



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA E MANAGEMENT

PROVA FINALE

**ANALIZZARE UN SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE: IL
CASO ALFA SRL**

**RELATORE:
CH.MO PROF. PARBONETTI ANTONIO**

**LAUREANDO: BIZZOTTO FRANCESCO
MATRICOLA N. 1022038**

ANNO ACCADEMICO 2013 – 2014

Introduzione	4
Cap. 1 Il sistema di controllo di gestione e il controller	
1.1 Definizione di controllo di gestione	5
1.2 Il sistema di controllo di gestione	7
1.2 Il controller	8
Cap. 2 Principali strumenti del controllo di gestione	
2.1 Il costing	11
2.2 Strumenti di previsione	18
2.3 Misurazioni economico-finanziarie	19
Cap. 3 Alfa Srl: descrizione del caso aziendale	
3.1 Presentazione dell'azienda	23
3.2 Sistema di controllo di gestione adottato	26
3.3 Strumenti utilizzati	27
Cap. 4 Problematiche riscontrate e proposte di miglioramento	31
Conclusioni	33
Bibliografia	34

Introduzione

Questo elaborato tratta il tema del Controllo di Gestione aziendale, con particolare riferimento alle piccole medie imprese italiane. Questo argomento è molto importante per tutti i tipi di azienda, dato che permette principalmente di controllare l'efficiente gestione aziendale. Al contempo però risulta poco introdotta presso il tipo di aziende di cui sopra, che tra l'altro formano la stragrande maggioranza delle aziende nel nostro paese. Secondo Horngreen, Sundem e Stratton(2007), "il controllo di gestione è un'attività essenziale che migliora la capacità del manager di prendere decisioni efficaci". Il suo obiettivo è quello di tradurre numericamente la strategia dell'imprenditore o del top management e di indicare una direzione chiara per le decisioni future; al contempo ricavare informazioni precise ed utili da una grande quantità di dati, anche confrontando l'effettivo andamento con gli obiettivi prefissati, che servono alla dirigenza per compiere le scelte appropriate sia nel breve che nel lungo periodo.

L'obiettivo di questa tesi è quello di introdurre la definizione e gli strumenti del controllo del gestione più comuni ed utilizzati che la letteratura presenta, ed analizzare un caso aziendale di una piccola-media azienda presso cui ho effettuato uno stage quest'anno nell'ambito dell'amministrazione e controllo di gestione.

In questa azienda, caratterizzata da un forte sistema di valori e composta da persone molto gentili e disponibili, ho vissuto una bella esperienza sia dal punto di vista formativo che da quello delle relazioni con i colleghi e con l'imprenditore; ho avuto modo di osservare dal vivo com'è organizzato il suo sistema di controllo di gestione e di raccogliere i dati utili per elaborare la presente tesi.

Su richiesta dell'imprenditore non verrà menzionata la ragione sociale dell'azienda, e i dati economici e finanziari che verranno successivamente presentati sono stati modificati per ovvi motivi di rispetto del segreto aziendale. La denominazione usata d'ora in poi sarà Alfa Srl.

In questo elaborato inizierò definendo il controllo di gestione ed il soggetto responsabile del suo coordinamento, successivamente illustrerò alcuni tra gli strumenti più comuni ed utilizzati.

Descriverò quindi Alfa Srl e il suo sistema di controllo di gestione, con i principali strumenti impiegati.

Infine presenterò alcuni rilievi riscontrati nel suddetto sistema e proporrò alcune ipotesi di miglioramento tirando le somme di tutta questa esperienza.

Non ho la presunzione di compiere un'analisi approfondita del controllo di gestione dell'azienda in questione, ma spero di fornire uno spunto per alcuni miglioramenti.

Ringrazio la mia famiglia e la mia ragazza Francesca, che mi hanno supportato e spronato durante questi tre anni di studio e la stesura di questa tesi.

Cap. 1 Il sistema di controllo di gestione e il controller

1.1 Definizione di controllo di gestione

Controllo di gestione è la denominazione più utilizzata per descrivere questo argomento, ma risulta leggermente fuorviante dato che è sostanzialmente una sineddoche: descrive una parte per significare il tutto; risulta più completo il termine programmazione e controllo di gestione.

Come afferma Brunetti (1989, p.9) “La razionale conduzione di un'impresa comporta essenzialmente la risoluzione di due problemi:

- definizione degli obiettivi o traguardi da conseguire nel tempo, in armonia con la condizione ambientale.
- costante guida dell'impresa verso questi obiettivi.”

Il primo di questi problemi è affrontato nella fase descritta sempre da Brunetti (1989) come “pianificazione e programmazione”. L'imprenditore o il top management indicano il loro piano, la strategia aziendale che si riferisce ad un lungo periodo temporale; viene valutata la fattibilità delle idee che sono poi trasformate in precise linee guida¹. Attraverso la programmazione questa strategia viene poi scomposta in obiettivi numerici di breve o medio termine utilizzando principalmente lo strumento del budget previsionale. Gli obiettivi previsti dovranno essere assegnati ai responsabili, per indirizzarli verso la direzione voluta.

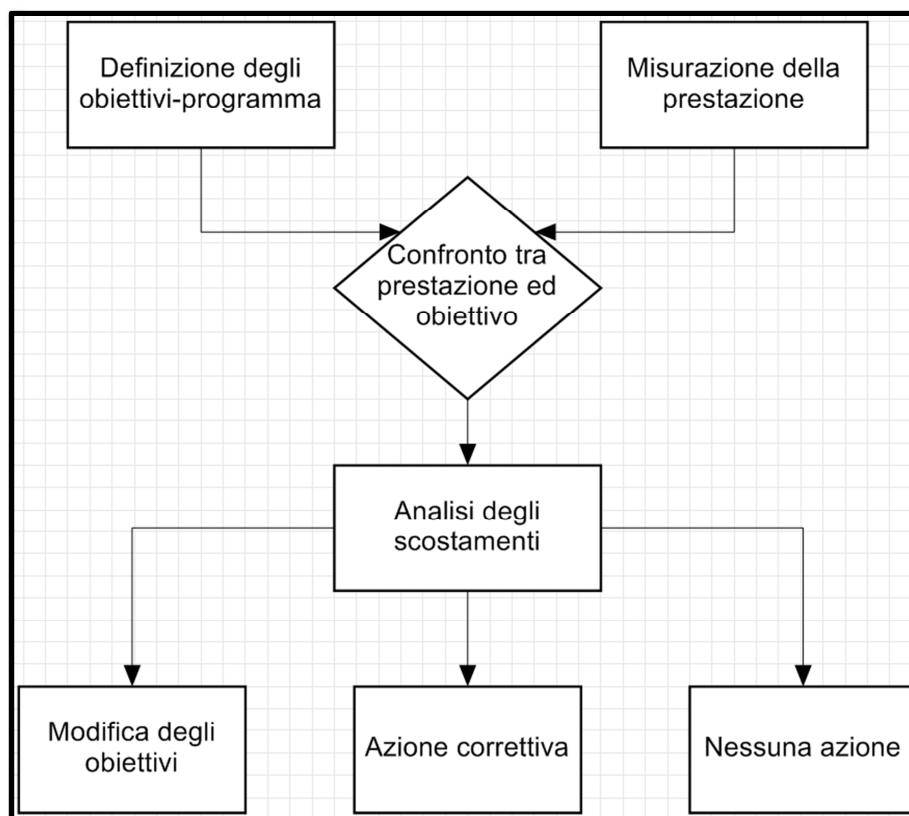
Il secondo problema consiste nel vero e proprio controllo di gestione, che non si esaurisce in una mera funzione ispettiva del raggiungimento dei risultati ma deve indirizzare l'impresa verso il raggiungimento di questi obiettivi. Ciò avviene attraverso diverse misurazioni delle performances da cui derivano le informazioni utili al management per capire se l'impresa sta realmente seguendo il sentiero previsto, come reindirizzarla se i dati si discostano troppo dalle previsioni e se modificare queste previsioni perché irrealizzabili.

¹ Franceschi, R., a cura di, 2010, Sistemi di pianificazione e controllo

Questo confronto tra i dati previsionali e quelli a consuntivo si svolge tramite la cosiddetta analisi degli scostamenti, che approfondiremo più avanti.

Le misurazioni sopra citate devono essere effettuate il più frequentemente possibile, al fine di costruire un campione di dati da cui estrapolare informazioni sempre più accurate. Particolare attenzione va però posta al costo dell'ottenimento di queste informazioni; il costo marginale dell'ennesima estrapolazione non può essere superiore al beneficio ottenibile da questa. Secondo Merchant (1998), "Il controllo perfetto risulta troppo oneroso, meglio avere un controllo sufficientemente efficace a costi ragionevoli."

