico di Business Unit

CONTO ECONOMICO DI BUSINESS UNIT				
	ECOMMERCE	BOUTIQUE	EXPORT	TOTALE
FATTURATO				
(-)COSTO DEL PRODOTTO VENDUTO				
MARGINE DI PRODOTTO				
(-)COSTO VARIABILE DEL VENDUTO				
MARGINE DI CONTRIBUZIONE				
ALTRI COSTI DIRETTI COMM.LI				
COSTI DIRETTI DEL LAVORO				
MARGINE DI CONTRIBUZIONE NETTO LAVORO				

Fonte – Elaborazione propria

Tale configurazione tuttavia presenta due problematiche. In prima battuta, non è detto, ad esempio, che tutto il costo del lavoro attribuito in via esclusiva al centro di costo boutique sia correttamente allocabile alla Business Unit boutique. Come si è accennato in precedenza infatti, ci sono figure assunte all'interno dei punti vendita boutique che non si occupano solo delle vendite relative a questo canale, ma svolgono attività anche a supporto delle vendite e-commerce ed export (il processamento dei relativi ordini), e questo non è contemplato nell'attribuzione.

Quindi possono esserci costi del personale, attribuiti unicamente ad un canale, che sono nella realtà assorbiti anche da altri per via di attività trasversali da essi compiute. In seconda battuta, non vi è ribaltamento della parte restante del costo del personale, quindi degli addetti agli uffici di staff alla direzione, così come nemmeno della direzione artistica, comune alle tre Business Unit.

Diviene dunque necessario uno strumento capace di focalizzare l'attenzione sulle attività che compongono i processi aziendali per capire, a monte, come esse assorbano il costo delle persone che svolgono tali attività e, a valle, come tali attività siano richieste dagli oggetti di costo (canali di vendita).

3.3 ALLARGAMENTO DEL CONTROLLO DI GESTIONE: L'INTRODUZIONE DELL'ACTIVITY BASED COSTING

3.3.1 Obiettivo dell'intervento

L'obiettivo dell'introduzione di un approccio activity-based e quindi dell'applicazione dell'ABC è duplice: arrivare ad una ripartizione più corretta di quelli che possono essere i costi diretti del personale di Business Unit⁷¹, e cercare di allocare quelli comuni ai tre canali. Tutto questo con il fine di monitorare la rispettiva capacità dei canali a contribuire alla copertura degli altri costi comuni

⁷¹ Va evidenziato che tale esigenza conoscitiva deriva dalla necessità di verificare all'interno di una Business Unit la sussistenza o meno di attività che questa svolge a vantaggio di un'altra, ed il cui costo, secondo l'attuale sistema di costing, è accollato erroneamente al relativo centro di costo.

aziendali, proponendo una lettura più realistica del vero rendimento delle diverse Business Unit. Guardando alla problematica in un'ottica poi manageriale, interessante è poter far emergere le inefficienze e le relative cause, mediante un criterio che riesca a rilevare le ragioni di sostenimento dei costi.

L'allargamento del sistema di controllo di gestione è stato pertanto proposto e supportato dal gruppo di lavoro che ha individuato, nell'introduzione dell'Activity-based-costing, lo strumento idoneo a rispondere al fabbisogno informativo a sostegno delle decisioni aziendali.

Lo studio ha interessato il costo del personale, attribuito alle Business Unit tramite un lavoro di esame in termine di tempi e costi delle attività svolte da ogni singola risorsa sottoposta ad analisi. Occorre perciò tener presente innanzitutto che, al fine di rispettare la riservatezza aziendale e personale dei dati, salvo per quanto riguarda i risultati in ore di attività, i risultati a valore emersi dalle analisi verranno mostrati evidenziando principalmente i totali, le incidenze percentuali sui totali e le variazioni percentuali dei risultati rispetto alle analisi che venivano condotte in precedenza dall'ufficio controllo⁷². Sempre per lo stesso motivo, verrà taciuta

⁷² Trattandosi infatti di un'analisi condotta sui costi relativi alla forza lavoro, la valorizzazione delle attività e quindi l'attribuzione del costo di esse ai tre canali di vendita, è in buona parte il risultato delle buste paga percepite da ogni singolo collaboratore, punto estremamente sensibile e coperto da diritti di privacy.

l'identità delle Business Unit, denominate in questo studio di ricerca: canale 1, canale 2 e canale 3.

3.3.2 Avvio del progetto e prime analisi

Il percorso che ha condotto all'ottenimento dei primi risultati ha coperto un arco temporale di 6 mesi, da aprile ad ottobre 2019.

Accettato e sponsorizzato dall'alta direzione (Lombardi Stocchetti, 1996), che si è dimostrata collaborativa e aperta al cambiamento sin da subito, il lancio dell'iniziativa è avvenuto nell'aprile 2019 mediante una riunione a cui hanno preso parte tutti i responsabili delle aree funzionali, allo scopo di condividere le finalità del progetto ed illustrare la modalità di rilevazione e analisi.

La metodologia applicata per l'allocazione del costo delle risorse alle attività, e dalla valorizzazione delle stesse all'attribuzione agli oggetti di calcolo, si basa sull'autoanalisi (Marasca, Pettinari e Chiucchi, 2013). È stata pertanto somministrata ad ogni collaboratore aziendale una scheda bianca, in formato xls (si veda figura 3.2), con dei campi da compilare. È stato chiesto di elencare, prendendo a riferimento l'esercizio 2018, tutte le attività che la risorsa ha svolto nel corso dell'anno, la frequenza ed il tempo unitario impiegato, e l'indicatore che spiega l'assorbimento dell'attività da parte dell'oggetto finale di costo (*activity driver*).

ciascuna risorsa ha auto-analizzato le proprie attività, è stato necessario effettuare dei controlli sia per dare uniformità a quanto scritto ed avere una lettura integrata delle schede, sia per rilevare i gap tra le ore effettivamente lavorate (risultanti dalla contabilità) e quelle valutate personalmente dalla risorsa. Questi sono stati corretti qualora lo scarto avesse superato il range di accettazione di 100h per le posizioni impiegatizie e 200h per le posizioni manageriali⁷³. Ulteriori incontri e confronti con i responsabili ha consentito il riesame delle schede e agevolato la risoluzione dei gap.

Sono state rilevate circa 900 attività, per un totale di più di 100.000 ore mappate tra tutti gli uffici analizzati (si veda la figura 3.6).

⁷³ È stato accettato un range di scarto tra ore mappate ore contabili in quanto, effettuando un'autoanalisi, da parte di ciascuna risorsa, del tempo impiegato nelle varie attività, è stato difficile marcare l'effettiva tempistica richiesta in termini di ore, trattandosi per lo più di attività di ufficio. Lo scarto è stato inoltre differenziato tra le posizioni impiegatizie e le posizioni manageriali in quanto per le seconde gli straordinari sono contemplati nella maggiore retribuzione che ricevono, e le relative ore non sono conteggiate in busta paga.

Figura 3.6 – Attività mappate

Attività	Conteggio di Attività	Tot. Ore	Ore %
SCHEDA PRODOTTO	3	4.290	4,20%
VISUAL MERCHANDISER	1	1.760	1,72%
CUSTOMER CARE	2	1.760	1,72%
CARICO/SCARICO MERCE DA NAVETTA	4	1.756	1,72%
FOTOGRAFO ACCESSORI	3	1.664	1,63%
RACCOLTA INFO-CATALOGAZIONE E RICODIFICAZIONE ORDINI	1	1.600	1,56%
RACCOLTA INFO - CATALOGAZIONE (PREORDINE) + ORDINI SHOWROOM	1	1.600	1,56%
GESTIONE RESI	5	1.543	1,51%
...
RICHIESTE FATTURE O MASTRINO FORNITORI	1	1	0,00%
GESTIONE DIVISE BUYER	1	1	0,00%
GESTIONE RESI CLIENTI	2	1	0,00%
RELAZIONE CON REPARTI ECOMMERCE E EXPORT	1	1	0,00%
CONTROLLO ORDINI ARRIVATI B2B/VIP	1	1	0,00%
Totale complessivo	909	102.259	100,00%

Fonte – Elaborazione propria

Spostando l’attenzione sugli activity driver, è possibile evidenziare da una prima analisi che appena 35 dei 215 individuati (quindi poco più del 15% del totale dei driver) coprono quasi il 75% delle ore complessivamente mappate (si veda la figura 3.7).

