

# CONTROLLO DI GESTIONE

LA RIVISTA DI BUDGET, REPORTING E STRATEGIA PER L'AZIENDA E IL CONSULENTE

**Amministrazione  
& Finanza**

ANNO IX - Novembre-Dicembre 2012, n. 6  
DIREZIONE E REDAZIONE  
STRADA 1, PALAZZO F6  
20090 MILANOFIORI ASSAGO

TARIFFA R.O.C. - POSTE ITALIANE SPA - SPEDIZIONE  
IN ABBONAMENTO POSTALE - D.L. 353/2003  
(CONV. IN L. 27/02/2004 N. 46) ART. 1, COMMA 1, DCB MILANO

[www.ipsoa.it](http://www.ipsoa.it)



Un tragico sospetto:  
il budget non è morto?

Il ruolo del controllo di gestione  
nelle microimprese:  
il caso del Tubettificio Senese

Sistemi informativi automatizzati  
a supporto della direzione aziendale:  
ancora un ritardo cronico  
per le piccole imprese?

6

2012



IPSOA  
Gruppo Wolters Kluwer

CAMPAGNA  
RINNOVO  
RIVISTE

2013

TANTI VANTAGGI  
SE RINNOVA  
SUBITO!

DICEMBRE

21  
2012

# SOMMARIO

## IN TEORIA

- 7** **Un tragico sospetto: il budget non è morto?**  
*di Alberto Bubbio*

## METODI E STRUMENTI

- 13** **La creazione del modello di controllo: il Map Managing Control – M.M.C.**  
*di Alessandro Garlassi e Luca Fornaciari*

## SISTEMI INFORMATIVI

- 21** **Il budget del costo del personale con strumenti multidimensionali**  
*di Giampaolo Calori e Nicoletta Perego*
- 29** **La gestione delle informazioni per il controllo: l'uso combinato degli strumenti di office automation**  
*di Francesco Trivisonni*

## CASE HISTORY

- 36** **Il ruolo del controllo di gestione nelle microimprese: il caso del Tubettificio Senese**  
*di Federico Barnabè, Pasquale Ruggiero, Franco Vaselli e Alessio Petracca*

## SEZIONE REFERATA

- 48** **I sistemi informativi automatizzati a supporto dei processi di direzione aziendale. Ancora un ritardo cronico per le piccole imprese?**  
*di Massimo Ciambotti, Selena Aureli e Daniele Giampaoli*

## INDICI

- 60** **Indice annuale**

# IL RUOLO DEL CONTROLLO DI GESTIONE NELLE MICROIMPRESE: IL CASO DEL TUBETTIFICIO SENESE

di Federico Barnabè,  
Pasquale Ruggiero  
Università degli Studi  
di Siena  
Franco Vaselli  
e Alessio Petracca  
Studio Vaselli e Associati

**I**l contributo<sup>1</sup> si propone di mostrare come un sistema di controllo di gestione possa essere implementato con successo, pur con specifici adattamenti, in realtà aziendali particolari come quelle delle microimprese. Tali imprese risultano di interesse per un'analisi sui sistemi di controllo in quanto tipologia aziendale maggiormente rappresentativa del contesto italiano. Nello specifico, il contributo analizza il caso del Tubettificio senese, presentando le caratteristiche del sistema di controllo adottato nonché alcune considerazioni utili per altre aziende interessate ad intraprendere un percorso simile.

## Introduzione

Le imprese di piccole dimensione, e nello specifico le microimprese, costituiscono un oggetto di analisi di estremo interesse essendo la tipologia di aziende predominante nel contesto italiano. Tali aziende, inoltre, sono di interesse poiché contraddistinte da caratteristiche organizzative ed operative che le rendono assolutamente uniche, pur con alcuni elementi di fragilità, quali le limitate risorse a disposizione e la mancanza di appropriati strumenti informativi a supporto del processo decisionale. Al riguardo, questo contributo ha l'esplicito obiettivo di individuare le modalità più opportune attraverso cui un sistema di controllo di gestione possa essere implementato con successo, pur con opportune attenzioni e specifici adattamenti, in una microimpresa.

Partendo da tali premesse, nelle pagine che seguono si delinea il concetto di microimpresa, per poi procedere con l'evidenziazione delle principali caratteristiche organizzative ed operative di queste specifiche realtà che, conseguentemente, ne determinano le modalità di progettazione ed implementazione di un sistema di controllo di gestione. Le informazioni così

proposte sono poi contestualizzate tramite uno specifico caso aziendale, per concludere con delle riflessioni di sintesi, incentrate sulle opportunità che l'introduzione di un sistema di controllo in azienda può presentare per altre microimprese interessate ad intraprendere tale percorso.

## La «microimpresa»: inquadramento concettuale

L'Italia viene spesso indicata come il Paese della piccola e piccolissima impresa per antonomasia. Al riguardo, recenti dati Istat (2011) mostrano che su quasi 4,5 milioni di imprese attive, il 99,4% si caratterizza per una dimensione indicata come piccola. In prima approssimazione, si ricorda che la dimensione delle aziende è spesso definita in relazione al numero di addetti: sono piccole aziende quelle con un numero di addetti tra 10 e 49 mentre sono «microimprese» le aziende con meno di 10 dipendenti, già ben delineando con questo criterio un perimetro gestionale ed operativo limitato. Più nello specifico, in Italia le microimprese hanno un peso determinante essendo circa 4,3 milioni di unità, ovvero il 95% del totale, ed impiegando il 47% del personale globalmente assunto. Le attività più frequentemente svolte da tali aziende sono: servizi, costruzioni, commercio, trasporto ed alberghi<sup>2</sup>. Nel loro essere piccole, tali aziende da una parte devono sottostare ad alcuni «naturali» limiti ma dall'altra, possono beneficiare di specifici vantaggi. In relazione ai primi, si ricordano le limitate risorse a disposizione e la non elevata influenza esercitabile sui mercati di approvvigionamento e di vendita; tra i vantaggi rientrano, invece, il basarsi su una struttura operativa e decisionale leggera e flessibile, e l'essere dotate di una elevata «elasticità organizzativa», idonea per un rapido adeguamento ai cambiamenti socio-economici esterni. Nel complesso, quindi, le aziende di piccole e piccolissime dimensioni mostrano peculiarità che ne fanno (e ne hanno fatto per decenni) realtà di successo e ne influenzano in

<sup>1</sup> Sebbene questo contributo sia frutto di ricerca comune, sono da attribuirsi a: Federico Barnabè le sezioni Introduzione; Inquadramento concettuale della «microimpresa»; Le caratteristiche quantitative e qualitative della microimpresa; La definizione e l'implementazione di un sistema di controllo nelle microimprese; a Pasquale Ruggiero le sezioni Discussione e «suggerimenti» per le microimprese; Riflessioni di sintesi; a Franco Vaselli e ad Alessio Petracca la sezione Il caso del Tubettificio Senese. Gli autori desiderano ringraziare la proprietà del Tubettificio Senese, per l'indispensabile collaborazione ed il prezioso supporto forniti nella conduzione di questo studio.  
<sup>2</sup> Parallelamente, i settori industriale e manifatturiero sono maggiormente caratterizzati da imprese più grandi.

### DELLO STESSO AUTORE

L'articolo fa parte di una serie di interventi coordinati dal Prof. Angelo Riccaboni sul tema del cambiamento nei sistemi di controllo di gestione e del loro impatto nel mondo delle imprese

modo sostanziale le decisioni assunte in termini di struttura tecnica ed organizzativa, posizionamento competitivo, governo e gestione delle risorse.

## Caratteristiche quantitative e qualitative della microimpresa

La definizione di impresa di piccole e micro dimensioni richiede l'uso di un criterio di classificazione e, soprattutto, di parametri sia quantitativi sia qualitativi.

Tra i parametri quantitativi, quelli più comuni sono attinenti alla dimensione assunta dalla specifica azienda, spesso direttamente desumibili dalla lettura dei documenti contabili redatti. In particolare, sono frequentemente citati parametri di natura (Mazzoleni 2008: 46):

- economica, come il fatturato ed il valore aggiunto;
- patrimoniale, come il capitale investito, quello di rischio, il capitale fisso ed il circolante;
- tecnica, come la numerosità delle unità produttive o il numero di prodotti fabbricati;
- organizzativa, come il numero di addetti o il numero di livelli direttivi.

Tra i suddetti, i parametri in assoluto più diffusi sono quelli del numero di dipendenti, del capitale sociale e del fatturato<sup>3</sup>.

Appare del resto evidente che nell'analizzare una microimpresa non siano sufficienti soli parametri quantitativi<sup>4</sup>, poiché rimarrebbero esclusi numerosi fattori ed elementi qualitativi che contraddistinguono queste realtà e che, più di ogni altro dato numerico, concorrono ad influenzarne e definirne le modalità di governo e le caratteristiche dei sistemi di controllo.