Il controllo di gestione ha quindi il compito di diffondere tempestivamente queste informazioni, costituendo una solida base numerica per far sì che l'attività decisionale del management non sia guidata solamente dall'istinto, ma che segua criteri di analisi e scelta razionali. Questa serie di operazioni è riassunta da Brunetti (1989) come "meccanismo di retroazione", traducibile in inglese col termine feedback, schematizzato nel grafico più in basso.



Brunetti, Il controllo di gestione, 1989 p. 68

È importante sottolineare che le informazioni derivanti dalla definizione degli obiettivi da parte dei vertici aziendali e quelle che risultano dalla fase del controllo di gestione non

debbano fermarsi solamente al livello dei manager o dell'imprenditore ma giunga a tutti i dipendenti per ottenere un effetto motivazionale.

Concludendo questa parte dedicata alla definizione dell'argomento, dobbiamo esplicitare che il controllo di gestione risponde ai fabbisogni informativi interni del management, non è imposto da alcun obbligo di legge e comprende una serie di strumenti adattabili alle specifiche caratteristiche aziendali, di cui parleremo più avanti.

1.2 Il sistema di controllo di gestione

Quelli definiti finora possono essere considerati come i passi fondamentali di un processo per ottenere gli obiettivi voluti, che però non porterebbero a nulla senza un lavoro in un approccio sistemico con la struttura organizzativa e quella informativa aziendale (Franceschi, R. 2010); da qui nasce la definizione di sistema di controllo di gestione, formato oltre che dai processi di programmazione e controllo anche dalle persone, dalla organizzazione e dall'interazione con i sistemi informativi presenti in azienda.

Per raggiungere gli obiettivi prestabiliti, si rende necessario capire come progettare un sistema di controllo di gestione aziendale. Franceschi (2010) consiglia innanzitutto di partire da una diagnosi aziendale, in cui analizzare:

- la natura dei problemi presenti;
- il sistema di controllo di gestione attuale;
- l'ambiente in cui essa opera.

L'obiettivo di questa fase è di capire quali siano le necessità strategiche, organizzative e informative da soddisfare, ossia gli output che il sistema deve produrre e le problematiche presenti. La ricerca verrà ovviamente condotta in maniera diversa a seconda che chi la effettua sia una persona interna all'azienda o un consulente esterno.

Partendo proprio da questo quadro delle condizioni generali di funzionalità aziendale, si passa all'analisi del fabbisogno di programmazione e controllo. Si individuano le caratteristiche che dovrà avere il nuovo sistema in base:

- alla struttura e al funzionamento della direzione aziendale e dei responsabili sottoposti;
- alla strategia aziendale e di ASA²;
- al capitale umano.

² Area Strategica d'Affari

Si potrà quindi passare alla vera e propria progettazione del nuovo sistema o alla revisione del precedente già operativo valutando la fattibilità tecnica del progetto, la convenienza economica ed esplicitando i responsabili, le risorse necessarie, la formazione che dovrà intraprendere il personale e i tempi di implementazione. Ultimato il progetto è necessario un controllo completo per evitare eventuali punti deboli nel sistema.

Ad ogni modo questi controlli o una loro sintesi vanno effettuati di frequente, con l'obiettivo di aumentare l'efficienza, l'efficacia e la conoscenza da parte di chi lo gestisce; un buon sistema di controllo di gestione è concepito per essere dinamico e sempre pronto ad essere modificato ed arricchito.

1.3 Il Controller

La figura del controller non ha una definizione precisa e concordante tra tutti gli autori.

Questo fatto è spiegato dalla grande varietà di compiti affidata ai controller in base alle dimensioni aziendali, al sistema di controllo di gestione presente e alle sue competenze.

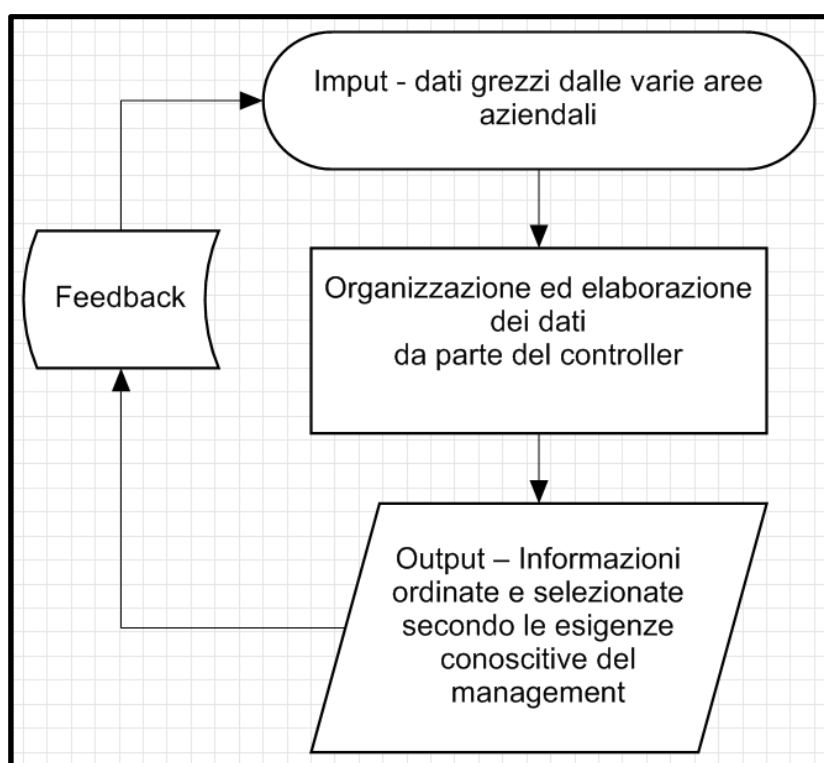
La definizione più accreditata è la seguente: attore aziendale che progetta il sistema di controllo di gestione, ne coordina le attività e fornisce le informazioni al management come base decisionale. (Brunetti, 1989; Franceschi, 2010)

Tirando le somme il controller principalmente progetta, costruisce e gestisce il sistema di controllo di gestione, scegliendo gli strumenti più adatti allo scopo e utilizza i dati provenienti dalle misurazioni per fornire informazioni al management e dei feedback ai vari responsabili di funzione; ad esempio un compito assegnato al controller è quello di unire i budget provenienti dai vari centri di costo e di presentarne una versione unitaria al management.

Questa definizione viene poi ampliata in base alle necessità ed alle caratteristiche aziendali:

- elabora le informazioni estratte dal sistema e le seleziona prima di presentarle al management assieme a dei commenti;
- analizza i dati per poi proporre soluzioni e scenari;
- indirizza l'attenzione del management su alcune problematiche riscontrate;
- “educa” il management alla filosofia del controllo e all'utilizzo del sistema di controllo di gestione;
- verifica della fattibilità delle scelte di breve e lungo periodo.

Il grafico seguente illustra il sistema informativo alla base del controllo direzionale.



Arcari, Programmazione e controllo di gestione, 2010 p. 6

Per quanto riguarda le competenze da possedere Horngreen, Sundem e Stratton (2007) affermano: “un controller deve avere una formazione da economista aziendale in modo da poter comprendere, dato il contesto ed i vincoli in essere, quali siano le migliori informazioni da fornire ai manager”.

Fondamentale risulta quindi una preparazione contabile, economica e finanziaria per poter impostare e gestire il sistema di controllo di gestione, ma risultano importanti anche:

- competenze informatiche e di sistemi ERP³;
- gestione d'impresa;
- statistiche, per la creazione di simulazioni;
- relazionali, HR⁴.

Il controller quindi deve essere una figura di raccordo tra le varie funzioni aziendali, dirigendole costantemente verso gli obiettivi senza perdere di vista i problemi del mercato e in