Va inoltre evidenziato però che, a causa della natura stessa delle attività, per 95 di esse non è stato possibile identificare un activity driver specifico e attendibile. Svolte principalmente da funzioni di staff come l’ufficio finanza e controllo, quello amministrativo, e il reparto IT, per attività quali ad esempio “elaborazione conto economico e stato patrimoniale”, “chiusura bilancio” o ancora “sviluppo software”,

è stato difficile trovare un indicatore che spiegasse l'assorbimento dell'attività da parte degli oggetti di costo⁷⁴.

Figura 3.7 – Activity driver

ACTIVITY DRIVER	CONTEGGIO ATTIVITA'	TOT. ORE	ORE %
N. ARTICOLI DA FOTOGRAFARE	36	10.100	9,88%
(vuoto)	95	7.410	7,25%
N. OF	26	5.646	5,52%
N. FOTO E BUDGET	4	5.200	5,09%
N. ARTICOLI IN ENTRATA	23	4.292	4,20%
N. CLIENTI EXPORT	48	4.075	3,98%
N. BOUTIQUE	20	3.649	3,57%
QTA' ARTICOLI ORDINATI ALLA BOUTIQUE DA EXPORT ECONOMIA	15	3.342	3,27%
N. RICHIESTE ASSISTENZA IT	13	2.907	2,84%
N. ORDINI CLIENTI EXPORT	48	2.844	2,78%
N. ACCESSORI DA FOTOGRAFARE	8	2.406	2,35%
N. FATTURE ATTIVE	12	2.218	2,17%
N. BRAND	30	2.171	2,12%
N. ARTICOLI	18	2.103	2,06%
N. ORDINI ECOMMERCE	10	1.926	1,88%
N. RICHIESTE CUSTOMER CARE	2	1.760	1,72%
N. CLIENTI ECOMMERCE	3	1.540	1,51%
N. ARTICOLI IN CONTO VISIONE	17	1.530	1,50%
N. RESI FORNITORI	3	1.499	1,47%
TRAFFICO	7	1.419	1,39%
N. VETRINE	8	1.401	1,37%
N. RICHIESTE CLIENTI BOUTIQUE	11	1.327	1,30%
N. RIUNIONI E TEMATICHE	18	1.258	1,23%
N. CLIENTI B2B	2	1.240	1,21%
N. ARTICOLI IN ENTRATA APRI	2	1.216	1,19%
N. PARTNER	7	1.166	1,14%
N. FATTURE INTRA PASSIVE	5	1.088	1,06%
N. FORNITORI	31	1.050	1,03%
N. ARTICOLI RICEVUTI	7	1.012	0,99%
N. FATTURE PASSIVE	11	942	0,92%
N. TRANSAZIONI ECOMMERCE	1	840	0,82%
N. BRAND DA PREORDINARE	23	820	0,80%
N. SCHEDE PRODOTTO GIA' REDATTE IN ITA	1	660	0,65%
N. ATTIVITA'	6	649	0,63%
BUDGET	5	600	0,59%
N. OF INDIRETTO	1	572	0,56%
...
Totale complessivo	909	102.259	100,00%

74, 77 %

Fonte – Elaborazione propria

⁷⁴ Si tratta infatti di attività che, in relazione al loro grado di riferibilità all'oggetto di costo (quindi in questo caso alle Business Unit), sono di supporto all'organizzazione. Non essendo legate ai singoli oggetti, esse non possono essere attribuite con driver attendibili (Marasca, Pettinari e Chiacchi, 2013).

È possibile asserire dunque che, seguendo la logica dell'ABC, queste attività, che rappresentano il 7,25% delle ore, non siano attribuibili, a meno che non si tratti di attività specifiche di canale e quindi allocabili per via diretta.

3.3.3 Valorizzazione delle attività e creazione degli activity cost pool

A questo punto, il sistema di *costing activity-based* prevede la valorizzazione delle attività tramite l'allocazione ad esse del costo delle risorse. Per determinare quest'ultimo, è stata utilizzata una configurazione di "costo pieno dipendente" (si veda la figura 3.8), andando a sommare alla retribuzione lorda di ciascuna risorsa, il costo accessorio della stessa. Questo è composto da voci di costo specifiche di ogni dipendente (come ad esempio le spese per trasferte, i costi associati all'utilizzo dell'auto aziendale di cui può beneficiare), che sono state opportunamente estrapolate dalla contabilità analitica, e che fino ad ora sono state attribuite anch'esse ai centri di costo. In questo modo, si è quindi andati a considerare tutta una serie di costi aziendali riferiti alla persona, comuni alle Business Unit, che vanno a sommarsi al costo del personale allocabile tramite ABC, alle stesse.

Figura 3.8 – *Costo pieno dipendente*

COSTO PIENO DIPENDENTE	
RETRIBUZIONE LORDA	COSTO ACCESSORIO SPECIFICO DELLA RISORSA
<ul style="list-style-type: none">- Stipendio da busta paga- Contributi a carico dell'azienda- Quota a carico azienda per eventuali enti- TFR- Ferie e permessi maturati e non goduti	<ul style="list-style-type: none">- Trasferte- Rimborsi spese- Amm.ti, assicurazioni, manut, carburanti autovetture- Noleggio autovetture- Spese varie- Vitto e alloggio per rappresentanza- Utensileria e attrezzatura- Divise

Fonte – Elaborazione propria

Avendo a disposizione il costo pieno della risorsa ed il totale delle ore mappate da ciascuna, è stato possibile calcolare il *full cost* orario di ogni dipendente che, moltiplicato per il numero di ore dichiarate per lo svolgimento di ogni attività, ha condotto alla valorizzazione delle stesse, e quindi anche degli activity driver (si veda la figura 3.9).

Figura 3.9 – Valorizzazione degli activity driver

ACTIVITY DRIVER	TOT. ORE	COSTO ATTIVITA' %
N. FOTO E BUDGET	5.200	8,02%
N. ARTICOLI DA FOTOGRAFARE	10.100	7,56%
N. OF	5.646	4,67%
N. BOUTIQUE	3.649	4,32%
N. BRAND	2.171	3,93%
N. CLIENTI EXPORT	4.075	3,64%
N. ARTICOLI IN ENTRATA	4.292	3,44%
QTA' ARTICOLI ORDINATI ALLA BOUTIQUE DA EXPORT ECOMMERCE	3.342	2,58%
N. RICHIESTE ASSISTENZA IT	2.907	2,49%
N. ORDINI CLIENTI EXPORT	2.844	2,48%
N. VETRINE	1.401	2,13%
N. ARTICOLI	2.103	1,97%
N. RIUNIONI E TEMATICHE	1.258	1,80%
N. ARTICOLI IN CONTO VISIONE	1.530	1,59%
TRAFFICO	1.419	1,57%
...
N. FORNITORI IN VALUTA	4	0,00%
N. RESI CLIENTI BOUTIQUE	1	0,00%
N. FATTURE DA RICHIEDERE	1	0,00%
Totale complessivo	102.259	100,00%

52,19%

Fonte – Elaborazione propria

È interessante osservare come appena i primi 15 activity driver (degli oltre 200 che sono stati individuati) determinino più della metà del costo totale delle attività. Tali driver risultano essere i più costosi non necessariamente solo per l'ammontare di ore e/o del numero di risorse occupate nello svolgimento delle attività relative, ma anche per l'impiego per esse di individui ricoprenti spesso ruoli manageriali e quindi caratterizzati da un profilo retributivo maggiore, e/o impegnati in attività tali da comportare ingenti costi accessori per l'impresa.