Nell'esaminare quindi i caratteri qualitativi che sono propri di una microimpresa, è possibile citare i seguenti elementi, rispettivamente di natura<sup>5</sup>:

a) societaria, in riferimento alla struttura proprietaria che si concentra spesso nella figura di un singolo titolare dell'azienda, eventualmente coadiuvato dai familiari. Ciò implica non solo un modello decisionale fortemente accentrato, ma anche la coincidenza tra proprietà e controllo all'interno di tali aziende, con preponderanza data al perseguimento di obiettivi ed interessi personali dell'imprenditore;

b) organizzativa, nel considerare una pressoché totale assenza di una struttura decisionale formalizzata e di un conseguente sistema di deleghe e di condivisione delle responsabilità interne. Ciò, se da un lato configura una struttura snella e non burocratizzata, dall'altro genera un forte accentramento del potere decisionale nell'imprenditore. In sostanza, si manifesta una situazione organizzativa in cui l'imprenditorialità, l'intuito e la creatività sono nettamente prevalenti sulla managerialità<sup>6</sup>;

c) finanziaria, nella considerazione di una bassa patrimonializzazione di tali aziende e di una loro difficoltà nel reperimento di adeguate risorse finanziarie all'esterno della compagine aziendale, presso potenziali investitori o istituti di credito;

d) tecnica, a causa di tecnologie frequentemente arretrate o non aggiornate e di strutture operative necessariamente leggere o «ridotte»; si consideri, inoltre, che la limitata dimensione di queste aziende, in termini di addetti assunti, implica anche un limitato set di competenze e conoscenze a propria disposizione, cui è difficile far fronte con acquisizioni/assunzioni esterne, bensì richiedente soluzioni organizzative «interne», rivolte ad una maggiore generazione, formalizzazione e condivisione di conoscenze;

e) economica e competitiva, nel riconoscere un limitato potere o peso economico di queste aziende nei confronti dei mercati di riferimento per gli approvvigionamenti e le vendite e con una propensione all'internazionalizzazione ed all'innovazione definibile come marginale;

f) generazionale, considerando che larga parte di tali aziende sono imprese familiari, nelle quali i rapporti di parentela giocano un ruolo rilevante, anche ai fini dell'instaurarsi di meccanismi decisionali ed operativi assai spesso informali e non ben codificati. Purtroppo, tali elementi emergono spesso anche in relazione alle fasi di «passaggio generazionale», nelle quali l'assenza di sistemi di controllo formalizzati e di strumenti di condivisione-trasmissione delle conoscenze e competenze può determinare accentuate crisi gestionali, se non addirittura il fallimento di quelle realtà.

Nella considerazione congiunta delle precedenti riflessioni, un ruolo fondamentale può essere svolto da un sistema di controllo di gestione. Allo scopo e nella direzione di delineare le caratteristiche che tali sistemi dovrebbero possedere quando progettati per una microimpresa, da quanto finora evidenziato, emerge che si devono tenere presenti elementi inerenti a: la mappa organizzativa aziendale, le relazioni tra imprenditore, manager e livelli operativi, i metodi di governo adottati, la struttura del processo decisionale ed il sistema informativo di supporto, i meccanismi di comunicazione e di trasmissione delle conoscenze e competenze presenti in azienda.

## Microimprese: definizione e implementazione di un sistema di controllo

Il controllo di gestione è un meccanismo operativo in grado di svolgere un rilevante ruolo in ogni tipologia di azienda, pur con alcune attenzioni. Esso si concretizza nella «misurazione delle performance

<sup>3</sup> In tal senso, da un punto di vista quantitativo si può far riferimento a grandezze cosiddette statiche - desumibili nella quasi interezza dallo Stato Patrimoniale dell'azienda oggetto di analisi - o dinamiche - definibili come «grandezze sintesi», ottenute cioè come risultato finale della messa in atto dell'attività produttiva e rilevabili attraverso la redazione del Conto Economico. Sui possibili parametri di riferimento ai fini della classificazione dimensionale delle aziende si possono consultare i contributi di numerosi noti autori tra i quali: Cattaneo (1963); Onida (1965); Cassandro (1965); Catturi (1984).

<sup>4</sup> Al riguardo, negli studi economico-aziendali appare condivisa l'opinione per la quale il ricorso esclusivo a parametri quantitativi ai fini della definizione della dimensione aziendale risulta di scarsa utilità. Su questo aspetto, tra gli altri, si vedano Onida (1939); Zappa (1956); Amodeo (1956); Masini (1960).

<sup>5</sup> Sui temi così proposti si vedano i contributi di Padroni (1983); Preti (1991); Lombardi Stocchetti (1996); Bianchi (1999); Catturi (2001); Arcari (2004); Mazzoleni (2008); Preti, Puricelli (2008); Cavaliere, Bergamasco (2011).

<sup>6</sup> Su questo si veda quanto affermano Bertini (1984) e Barretta (1999).

interne e nella responsabilizzazione su parametri-obiettivo, spesso collegata all'attribuzione di incentivi monetari» (Riccaboni 2011: 5).

Muovendo da questa definizione, va osservato che l'utilità di un sistema di controllo si sostanzia nella sua capacità non solo di generare dati ed informazioni di supporto per una più razionale conduzione del processo decisionale ed ai fini di una migliore organizzazione e gestione delle risorse e delle attività interne, ma anche di influenzare i comportamenti individuali ed organizzativi per far sì che essi siano in linea con il perseguimento degli obiettivi aziendali. Infine, il controllo di gestione è un potente strumento «cognitivo», che permette di monitorare e controllare il sistema dei valori e delle conoscenze presente e diffuso all'interno dell'azienda, ovvero la sua cultura<sup>7</sup>.

Nel considerare adesso la struttura di un sistema di controllo di gestione, è possibile far riferimento ad un noto *framework* che identifica due specifiche dimensioni del controllo, definite materiale ed immateriale<sup>8</sup>.

Fanno parte della dimensione materiale del controllo tre elementi, ovvero:

a) la mappa organizzativa, che rappresenta l'insieme dei centri di responsabilità presenti in quella specifica azienda, ovvero le differenti tipologie di unità organizzative cui vengono assegnate le responsabilità per i risultati economico-finanziari;

b) il processo tecnico-contabile, ovvero il complesso delle attività sui cui si basa l'operatività del sistema di controllo;

c) la struttura tecnico-contabile di supporto, comprendente l'insieme di strumenti ed i modelli di rilevazione delle performance, di reporting delle informazioni e di analisi dei dati. Tale insieme di strumenti è di solito noto come «contabilità direzionale».

Alla suddetta dimensione materiale, se ne affianca un'altra immateriale. Tale prospettiva attiene essenzialmente allo specifico ruolo assegnato al sistema di controllo ed alla definizione delle modalità di gestione del sistema stesso e delle relazioni ed interdipendenze interne. Nello specifico, tale dimensione è detta «immateriale» proprio perché fa riferimento ad elementi non rinvenibili in modo formale (ad esempio documenti e report), bensì di natura *soft*, quali la cultura aziendale, il sistema dei valori in essere, le conoscenze possedute<sup>9</sup>. In altri termini, questa dimensione si concretizza in variabili sociali, culturali ed istituzionali, ed esplica la propria funzione nel tracciare e solidificare un legame tra controllo di gestione, comportamenti individuali e cultura aziendale. Le domande alle quali conseguentemente si intende rispondere sono relative al ruolo che può essere assegnato al controllo di gestione in una

microimpresa ed alle modalità che possono essere seguite per implementare questo sistema in siffatte aziende, pur con opportuni adeguamenti.

In relazione al ruolo che il «controllo» può assumere nelle microimprese, si ritiene che gli strumenti del controllo di gestione siano idonei a svolgere un prezioso ruolo nel supportare la proprietà e/o il management delle aziende di ridotte dimensioni nell'analizzare la propria situazione ed il mercato/contesto di riferimento, nel tracciare conseguenti direttrici di crescita impostando razionali programmi da attuare, nel misurare e valutare gli esiti delle strategie implementate e nel determinare quali scostamenti siano eventualmente identificabili dal confronto tra target e consuntivi. In tal senso, preme sottolineare che nell'analizzare il ruolo del controllo di gestione nelle microimprese appare immediatamente evidente una delle sue primarie finalità - quella di set di strumenti di informazione gestionale - a scapito di altri obiettivi, più tipicamente connessi al vero e proprio processo di misurazione delle performance, responsabilizzazione degli individui e conseguente attribuzione di incentivi.

Di fatto, in una microimpresa al controllo di gestione può essere assegnata innanzitutto la funzione informativa (relativa alle performance attualmente raggiunte), successivamente affiancata da quella di orientamento e guida, di ausilio al processo decisionale ed alla formulazione di traiettorie gestionali future, giungendo fino alla formalizzazione e condivisione di conoscenze (di tipo economico-aziendali) cruciali per la sopravvivenza ed il successo di quell'organizzazione.