³ Enterprise Resource Planner

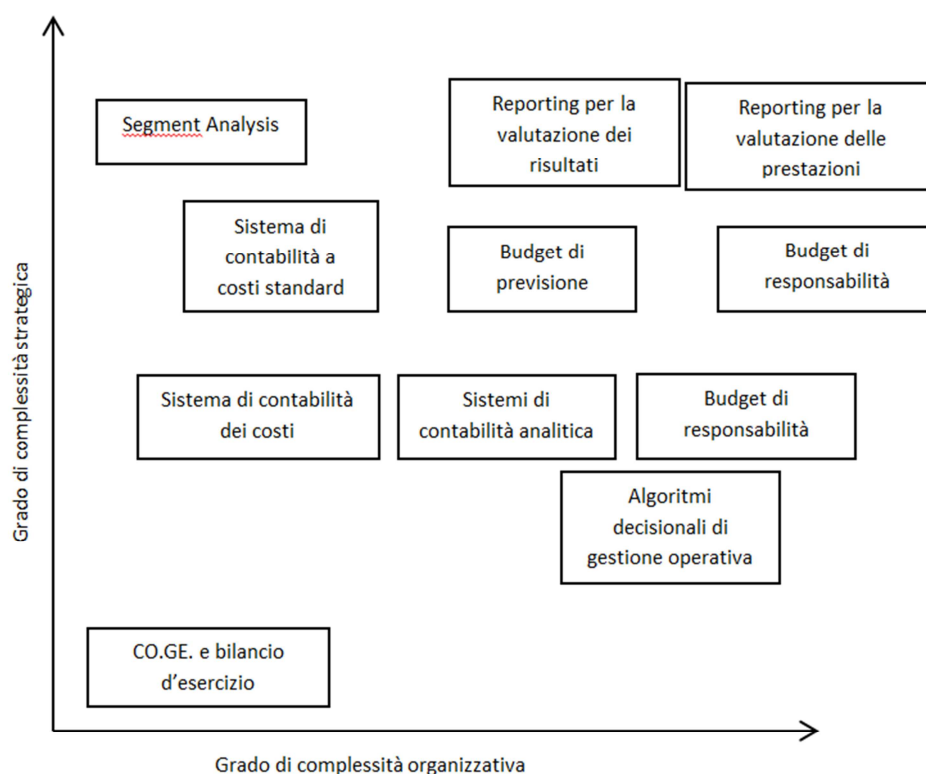
⁴ Human Resources

generale dell'ambiente (Brunetti, 1989). Se in possesso delle giuste competenze può anche accompagnare le informazioni date al management con commenti, consigli e proposte.

Cap. 2 Principali strumenti del controllo di gestione

Il sistema operativo del controllo di gestione può essere attivato attraverso l'utilizzo di un ampio paniere di strumenti, non tutti declinabili in ogni contesto aziendale. Alcuni di questi strumenti possono essere adattati e modellati di volta in volta in base alle specifiche esigenze e al grado di complessità operativa delle singole realtà aziendali; altri non risultano convenientemente applicabili in determinati contesti organizzativi, perché troppo onerosi in rapporto al beneficio ottenibile.

Il grafico seguente evidenzia il contributo di Arcari nell'esplicitazione del grado di difficoltà implementativa di alcuni strumenti del sistema di Controllo di Gestione



Arcari, Programmazione e controllo di gestione, 2010 p. 12

Vengono di seguito illustrati i principali strumenti del controllo di gestione presenti in letteratura.

2.1 Il costing

Una parte fondamentale del controllo di gestione riguarda il Costing, vale a dire l'insieme delle attività di rilevazione, analisi e controllo di tutti i costi aziendali.

Il Costing riguarda in particolare il monitoraggio dei costi di produzione aziendale e viene considerato molto importante principalmente per questi aspetti:

- il controllo dell'efficienza operativa;
- la valutazione delle rimanenze;
- la definizione del costo dell'unità fondamentale che si sta studiando, solitamente il prodotto ma anche il servizio, la funzione aziendale, l'area geografica, le famiglie di prodotto, ecc...
- la definizione del pricing⁵ del prodotto

Prima di affrontare i paragrafi successivi risulta utile proporre una semplice classificazione dei costi in funzione di alcune variabili:

- momento di imputazione del costo
 - costo d'acquisizione
 - costo di produzione
- riferibilità del costo rispetto all'oggetto di calcolo
 - costi speciali
 - costi comuni
- comportamento rispetto alle quantità prodotte
 - costi variabili
 - costi fissi
- modalità di attribuzione
 - costi diretti
 - costi indiretti
- momento di calcolo
 - costi standard
 - costi effettivi

⁵ Insieme di operazioni che un'impresa attiva per definire il prezzo di prodotto spesso partendo dai costi unitari, anche se non sono l'unico dato cui far riferimento.

Il controller, interessato alla misurazione delle risorse effettivamente utilizzate, sceglierà una definizione di costo che dimostri l'effettivo impiego delle stesse, quindi dovrà analizzare il costo di produzione, definito come "il valore monetario delle risorse impiegate per la realizzazione dei processi di produzione economica messi in atto dalle aziende" (Ceccherelli, 1936). È importante distinguere questa definizione da quella di costo di acquisizione dei fattori produttivi, che recita invece: scambio monetario posto in essere per acquisire un fattore produttivo (Coda, 1968). Il costo di produzione non considera i costi per fattori produttivi acquistati ma non impiegati nell'anno e allo stesso tempo include le quote di costo di fattori produttivi impiegati solamente in parte mediante coefficienti fisico-tecnici⁶.

Un compito fondamentale del controller è quello di calcolare il costo unitario di prodotto, trattato nella prossima parte di questo elaborato

2.1.1 Misurazione del costo unitario di prodotto: vari metodi

Per la misurazione del costo unitario di prodotto⁷ si possono usare diverse configurazioni di costo: una prima scelta da compiere è quella di escludere oppure includere i costi indiretti nel processo di calcolo, quindi di utilizzare rispettivamente il direct costing (costo primo) o il full costing (costo pieno).

Questa distinzione risulta sensata in quanto la ripartizione dei costi indiretti porta ad una inevitabile complicazione e soggettivizzazione del processo, dovuta alla ricerca di basi di ripartizione (d'ora in avanti denominati drivers o cost drivers) secondo cui ripartire i costi indiretti tra i vari prodotti.

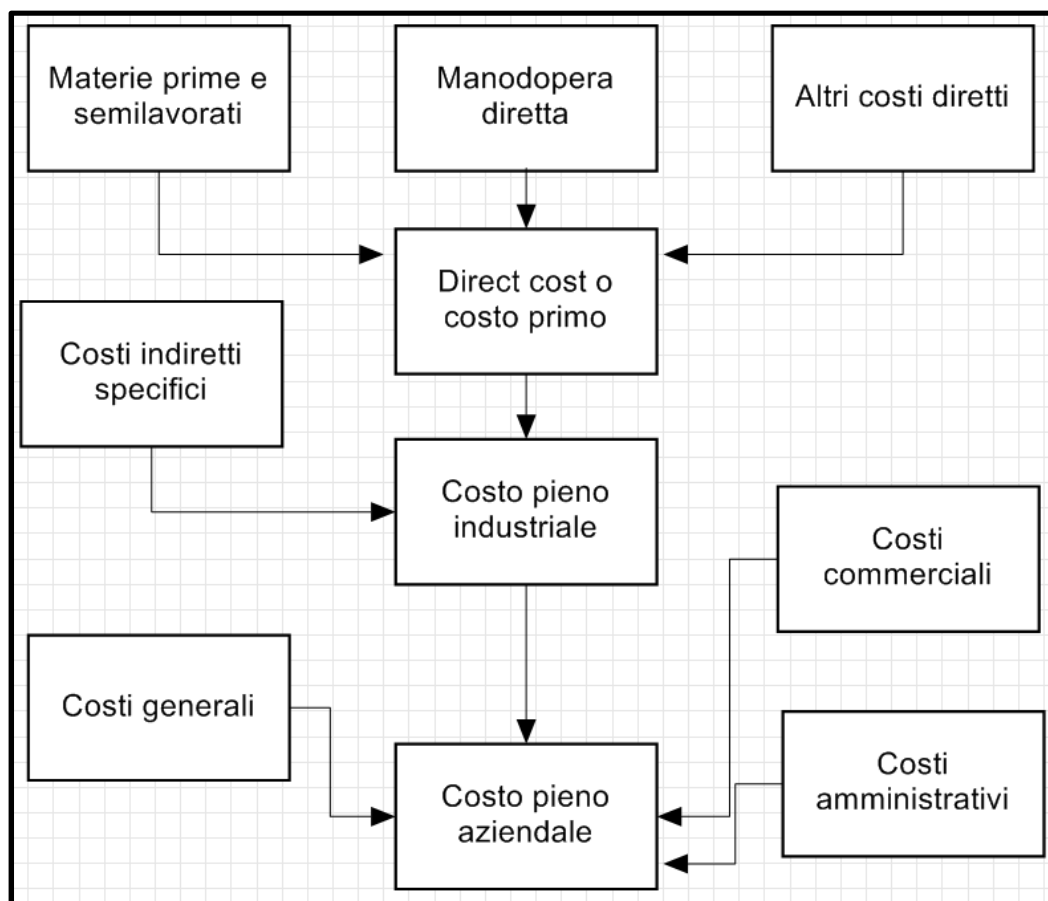
Il Direct costing calcola il costo unitario di prodotto semplicemente sommando i singoli costi diretti che lo compongono (materie prime, semilavorati, energia elettrica, manodopera diretta, altri costi diretti). In questo modo otteniamo una valorizzazione del prodotto molto semplice da calcolare. Tuttavia questa configurazione risulta poco indicata in materia di valutazioni di tipo strategico o di pricing dato che il costo risulta incompleto.