A questo punto l'analisi è stata agevolata dalla creazione di activity cost pool (ACP) (si veda la figura 3.10). Questi sono raggruppamenti di attività accomunate dall'aver un simile activity driver, quindi una simile determinante di costo.

Figura 3.10 – Valorizzazione degli ACP

ACP	TOTALE ORE	COSTO ATTIVITA' %
N. ARTICOLI	17.997	15,67%
N. ARTICOLI DA FOTOGRAFARE	12.506	9,05%
N. FOTO CAT PRE ORDINE	5.200	8,02%
N. CLIENTI EXPORT	7.149	6,35%
N. BRAND	2.985	5,59%
N. ORDINI FORNITORI	6.313	5,26%
N. BOUTIQUE	3.755	4,46%
N. CLIENTI ECOMMERCE	3.112	2,81%
N. RICHIESTE ASSISTENZA IT	2.907	2,49%
N. ORDINI CLIENTI ECOMMERCE	2.916	2,33%
N. VETRINE	1.425	2,17%
N. CLIENTI BOUTIQUE	1.752	1,98%
N. RIUNIONI E TEMATICHE	1.258	1,80%
N. FATTURE ATTIVE	2.474	1,68%
TRAFFICO	1.419	1,57%
...
N. OMAGGI	6	0,01%
N. DIPENDENTI CON DIVISA	5	0,00%
N. RESI BOUTIQUE	1	0,00%
Totale complessivo	102.259	100%

71,22%

Fonte – Elaborazione propria

Passando dagli activity driver agli ACP, si evidenzia come solamente con i primi 15 ACP è possibile spiegare più del 70% dei costi che si stanno esaminando.

A questo punto si è potuto calcolare il costo medio orario per ACP, dividendo il costo dell'ACP per il numero di ore complessivamente dedicate alle attività accomunate dal simile activity driver.

La fase successiva ha visto il calcolo del costo medio unitario per ACP. Per fare questo è stato necessario raccogliere i contatori ovvero, per ogni ACP, si è andato a quantificare l'activity driver. Per alcuni è stato possibile giungere ad un dato molto

preciso, qualora esso fosse disponibile in contabilità analitica (es. numero di articoli complessivamente gestiti dall'azienda in un anno), per altri è stato frutto di stime da parte delle risorse impiegate nelle relative attività (es. numero di richieste di assistenza all'ufficio IT). Dal rapporto tra ore totali e quantità dell'activity driver si è ottenuto il numero di ore impiegate per ogni activity driver che, moltiplicato per il costo medio orario per ACP fa ottenere il costo medio unitario per ACP (si veda la figura 3.11)

Figura 3.11 – Costo medio e costo unitario per ACP

ACTIVITY COST POOL	ORE	Q.TA' ACTIVITY DRIVER	ORE/DRIVER	COSTO MEDIO h	C.U. ACP
N. ARTICOLI	17.997	25.303	0,7	25 €	17 €
N. ARTICOLI DA FOTOGRAFARE	12.506	16.982	0,7	20 €	15 €
N. CLIENTI EXPORT	7.101	328	21,7	25 €	543 €
N. ORDINI FORNITORI	6.313	2.585	2,4	24 €	57 €
N. FOTO CAT PRE ORDINE	5.220	47.500	0,1	44 €	5 €
N. BOUTIQUE	3.755	4	938,6	34 €	31.474 €
N. CLIENTI ECOMMERCE	3.112	17.821	0,2	26 €	4 €
N. BRAND	2.977	190	15,7	53 €	828 €
N. ORDINI CLIENTI ECOMMERCE	2.916	27.848	0,1	23 €	2 €
N. RICHIESTE ASSISTENZA IT	2.907	6.900	0,4	24 €	10 €
N. FATTURE ATTIVE	2.474	37.588	0,1	19 €	1 €
N. RICHIESTE CUSTOMER CARE	1.760	7.700	0,2	20 €	4 €
N. CLIENTI BOUTIQUE	1.752	1.793	1,0	32 €	31 €
N. RESI FORNITORI	1.499	98	15,3	23 €	351 €
N. VETRINE	1.425	32	44,5	43 €	1.913 €
...

Fonte – Elaborazione propria

Determinare il costo medio unitario per ACP significa poter fare considerazioni in merito all'efficienza nella gestione delle attività che stanno dietro a quel costo. Significa poter contare sulla disponibilità di un dato che permette di sapere quale

sia il costo per l'azienda di un singolo ordine, della gestione di un singolo cliente ecc. Tutto questo diviene strategico in quanto vuol dire possedere una leva su cui agire in ottica di ottimizzazione.

3.3.4 Attribuzione dei costi delle attività alle Business Unit

Prima di passare all'attribuzione del costo del personale secondo la metodologia ABC, è bene riprendere il modello di conto economico di Business Unit che è possibile costruire sulla base delle considerazioni fatte in precedenza sul sistema di costing di Ikonic⁷⁵ (si veda la figura 3.12). In questo modo si potranno addurre le opportune considerazioni e fare i necessari confronti con quello che emergerà dall'*Activity based costing*.

⁷⁵ Cfr. par. 3.2.3.

Figura 3.12 – Conto economico di Business Unit ANTE - ABC

Modello Conto Economico Ante - ABC				
	CANALE 1	CANALE 2	CANALE 3	TOTALE
FATTURATO	5.497.516	33.567.819	12.641.451	51.706.785
COSTO DEL PRODOTTO VENDUTO	3.771.738	28.076.802	9.232.197	41.080.737
MDP	1.725.778	5.491.017	3.409.253	10.626.048
MDP%	31,39%	16,36%	26,97%	20,55%
RECUPERI COSTI/MKPL	0	185.157	-1.208.955	-1.023.798
ABBUONI	-20.038	-80.808	-456	-101.303
PROVVIGIONI	-139.848	-341.988	-1.686	-483.522
MDC	1.565.892	5.253.378	2.198.155	9.017.425
MDC%	28,48%	15,65%	17,39%	17,44%
ALTRI COSTI DIRETTI COMM.LI	-88.491	-70.199	-641.197	-799.887
(A) COSTI DIRETTI DEL LAVORO	-482.859	-303.748	-231.343	-1.017.950
MDC NETTO LAVORO	994.542	4.879.431	1.325.615	7.199.588
MDC NETTO LAVORO %	18,09%	14,54%	10,49%	13,92%
(B) COSTI COMUNI DEL LAVORO NON ATTRIBUITI				-1.727.431
II MDC NETTO LAVORO				5.472.157
II MDC NETTO LAVORO %				10,58%

Fonte – Elaborazione propria

Da una prima lettura di questo modello di conto economico, il cosiddetto “margine di contribuzione netto lavoro” tiene conto unicamente del costo del personale addetto direttamente ai tre canali.

In questo modello dunque si ha:

- (A) Costo diretto del lavoro: comprende il costo del personale (inclusi i suoi costi accessori) addetto ai tre canali, attribuito ad essi sulla base di quanto emerge dai rispettivi centri di costo (centro di costo export, boutique,

e-commerce). Esso va a determinare il “Margine di contribuzione netto lavoro” di Business Unit.