In relazione invece alle modalità di implementazione di un sistema di controllo si sono già evidenziati i fattori quantitativi e qualitativi che rendono queste imprese delle fattispecie del tutto particolari, influenzandone necessariamente i comportamenti, le decisioni, le azioni e la capacità di adattamento ai cambiamenti ambientali, tutti elementi strettamente connessi con un sistema di controllo implementato in azienda.

In tal senso, le microimprese necessitano senza dubbio di strumenti metodologici ed operativi che consentano loro di impostare i propri percorsi di crescita e sviluppo, superando il gap di conoscenza ed organizzazione rilevabile nei confronti di aziende più grandi e maggiormente strutturate.

A questo scopo, il sistema di controllo ed i suoi strumenti andranno opportunamente adattati o «customizzati» in relazione alle caratteristiche dell'azienda oggetto dell'intervento<sup>10</sup>.

In particolare, in riferimento alla cosiddetta dimensione materiale del controllo, il sistema di misurazione e di reporting adottato dovrebbe basarsi su un numero limitato di variabili, in modo da rendere evidente la situazione dell'azienda,

<sup>7</sup> Come osserva Riccaboni (2011: 26), il controllo di gestione può essere considerato come «un insieme di regole (le procedure formalizzate nei manuali), ruoli (l'insieme delle posizioni organizzative) e routines (le pratiche abitualmente in uso) coinvolti nella produzione, riproduzione e trasmissione dei valori caratterizzanti il 'codice di riconoscimento' dell'azienda. Tale meccanismo operativo costituisce, in altri termini, un 'accumulatore' e un 'diffusore' di valori socialmente costruito».

<sup>8</sup> Si confronti al proposito Merchant, Riccaboni (2001) e Busco, Giovannoni, Riccaboni (2011).

<sup>9</sup> Su tali temi e, in particolare, sul concetto di cultura aziendale si veda ampiamente Catturi (2003).

<sup>10</sup> Tuttavia, ci preme notare che l'accezione per la quale aziende di dimensione differente sono caratterizzate da evidenti diversità organizzative e gestionali, non limita certamente la validità generale dei principi e degli strumenti dell'Economia Aziendale, bensì presuppone una specifica loro declinazione rispetto a quei caratteri.

senza tuttavia generare un *overload* informativo. Nello specifico, tra le suddette variabili dovrebbero comparire parametri sia di tipo statico sia dinamico, e sia attinenti alla dimensione economica sia a quella finanziaria dell'azienda, data la loro non coincidenza soprattutto nel breve termine. Conseguentemente, tra gli strumenti tecnico-contabili dovrebbe essere assegnato un ruolo rilevante sia a strumenti di programmazione (il budget) sia a strumenti di misurazione *ex-post* (la contabilità analitica, l'analisi di bilancio, l'analisi delle varianze), con attenzione anche per la dimensione finanziaria delle attività intraprese (il rendiconto finanziario).

In relazione alla dimensione immateriale, ed in virtù delle peculiarità delle microimprese, un ruolo fondamentale del controllo dovrebbe risiedere nell'attenzione prestata ad elementi *soft*, potendo supportare con efficacia attività e processi basati su valori quali la cultura aziendale, il senso di appartenenza delle persone, i legami (non solo familiari) che spesso sono presenti in queste aziende, la condivisione delle informazioni, il senso di monitoraggio e di ausilio reciproco tipico di realtà non rigidamente strutturate e burocratizzate. In questa direzione, la finalità da assegnare al controllo ed ai suoi strumenti e meccanismi non dovrebbe essere primariamente di tipo sociale e con un focus sui comportamenti individuali, quanto di tipo «cognitivo», considerando il controllo come uno strumento in grado di rendere esplicite, condivise e trasmissibili nel tempo (anche in una situazione di passaggio generazionale) le informazioni e le conoscenze possedute dall'imprenditore e dai suoi collaboratori.

Del resto, in qualsiasi realtà operativa un opportuno mix degli strumenti e delle logiche così ricordate andrà attentamente progettato e calibrato in considerazione delle caratteristiche gestionali ed organizzative incontrate.

Infine, e prima di passare alla presentazione del caso, rimane da notare che ove una microimpresa sia alla prima esperienza in materia di controllo di gestione, dovrebbe essere intrapreso un percorso graduale, possibilmente condiviso e soprattutto, ben comunicato all'interno dell'azienda, tale da poter essere progressivamente «metabolizzato» man mano che esso venga implementato. Al controllo di gestione, in tal senso, viene anche assegnato il particolare ruolo di propulsore e facilitatore di una particolare forma di innovazione aziendale, quella «gestionale»<sup>11</sup>.

## Il caso del Tubettificio Senese

Il caso presentato in questa sezione si innesta sull'impianto teorico discusso nelle pagine

precedenti, mostrando più nello specifico una situazione caratterizzata da un tangibile «rinnovamento gestionale».

L'analisi, in particolare, si focalizza sulle dinamiche d'implementazione di un sistema di controllo realizzato in una realtà aziendale annoverabile a pieno titolo (per le caratteristiche quali - quantitative, precedentemente esposte) nell'alveo di quelle organizzazioni definite «microimprese». Il Tubettificio Senese è una microimpresa che svolge attività di produzione e commercio di coni da filatura in carta e in plastica destinati all'industria tessile. Il settore di appartenenza è caratterizzato dalla presenza di un mercato sottoposto a continue e rapide oscillazioni, in quanto la domanda di tale mercato è influenzata dalle strategie di acquisto di tessuti dei grandi gruppi multinazionali, che possono decidere se privilegiare i fornitori occidentali o quelli orientali a seconda delle proprie esigenze.

Nel corso degli anni, tuttavia, l'azienda, non potendo competere alla pari con i colossi di settore, ha saputo ritagliarsi una strategica nicchia di mercato all'interno del confine nazionale, grazie a continui investimenti di carattere strutturale in impianti e macchinari all'avanguardia, garantendo così sia un continuo ampliamento della gamma di prodotti, sia il soddisfacimento delle diverse esigenze dei clienti. Tale strategia, orientata in una seconda fase anche alla ricerca di nuovi sbocchi nei mercati esteri, è stata fondata essenzialmente sui seguenti punti di forza:

- a) prodotti e servizi:
  - elevati standard qualitativi;
  - servizio post-vendita;
  - rapidità ed efficienza della rete distributiva;
- b) barriere all'entrata:
  - alti investimenti iniziali in capitale fisso;
  - difficoltà nel reperimento degli impianti produttivi;
- c) struttura organizzativa:
  - rete commerciale capillare sul territorio;
  - gestione diretta dei clienti da parte dell'imprenditore;
  - professionalità dei responsabili nelle diverse aree di competenza.

Non mancano tuttavia diverse criticità, tra le quali:

- 1) concorrenza estera, soprattutto in riferimento alle politiche di prezzo aggressive da parte dei concorrenti operanti in paesi con manodopera a basso costo;
- 2) mercato delle materie prime:
  - difficoltà nell'individuare il fabbisogno necessario alla produzione;
  - difficoltà nel formulare un'efficiente politica degli approvvigionamenti, dovuta anche a frequenti oscillazioni nel prezzo delle materie prime;
- 3) carenze in merito alla programmazione e al controllo di gestione:

<sup>11</sup> In tal senso, Riccaboni, Giovannoni (2005: 3-4) evidenziano che «solitamente l'innovazione viene considerata da un punto di vista tecnologico. (...) Nella realtà operativa, tuttavia, l'innovazione non è solo tecnologica ma anche organizzativa e gestionale».

- scelte di gestione intraprese sulla sola base dell'esperienza e del fiuto imprenditoriale, senza alcuna fonte di natura informativa come supporto alle decisioni.

Le prospettive di crescita dell'organizzazione, finalizzate all'ingresso anche nei mercati esteri, scontava, soprattutto a seguito dell'ultima delle criticità menzionate, una *impasse* informativa, con tutte le difficoltà in termini di gestione del *pricing*, analisi delle performance e ricerca dell'efficienza, tale da non poter prescindere da una maturazione «gestionale» oltre che strutturale (nuovi investimenti in capacità produttiva). Per tal motivo, la proprietà ha intrapreso un processo di sviluppo finalizzato all'adozione di strumenti di controllo preventivo e consuntivo, con i quali migliorare la frequenza, la veridicità e la completezza delle informazioni quali - quantitative a supporto delle decisioni, e nel contempo una più ragionata, razionale, documentata successiva e conseguente capacità di negoziare le condizioni con il sistema creditizio.

L'intervento di controllo, pertanto, è stato strutturato partendo dalla definizione di un accurato processo di pianificazione strategica declinato in più obiettivi e supportato da diversi strumenti.

Gli obiettivi che l'azienda si è imposta di raggiungere hanno tenuto in considerazione la situazione aziendale di partenza (influenzata da fattori esogeni ed endogeni) e la sua prevedibile evoluzione, nonché i punti di forza sui quali fare leva per eliminare o quantomeno contenere i cosiddetti punti di debolezza che nel passato hanno penalizzato la gestione.