Il Full costing calcola il costo di prodotto sommando sia i costi diretti che le quote di costi indiretti di prodotto (manodopera indiretta, ammortamento del fabbricato, ammortamento di impianti generici, ecc). Risulta un processo più laborioso ma il costo unitario del prodotto ottenuto è onnicomprensivo ed utilizzabile ai fini del pricing, della valutazione delle rimanenze e per il controllo dell'efficienza operativa.

⁶ Principio di competenza

⁷ In questa tesi si tratta il prodotto industriale come unità fondamentale di calcolo e perché più semplice e comune, ma come detto sopra potremmo trattare il servizio, l'area geografica, ecc..

A meno di una complessità aziendale molto ridotta e quindi di una struttura amministrativa esigua, quest'ultimo metodo è ritenuto generalmente preferibile per la quantità di informazioni che riporta. Potremmo definire due possibili configurazioni di full costing: costo pieno industriale e costo pieno aziendale (quest'ultimo a differenza del primo contiene anche i costi amministrativi e commerciali). Il grafico seguente illustra la configurazione di full costing a costo pieno aziendale.



Se l'approccio scelto dal controller aziendale risulta quello del full costing si procede alla scelta dei drivers attraverso i quali ripartire i costi indiretti, ossia il “legame di consumo tra fattori produttivi e unità di prodotto” (Arcari, 2010).

Una prima ipotesi può essere quella di imputare tutti i costi in base ad un unico driver.

Questo criterio semplifica questa fase ma può risultare troppo semplicistico; d'altro canto utilizzare differenti basi di ripartizione porterebbe ad un risultato più attendibile aumentando però la complessità dell'intero processo.

La scelta è effettuata dal controller in base alla complessità della struttura aziendale, del grado di analisi che si vuole ottenere, ossia il livello di precisione, e alla struttura/ufficio che deve implementare questi strumenti.

Un metodo che utilizza diverse basi di ripartizioni molto conosciuto ed utilizzato è quello per

centri di costo.

2.1.2 Misurazione dei costi attraverso i Centri di (CDC)

Questo metodo di misurazione dei costi unitari di prodotto si basa sui cosiddetti centri di costo definiti come “minima unità contabile di aggregazione di costo” (Facchinetti, 1993). Spesso sono rappresentati dai singoli reparti produttivi ma ogni azienda può impostarli diversamente a seconda delle esigenze. Solitamente ad ogni centro di costo viene affidato un obiettivo di breve e di medio termine al fine di motivare il responsabile e i dipendenti al loro raggiungimento.

Per la realizzazione di questo metodo sono previste quattro fasi:

1. localizzazione dei centri di costo
2. gerarchizzazione dei centri di costo
3. allocazione dei costi ai centri di costo e allocazione dei centri di costo intermedi a quelli finali
4. imputazione dei centri di costo finali ai prodotti.

Nella prima fase è necessario individuare i centri di costo che si vogliono implementare. La scelta della quantità di centri di costo da impiegare è basata sul grado di approfondimento che si vuole dare all'analisi e sul grado di complessità che la struttura è in grado di supportare: agli estremi quindi potremmo trovare un'organizzazione con solamente due centri di costo che accorpano diverse attività ed un'altra con decine di centri di costo che analizza ogni singolo reparto aziendale. I centri di costo sono localizzati come: “un certo ammontare di risorse assegnate, una data tecnologia, un insieme omogeneo di risultati” (Agliati, 1990).

Nella seconda fase si procede a classificare ed ordinare i centri di costo localizzati.

Esistono infatti quattro categorie di centri di costo:

- Produzione: dove si svolgono i processi di trasformazione veri e propri (es. presse);
- Ausiliari: seppur collocati in produzione forniscono utilità ai centri di produzione (es. reparto manutenzione);
- Servizi: sono collocati fuori dalla produzione (es. ufficio commerciale);
- Virtuali: categoria residuale creata per racchiudere costi non classificabili nei centri di costo sopra descritti.

Nella terza fase è necessario allocare tutti i costi ai vari centri di costo; alcuni costi saranno di esclusiva competenza di un centro di costo e quindi andranno direttamente ivi imputati,

mentre altri dovranno essere ripartiti; tutto ciò in base a quanti e quali centri di costo sono stati localizzati e a calcoli specifici su particolari costi; ad esempio per le spese di energia elettrica si potrebbe calcolare e quindi definire che il 60% di questo costo è attribuito ai macchinari di produzione (quindi ai centri di costo produttivi) mentre il restante è diviso fra i centri di costo di servizi. Successivamente si procede con la distribuzione dei costi dai centri di costo Servizi ed Ausiliari ai centri di costo di Produzione, dato che questi ultimi sono gli unici ad avere una relazione diretta con il prodotto finale. Per operare questo passaggio è necessario determinare alcuni drivers che esprimano “il rapporto di causalità tra il centro intermedio e i centri utenti” (Arcari, 2010); questi drivers devono rappresentare relazioni il più possibile oggettive: ad esempio un centro per le manutenzioni viene ripartito ovviamente in base alle ore lavorate sugli altri centri di costo, mentre è quasi impossibile effettuare una ripartizione obiettiva dei costi di un ufficio commerciale; oppure, quale driver collega i costi amministrativi alle varie commesse da prendere in considerazione? Qualsiasi scelta può essere opinabile.

Queste relazioni oggettive tra centri di costo tanto ricercate dipendono dalla proporzione tra costi fissi o variabili all'interno dei centri di costo: la quantità di costi fissi presenti è inversamente proporzionale alla oggettività del driver scelto, qualunque esso sia.

Un'alternativa è quella di non ripartire tutti i costi indiretti aziendali ma solamente quelli in cui possiamo trovare un criterio di ripartizione quantomeno plausibile: il costo unitario così ottenuto non sarà completo, ma sicuramente più obiettivo. Otterremo così il sopracitato costo pieno industriale.

Nella quarta fase si imputano i costi direttamente ai prodotti, utilizzando drivers specifici (che rispondano ai requisiti sopra descritti in base al rapporto di causalità così definito); successivamente si determina il costo unitario di prodotto dividendo i costi per prodotto per il numero di prodotti costruiti.

Questo sistema è largamente utilizzato ed apprezzato, ma si presta pure a qualche critica: una su tutte quella di focalizzarsi troppo sugli aspetti produttivi, mentre nelle organizzazioni più moderne si tende a rivalutare i CDC considerati di servizi; soprattutto in aziende operanti in mercati con molti competitors e con prodotti tra loro poco differenziati, l'unico mezzo per superare la concorrenza è il marketing, i servizi pre e post vendita, la logistica. ecc..

Altro punto a sfavore del metodo in questione è quello di non operare un controllo qualitativo dei costi, ma solamente quantitativo: non evidenzia cioè quali costi creano valore e quali invece non danno un contributo positivo al conto economico dell'impresa.

Questo problema è stato superato con il metodo ABC che analizzeremo nelle prossime righe.

2.1.3 Misurazione dei costi basato sulle attività

L' Activity Based Costing (ABC) è considerato un'evoluzione del sistema appena descritto, basato sulle attività invece che sui centri di costo; mentre un centro di costo è definito come un insieme omogeneo di risultati (Agliati, 1995), l'attività è definita come un insieme di azioni elementari che erogano un servizio o producono un output (Arcari, 2010); ciò porta l'attività ad essere un contenitore di costi decisamente più piccolo di quelli dei centri di costo.

L'idea sottostante a questo metodo è quella di concentrarsi di meno sulla produzione e sull'azienda in sé e sui costi, ma di analizzare quali siano le attività che l'azienda svolge, quanti costi producono e se creano valore aggiunto per il cliente confrontando le risorse consumate e l'output che rilasciano; quelle che non portano un vantaggio competitivo dovranno essere modificate o eliminate.

Lo studio di questo metodo ci fa capire come il metodo a centri di costo non opera un vero e proprio controllo dei costi, ma si limita ad imputarli al prodotto, non soffermandosi sui tipi di risorse che contiene e sugli output che crea. E' anche superato il concetto di gerarchia delle unità dettato dal metodo a centri di costo, per dare più importanza ad attività trasversali alle unità, come i vecchi centri di costo di servizi, che hanno un ruolo cruciale nella vendita del prodotto al consumatore.

Molti dettagli e le fasi di svolgimento del processo invece sono simili tra i due metodi: la definizione del grado di aggregazione scelto, l'attribuzione dei costi alle attività attraverso i drivers delle risorse, l'attribuzione dei costi delle attività ai prodotti attraverso i drivers delle attività.

La misurazione dei costi unitari di prodotto varia molto non solo in base al metodo scelto per imputare i costi, CDC o ABC, ma anche in base alla tipologia di produzione cui ci si trova di fronte, trattate qui di seguito.

2.1.4 Aziende che producono su commessa

La produzione di questo tipo di aziende si contraddistingue per:

- scarsa continuità della produzione;
- elevata distinzione tra i prodotti.