- (B) Costo indiretto del lavoro: comprende il costo del personale (inclusi i suoi costi accessori) addetto in tutti gli altri uffici. Questo non è attribuito ai canali in quanto i rispettivi centri di costo non hanno una modalità di ribaltamento alle Business Unit. Esso va a determinare il “II Margine di contribuzione netto lavoro” aziendale.

Si procede a questo punto con l'imputazione dei costi delle attività secondo la logica ABC.

Esaminando quanto auto-analizzato dalle risorse nella compilazione delle schede somministrate è emerso che molte attività, che rappresentano circa la metà dei costi analizzati, sono specifiche di canale. La loro attribuzione può essere fatta dunque per via diretta alle rispettive Business Unit.

È interessante in tal senso valutare quanto del costo attribuito precedentemente in modo specifico alla Business Unit, poiché relativo al rispettivo centro di costo, sia effettivamente di pertinenza di quella. A titolo di esempio ci si potrebbe porre questa domanda: il costo del personale relativo al centro di costo boutique era stato in precedenza attribuito al canale boutique per intero. Ma tale costo è riferito ad attività che, all'interno della boutique, vengono svolte unicamente per questo canale di vendita? O è possibile identificare delle attività, svolte dalla boutique ed il cui costo viene pertanto attribuito ad essa secondo il precedente modello, che sono nella

realtà trasversali agli altri canali (e quindi rientrano tra i costi comuni) o addirittura esclusive di questi?

In tal senso, il costo delle attività dirette di canale è stato scorporato in due voci:

- (A₁) Costo diretto del lavoro (da ABC): qui vi rientra il costo delle attività del personale addetto alle vendite nei tre canali, che esso svolge unicamente per il canale in cui opera.
- (A₂) Altri costi esclusivi del lavoro (da ABC): qui vi rientrano tutti i costi delle attività di tutti gli altri uffici analizzati, svolte specificatamente per uno dei tre canali.

Diverso è il discorso per l'attribuzione dei costi delle attività comuni a più canali, per i quali è necessario ricorrere all'utilizzo degli activity driver.

Qui di seguito vengono riepilogati gli ACP riferiti al costo delle attività comuni (si veda la figura 3.13).

Va evidenziato che con i primi 10 activity driver è possibile attribuire il 70% del costo comune alle Business Unit. È su questa parte di costo che di qui in avanti si concentrerà l'analisi.

È doveroso precisare infatti che, a causa del numero elevato degli activity driver individuati, del relativo poco tempo che la ricerca ha avuto a disposizione, nonché per la difficoltà stessa di calcolare alcuni activity driver per i quali l'azienda non ha attualmente dati di base a disposizione (è ciò che accade per esempio all'activity

driver “n. errori generati in contabilità”), una parte del costo comune è rimasta non attribuita, ma ciò non toglie la possibilità di essere successivamente presa in considerazione e allocata. Non attribuibile rimane invece la quota comune del costo delle attività per le quali non sia stato possibile individuare alcun activity driver, e corrispondente all’11,6% del costo comune (si veda quanto evidenziato in rosso nella figura sottostante).

Figura 3.13 – *ACP riferiti al costo comune*

ACP	TOT. ORE	COSTO ATTIVITA'	COSTO ATTIVITA%
N. ARTICOLI DA FOTOGRAFARE	12.371	252.456	18,09%
N. ARTICOLI	8.554	194.705	13,95%
(vuoto)	5.515	162.077	11,61%
N. ORDINI FORNITORI	6.259	147.193	10,55%
N. BRAND	2.439	126.439	9,06%
N. FOTO CAT PRE ORDINE	2.600	114.611	8,21%
N. RICHIESTE ASSISTENZA IT	2.872	69.511	4,98%
N. RESI FORNITORI	1.499	34.397	2,46%
N. FATTURE ATTIVE	1.353	28.973	2,08%
N. RICHIESTE CUSTOMER CARE	660	14.434	1,03%
...
N. ACQUISTI INTERNI	14	323	0,02%
N. AUTO	12	279	0,02%
N. OMAGGI	6	155	0,01%
Totale complessivo	53.180	1.395.631	100,00%

70,41%

Fonte – Elaborazione propria

Per quanto riguarda il 70% del costo comune che è stato attribuito si procede qui di seguito.

In particolare, ove dalla contabilità analitica non sia stato possibile risalire ad un quantitativo di activity driver specifico per ogni canale (come è possibile invece

fare per l'activity driver "n. fatture attive" di cui si può con certezza sapere la quantità di fatture attive di ogni canale), e ove nemmeno la risorsa adibita sia riuscita a darne un'attribuzione (come al contrario per l'activity driver "n. richieste customer care" per il quale la risorsa è riuscita a specificare quante provengono dall'uno piuttosto che dall'altro canale), è stato deciso un metodo di attribuzione degli activity driver alternativo. In base alla tipologia del driver è stata fatta una scelta: alcuni sono stati attribuiti in modo paritario tra i tre canali, per altri l'allocazione è stata fatta utilizzando una metodologia di ponderazione (ad esempio, i costi relativi ad activity driver riferiti al "n. articoli" sono stati ponderati per il numero di articoli venduti dal canale).

La figura seguente mostra le modalità di attribuzione dei 10 activity driver presi in considerazione (si veda la figura 3.14).

Figura 3.14 – Modalità di attribuzione degli activity driver

ACTIVITY DRIVER	Q.TA' TOT. A.D.	METODO DI ATTRIBUZIONE	AD. Canale 1	AD. Canale 2	AD. Canale 3
N. ARTICOLI DA FOTOGRAFARE	16.982	PONDERANDO. PER N. ARTICOLI VENDUTI DAL CANALE	8.263	17.356	13.621
N. ORDINI FORNITORI	2.585	PARI ATTRIBUZIONE TRA I CANALI (1/3)	862	862	862
N. FOTO CAT PRE ORDINE	95.000	PARI ATTRIBUZIONE TRA I CANALI (1/3)	31.667	31.667	31.667
N. RICHIESTE ASSISTENZA IT	6.900	ATTRIBUZIONE FATTA DAL RESPONSABILE	2.300	2.300	2.300
N. FATTURE ATTIVE	37.588	DA CO.AN	7.664	2.072	27.848
N. BRAND	190	PARI ATTRIBUZIONE TRA I CANALI (1/3)	63	63	63
N. ARTICOLI	25.303	PONDERANDO. PER N. ARTICOLI VENDUTI DAL CANALE	8.263	17.356	13.621
N. BOUTIQUE	4	PARI ATTRIBUZIONE TRA I CANALI (1/3)	1	1	1
N. RESI FORNITORI	98	PARI ATTRIBUZIONE TRA I CANALI (1/3)	33	33	33
N. RICHIESTE CUSTOMER CARE	7.700	ATTRIBUZIONE FATTA DALLA RISORSA ADIBITA	660		7.040

Fonte – Elaborazione propria

Avendo a disposizione:

- costo unitario dell'ACP (ricavabile da rapporto tra costo dell'attività comune e la quantità totale di activity driver);
- quantità di activity driver per canale.

È possibile procedere con l'attribuzione dei costi delle attività comuni, alle tre Business Unit (si veda la figura 3.15).