I principali obiettivi che hanno scandito il processo di programmazione sono stati:

- aumento della capacità produttiva attraverso il totale sfruttamento dei nuovi impianti, per consolidare la propria posizione nel mercato interno e per aggredire quote di mercato estero;
- incremento dell'export, in modo tale da mitigare eventuali flessioni del mercato nazionale, oltre alla ricerca di un ulteriore stimolo per la crescita;
- *upgrade* e ampliamento del mix produttivo, per confrontarsi positivamente con una domanda della clientela sempre più mutevole e variegata;
- realizzazione di un impianto fotovoltaico, finalizzato ad una riduzione dei costi per l'approvvigionamento di energia elettrica;
- riduzione degli oneri finanziari, ottenibile con un'approfondita analisi della situazione finanziaria della società e con un migliore impiego delle risorse attuali;

- ricerca dell'efficienza, attraverso un processo cognitivo della proprietà tale da semplificare e nobilitare la definizione delle strategie future. Le azioni programmate per il raggiungimento dei suddetti obiettivi di piano, sono state

organizzate sulla base di due fasi e di due strumenti fondamentali di contabilità direzionale, ovvero il *process budgeting* e la contabilità industriale (COIN).

### Prima Fase: il Process Budgeting

Il lavoro intrapreso in questa prima fase di *start-up* innovativo ha avuto lo scopo di offrire alla proprietà uno strumento necessario per valutare la reale portata economico-finanziaria dell'azienda. Sulla base dei dati di bilancio pregressi, è stata formalizzata l'assegnazione dei conti utilizzati nei vari esercizi alle destinazioni, costruendo un ribaltamento da contabilità generale a contabilità riclassificata, raggruppando le voci secondo criteri di omogeneità. Tutto ciò ha consentito di sintetizzare gli elementi essenziali che compongono il bilancio d'esercizio e di giungere ad un insieme di informazioni (condensate nel bilancio riclassificato) che, attraverso la costante comparazione tra dati a consuntivo e dati a budget, hanno permesso alla proprietà di «monitorare» costantemente la gestione. Attraverso un accurato processo iterativo di *process budgeting* è stato quindi possibile redigere il *budget economico globale*, sintesi dell'aggregazione dei dati desunti dalla realizzazione di più budget operativi (budget delle vendite, budget dei fabbisogni, budget degli addetti e budget finanziario).

A tal proposito è stato svolto un attento e puntuale studio rispondente ad un'ottica di processo, tramite il successivo consolidamento dei budget settoriali. In maggior dettaglio, si evidenzia che all'interno di un sistema di *process budgeting* è fondamentale individuare la variabile da cui far dipendere tutti gli altri valori contabili di natura previsionale. In questo caso (come del resto nella maggior parte dei casi), per i caratteri di rigidità produttiva connaturati al settore tessile, tale variabile è stata identificata nel budget delle vendite (rappresentato nella [Tavola 1](#)), dal quale, con un effetto «cascata», dipendono tutte le altre scelte di fabbisogno produttivo e finanziario. Operativamente la redazione di tale prospetto è stato frutto di valutazioni ponderate circa i volumi di vendita passati e i prezzi medi raggruppati per le due ASA aziendali, declinate a loro volta in ulteriori sottocategorie. Le previsioni per l'anno a budget sono dunque il risultato di variazioni in termini assoluti delle quantità vendute con costanza dei prezzi medi di vendita<sup>12</sup>. La crescita programmata, in particolare, risponde alle politiche strategiche di internazionalizzazione pianificate dall'azienda e supportate dagli investimenti previsti in impianti produttivi e attrezzature industriali.

Il budget dei fabbisogni, da parte sua, è stato impostato prendendo in esame il dato storico relativo alle quantità utilizzate e formulando delle previsioni sull'andamento dei prezzi dei materiali impiegati.

<sup>12</sup> I prezzi sono stati mantenuti in costanza con il dato a consuntivo, per la difficoltà da parte dell'azienda di agire su una variabile che, soprattutto in questo tipo di settore, è imposta dal mercato.

È stato quindi redatto il budget finanziario (Fonti/Impieghi e Tesoreria), strumentale alla redazione del successivo budget patrimoniale. Il budget finanziario, nello specifico, mostra la situazione finanziaria in cui versa l'azienda nell'anno a consuntivo e la proiezione stimata per l'anno a budget, dipendendo e discendendo a sua volta dall'ammontare del capitale di debito contratto dall'azienda in passato, in quanto non previsti nuovi impegni per l'anno a budget.

Il budget degli addetti, invece, è stato realizzato partendo dall'analisi delle retribuzioni a consuntivo effettuando poi considerazioni sulle politiche previsionali di nuove assunzioni e/o variazioni contrattuali.

A questo punto del processo, tutti i dati desunti dai singoli budget operativi, a cui si aggiungono i valori derivanti dai costi di struttura, ammortamenti, e scelte di investimento, ritrovano una visione d'insieme nella redazione del budget economico riclassificato a margine di contribuzione, rappresentato nella [Tavola 2](#).

Con riferimento all'aspetto patrimoniale (si veda la [Tavola 3](#)), le voci meritevoli di una particolare attenzione risultano il margine di struttura (sintesi della copertura degli impieghi a lungo termine attraverso le passività permanenti), il capitale circolante netto (sintesi del surplus/deficit di breve termine) e soprattutto la posizione finanziaria netta, a cui i vertici aziendali devono porre costantemente la massima attenzione, in quanto espressione della necessità di approvvigionarsi sul mercato a breve termine determinata dai fabbisogni generati dai primi due indicatori.

L'ultimo step realizzato per veicolare la gestione e il suo monitoraggio lungo un sentiero di

efficienza, è stata la *Break Even Analysis* (BEA), strumento fondamentale per valutare la cifra di affari che permette di reintegrare sia i costi fissi sia i costi variabili corrispondenti a quel volume di produzione, dato un mix produttivo costante. In ottica previsionale, come suggerito dalla maschera presentata nella [Tavola 4](#), la BEA riveste una preziosa valenza anche in ambito strategico, in quanto è in grado, tramite l'inserimento di ipotetici parametri strutturali desunti dal lavoro di *process budgeting*, di valorizzare e stimare i vantaggi appena descritti in previsione futura.

### Seconda fase: la contabilità industriale

Il secondo passaggio di rinnovamento gestionale progettato per la microimpresa in esame è stato il processo d'implementazione della Contabilità Industriale (CI). La contabilità pregressa utilizzata in azienda, infatti, non suggerendo un elevato grado di accuratezza sui costi unitari dei singoli prodotti e quindi sulla loro effettiva redditività, ha spesso «obbligato» l'imprenditore a scelte destrutturate frutto della propria esperienza.

Il lavoro svolto, non ancora del tutto completato, ha avuto come punto di partenza l'identificazione dei vari centri di costo aziendali, nonché la riassegnazione dei vari costi d'esercizio ai diversi centri individuati (produttivi, ausiliari, comuni). Attraverso un'imputazione, diretta o mediante grandezze fisiche di ripartizione, il risultato suggerito da una parte ha permesso alla proprietà di individuare in modo accurato e preciso il costo imputabile al singolo prodotto realizzato, dall'altra ha offerto la possibilità di agire sul prezzo di vendita operando delle simulazioni a

**Tavola 1 – Il budget delle vendite**

| TOTALE                    | 3.004.217                | 1,49        | 4.483.467,09        | 3.135.648,00        | 1,51        | 4.733.764,37        |
|---------------------------|--------------------------|-------------|---------------------|---------------------|-------------|---------------------|
| DESCRIZIONE               | kg                       | P           | V                   | kg                  | P           | V                   |
|                           | CONSUNTIVO AL 31/12/2011 |             |                     | BUDGET 2012         |             |                     |
| <b>CARTA</b>              | <b>2.244.537,40</b>      | <b>1,17</b> | <b>2.630.489,12</b> | <b>2.300.000,00</b> | <b>1,17</b> | <b>2.695.488,60</b> |
| CONI CARTA INF. GR 45     | 1.944.728,40             | 1,17        | 2.272.376,33        | 1.992.782,71        | 1,17        | 2.328.526,83        |
| CONI CARTA SUP GR 45      | 233.828,00               | 1,17        | 273.676,81          | 239.605,90          | 1,17        | 280.439,37          |
| CONI CARTA COMMERCIALE    | 65.981,00                | 1,28        | 84.435,98           | 67.611,39           | 1,28        | 86.522,40           |
|                           |                          |             |                     |                     |             |                     |
| <b>PLASTICA</b>           | <b>759.680,00</b>        | <b>2,44</b> | <b>1.852.977,97</b> | <b>835.648,00</b>   | <b>2,44</b> | <b>2.038.275,77</b> |
| CILINDRI INF. H 180       | 208.848,63               | 2,71        | 565.475,25          | 229.733,49          | 2,71        | 622.022,78          |
| CILINDRI SUP. H 180       | 24.908,46                | 2,41        | 59.926,45           | 27.399,31           | 2,41        | 65.919,10           |
| CONI PLASTICA INF. GR 40  | 293.085,73               | 2,28        | 668.270,53          | 322.394,30          | 2,28        | 735.097,58          |
| CONI PLASTICA SUP GR 40   | 194.171,07               | 2,36        | 457.293,95          | 213.588,18          | 2,36        | 503.023,35          |
| CONI PLASTICA COMMERCIALE | 38.666,11                | 2,64        | 102.011,79          | 42.532,72           | 2,64        | 112.212,97          |
| <b>FINE DOCUMENTO</b>     |                          |             |                     |                     |             |                     |