Sono ricomprese in questa categoria sia le imprese che operano nelle grandi commesse, sia

quelle che gestiscono piccole commesse da svolgere contemporaneamente, sia le aziende che producono per lotti, che facciamo rientrare in questa tipologia considerando il singolo lotto come una commessa.

Anche in questo caso, è necessario effettuare una prima distinzione tra:

- costi diretti di commessa, direttamente imputati alla commessa che li ha generati;
- costi indiretti, per i quali bisogna scegliere un cost driver.

Questo caso risulta leggermente più semplice, dato che si lavora solamente su di un prodotto e ben distinguibile dagli altri. I costi verranno imputati attraverso la cosiddetta scheda di commessa, che racchiude sia i costi diretti che quelli indiretti opportunamente ripartiti.

Ogni centro di costo attraversato dal prodotto aggiunge i costi che poi vengono sommati per comporre il costo di commessa.

Solamente nel caso di produzione per lotti alla fine di questo processo si procederà con la divisione dei costi per le unità che compongono il lotto, ottenendo così il costo unitario.

2.1.5 Aziende che producono in serie o a flusso continuo

La produzione di questo tipo di aziende è caratterizzata da:

- elevata continuità della produzione
- scarsa o inesistente distinzione tra i prodotti

La grande differenza dalla produzione per commessa risiede nel fatto che i costi sono imputati ai reparti in cui sono generati. Successivamente il costo totale di reparto viene diviso per il numero di pezzi prodotti, ottenendo un costo unitario di reparto, cui vanno sommati, in sequenza, i costi unitari degli altri reparti che il pezzo attraversa.

Questo procedimento è complicato dalla presenza di rimanenze iniziali, prodotti che non hanno esaurito la produzione e scarti. La soluzione per evitare questi problemi è quella di usare le Unità Equivalenti di Produzione (UEP), “unità interamente trasformate che potrebbero essere ottenute a fronte della quantità di fattore produttivo immesso” (Arcari, 2010). Ad esempio, se il processo produttivo ha lavorato 500 pezzi completandoli al 70%, avrò $500 \cdot 0,7 = 350$ UEP in totale.

Dividendo i costi delle risorse utilizzate per le UEP ottenute, otterremo il costo unitario di produzione.

Dopo questa panoramica sul controllo dei costi produttivi effettivamente sostenuti, va detto che nelle aziende industriali notevole importanza riveste anche il costo standard.

2.2 Strumenti di previsione

2.2.1 I costi standard

Il costo standard “è una misura di quale dovrebbe essere il costo, non di qual è stato il costo, è dunque un costo ipotetico, un costo obiettivo” (Anthony, et al., 2001)

Il costo standard rappresenta la formalizzazione di una struttura di costo teorica, creata a tavolino al fine di facilitare la misurazione delle inefficienze incontrate nella fase della sua effettiva realizzazione.

Risulta utile soprattutto per:

- programmare i costi che si vogliono ottenere definendo un benchmark⁸;
- controllare e guidare i responsabili verso l’obiettivo, motivandoli;
- semplificare la valutazione delle rimanenze in alcuni casi.

Viene calcolato in funzione di determinati parametri prioritariamente stabiliti, quali: capacità produttiva, livello tecnologico, efficienza dei processi, qualità attesa, competenze del personale produttivo, ecc..

2.2.2 Budget

Il budget è lo strumento che definisce sia a livello aziendale che per ogni responsabile gli obiettivi di breve periodo, solitamente annuale, indicando alcuni parametri numerici, economici e finanziari cui far riferimento durante la gestione della propria area aziendale.

Può essere impostato secondo due visioni diametralmente opposte:

- creato dalla direzione e comunicato ai manager di secondo livello;
- creato dai manager di secondo livello per quanto riguarda la propria area, unito dal controller e successivamente approvato dalla direzione;

in base al tipo di stile direzionale più o meno accentrato presente in azienda.

⁸ Parametro-obiettivo.

Per la costruzione del budget sono fondamentali i costi standard, tramite i quali si prevedono i costi da sostenere partendo dagli obiettivi prefissati.

In alcune realtà, spesso con una complessità ridotta, i costi standard possono essere sostituiti dai costi effettivi dell'anno precedente moltiplicati per un coefficiente in base alle variazioni previste. In questo modo però si perde la funzione motivazionale del budget, dato che resta molto più legato al passato e non permette di calcolare variazioni tra i costi o volumi previsti e quelli effettivamente realizzati.

2.3 Misurazioni economico-finanziarie

Analizziamo ora alcuni strumenti per la verifica dei risultati economici.

2.3.1 Margine di contribuzione (MDC)

Il margine di contribuzione è definito come il risultato economico parziale ottenuto sottraendo dai ricavi di vendita i costi diretti/variabili. Questo risultato è così chiamato in quanto è l'importo che contribuisce all'assorbimento dei costi fissi aziendali.

Risulta molto importante ad esempio nel caso di una azienda con struttura produttiva sottodimensionata confrontare il MDC delle varie famiglie di prodotto ed escludere dalla produzione le meno redditizie.

E' possibile utilizzare questo strumento per riclassificare il conto economico, ottenendo il cosiddetto conto economico a margini di contribuzione.

Vengono calcolati solitamente tre margini:

- Margine di primo livello, descritto nella definizione.
- Margine di secondo livello, ottenuto sottraendo al MDC di primo livello i costi fissi specifici;
- Margine di terzo livello, ottenuto sottraendo dal MDC di secondo livello i costi comuni imputabili secondo drivers discreti.

Infine, sottraendo i costi comuni cosiddetti non imputabili (amministrativi, commerciali..) otteniamo il risultato operativo o EBIT⁹; non includiamo nella analisi del conto economico le voci di costo finanziarie e straordinarie, dato che esulano dalla gestione caratteristica che è

⁹ Earnings Before Interest and Taxes

quella su cui concentra le analisi il controller.

La seguente immagine illustra la riclassificazione di conto economico a margini di contribuzione.

Conto economico a margini di contribuzione			
	Anno n	Anno n-1	Delta
Ricavi			
- Costi variabili			
<hr/>			
Primo MDC			
- Costi fissi specifici			
<hr/>			
Secondo MDC			
- Costi comuni imputabili			
<hr/>			
Terzo MDC			
- Costi comuni non imputabili			
<hr/>			
EBIT			

Esistono in dottrina e nella pratica operativa anche altre configurazioni di conto economico, ma in questo elaborato tratteremo solo questa.

La suddetta configurazione di conto economico può essere ulteriormente dettagliata per consentire l'analisi dei risultati economici. Vediamo come.

2.3.2 Segment Analysis

E' una "tecnica di riclassificazione dei dati di bilancio utilizzabile per riferire i valori dei costi e dei ricavi [...], degli impieghi e delle fonti [...] a singole combinazioni produttive parziali" (Arcari, 2010).

La segmentazione trattata farà riferimento esclusivamente al conto economico.

Alcuni esempi di combinazioni produttive sono: area geografica, linee di prodotto, reparti, aziende di un gruppo, ASA, divisioni, ecc...

Questa riclassificazione permette di analizzare e ricavare molte più informazioni di quante non mostri il conto economico civilistico o sintetico.

Il pregio maggiore di questo strumento è la possibilità di mettere a confronto oggetti diversi e periodi diversi, individuando i punti di forza e di debolezza delle singole aree aziendali e rendendo in questo modo possibile la pianificazione di misure d'intervento per migliorare

l'efficienza aziendale nel suo complesso; spesso la si trova utilizzata assieme alla riclassificazione del conto economico a margini di contribuzione e risulta utile anche nella creazione di alcuni kpi. Un ulteriore collegamento osservabile è quello con il budget, dato che quest'ultimo si costruisce partendo dai dati provenienti dalle diverse combinazioni produttive.

2.3.3 Analisi degli scostamenti

Questa analisi mira a comprendere quali siano state le variazioni avute nel corso della gestione aziendale rispetto alle previsioni di budget. Indaga quali aree aziendali si sono discostate dall'obiettivo prefissato analizzando le cause di questo scostamento.

È uno strumento fondamentale per un eventuale reindirizzamento della gestione in caso di risultati non soddisfacenti o di modifica degli obiettivi se troppo ottimistici.

Viene svolta ogniqualvolta si possono confrontare i dati previsionali con le misurazioni dei dati della gestione a consuntivo, quindi preferibilmente a cadenza mensile.

Altri strumenti largamente utilizzati sono i seguenti:

2.3.4 Indici di bilancio

Rappresenta un noto sistema di indici e rapporti tra grandezze riscontrabili nel conto economico e stato patrimoniale che analizzati nel loro insieme riescono a fornire un'indicazione dello stato di salute economico-finanziario dell'azienda.

Spesso sono confrontati con gli indici tratti dai bilanci dei competitors, in modo da ricavare informazioni rilevanti sui principali fattori critici di successo che determinano i loro vantaggi competitivi.