Figura 3.15 - Attribuzione dei costi comuni ABC

ACTIVITY DRIVER	COSTO ATTIV. COMUNE	C.U.ACP	COSTO BOU	COSTO EXP	COSTO EC
N. ARTICOLI DA FOTOGRAFARE	€ 252.456	15	€ 53.161	€ 111.662	€ 87.633
N. ORDINI FORNITORI	€ 147.193	57	€ 49.064	€ 49.064	€ 49.064
N. FOTO CAT PRE ORDINE	€ 114.611	1	€ 38.204	€ 38.204	€ 38.204
N. RICHIESTE ASSISTENZA IT	€ 69.511	10	€ 23.170	€ 23.170	€ 23.170
N. FATTURE ATTIVE	€ 28.973	1	€ 5.907	€ 1.597	€ 21.466
N. BRAND	€ 126.439	665	€ 42.146	€ 42.146	€ 42.146
N. ARTICOLI	€ 194.705	8	€ 41.000	€ 86.119	€ 67.586
N. BOUTIQUE	€ 4.723	1.181	€ 1.574	€ 1.574	€ 1.574
N. RESI FORNITORI	€ 34.397	351	€ 11.466	€ 11.466	€ 11.466
N. RICHIESTE CUSTOMER CARE	€ 14.434	2	€ 1.237	€ -	€ 13.197
			€ 266.930	€ 365.002	€ 355.505

Fonte – Elaborazione propria

A questo punto può essere elaborato il Conto Economico di Business Unit che emerge in seguito all'introduzione dello strumento *Activity based costing* (si veda la figura 3.16).

Le voci (A₁) e (A₂) sono riferite come visto in precedenza ai costi delle attività dirette di canale.

Per quanto riguarda i costi comuni, le voci sono state così identificate:

- (B₁) Costi comuni del lavoro attribuiti ABC: parte del costo comune totale allocata alle Business Unit tramite gli activity driver;

- (B₂) Costi comuni del lavoro NON attribuiti ABC: parte del costo comune totale riferita a quegli activity driver per i quali ancora non sono stati rilevati dei contatori;
- (B₃) Costi comuni del lavoro NON ATTRIBUIBILI ABC: parte del costo comune totale riferita ad attività per le quali non è stato possibile individuare un driver.

Figura 3.16 – Conto Economico di Business Unit ABC

Modello Conto Economico ABC				
	CANALE1	CANALE2	CANALE3	TOTALE
FATTURATO	5.497.516	33.567.819	12.641.451	51.706.785
COSTO DEL PRODOTTO VENDUTO	3.771.738	28.076.802	9.232.197	41.080.737
MDP	1.725.778	5.491.017	3.409.253	10.626.048
MDP%	31,39%	16,36%	26,97%	20,55%
RECUPERI COSTI/MKPL	0	185.157	-1.208.955	-1.023.798
ABBUONI	-20.038	-80.808	-456	-121.340
PROVVIGIONI	-139.848	-341.988	-1.686	-623.370
MDC	1.565.892	5.253.378	2.198.155	9.017.425
MDC%	28,48%	15,65%	17,39%	17,44%
ALTRI COSTI DIRETTI COMM.LI	-88.491	-70.199	-641.197	-799.887
(A₁) COSTI DIRETTI DEL LAVORO ABC	-421.634	-296.153	-251.067	-968.854
(A₂) ALTRI COSTI ESCLUSIVI DEL LAVORO ABC	-208.221	-191.211	-59.949	-459.381
(B₁) COSTI COMUNI DEL LAVORO ATTRIBUITI ABC	-266.930	-365.002	-355.505	-987.438
MDC NETTO LAVORO ABC	580.616	4.330.813	890.437	5.801.866
MDC NETTO LAVORO ABC %	10,56%	12,90%	7,04%	11,22%
(B₂) COSTI COMUNI DEL LAVORO NON ATTRIBUITI ABC				-246.117
(B₃) COSTI COMUNI DEL LAVORO NON ATTRIBUIBILI ABC				-162.077
II MDC NETTO LAVORO ABC				5.393.672
II MDC NETTO LAVORO ABC %				10,43%

Fonte – Elaborazione propria

Le voci di costo (A_1), (A_2) e (B_1) concorrono a formare il “Margine di contribuzione netto lavoro ABC”. Sottraendo (B_2) e (B_3) si ottiene il “II Margine di contribuzione netto lavoro ABC”, che corrisponde a quello che nel modello di CE precedente alla nuova metodologia di allocazione era il “II Margine di contribuzione netto lavoro”.

3.3.5 Benefici dell'implementazione dello strumento

I benefici ottenuti e ottenibili dall'implementazione dell'evoluto sistema di costing sono riconducibili a diversi aspetti che verranno di seguito analizzati.

1. Maggiore precisione nei risultati

La metodologia implementata ha condotto a indubbi vantaggi circa l'attribuzione dei costi alle Business Unit, portando ad un conto economico relativo ad esse più attendibile e più completo. È possibile innanzitutto evidenziare come l'applicazione dello strumento Activity based costing abbia consentito di far emergere le anomalie esistenti in alcune attribuzioni ai canali e di dare appunto un'attribuzione più corretta a quelli che risultano essere i costi diretti del lavoro di Business Unit. Nella tabella seguente si esplicita infatti che il 9 % del costo totale diretto analizzato, attribuito ante-ABC ai canali poiché derivante dai rispettivi centri di costo, risulta essere erroneamente allocato ad essi in quanto non specifico di canale ma comune o esclusivo di altri (si veda la figura 3.17).

Figura 3.17 – *Costi diretti del lavoro*

COSTI DIRETTI DEL LAVORO				
	CANALE 1	CANALE 2	CANALE 3	COMUNE
ANTE ABC	47%	28%	25%	0%
ABC	40%	28%	24%	9%

Fonte – Elaborazione propria

In altre parole, fatto 100 il costo diretto del lavoro, solo il 40% è diretto del canale 1, il 28% è diretto del canale 2 e il 24% è diretto del canale 3. Il 9% è comune tra di essi e tale quota è stata quindi oggetto di riattribuzione mediante il sistema ABC. Ulteriore attenzione va posta ai meriti che devono essere riconosciuti al sistema in esame circa la sua capacità di riuscire ad allocare alle Business Unit una considerevole quota in più di costi riferiti all'attività lavorativa, lasciando non attribuiti solo il 15% dei costi, contro il 62% del modello precedente (si veda la figura 3.18)

Figura 3.18 – *Attribuzione costo del lavoro Ante e Post ABC*

COSTO DEL LAVORO ANTE ABC 2.823.866 100%	(A) COSTI DIRETTI DEL LAVORO	1.060.320	38%	ATTRIBUITI	38%
	(B) COSTI COMUNI DEL LAVORO NON ATTRIBUITI	1.763.546	62%	NON ATTRIBUITI	62%

COSTO DEL LAVORO ABC 2.823.866 100%	(A ₁) COSTI DIRETTI DEL LAVORO ABC	968.854	34%	ATTRIBUITI	85%
	(A ₂) ALTRI COSTI ESCLUSIVI DELLAVORO ABC	459.381	16%		
	(B ₁) COSTI COMUNI DEL LAVORO ATTRIBUITI ABC	987.438	35%		
	(B ₂) COSTI COMUNI DEL LAVORO NON ATTRIBUITI ABC	246.117	9%	NON ATTRIBUITI	15%
	(B ₃) COSTI COMUNI DEL LAVORO NON ATTRIBUIBILI AB	162.077	6%		

Fonte – Elaborazione propria

L'effetto immediato di tale nuova attribuzione si ripercuote sul margine di contribuzione dei tre canali, che acquisisce maggiore "trasparenza" (si veda la figura 3.19)

Figura 3.19 – *Margine di contribuzione delle Business Unit*

DISTRIBUZIONE DEL MARGINE TRA I CANALI			
	CANALE 1	CANALE 2	CANALE 3
ANTE ABC	14%	68%	18%
ABC	10%	75%	15%

MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI CANALE			
	CANALE 1	CANALE 2	CANALE 3
ANTE ABC	18%	15%	10%
ABC	11%	13%	7%

Fonte – Elaborazione propria

Mentre resta invariata la distribuzione del margine tra i canali, notevole è l'impatto dell'ABC per ciascuno. In particolare, a subirne gli effetti è il canale 1. Questo se con il modello precedente risultava, tra i tre, il canale che operava a marginalità più alta, vede ridursi di 7 punti percentuali dalla nuova metodologia di attribuzione. L'ingente quota di costi assorbiti da esso lo fanno scalare in seconda posizione in termini di redditività delle Business Unit.