Tavola 2 – Il budget economico: Conto Economico riclassificato

| mastro  | CON -<br>31/12/2011  | BUDGET 2012          | Scost.[2-1]        | Scost.%<br>[2-1] | CON -<br>31/12/2011 % | BUDGET<br>2012 % |
|---|----------------------|----------------------|--------------------|------------------|-----------------------|------------------|
| 010 - ricavi lordi vendita                      | 5.150.467,76         | 4.903.764,37         | -246.703,39        | -4,8%            | 100,0%                | 100,0%           |
| 020 - resi ed altre detrazioni                  | -91,92               |                      | 91,92              | -100,0%          | -0,0%                 | 0,0%             |
| <b>RICAVI NETTI DI VENDITA</b>                  | <b>5.150.375,84</b>  | <b>4.903.764,37</b>  | <b>-246.611,47</b> | <b>-4,8%</b>     | <b>100,0%</b>         | <b>100,0%</b>    |
| 030 - rimanenze finali                          | 423.809,69           |                      | -423.809,69        | -100,0%          | 8,2%                  | 0,0%             |
| 040 - rimanenze iniziali                        | -436.005,08          |                      | 436.005,08         | -100,0%          | -8,5%                 | 0,0%             |
| 050 - acquisti di materie                       | -2.824.441,55        | -2.604.426,49        | 220.015,06         | -7,8%            | -54,8%                | -53,1%           |
| <b>consumi delle materie</b>                    | <b>-2.836.636,94</b> | <b>-2.604.426,49</b> | <b>232.210,45</b>  | <b>-8,2%</b>     | <b>-55,1%</b>         | <b>-53,1%</b>    |
| 070 - costi industriali variabili               | -24.277,54           | -24.000,00           | 277,54             | -1,1%            | -0,5%                 | -0,5%            |
| 090 - costi commerciali variabili               | -124.930,20          | -121.922,22          | 3.007,98           | -2,4%            | -2,4%                 | -2,5%            |
| 060 - costi del personale industriale variabile | -659.835,45          | -656.022,48          | 3.812,97           | -0,6%            | -12,8%                | -13,4%           |
| <b>costi operativi variabili</b>                | <b>-3.645.680,13</b> | <b>-3.406.371,19</b> | <b>239.308,94</b>  | <b>-6,6%</b>     | <b>-70,8%</b>         | <b>-69,5%</b>    |
| <b>MARGINE DI CONTRIBUZIONE</b>                 | <b>1.504.695,71</b>  | <b>1.497.393,18</b>  | <b>-7.302,53</b>   | <b>-0,5%</b>     | <b>29,2%</b>          | <b>30,5%</b>     |
| 110 - costi del personale non industriale       | -74.145,62           | -80.599,83           | -6.454,21          | 8,7%             | -1,4%                 | -1,6%            |
| 065 - costi del personale industriale costante  | -3.643,66            | -3.700,00            | -56,34             | 1,5%             | -0,1%                 | -0,1%            |
| 075 - costi industriali costanti                | -567.693,16          | -491.233,28          | 76.459,88          | -13,5%           | -11,0%                | -10,0%           |
| 095 - costi commerciali costanti                | -96.171,71           | -61.289,72           | 34.881,99          | -36,3%           | -1,9%                 | -1,2%            |
| 100 - costi amministrativi e generali           | -439.402,12          | -361.431,80          | 77.970,32          | -17,7%           | -8,5%                 | -7,4%            |
| 080 - ammortamenti e accantonamenti             | -259.052,07          | -211.115,27          | 47.936,80          | -18,5%           | -5,0%                 | -4,3%            |
| <b>costi operativi costanti</b>                 | <b>-1.440.108,34</b> | <b>-1.209.369,90</b> | <b>230.738,44</b>  | <b>-16,0%</b>    | <b>-28,0%</b>         | <b>-24,7%</b>    |
| <b>RISULTATO OPERATIVO</b>                      | <b>64.587,37</b>     | <b>288.023,28</b>    | <b>223.435,91</b>  | <b>345,9%</b>    | <b>1,3%</b>           | <b>5,9%</b>      |
| 120 - oneri finanziari                          | -90.219,98           | -102.135,28          | -11.915,30         | 13,2%            | -1,8%                 | -2,1%            |
| 130 - proventi finanziari                       | 18.076,13            | 17.950,00            | -126,13            | -0,7%            | 0,4%                  | 0,4%             |
| <b>saldo gestione finanziaria</b>               | <b>-72.143,85</b>    | <b>-84.185,28</b>    | <b>-12.041,43</b>  | <b>16,7%</b>     | <b>-1,4%</b>          | <b>-1,7%</b>     |
| <b>RISULTATO DI GESTIONE</b>                    | <b>-7.556,48</b>     | <b>203.838,00</b>    | <b>211.394,48</b>  | <b>-2797,5%</b>  | <b>-0,1%</b>          | <b>4,2%</b>      |
| 140 - oneri straordinari                        | -51.772,99           | -65.182,28           | -13.409,29         | 25,9%            | -1,0%                 | -1,3%            |
| 150 - proventi straordinari                     | 111.025,61           | 110.500,00           | -525,61            | -0,5%            | 2,2%                  | 2,3%             |
| <b>saldo gestione straordinaria</b>             | <b>59.252,62</b>     | <b>45.317,72</b>     | <b>-13.934,90</b>  | <b>-23,5%</b>    | <b>1,2%</b>           | <b>0,9%</b>      |
| <b>RISULTATO ANTE IMPOSTE</b>                   | <b>51.696,14</b>     | <b>249.155,72</b>    | <b>197.459,58</b>  | <b>382,0%</b>    | <b>1,0%</b>           | <b>5,1%</b>      |
| 160 - imposte sul reddito                       | -25.925,43           | -79.756,47           | -53.831,04         | 207,6%           | -0,5%                 | -1,6%            |
| <b>RISULTATO NETTO</b>                          | <b>25.770,71</b>     | <b>169.399,25</b>    | <b>143.628,54</b>  | <b>557,3%</b>    | <b>0,5%</b>           | <b>3,5%</b>      |

Tavola 3 – Il budget patrimoniale

| Codice conto - intestazione conto                 | CON - 31/12/2011     | BUDGET 2012          | Scost. [2 - 1]     |
|---|----------------------|----------------------|--------------------|
| 310 - mezzi propri                                | 1.612.780,92         | 2.027.645,81         | 414.864,89         |
| 320 - passività finanziarie a medio/lungo termine | 745.858,74           | 582.913,11           | -162.945,63        |
| 330 - altri debiti a medio/lungo termine          |                      |                      |                    |
| <b>Passività Permanenti</b>                       | <b>2.358.639,66</b>  | <b>2.610.558,92</b>  | <b>251.919,26</b>  |
| 340 - immobilizzazioni materiali                  | -2.025.200,29        | -1.923.466,33        | 101.733,96         |
| 350 - immobilizzazioni immateriali                | -64.444,55           | -4.340,00            | 60.104,55          |
| 360 - immobilizzazioni finanziarie                | -383.125,19          | -383.125,19          |                    |
| 370 - altri crediti a medio/lungo termine         |                      |                      |                    |
| <b>Attivo Fisso Netto</b>                         | <b>-2.472.770,03</b> | <b>-2.310.931,52</b> | <b>161.838,51</b>  |
| <b>MARGINE DI STRUTTURA</b>                       | <b>-114.130,37</b>   | <b>299.627,40</b>    | <b>413.757,77</b>  |
| 380 - rimanenze                                   | -423.809,69          | -603.000,00          | -179.190,31        |
| 390 - clienti                                     | -2.104.807,20        | -2.023.197,92        | 81.609,28          |
| 400 - altri crediti a breve termine               | -374.034,79          | -506.083,78          | -132.048,99        |
| 410 - fornitori                                   | 795.936,65           | 918.628,96           | 122.692,31         |
| 420 - fondi accantonamento correnti               | 705.147,15           | 761.747,90           | 56.600,75          |
| 430 - altri debiti a breve                        | 163.993,06           | 350.887,15           | 186.894,09         |
| <b>CAPITALE CIRCOLANTE NETTO OPERATIVO</b>        | <b>-1.237.574,82</b> | <b>-1.101.017,69</b> | <b>136.557,13</b>  |
| 440 - attività finanziarie a breve termine        | -432,49              |                      | 432,49             |
| 450 - banche c/c                                  | 926.022,97           | 801.390,29           | -124.632,68        |
| 460 - banche portafoglio                          | 426.114,71           |                      | -426.114,71        |
| <b>POSIZIONE FINANZIARIA NETTA</b>                | <b>1.351.705,19</b>  | <b>801.390,29</b>    | <b>-550.314,90</b> |