2.3.5 Key performance indicators (KPI)

I kpi sono degli indicatori chiave dell'efficienza aziendale.

Sono costituiti anch'essi da indici e rapporti, ma non provenienti da documenti contabili bensì da misurazioni fisico-tecniche o di vendita, quindi non monetari.

Vengono misurati molto più spesso degli indici di bilancio, alcuni anche con frequenza inferiore al mese.

Secondo Wade e Recaro (2001) il numero di kpi da tenere sotto stretta osservazione deve essere tra i dieci ed i trenta, in modo da avere un quadro complessivo dell'efficienza ma non disperdere troppo l'attenzione di chi li controlla.

Possiamo individuare uno stretto legame tra il calcolo dei kpi e il budget: l'efficienza produttiva e dell'azienda in generale misurata attraverso questi indici porta a verificare se la gestione sta procedendo rispettando quanto previsto a budget o se avremo degli importanti scostamenti.

2.3.6 Sistema di monitoraggio dei progetti relativi a nuovi prodotti o nuovi investimenti

Si tratta di un sistema che permette la verifica in fase preventiva della valenza economico finanziaria dei nuovi progetti attraverso la rilevazione del VAN, TIR e Pay Back; tale verifica dovrà essere effettuata anche in fase consuntiva per verificare la validità delle previsioni effettuate a inizio progetto, al fine di affinare sempre più la capacità di prevedere da parte dell'azienda. Queste previsioni saranno poi utilizzate per la costruzione del budget annuale; per quanto riguarda i nuovi prodotti sono definite le quantità e i prezzi di vendita, il costo standard di produzione e i costi commerciali.

2.3.7 Analisi dell'aging crediti

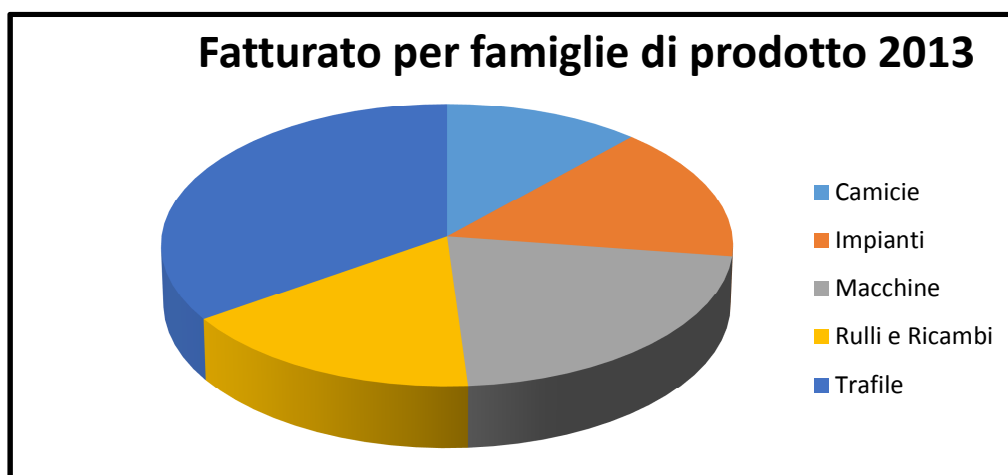
Si compone nell'utilizzo di strumenti che classificano il credito da recuperare in funzione della dilazione rispetto alla scadenza del credito, permettendo l'azione in modo prioritario per anzianità del credito. E' possibile valutare il trend attraverso la comparazione con i mesi precedenti e effettuare analisi dinamiche (What If Analysis) sulle migliori politiche commerciali da tenere nei rapporti con i clienti ed i fornitori. Questo strumento permette di migliorare le previsioni del budget relativamente a svalutazioni o perdite su crediti.

Cap. 3 Alfa Srl: descrizione del caso aziendale

3.1 Presentazione dell'azienda

Alfa Srl è un'azienda con poco più di 50 dipendenti e circa 16 mln di fatturato, fondata nei primi anni sessanta, operante nel settore secondario, con alla guida un imprenditore di seconda generazione.

Questa azienda è specializzata nella realizzazione di macchine pellettatrici per biomasse (più che altro legno), mangimi, fertilizzanti e materiale da riciclo, di dimensioni medio-grandi. La produzione caratteristica è rivolta alla costruzione di macchinari ed impianti (oltre alle macchine di cui sopra anche altri macchinari come cubettatrici, vibrosetacci e raffreddatori); in realtà una buona fetta di fatturato è rappresentata dalla produzione di trafilati ("matrici forate attraverso le quali si fa passare, forzandolo, il profilato da restringere nell'operazione di trafilatura". Enciclopedia Treccani).



Il grafico sopra descrive l'importanza di questo prodotto per la vita dell'azienda; questo fenomeno è spiegato dalla natura tecnica di questo componente del macchinario cubettatore, che deve sopportare tutta la pressione necessaria a far passare la materia prima attraverso i fori estrudendo il prodotto finito. È uno dei componenti fondamentali del macchinario, soggetto a continue ed intense sollecitazioni durante la produzione, perciò dev'essere sostituito di frequente per garantire prodotti finiti sempre identici. Secondo una statistica

fornita da Alfa Srl, la vita media di una trafilatura è di 4 mesi; la variabilità dipende ovviamente dal tipo di materiale estruso e dalle ore di lavoro del macchinario.

Sin dalle origini Alfa Srl è dedicata alla ricerca e al continuo miglioramento dei suoi prodotti e servizi offerti sul mercato. È leader nel proprio settore in Italia, e compete a livello internazionale con imprese di dimensioni ben più grandi.

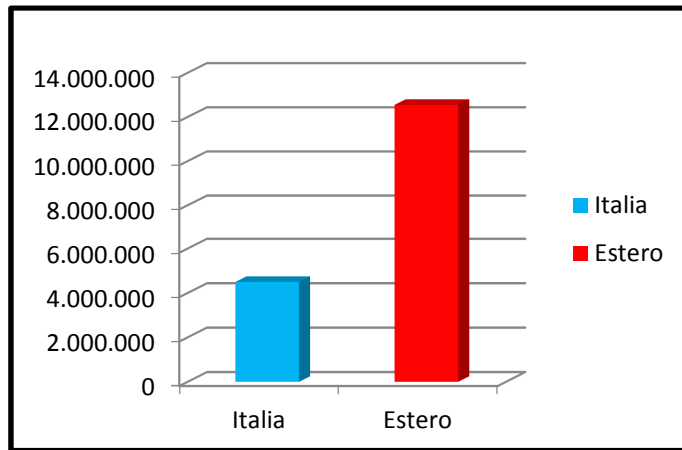
Alfa Srl svolge su commessa oltre alla produzione di tutti i macchinari anche la stragrande maggioranza delle trafilature, molto diverse tra loro in funzione delle dimensioni, numero di fori ed altre caratteristiche tecniche. Soltanto in alcuni casi, per le tipologie di trafilatura più richieste, si decide di produrre in sovrannumero e depositare i prodotti finiti in magazzino.

La produzione si caratterizza per un'elevata sostituibilità dei prodotti con quelli della concorrenza; molto spesso le caratteristiche tecniche sono simili o addirittura identiche. Ciò comporta che i ricambi ordinati dai clienti possono non finire nei macchinari prodotti da Alfa Srl, ma in quelli di altri produttori; il numero di clienti serviti in questo modo è di gran lunga superiore a quello degli acquirenti di macchinari, e contribuisce a spiegare un fatturato così elevato dovuto a trafilature e ricambi.

Date le sue esigue dimensioni in confronto ai competitors nei mercati internazionali, Alfa Srl ha deciso di spingere in maniera decisa su prodotti di qualità e sulla flessibilità per quanto riguarda i prodotti ed i servizi da offrire al cliente. Una competizione incentrata sull'abbassamento dei prezzi di vendita non sarebbe stata una strategia vincente dato che concorre nel mercato internazionale con aziende molto più grandi e solide, soprattutto multinazionali, le quali potrebbero promuovere politiche di dumping, eliminando Alfa Srl dal mercato.