Poter fare queste considerazioni vuol dire utilizzare un approccio alla gestione razionale e ponderato grazie alla possibilità di avere a disposizione una base informativa più rispondente alla realtà, indispensabile per supportare la direzione nell'attività decisionale.

2. Rintracciare aree di miglioramento

La metodologia di costing oggetto di implementazione in questo studio risulta poter essere uno strumento in grado di condurre per mano l'azienda verso il cambiamento della cultura aziendale, orientandola all'ottimizzazione dei processi secondo la catena del valore. Applicare l'ABC significa capire le determinanti delle attività al fine di intervenire eliminando o riducendo le attività che non aggiungono valore, assegnando le attività a persone diverse (meno costose), individuando opportunità di razionalizzazione e di miglioramento nelle attività che aggiungono valore. Ancora, capire i tempi impiegati per ogni attività diventa una fonte di vantaggio competitivo, significa poter indagare il motivo per cui la risorsa non riesce ad essere più efficiente. Questo stimola riflessioni sulle probabili cause a monte, che possono

essere rintracciate, ad esempio, nelle tecnologie utilizzate o nell'informatizzazione dei processi, nelle procedure di lavoro, o nella presenza di input intrinseci di errori, o in ritardo o costosi.

Dai costi unitari degli ACP possono inoltre emergere considerazioni importanti da parte del management in merito alla validità dei processi aziendali, a sostegno dell'economicità delle attività svolte. La conoscenza del costo sostenuto per lo svolgimento delle attività riferite ad un articolo prima che esso sia venduto incide sulla possibilità di fare valutazioni costi/benefici circa l'opportunità o meno di approfondimento dell'assortimento. Così come avere a disposizione un dato esplicitante il costo riferito ad un singolo intervento di assistenza da parte della risorsa impiegata all'IT potrebbe far pensare ad un suo confronto con gli eventuali costi derivanti dall'introduzione di un nuovo e più performante gestionale a disposizione delle risorse.

Anche l'analisi del costo delle attività merita attenzione e permette di indagare tale costo sia dal punto di vista economico che quantitativo. L'attività è troppo costosa semplicemente perché viene svolta dalla risorsa sbagliata o perché richiede un ammontare ore eccessivamente elevato?

Infine, il lavoro di interpretazione delle note, che le risorse hanno inserito al momento della compilazione della scheda, è risultato utile al fine di rilevare attività reputate "problematiche" perché valutate inefficienti, ottimizzabili dal punto di vista del processo o necessitanti di strumenti ad hoc.

3. Economicità e apprendimento reciproco

L'introduzione della metodologia di costing in esame è infatti un processo lungo e complesso che richiede molti passaggi e quindi dispendioso di tempo, soprattutto nella fase dell'implementazione, partendo, come in questo caso, completamente da zero. È chiaro quindi che è necessario disporre di risorse umane, interne (personale) ed esterne (consulente), che abbiano competenze e tempo da dedicare. Questi aspetti, tempo e risorse umane e conseguentemente economiche, sono da tenere assolutamente presenti quando si decide di procedere con l'adozione di questo strumento. La possibilità di condurre una ricerca interventista ha consentito di trarre benefici sia all'azienda che ha beneficiato di un supporto metodologico e operativo sia, soprattutto, a chi scrive perché la possibilità di implementare quanto studiato in un contesto organizzativo ha un valore fondamentale per il lavoro di tesi e per l'apprendimento personale. Chi scrive è stato supportato in ogni necessario momento dal contributo della figura responsabile del controllo di gestione, che si è resa disponibile nella fornitura di dati, prospetti e spesso nel risolvere problematiche tecniche che di volta in volta sono emerse. Questo ha portato ad un apprendimento reciproco del ricercatore e dell'azienda ospitante, proprio della metodologia di ricerca interventista.

3.3.6 Criticità e limiti dell'implementazione dello strumento

Nell'introduzione e implementazione dello strumento di costing activity based sono state tuttavia riscontrate alcune criticità, che sono riconducibili ai seguenti aspetti.

1. Autoanalisi delle attività

Lasciare un modello ABC completamente libero dal punto di vista della mappatura delle attività porta con sé delle inevitabili conseguenze, dettate dall'inesperienza nell'utilizzo della scheda somministrata. Le risorse umane non sono infatti state guidate nella compilazione e le attività rilevate, così come i tempi inseriti, sono il frutto di una propria autoanalisi di quanto la rispettiva posizione ricoperta richiede di svolgere. Ciò ha comportato in prima battuta, come già evidenziato, un piccolo gap tra ore effettivamente lavorate e risultanti dalla contabilità e ore censite da ciascuna risorsa. Gap che può essersi riversato, seppur in modo sicuramente non impattante, nell'attribuzione fatta. Ulteriori dubbi in merito si hanno sull'indicazione fatta dalla risorsa circa i canali per i quali la specifica attività descritta viene svolta. Anche l'individuazione dei driver delle attività ha riscontrato inizialmente delle criticità. Entrare nel meccanismo e comprendere quale sia l'indicatore che motiva l'assorbimento del costo non è stato immediato né tantomeno semplice tuttavia, con opportuni interscambi e chiarimenti, si tratta di limiti che possono essere contenuti.

2. Opinabilità e numerosità dei driver

Mentre per un'azienda produttiva identificare driver relativi ai lotti o ai prodotti può essere relativamente più semplice e frutto di una scelta spesso "oggettivabile" in quanto i driver sono sovente "visibili", diverso è il discorso per Ikonic. Trattandosi di un'impresa commerciale pura, le attività sono principalmente di vendita e a supporto di essa. Stabilire activity driver precisi ed universalmente condivisi da tutti i canali è una difficile impresa e spesso risultata essere oggetto di "forzatura". In altre parole, l'individuazione di alcuni driver può essere intaccata da un certo margine di soggettività, che fa ricadere lo stesso nel mondo dell'opinabilità. Tutto questo può incidere sull'attendibilità dell'allocazione dei costi alle Business Unit, che è fortemente influenzata dalla validità degli activity driver (Marasca, Pettinari e Chiucchi, 2013). Alla luce di ciò, condivisibile, attendibile, e accurata è l'attribuzione delle attività dirette di canale. Per quanto concerne quelle comuni, i pesi per l'attribuzione del costo dell'attività, e quindi la ricerca di alcuni activity driver e la loro quantificazione è oggetto di miglioramento.

Un altro limite è da rintracciare nella numerosità degli activity driver individuati, sintomo anch'esso di un'azienda commerciale con uno sviluppato apparato di funzioni di staff, che svolgono molteplici attività diversificate tra di loro. L'impossibilità di analizzarli tutti, legata al ridotto tempo a disposizione per la ricerca, ma a volte anche alla mancanza di una base di dati per poterli quantificare, ha orientato lo studio a concentrarsi su quelli più importanti in termini di incidenza

a valore sul costo totale delle attività mappate, comuni alle tre business unit. Si ribadisce che ciò non esclude la possibilità di essere oggetto di allocazione in un secondo momento.

3. Cultura aziendale

L'introduzione dello strumento, tramite la somministrazione delle schede di rilevazione delle attività, ha reso indispensabile la partecipazione di tutte le risorse sottoposte ad autoanalisi. Sebbene la struttura organizzativa semplice caratterizzata da interazione diretta e informale abbia facilitato l'introduzione dello strumento, agevolata da una cultura aziendale fortemente orientata al risultato, non sono tuttavia mancate resistenze, assolutamente naturali, alla sua implementazione. Complice la peculiarità del settore, connubio di immagine estro e arte, infondere l'importanza del dato quantitativo è stato in alcuni casi, seppur rari, particolarmente difficile. Allo stesso tempo la sensazione di essere misurati e controllati è a volte prevalsa nonostante incontri e riunioni con il personale dei singoli uffici abbiano, non solo preventivamente, ma anche in itinere, avuto cura di spiegare gli scopi ultimi dell'analisi.