seconda del livello di *mark-up* e/o margine di contribuzione auspicato. L'utilizzo della contabilità industriale, nello specifico, è basato sulla formulazione a budget di previsioni riguardanti i livelli di produzione attesi, presupponendo quindi una precisa conoscenza dei cicli produttivi, dei fabbisogni di materiali e delle modalità di impiego della manodopera. Il trasferimento a livello contabile di queste informazioni è avvenuto attraverso la realizzazione per ciascun prodotto della distinta base (Di-Ba) e della distinta cicli (Di-Ci)<sup>13</sup>. La necessità di misurare il peso di tali cicli produttivi secondo la raccolta di dati oggettivi, ha portato all'inserimento nell'attività industriale della scheda di rilevazione ore uomo, attraverso la quale ogni singolo dipendente riassume le ore impegnate nei diversi centri di costo individuati.

Come anticipato, questo tipo di analisi è ancora in fase di rodaggio, trattandosi di una metodologia a carattere scientifico la cui piena sfruttabilità richiede tempo, interesse, e buona predisposizione alla tenuta delle rilevazioni di costo da parte dei suoi fruitori. Alla luce di quanto esposto, è possibile affermare che il feedback della proprietà è stato di gran lunga positivo. Tale progetto ha permesso ai responsabili aziendali di attivare un circolo virtuoso di flussi informativi che hanno avuto risonanza positiva sulla risoluzione del *problem solving*, sulla tempestività d'azione, sul relazionarsi efficacemente nei rapporti interni e nei rapporti esterni. I risultati del rinnovamento realizzato, inoltre, a differenza di quanto avvenuto nella gestione passata, hanno permesso di orientare le scelte seguendo un'impostazione strutturata e consapevole, legittimata

dalla presenza di informazioni utili e più che mai necessarie. Avere una base di confronto per valutare l'andamento della gestione (*budgeting*), ha offerto la possibilità di dominare gli eventi, di azionare eventuali manovre correttive, di allinearsi ad un sentiero di crescita sostenibile, a prescindere dalle dimensioni che caratterizzano la realtà portatrice del rinnovamento. Allo stesso tempo, gli sforzi convergenti verso la realizzazione di un efficiente sistema di contabilità industriale hanno suggerito utili indicazioni in merito alla reale struttura dei costi aziendali e, dunque, la preziosa possibilità di formulare in maniera consapevole le scelte di *pricing* su ogni singola referenza di prodotto.

Naturalmente il passaggio da un sistema gestionale pregresso a dir poco semplificato, ad un *modus operandi* fondato sulla conoscenza e sul controllo non è stato dicotomico, ma ha richiesto un graduale processo di adattamento lungo il quale non sono mancate innegabili criticità. Tra le principali difficoltà nel rinnovamento intrapreso, senza ombra di dubbio si colloca il passaggio da un piano dei conti rudimentale e obsoleto (inquinato da duplicazione di conti e/o di descrizioni conti) ad una configurazione codicistica e descrittiva ordinata e puntuale, oltretutto necessaria per la strumentalità a cui assolve nella realizzazione del lavoro svolto. Altre problematiche sono scaturite dalle difficoltà di interiorizzare i rinnovati e spesso complessi flussi procedurali e informativi di cui necessitano un sistema di *budgeting* e di COIN. Il doversi confrontare con strumenti complessi come quelli esaminati, richiedono una buona dose di volontà e buona predisposizione alla raccolta dei dati,

**Tavola 4 – La Break Even Analysis**

| <b>IMPIEGHI BREAK EVEN ANALYSIS ( COMPLESSO AZIENDA )</b> |                   |              |
|---|-------------------|--------------|
| <b>AMBIENTE</b>   | <b>CON</b>        | <b>BUD</b>   |
| <b>PERIODO</b>  | <b>12/31/2011</b> | <b>2012</b>  |
| RICAVI NETTI  | 5.150.375,84      | 4.903.764,37 |
| MARK-UP   | 0,50%             | 3,45%        |
| MARGINE LORDO DI CONTRIBUZIONE                            | 29,22%            | 30,54%       |
| COSTI COSTANTI  | 1.512.252,19      | 1.293.555,18 |
| <b>INFORMAZIONI RETRAIBILI</b>                            |                   |              |
| MARGINE DI SICUREZZA                                      | -25.864,83        | 667.542,46   |
| MARGINE DI SICUREZZA %                                    | -0,50%            | 13,61%       |
| BEP   | 5.176.240,67      | 4.236.221,90 |
| COSTI COSTANTI MAX COMPATIBILI                            | 1.504.695,71      | 1.497.393,18 |
| COSTI COSTANTI MAX COMPATIBILI SU MARK-UP                 | 1.478.925,00      | 1.327.993,93 |
| RICAVI NECESSARI SU MARK-UP                               | 5.264.450,42      | 4.790.982,02 |
| MLC % MINIMO COMPATIBILE                                  | 29,36%            | 26,38%       |
| MLC MINIMO COMPATIBILE SU MARK-UP                         | 1.538.022,90      | 1.462.954,43 |
| MLC % MINIMO COMPATIBILE SU MARK-UP                       | 29,86%            | 29,83%       |

<sup>13</sup> La Di-Ba consente di valorizzare le quantità di materie prime necessarie e le eventuali lavorazioni esterne; la Di-Ci invece misura i tempi delle varie fasi di lavorazione occorrenti alla realizzazione del prodotto.

ancor più in una realtà come quella esaminata di «micro» dimensioni, nelle quali la comprensione dei potenziali vantaggi derivanti da un efficiente sistema di controllo non sono del tutto immediati, bensì richiedono anche la compresenza di variabili contestuali (ruolo intimamente assegnato al controllo, modalità di gestione del controllo) che in molti casi possono decretare il successo (o l'insuccesso) del lavoro svolto. In tal senso l'impegno profuso dalla proprietà e la flessibilità mostrata nel recepire le nuove dinamiche procedurali implementate, hanno rappresentato un nodo cruciale per interiorizzare il passaggio gestionale e cementare le basi per una crescita duratura.

### Discussione e «suggerimenti» per le microimprese

Il primo, forse anche il più importante, suggerimento che il caso aziendale appena presentato permette di rilevare è da individuare nella gradualità del processo di implementazione e nella reiterazione delle attività e degli strumenti da implementare. Questi suggerimenti sono riferibili ed applicabili anche alle aziende di grandi dimensioni ma lo sono ancor di più per quelle di piccole, se non piccolissime, dimensioni. Nelle prime, la gradualità nell'introduzione di nuovi strumenti di controllo è necessaria perché occorre coordinare e rendere unitaria una cultura aziendale che potrebbe presentare sfaccettature diverse, se non contrastanti, che potrebbero ostacolare se non compromettere il raggiungimento degli obiettivi del processo innovativo. Nelle aziende di piccole dimensioni la gradualità è altrettanto importante poiché è più probabile, data la preponderante figura dell'imprenditore e la presenza di una cultura aziendale che, pur essendo maggiormente omogenea, è più radicata nelle persone, a causa della mancanza di posizioni diversificate, e quindi meno propense ad accettare processi di cambiamento. In tutti questi casi, un processo di innovazione, anche se riguardante gli strumenti di controllo, deve necessariamente passare attraverso un cosiddetto «scongelo» della cultura aziendale esistente onde permettere un effettivo uso delle innovazioni introdotte. L'accettazione solo formale del processo di innovazione comporterebbe l'attivazione di un processo di apprendimento che si potrebbe definire «superficiale», riguardante cioè gli aspetti tecnici e procedurali del controllo (rientranti, come scritto in precedenza, nella parte materiale dei sistemi di controllo), senza però generare alcun impatto sull'insieme di valori e modelli mentali sottostanti al suo funzionamento/applicazione, riguardante cioè gli aspetti maggiormente immateriali del controllo.

Un tale risultato, oltre a generare un *decoupling* all'interno dell'azienda tra «valori» dichiarati e «valori» applicati, e quindi tra cultura e pratiche aziendali, è di sicuro svantaggio per le aziende poiché le nuove pratiche di controllo implementate genereranno dispendio di risorse, umane e finanziarie, non solo nella fase iniziale di implementazione ma anche successivamente, e in modo crescente, per la loro operatività.

Il secondo degli aspetti messi in rilievo all'inizio del paragrafo, quello della reiterazione, è strettamente legato a quello della gradualità.