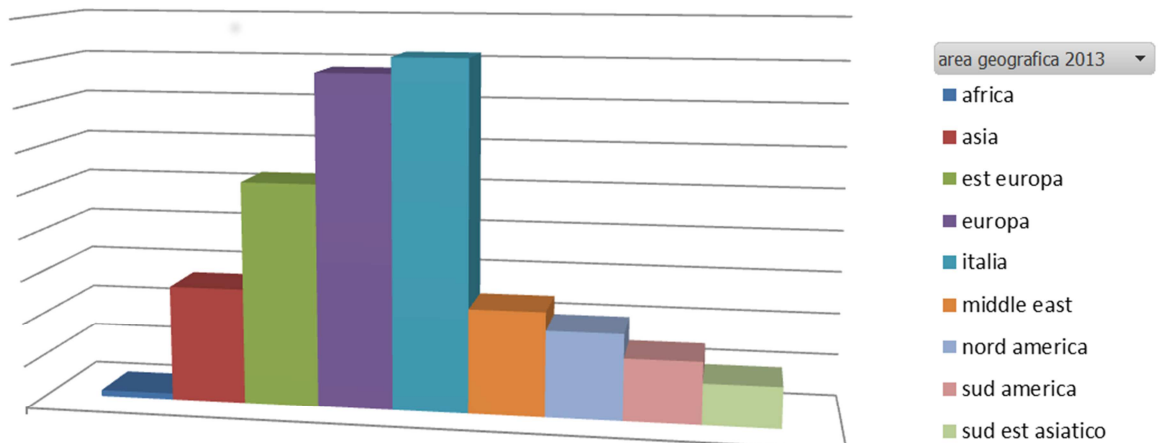
Nonostante ciò, alcuni prodotti hanno un prezzo leggermente più vantaggioso rispetto a quelli dei concorrenti, mantenendo comunque un buon livello qualitativo. A detta del responsabile commerciale di Alfa Srl questo risultato è stato ottenuto anche grazie all'ottimo rapporto costruito con alcuni fornitori storici dell'azienda, basato sulla fiducia reciproca, che ha permesso di ottenere per alcune materie prime condizioni d'acquisto di favore raramente concesso a clienti di modeste dimensioni.

La maggior parte dei clienti sono esteri, composti soprattutto da mangimifici, grandi allevatori e produttori di pellets di biomasse.



Fatturato 2013 di Alfa Srl ripartito fra Italia e Estero (€)

La sfida più grande per l'azienda è di far percepire ai clienti la qualità del proprio prodotto rispetto agli altri produttori; compito alquanto difficile soprattutto negli ultimi anni, in cui la maggior parte degli imprenditori ha abbassato la propensione al rischio e non vuole rischiare di investire in un settore magari poco redditizio e subire alti sunk costs (costi irrecuperabili letteralmente costi affondati). Gli acquirenti sono orientati sempre più all'acquisto di macchinari economici, con un corto payoff per non incorrere in rischi troppo elevati nell'eventualità che il mercato in cui ci si affaccia entri in una fase di recessione.



Fatturato 2013 di Alfa Srl ripartito per area geografica

Attualmente l'azienda vende molto in Europa e nei BRICS¹⁰ e prova ad espandersi nei paesi in via di sviluppo, dove coltura ed allevamenti sono in continua espansione grazie all'espansione demografica e ai capitali che continuano a crescere.

I competitors principali di Alfa sono distinguibili in due macrocategorie:

- Nazionali, formata da piccoli player che influenzano il mercato solamente a livello locale, non rappresentano un rischio potenziale per la nostra società Alfa.
- Esteri, dove grandi gruppi multinazionali si competono questo mercato. Spesso questi grandi produttori hanno solamente una piccola divisione aziendale specializzata in questi prodotti, anche più esigua di Alfa, ma sono comunque molto agguerriti. La strategia è competere sul mercato con loro, puntando su un settore di nicchia, formato da clienti sensibili ai prodotti di alta qualità.

3.2 Sistema di controllo di gestione adottato

Il controllo di gestione in Alfa Srl è nato una decina d'anni fa per volontà dell'imprenditore con l'intenzione di tenere monitorati i costi, di controllare l'andamento generale dell'impresa ed analizzare i risultati.

L'esame di questo sistema viene condotto dapprima analizzando la struttura organizzativa, poi il sistema informativo ed infine i singoli strumenti della programmazione e controllo.

In Alfa Srl non esiste una precisa struttura dedicata al controllo di gestione, a partire dalla mancanza della figura del controller. Il governo di questo sistema viene eseguito all'interno dell'ufficio amministrativo da più soggetti, che si spartiscono questo compito in base alle competenze possedute. Tra le varie mansioni amministrative che questi dipendenti devono espletare, quelle relative al controllo di gestione occupano nella scala delle priorità una posizione di secondo piano; in sostanza viene assegnato un tempo solamente residuale.

L'attività principale in termini di organizzazione e miglioramento di questo sistema viene affidata da parte dell'imprenditore a due consulenti esterni:

- il primo, progettista iniziale del sistema, interviene ora solamente in occasione della presentazione dei bilanci trimestrali per il calcolo degli indici di bilancio, per l'analisi di alcune query e per la presentazione all'imprenditore di alcune analisi sull'andamento della gestione;

¹⁰ Brasile, Russia, India, Cina, Sud Africa

- il secondo è invece una figura collegata a Confindustria, presente con più frequenza in azienda per cooperare nella gestione del sistema e proporre miglioramenti all'imprenditore.

Gli output informativi sono destinati finora solo all'imprenditore, i manager più importanti sono destinatari solo di alcuni report.

La figura destinataria delle misure effettuate dal controllo di gestione è ovviamente l'imprenditore.

Il secondo punto di questo sistema da analizzare è quello della struttura informativa. Si basa su un software gestionale (ERP) che è in continuo aggiornamento e miglioramento da parte della società fornitrice. Gestisce le seguenti attività:

- contabilità generale (CO.GE.) e contabilità analitica (CO.AN.) in simultanea;
- gestione delle attività delle commesse;
- rilevazione dei tempi del personale di produzione attraverso timbrature di lettori ottici barcode all'inizio e fine di ogni lavorazione;
- query di fatturato per area e famiglie di prodotto;
- analisi della marginalità a più livelli, per cliente e famiglia di prodotto.

Le attività di cui sopra sono quadrate con:

- costi di CO.GE.;
- ore rilevate e costi rilevati dal sistema paghe;
- fatturati di contabilità generale;
- margini quadrati con CO.GE. (esistono squadrature generate soprattutto dalla gestione delle merci in viaggio e da altre differenze fisiologiche di piccolo calibro).

Gli output principali del controllo di gestione sono i seguenti:

- fatturati e margini mensili;
- schede costi di commessa ad ogni fase di completamento della produzione;
- verifica giornaliera delle ore della produzione.

Elenchiamo quindi nel prossimo capitolo i vari strumenti utilizzati da Alfa per svolgere questi controlli.

3.3 Strumenti utilizzati

3.3.1 Costing - il metodo dei centri di costo

Una decina d'anni fa è stato implementato il sistema di controllo dei costi e di contabilità analitica, con l'assistenza di diversi consulenti esterni. È strutturato con quindici diversi centri di costo, rappresentanti i reparti produttivi aziendali o i macchinari più importanti presenti in produzione.

La distinzione di questi centri di costo non è solamente virtuale e finalizzata al controllo di gestione; ogni centro di costo ha una sua localizzazione fisica all'interno dell'officina ed è ben distinto dagli altri. La responsabilità è affidata a quattro capireparto, ai quali sono affidati i diversi centri di costo in base alle loro competenze.

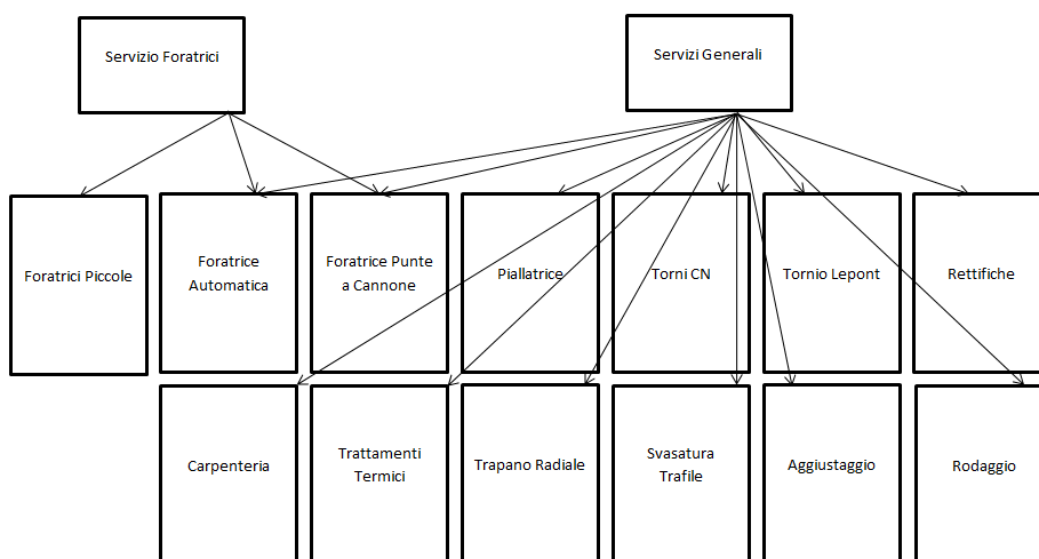
Ai centri di costo sono inizialmente imputati tutti i costi diretti ed i costi indiretti specifici, senza l'utilizzo di specifici drivers.