CONCLUSIONI

Il presente lavoro ha consentito di dimostrare come per la PMI sia sempre più avvertita l'esigenza di dotare l'azienda di un sistema di controllo di gestione. Il fine essenziale, comune a tutte le imprese, è quello di riuscire a supportare il processo decisionale attenendosi alla valutazione di dati quantitativi, e non solo affidandosi all'intuizione dell'imprenditore che conduce alla presa irrazionale e istintiva delle decisioni. Sebbene analisi recenti provino l'arretratezza dei sistemi di controllo in uso presso le PMI ed un loro prevalente utilizzo in modo improprio (Del Baldo, Arcari e Ruisi, 2019), la dottrina asserisce che questi non dovrebbero essere molto diversi da quelli in uso presso le grandi imprese (Brusa, 1986). Si tratta, tuttavia, di dover prestare attenzione agli interventi di progettazione di una loro introduzione o allargamento. Questi devono avvenire attenendosi ad alcuni importanti principi, quanto alla necessaria adattabilità degli strumenti alla specifica situazione di contesto. È vero dunque che pianificazione, budgeting, costing, analisi degli scostamenti e reporting sono applicabili alla PMI, che deve valutare, in base alle condizioni di operatività interna ed esterna, la soluzione migliore da implementare per il proprio contesto, tenendo presente, al contempo, il clima organizzativo presente in azienda, la disponibilità di risorse finanziarie e di competenze manageriali (Lombardi Stocchetti, 1996). Ecco dunque che l'introduzione di un sistema di controllo di gestione nella PMI deve avvenire in modo compatibile alle

sue specifiche caratteristiche, in modo tale che le sue procedure siano “cucite indosso” all’azienda.

Quanto analizzato a livello teorico è stato poi operativamente analizzato attraverso un caso aziendale, il caso Ikonik srl. L’obiettivo della ricerca è stato quello di studiare, nei suoi diversi aspetti, il modello di controllo di gestione adottato, indagando come le peculiarità dell’azienda in esame abbiano contribuito alla configurazione del sistema di controllo stesso. Lo studio, condotto nell’ambito di una ricerca interventista, si è spinto poi alla promozione di un cambiamento nel sistema di costing adottato, volto ad apportare un miglioramento nella rappresentazione dei risultati.

Analizzando il caso si è potuto constatare come in Ikonik la PMI dimensione non sia sinonimo di attaccamento all’imprenditorialità e accentramento decisionale, ma come al contrario il clima organizzativo incline alla responsabilizzazione, e quindi alla delega, abbia portato allo sviluppo di un sistema di direzione allargata. Questo è espressione di una cultura manageriale ampiamente diffusa in azienda, in cui la partecipazione ed il coinvolgimento dei suoi collaboratori sono l’input alla condivisione di un fine comune.

L’aumento della complessità gestionale, rintracciabile nella molteplicità di canali distributivi attivati dall’azienda, accompagnata da una uguale tendenza per i fatturati negli anni, ma stazionaria per i risultati economici, ha reso necessario un ripensamento del sistema di costing utilizzato dal controllo di gestione. L’evidenza

di un ammontare considerevole di costi relativi ad attività svolte dai diversi uffici aziendali, comuni alle Business Unit e non attribuiti, ha reso l'ABC la proposta più consona all'esigenza informativa aziendale. Il supporto e l'apertura da parte del vertice aziendale all'implementazione dello strumento sono stati fondamentali per promuoverne l'importanza e le potenzialità al management e per diffondere la cultura del cambiamento ai livelli inferiori. L'applicabilità dello strumento innovativo alla PMI in esame è stata inoltre facilitata dall'informatizzazione del sistema di controllo di gestione esistente in azienda, che ha reso fruibili dati e informazioni necessarie in modo rapido e flessibile. È proprio dall'IT che possono derivare spunti di miglioramento nella gestione della procedura di mappatura delle attività e dei tempi, per uno sviluppo più snello e veloce della rilevazione.

L'implementazione del sistema di costing in Ikonic è stata resa possibile anche in virtù delle sue contenute dimensioni, sia dal numero ragionevole delle risorse da censire, sia dalla struttura organizzativa piuttosto semplice, caratterizzata da informalità nelle relazioni che ha consentito di divulgare in modo diretto e veloce gli scopi dello studio e la necessità per Ikonic di recuperare efficienza.

In un'azienda attenta alla pianificazione di lungo periodo e alla programmazione, nonché al monitoraggio costante del raggiungimento degli obiettivi, avere a disposizione un dato quantitativo esplicativo del costo che origina dall'attività lavorativa assume rilevanza strategica. La possibilità di contare su un'informazione di risultato di Business Unit più esaustiva e dettagliata mette a disposizione del

management un valido supporto alla razionalità nelle decisioni aziendali, che può riflettersi positivamente sulla definizione degli obiettivi.

L'atteggiamento proattivo della strategia aziendale si avvantaggia dei dati ottenuti e ottenibili dalla metodologia in esame, la quale consente di anticipare eventuali future tendenze sfavorevoli andando a studiare ed eliminare le inefficienze esistenti. In questo caso specifico, la soggettività di alcuni activity driver considerati nell'attribuzione può rendere l'allocazione fatta alle Business Unit non condivisa nella sua totalità da parte del management. Tuttavia, le criticità riscontrate relative allo strumento in esame non vanno considerate vincoli alla corretta implementazione, quanto aree di miglioramento in un'ottica di replicabilità dell'ABC negli esercizi futuri.

BIBLIOGRAFIA

- Airoldi G. (1975), *Aspetti organizzativi dei sistemi di controllo d'impresa*, in "Scritti in onore di Ugo Caprara", Vallardi, Milano.
- Amigoni F. (1979), *I sistemi di controllo direzionale*, Giuffrè Editore, Milano.
- Barretta A. (1999), *Struttura organizzativa e controllo di gestione nelle piccole e medie imprese italiane*, in "Rivista dei dottori commercialisti", Vol. 50 N. 2, pp. 241-264.
- Bergamin Barbato M. (1991) *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino.
- Berle A.A., Means, G.C. (1966), *Società per azioni e proprietà privata*, Einaudi, Torino.
- Bertini U. (1984), *Il governo d'impresa tra "managerialità" e "imprenditorialità"*, in "Studi e informazioni, Vol.4.
- Brusa L. (1986), *L'amministrazione e il controllo delle p.m.i.*, in "L'economia delle piccole e medie imprese industriali", AIDEA, Clueb, Bologna.
- Catturi G. (1992), *Cultura aziendale e strumenti per il controllo di gestione*, in "Studi e informazioni", N.4, pp. 97-108.
- Catturi G., Riccaboni A. (2001), *Economia aziendale a teoria istituzionale: affinità concettuali ed implicazioni operative per il controllo di gestione*, in "Contabilità e cultura aziendale", Vol. 1, N.2, pp. 137-178.

Cesaroni F.M., Corsi K., Del Baldo M., Demartini P. (2007), *L'impatto delle ICT sul controllo di gestione delle PMI: la dimensione informativa*, in G. Ferrero (a cura di), *Le ICT per la qualificazione delle piccole imprese marchigiane* (pp. 101-129), Carrocci Editore, Roma.

Chiucchi M.S., (2012) *Il metodo dello studio di caso nel management accounting*, Giappichelli Editore, Torino.