La reiterazione nei processi di implementazione di nuove pratiche di controllo, oltre a rappresentare un momento di *fine tuning* alle specifiche caratteristiche dell'azienda dei nuovi strumenti manageriali che si intende implementare, costituisce un elemento importante per agevolare la condivisione degli aspetti immateriali del controllo. In tale ottica, basti pensare che la ridondanza delle conoscenze connesse ai nuovi sistemi di controllo che si intende introdurre in azienda permette una loro più efficace ed efficiente messa in pratica poiché, ad esempio, consente una maggiore condivisione del linguaggio che necessariamente si svilupperà in azienda.

Un ulteriore aspetto che ha sicuramente agevolato l'introduzione dei nuovi sistemi di controllo di gestione all'interno dell'azienda analizzata ha riguardato la finalizzazione del processo di implementazione. In altri termini, il processo di introduzione è stato, come scritto nella descrizione del caso aziendale, preceduto dalla (ri)fissazione degli obiettivi aziendali a medio/lungo termine, azione che ha permesso di rendere maggiormente proficui gli sforzi di implementazione dei nuovi sistemi di controllo di gestione, essendo questi percepiti non come degli strumenti avulsi dal contesto aziendale, bensì a questo strettamente funzionali.

A fronte delle considerazioni fin qui riportate, è importante sottolineare che la scelta degli strumenti di controllo di gestione da implementare per primi non è stata del tutto casuale ma effettuata in base a motivazioni ben precise. Si è puntato sul budget e sulla contabilità analitica per due ragioni fondamentali. Da un lato, questi due strumenti hanno insieme la possibilità di permettere al vertice aziendale di rappresentare in modo analitico ma nella sua interezza l'azienda ed i processi realizzati dalla/nella stessa, il tutto mediante l'utilizzo di schemi mentali non dissimili a quelli sottostanti la redazione del bilancio di esercizio. Dall'altro, il budget e la contabilità analitica sono tra di loro complementari dal punto di vista cognitivo e temporale. Il budget e la contabilità analitica, infatti, sono strumenti che hanno uno strettissimo legame con i due documenti contabili che le aziende devono obbligatoriamente redigere, lo Stato Patrimoniale

ed il Conto Economico. Tale legame permette ai soggetti che operano in azienda di non percepire l'introduzione dei due strumenti come un completo stravolgimento del loro modo di pensare ma come un affinamento dello stesso. In sintesi, sebbene in modo analitico e per successione, il processo di budgeting si conclude con la redazione di documenti pressoché identici a quelli richiamati in precedenza; la contabilità analitica è, invece, strettamente legata al Conto economico essendo un'esplosione in termini organizzativi dell'insieme di costi presenti all'interno del suddetto documento. I due nuovi strumenti non basando il loro funzionamento su linguaggi diversi da quelli utilizzati per i documenti obbligatoriamente diffusi all'interno dell'azienda trovano meno resistenze alla loro introduzione. Passando a considerare gli aspetti cognitivi, il budget e la contabilità analitica sono tra loro strettamente legati essendo il primo lo strumento preparatorio per l'efficace funzionalità del secondo. Mentre con il primo si fissano gli obiettivi, anche in termini di costi, con il secondo si procede a determinare quanto effettivamente accaduto in azienda in termini di reale ed analitico consumo degli input economici e conseguentemente, a individuare gli scostamenti verificatisi rispetto a quanto programmato. Scostamenti che potranno essere sia positivi che negativi ma comunque importanti in termini informativi e da tenere in considerazione ai fini di un nuovo corretto, efficace ed efficiente processo di budgeting. Per tali ragioni, l'introduzione del budget e del sistema di contabilità analitica potrebbe essere ancor più agevole perché non percepita come un'ulteriore aggiunta di strumenti rispetto a quelli canonici/obbligatori già esistenti ma come un intervento di completamento del sistema esistente e pertanto, meno invasivo e maggiormente accettato ed accettabile.

La visione di interesse che i due strumenti rendono ai loro fruitori potrebbe, inoltre, far meglio affrontare le resistenze al cambiamento che qualsiasi processo di innovazione tende a generare. Avendo a riferimento l'intera azienda, il processo di implementazione è percepito come un processo che necessariamente va ad impattare su tutti i soggetti operanti all'interno dell'organizzazione, evitando, quindi, il sorgere di resistenze per cause legate alla «visione, costruzione ed individuazione» di potenziali disparità di trattamento.

Dal punto di vista temporale, poiché strumenti importanti e funzionali alla costruzione dell'immagine dell'azienda nelle persone che li utilizzano, i sistemi di budgeting e di contabilità analitica hanno il vantaggio, rispetto e complementariamente al sistema del bilancio di esercizio, di permettere di allargare l'ampiezza temporale di riferimento dell'immagine aziendale.

Mentre il bilancio ha un arco temporale di riferimento annuale ed è percepito dalle persone che lo utilizzano soprattutto con un'ottica retrospettiva, budget e contabilità analitica hanno il pregio di allargare e dettagliare l'immagine aziendale ad almeno due esercizi consecutivi ponendo il soggetto utilizzatore esattamente al centro di quell'intervallo. Allargamento e posizionamento temporale che comportano, dal punto di vista gestionale, una riduzione dell'incertezza nei soggetti che adoperano i suddetti strumenti. Allargare il perimetro temporale all'interno del quale si cerca di razionalizzare la vita aziendale si concretizza, per le persone che operano in azienda, nella riduzione del rischio percepito ma potenzialmente anche del rischio effettivo futuro che si possano verificare eventi inattesi o quanto meno nella formazione di una maggiore conoscenza e coscienza delle condizioni dell'azienda nel momento in cui ci si troverà ad affrontare l'incertezza ed il rischio connesso a sopravvenute ed impreviste condizioni aziendali. Gli effetti positivi connessi all'allargamento dell'arco temporale di riferimento dei soggetti operanti in azienda, soprattutto in termini prospettici, non devono, soprattutto nella fase di iniziale implementazione dei nuovi sistemi di controllo di gestione, condurre a pensare di poter realizzare il processo di budgeting su un arco pluriennale sempre più ampio. Un maggior allargamento dell'arco temporale di riferimento del processo di budgeting è da realizzarsi ma sicuramente in un momento successivo alla fase di *start-up* del nuovo sistema di controllo implementato. Nella fase iniziale un immediato ed eccessivo allargamento dell'arco temporale di riferimento del budgeting potrebbe, invece, indurre persone culturalmente non abituate a tale pratica ad attribuire alle previsioni carattere di eccessiva soggettività ed aleatorietà facendo aumentare il rischio dalle stesse percepito. Carattere, che pur essendo insito in qualsiasi atto previsionale, andrebbe a ridurre all'interno dell'organizzazione la fiducia e la legittimità per i nuovi strumenti di controllo che sono stati implementati. L'introduzione del budget e della contabilità analitica ha generato effetti positivi anche per gli altri strumenti contabili già esistenti in azienda e con i quali, come già scritto in precedenza, i primi devono necessariamente correlarsi per poter funzionare. Pertanto, il processo di introduzione di nuovi strumenti di controllo non può e non deve essere pensato ed implementato come un processo a sè stante ed indipendente dalla situazione aziendale nel suo complesso e, in particolare, dalle condizioni di operatività degli altri strumenti di controllo di gestione. Gli strumenti che andranno complessivamente ad operare in azienda devono essere pensati come un pacchetto unitario in modo

da individuare e valutare eventuali correlazioni ed interdipendenze. Tale prospettiva permette, lungo il processo di implementazione, di scoprire «legami» tra strumenti vecchi e nuovi che adeguatamente sfruttati possono generare esternalità positive, mentre se trascurate possono comprometterne il funzionamento facendo, erroneamente, attribuire un giudizio di fallacità agli strumenti e non al processo di implementazione. Si tenga presente che gli aspetti appena riportati hanno un forte impatto sulla dimensione immateriale dei sistemi di controllo di cui si è discusso in precedenza; in particolare, i soggetti attribuirebbero ai nuovi sistemi di controllo una posizione defilata all'interno della struttura aziendale, andando, quindi, a concretizzarsi i presupposti del processo di *decoupling* ricordato in precedenza.

Un'ulteriore criticità da considerare nel processo di implementazione dei nuovi sistemi di controllo, strettamente connessa all'interdipendenza esistente tra loro, è data dalla resistenza a rendere disponibili i dati posseduti da parte dei diversi soggetti operanti in azienda. Essere unico depositario di informazioni è considerato uno strumento di potere in azienda e la loro condivisione è molte volte vissuta come un rischio per la propria posizione organizzativa. In tal caso, sarebbe opportuno strutturare il processo di implementazione in modo da coinvolgervi gli attori aziendali chiave, solitamente depositari delle informazioni maggiormente rilevanti.