Chiucchi M.S., (2013) *Il sistema di reporting integrato per la valutazione delle prestazioni*, in Marasca S., Marchi L., Riccaboni A. (a cura di) "Controllo di gestione, metodologie e strumenti", II edizione, Arezzo, Knowita.

Chiucchi M.S., Marasca S., Pettinari G. (2013), *Metodologie di calcolo di costo di prodotto*, in Marasca S., Marchi L., Riccaboni A. (a cura di) "Controllo di gestione, metodologie e strumenti", II edizione, Arezzo, Knowita.

Ciambotti M., (1984) *La misurazione della dimensione e il problema definitorio della piccola impresa*, in "Rivista dei dottori commercialisti", Vol. 1, pp. 92-132.

Ciambotti M., Gelsomini L., Palazzi F. (2019), *L'adozione dell'Activity-Based Costing nelle PMI: analisi di un caso*, in "Management Control", Vol. 1. pp. 97-122.

Del Baldo M., Arcari A.M., Ruisi M. (2019), *Controllo di gestione nelle PMI e consulenti esterni*, "Management control", Vol.1, pp. 69-94.

Del Baldo M. (2008), *I nuovi sistemi informativi: opportunità e criticità per il controllo di gestione nelle piccole e medie imprese*, in F.M. Cesaroni F.M e P.

Demartini P, "ICT e informazione economico-finanziaria. Saggi sull'applicazione delle nuove tecnologie nelle grandi e nelle medie imprese, Franco Angeli, Milano.

Del Bene L. (2013), *Principi e logiche di budgeting, alcune premesse concettuali*, in Marasca S., Marchi L., Riccaboni A. (a cura di) "Controllo di gestione, metodologie e strumenti", II edizione, Arezzo, Knowita.

De Vecchi C. (1986) *Stili di gestione nell'impresa minore*, in "L'economia delle piccole e medie imprese industriali", AIDEA, Clueb, Bologna.

Donna. G (1981) *Controllo di gestione e variabili organizzative*, in Favotto F., Bolasco S., "Strumenti contabili e statistici per il controllo di gestione", Clueb, pp. 31-44.

Ferrando P.M. (1986), *L'organizzazione nella media impresa*, in "L'economia delle piccole e medie imprese industriali", AIDEA, Clueb, Bologna.

Guerrini A. (2013), *L'analisi degli scostamenti sui valori economici*, in Marasca S., Marchi L., Riccaboni A. (a cura di) "Controllo di gestione, metodologie e strumenti", II edizione, Arezzo, Knowita.

Herzberg F. (1966), *Work and nature of man*, World, Cleveland

Kaplan A.D.H. (1979), *Small business: its place and problems*, ed. di ristampa, Arno Press, p.10.

Locke E.A., Latham G.P. (1984), *Goal Setting: A Motivational Technique that Works!*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs.

Lombardi Stocchetti G. (1996), *Il controllo di gestione nella piccola impresa*, Egea, Milano.

Lombardi Stocchetti G. (1998) *L'utilizzo del sistema di controllo di gestione nel processo di successione generazionale in azienda*, in "Piccola impresa/Small business", Vol. 2, pp. 29-52

Macinati M.S. (2013) *Behavioral management accounting: la dimensione cognitiva e motivazionale dei sistemi di controllo direzionale*, Franco Angeli.

Maraghini M.P. (2013) *Il controllo dei risultati*, in Marasca S., Marchi L., Riccaboni A. (a cura di) "Controllo di gestione, metodologie e strumenti", II edizione, Arezzo, Knowita.

Marchi L. (2013) *I contenuti del reporting*, in Marasca S., Marchi L., Riccaboni A. (a cura di) "Controllo di gestione, metodologie e strumenti", II edizione, Arezzo, Knowita.

Marasca S. (1993) *Fabbisogno conoscitivo e determinazioni di costo nei processi decisionali delle piccole e medie imprese*, in Marasca S., Farneti G., (a cura di) "Nuove metodologie per la determinazione dei costi di prodotto", Clua, Ancona.

Marasca S., Pettinari G. (2013) *La contabilità analitica*, in Marasca S., Marchi L., Riccaboni A. (a cura di) "Controllo di gestione, metodologie e strumenti", II edizione, Arezzo, Knowita.

Marchi L., Trucco S. (2013) *Il processo e la struttura tecnico-informativa del controllo*, in Marasca S., Marchi L., Riccaboni A. (a cura di) “Controllo di gestione, metodologie e strumenti”, II edizione, Arezzo, Knowita.

Marchini I. (1995) *Il governo della piccola impresa. Vol. I – Le basi delle conoscenze*, Aspi-ins-edit, Genova.

Marchini I. (1988) *Piccole imprese e piccole imprese emergenti*, in “Piccola impresa”, Vol. 1, pp. 11-32.

Massari M. (1977), *La media impresa in Italia*, ISEDI, Torino.

Nandan R. (2010), *Management accounting needs of SMEs and the Role of Professional accountants: a renewed research agenda*, JAMAR,8(1), pp. 65-78.

Nanut V. (1986), *L'organizzazione nella piccola impresa*, in “L'economia delle piccole e medie imprese industriali”, AIDEA, Clueb, Bologna.

Ng F, Harrison J.A., Akroyd C. (2013), *A revenue management perspective of management accounting practice in small business*, *Meditari Accountancy Research*, 21 (2) pp. 92-116.

ODCEC Milano 2008 quaderno n. 20 “Il dottore commercialista e la pianificazione e controllo nelle PMI” (a cura di) Camagni A., Coda R., Sclavi R. Commissione Finanza e Controllo di gestione 2005/2007. I quaderni della scuola di Alta Formazione – SAF. Luigi Martino, ottobre 2008, Ostiago.

Padroni G. (1986) *L'organizzazione nelle piccole e medie imprese*, in “L'economia delle piccole e medie imprese industriali”, AIDEA, Clueb, Bologna.

Palazzi A., Ciambotti M., Gelsomini L. (2019), *L'Adozione dell'activity based costing nelle PMI: analisi di un caso*, in "Management control", Vol. 1, pp. 98-122.

Pastore A. (1986) *L'amministrazione e il controllo nelle piccole e medie imprese*, in "L'economia delle piccole e medie imprese industriali", AIDEA, Bologna, club.

Potito (1986), *L'amministrazione e il controllo delle piccole e medie imprese*, in *L'economia delle piccole e medie imprese industriali*, club, Bologna

Quagli A. (1989), *Considerazioni sul controllo di gestione con particolare riferimento alle piccole imprese*, in *Studi & Informazioni*, vol.2, Banca Toscana.

Riccaboni A. (2013), *Il controllo di gestione: obiettivi, attori, strumenti*, in Marasca S., Marchi L., Riccaboni A. (a cura di) "Controllo di gestione, metodologie e strumenti", II edizione, Arezzo, Knowita.

SITOGRAFIA

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2005/10/12/05A09671/sg>

RINGRAZIAMENTI

Desidero innanzitutto ringraziare la mia relatrice, la Professoressa Maria Serena Chiucchi, per avermi guidata nella ricerca e per la disponibilità ricevuta durante questo percorso di tesi. Ci tengo a ringraziarla anche, e soprattutto, per avermi trasmesso con grinta, sin dalla laurea triennale, l'interesse e la passione per questa materia.

Ringrazio sentitamente l'azienda Ikonic, il Prof. Danilo Scarponi ed il mio tutor Matteo Rossini per avermi concesso la grande opportunità di fare questa esperienza e di poter applicare nella realtà aziendale il frutto dei miei studi.

Ringrazio con tutto il cuore il mio papà e la mia mamma che hanno creduto in me sempre, supportandomi in ogni momento in questo lungo percorso. È grazie a loro se sono arrivata fin qui oggi.