Coinvolgimento che dovrebbe concretizzarsi nella paritetica condivisione delle informazioni e nella conseguente genesi di un efficace *feedback* informativo. La disponibilità a favore di tutti di maggiori e/o migliori informazioni dovrebbe, inoltre, permettere ai diversi soggetti coinvolti di coordinare e svolgere le attività di cui sono responsabili in modo ancor più efficiente ed efficace. Affinché quest'ultimo effetto possa verificarsi è importante strutturare il processo di implementazione dei nuovi strumenti in modo da produrre report a favore dei suddetti soggetti entro un arco temporale non troppo posticipato rispetto a quando gli stessi hanno condiviso i dati in loro possesso.

Oltre a quanto sin qui riportato, il caso aziendale sviluppato in questo lavoro ha permesso di rilevare degli ulteriori aspetti che potrebbe essere altrettanto di interesse commentare.

Il processo di introduzione dei nuovi sistemi di controllo di gestione è stato realizzato in una fase particolare per la vita futura dell'azienda: la conclusione del percorso di studi universitari del figlio del proprietario dell'azienda e l'introduzione dello stesso all'interno della compagine aziendale. Atto con il quale è iniziato a profilarsi, sebbene ancora lontana nel tempo sia la sua completa realizzazione, l'iniziale processo di passaggio

generazionale dell'azienda. Data la situazione dell'azienda, l'introduzione dei nuovi sistemi di controllo ha facilitato l'ingresso del suddetto soggetto all'interno dell'organizzazione ed allo stesso tempo ne ha goduto lo stesso processo innovativo di cui si sta discutendo. In particolare, l'ingresso del figlio dell'imprenditore nella compagine aziendale è stato facilitato soprattutto in termini informativi e cognitivi. La maggiore analiticità degli strumenti di controllo implementati in azienda ha permesso la costruzione, a favore del nuovo soggetto entrante, di un migliore quadro informativo soprattutto perché più analitico rispetto a quello fornito dagli strumenti contabili tradizionali. Inoltre, l'interpretazione di informazioni maggiormente analitiche permette al soggetto che le utilizza di meglio «comprendere» i processi aziendali sottostanti, cui quelle stesse informazioni si riferiscono. Il passaggio generazionale, oltre ad essere stato agevolato, come appena scritto, dalla presenza in azienda del budget e della contabilità analitica, ha a sua volta permesso di ridurre le resistenze, soprattutto del soggetto proprietario, all'introduzione dei suddetti strumenti. Infatti, l'imprenditore ha attribuito al budget ed alla contabilità analitica un valore particolare poiché non li ha considerati esclusivamente in termini funzionali (e quindi strumentali all'assunzione di migliori decisioni in azienda) ma anche, al pari di un qualsiasi altro investimento, come elementi in grado di accrescere il valore dell'azienda, in particolare il valore patrimoniale dell'azienda che successivamente passerà sotto la direzione del suo genito.

Infine, ma certo non perché meno importante, è opportuno rilevare la difficoltà di avvio ed implementazione del processo di introduzione dei nuovi sistemi di controllo a seguito della scarsità di risorse finanziarie disponibili. Difficoltà che, soprattutto nei casi di valutazioni con un'ottica di breve termine, potrebbe addirittura arrivare a bloccare lo sviluppo del processo innovativo perché produttore di maggiori costi più che di benefici: come per qualsiasi altro processo di innovazione, anche quelli riguardanti i sistemi di controllo devono essere valutati con un'ottica di medio - lungo termine. Nel caso analizzato, l'ottenimento di uno specifico finanziamento a fondo perduto ha sicuramente facilitato l'accettazione del processo innovativo da parte dell'imprenditore. In generale, si potrebbe affermare, che la gradualità del processo di cui si è scritto all'inizio del paragrafo, oltre a benefici in termini cognitivi, potrebbe generarne altri in termini finanziari. Infatti, la gradualità del processo permetterebbe una maggiore dilazione nel tempo del sostenimento della spesa da parte dell'azienda e quindi, una sua maggiore sostenibilità economico-finanziaria.

## Riflessioni di sintesi

«La conoscenza è potere», queste le parole di Francesco Bacone, un noto filosofo del passato, secondo il quale: sfruttare, arricchire e condividere il proprio bagaglio cognitivo, permette all'individuo di controllare se stesso e gestire nel miglior modo tutto ciò che lo circonda.

Se, rivisitata in termini economici, si potrebbe affermare che un'organizzazione, di grandi dimensioni e/o di «micro» dimensioni, come nel caso analizzato, può più facilmente realizzare ottimi risultati in termini materiali (profitto) ed immateriali (ad esempio una crescita sostenibile e quindi legittimazione interna ed esterna), se riesce a trasmettere, raccogliere e trasformare i propri dati in informazioni, al fine di sfruttarne le cruciali potenzialità nei processi decisionali ed operativi. Alla luce di quanto scritto, il Tubettificio Senese ha dimostrato come si possa «guidare» il proprio business verso un miglioramento in termini di efficienza e credibilità, facendo leva su di una gestione informata e diretta sulla base di un efficiente sistema di controllo.

Tutti gli sforzi profusi, merito della visione intuitiva e lungimirante della proprietà aziendale, in grado di cogliere le potenzialità insite nel rinnovamento realizzato, non sono e non devono essere un caso di *best practice* tra le piccole e piccolissime imprese, isolato nel tempo e nello spazio. Per queste tipologie aziendali, accettare la sfida del rinnovamento gestionale, condividere e interiorizzare la cultura del controllo, valorizzare il bagaglio cognitivo presente in azienda, sono di certo le chiavi di volta per dominare la complessità congiunturale imperante, un viatico in grado di guidare anche realtà come le loro verso una crescita consapevole e sostenibile.

## Bibliografia

- AMODEO D. (1956), *Le gestioni industriali produttrici di beni*, Utet, Torino.
- ARCARI A. (2004), *PMI. Meccanismi di controllo e gestione della crescita*, Egea, Milano.
- BARRETTA A.D. (1999), *Struttura organizzativa e controllo di gestione nelle PMI italiane*, *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 50(2), pp. 241-264.
- BERTINI U. (1984), *Il governo d'impresa tra «managerialità» e «imprenditorialità»*, *Studi e Informazioni*, n. 4, pp. 19-36.
- BIANCHI C. (1999), *Il governo dello sviluppo nella piccola impresa attraverso i modelli «dinamici»*, *Piccola Impresa/Small Business*, n. 3, Ins-Edit, Genova.
- BUSCO C., GIOVANNONI E., RICCABONI A. (2011), *Il controllo di gestione*, a cura di, Ipsoa, Milano.
- CATTURI G. (1984), *Lezioni di Economia Aziendale*, Vol. I, Cedam, Padova.
- CATTURI G. (2001), *L'universo dei piccoli*, a cura di, Cedam, Padova.
- CATTURI G. (2003), *L'azienda universale*, Cedam, Padova.

- CASSANDRO P.E. (1965), *Le aziende: principi di ragioneria*, Cacucci, Bari.
- CATTANEO M. (1963), *Le imprese di piccole e di medie dimensioni. Trattati caratteristici con particolare riguardo all'economia delle imprese operanti nelle aree sottosviluppate*, Istituto Editoriale Cisalpino, Milano.
- CAVALIERE A., BERGAMASCO A. (2011), *Il Controllo di gestione nelle PMI*, Buffetti.
- ISTAT (2011), *Struttura e dimensione delle imprese*, Anno 2009, Archivio Statistico delle Imprese Attive (Asia).
- LOMBARDI STOCCHETTI G. (1996), *Il controllo di gestione nella piccola impresa*, Egea, Milano.
- MASINI C. (1960), *L'organizzazione del lavoro nell'impresa*, Giuffrè Editore, Milano.
- MAZZOLENI A. (2008), *Controllo di gestione e performance aziendali nelle PMI*, FrancoAngeli, Milano.
- MERCHANT K.A., RICCABONI A. (2001), *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano.
- ONIDA P. (1939), *La dimensione del capitale d'impresa*, Giuffrè, Milano.
- Onida P. (1965), *Economia d'azienda*, Utet, Torino.
- PADRONI G. (1983), «La problematica organizzativa nell'azienda di minori dimensioni», in AA.VV., *L'organizzazione nella economia aziendale*, FrancoAngeli, Milano, pp. 71-100.
- PRETI P. (1991), *L'organizzazione della piccola impresa*, Egea, Milano.
- PRETI P., PURICELLI M. (2008), *Gestione delle PMI*, Il Sole 24 Ore Libri, Milano.
- RICCABONI A. (2011), «Le valenze operative, comportamentali e culturali del controllo di gestione», in Busco C., Giovannoni E., Riccaboni A., *Il controllo di gestione*, a cura di, Ipsoa, Milano, pp.3-38.
- RICCABONI A., GIOVANNONI E. (2005), *L'innovazione organizzativo-gestionale: requisiti e criticità*, Quaderni Senesi di Ragioneria e di Economia Aziendale, Serie Interventi n. 94.
- ZAPPA G. (1956), *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Egea, Milano.