Successivamente vengono ripartiti tra i vari centri di costo i costi indiretti, tutti attraverso i driver del totale ore lavorate per singolo CDC.

Dopodiché vengono ribaltati i costi dei centri di costi di servizi nei centri di costo finali. La gerarchia è a due livelli, ossia esistono due centri di costo di servizi che vengono ripartiti.

Sono denominati:

- servizi foratrici, che scarica i suoi costi sui centri di costo riconducibili a macchinari foratrici;
- servizi generali, che scarica i suoi costi su tutti i centri di costo finali, quindi di secondo livello.



Schema di quanto specificato sopra sulla distribuzione dai CDC servizi a CDC produttivi

Il driver utilizzato per imputare i centri di costi di servizi sui centri di costo finali è ancora quello delle ore lavorate per CDC.

Viene in questo modo determinato il costo pieno industriale, diviso per centri di costo. L'ultimo passaggio consiste nel ripartire i costi comuni, anche chiamati costi di struttura; in questa fase i costi sono ripartiti proporzionalmente al costo pieno industriale.

3.3.2 Costing - controllo dei costi di commessa.

Un altro controllo svolto in Alfa Srl è quello dei costi di ogni commessa.

Questo avviene attraverso il sistema di contabilità analitica aziendale. Ogni costo di produzione effettivamente sostenuto che si riferisce ad una specifica commessa viene codificato ed inserito nella scheda di commessa, nella quale sarà possibile osservare lo stato di avanzamento della commessa, ossia il numero di fasi mancati alla conclusione del pezzo e il costo industriale che si è fino a quel punto sostenuto.

Attualmente non è implementato un sistema di budget per commessa, ma tutti i valori sono rilevati a consuntivo.

Esempio di Scheda di Commessa				Data Ordine: 01/07/2014				
Commessa N° 1487				Data di consegna: 31/10/2014				
Cliente: Beta SPA		Articolo 2.011.478		Trafila 11.478				
Fasi	Descrizione		Data inizio	Data fine	Quantità	Costo Unitario	Costi	Costi totali
Fase 1	Taglio	Materie prime	12/07/2014	12/07/2014	1,00	6500	6500	6500
		Taglio	12/07/2014	12/07/2014	10,00	20	200	6700
		Manod. Ind.	12/07/2014	12/07/2014	2,00	12	24	6724
		Costi indiretti	12/07/2014	12/07/2014		200	200	6900
Fase 2	Foratura	Foratura	15/07/2014	20/07/2014	10,00	40	400	7300
		Costi indiretti	15/07/2014	20/07/2014		1000	1000	8300
Fase 3	Tempra	Tempra	01/08/2014	02/08/2014	10,00	100	1000	9300
		Costi indiretti	01/08/2014	02/08/2014		200	200	9500
Fase 4	Verniciatura	Materie prime	01/09/2014	03/09/2014	5,00	50	250	9750
		Manodopera	01/09/2014	03/09/2014	3,50	20	70	9820
		Costi indiretti	01/09/2014	03/09/2014		200	200	10020
Fase 5	Pulizia	Manodopera	31/09/2014	02/10/2014	10,00	15	150	10170
						Costo totale		10170

Esempio di scheda di commessa.

3.3.3 Verifica della redditività e dei margini a consuntivo

Uno strumento per il controllo dei risultati economici è rappresentato dal calcolo dei margini sul venduto. Questa analisi viene svolta tramite una funzionalità del gestionale aziendale che

crea un report a cadenza mensile, trimestrale ed annuale. Il prospetto prodotto presenta i margini per famiglie di prodotto e il margine totale suddivisi in Italia ed Estero, come evidenziato dallo schema sotto riportato.

La voce “Costi Vari” comprende tutti i costi di vendita diretti, come ad esempio i costi di trasporto, con separata indicazione solo dei costi per provvigioni.

Margini 2013											
Contropartita	Descrizione	Vendite Lorde	%	Costi Vari	ProwEva	Ricavi Netti	Costo Prod.	Costo Struttura	Costo Prod. Full	Margine Netto	Margine %
3010001	Ricavi Traffile	5.900.816,87	33,94%	65.464,53	151.107,54	5.684.244,80	4.763.589,44	993.815,97	5.757.405,41	-73.160,61	-1,29%
	Ricavi Traffile Italia	2.338.101,18	39,62%	0,00	7.602,86	2.330.498,32	1.750.767,94	372.665,10	2.123.433,04	207.065,28	8,89%
	Ricavi Traffile Estero	3.562.715,68	60,38%	65.464,53	143.504,68	3.353.746,47	3.012.821,49	621.150,87	3.633.972,37	-280.225,90	-8,36%
3010002	Ricavi Camicie	2.010.045,47	11,56%	8.426,80	52.185,78	1.949.432,88	1.347.771,97	146.672,78	1.494.444,75	454.988,13	23,34%
	Ricavi Camicie Italia	432.124,29	21,50%	748,00	4.237,52	427.138,77	240.474,38	27.003,84	267.478,22	159.660,54	37,38%
	Ricavi Camicie Estero	1.577.921,18	78,50%	7.678,80	47.948,26	1.522.294,12	1.107.297,59	119.668,94	1.226.966,53	295.327,59	19,40%
3010003	Ricavi Rulli e Ric	2.810.353,14	16,17%	16.359,31	98.763,75	2.895.240,08	1.450.471,80	195.513,42	1.645.985,22	1.049.254,86	38,93%
	Ricavi Rulli e Ricambi Italia	490.639,48	17,46%	0,00	8.155,26	482.484,22	238.647,34	30.607,16	269.254,49	213.229,73	44,19%
	Ricavi Rulli e Ricambi Estero	2.319.723,66	82,54%	16.359,31	90.608,50	2.212.755,86	1.211.824,46	164.906,27	1.376.730,73	836.025,13	37,76%
3010004	Ricavi Cubettatrici	3.690.877,73	21,23%	127.696,07	255.411,20	3.307.770,46	2.537.175,04	346.086,91	2.883.261,95	424.508,51	12,83%
	Ricavi Cubettatrici Italia	461.967,08	12,52%	7.225,57	8.800,00	445.941,51	321.470,56	44.308,98	365.779,54	80.161,96	17,98%
	Ricavi Cubettatrici Estero	3.228.910,65	87,48%	120.470,50	246.611,20	2.861.828,95	2.215.704,47	301.777,93	2.517.482,40	344.346,54	12,03%
3010005	Ricavi Impianti	2.634.113,70	15,15%	34.308,89	128.990,93	2.470.813,88	1.825.347,71	239.867,29	2.065.215,00	405.598,88	16,42%
	Ricavi Impianti Italia	774.400,00	29,40%	0,00	0,00	774.400,00	604.671,52	88.099,35	692.770,87	81.629,13	10,54%
	Ricavi Impianti Estero	1.859.713,70	70,60%	34.308,89	128.990,93	1.696.413,88	1.220.676,20	151.767,94	1.372.444,13	323.969,75	19,10%
3010006	Ricavi Revisioni	75.918,38	0,44%	0,00	2.106,82	73.811,56	45.325,15	9.101,89	54.427,04	19.384,52	26,26%
	Ricavi Revisioni Italia	33.573,44	44,22%	0,00	552,52	33.020,92	23.310,77	5.541,39	28.852,16	4.166,76	12,62%
	Ricavi Revisioni Estero	42.344,94	55,78%	0,00	1.554,30	40.790,64	22.014,38	3.560,50	25.574,88	15.217,76	37,30%
3020001	Ricavi Trasporti	127.553,58	0,73%	78.138,86	156,75	49.257,97	0,00	0,00	49.257,97	100,00%	
	Ricavi Trasporti Estero	127.553,58	100,00%	78.138,86	156,75	49.257,97	0,00	0,00	49.257,97	100,00%	
3020003	Ricavi Interventi	1.117.133,72	0,67%	18.237,91	4.745,79	94.150,02	14,80	1,48	16,28	94.133,75	99,98%
	Ricavi Interventi Tecnici Italia	4.257,47	3,63%	0,00	93,42	4.164,05	0,00	0,00	4.164,05	100,00%	
	Ricavi Interventi Tecnici Estero	112.876,25	96,37%	18.237,91	4.652,36	89.985,97	14,80	1,48	16,28	89.969,70	99,98%
3020005	Rimborsi spese	204,11	0,00%	0,00	30,61	173,49	0,00	0,00	0,00	173,49	100,00%
	Rimborsi spese Estero	204,11	100,00%	0,00	30,61	173,49	0,00	0,00	0,00	173,49	100,00%
TOTALI		17.384.029,72		348.632,37	693.499,17	16.341.898,18	12.039.924,05	1.939.376,32	13.979.300,37	2.362.597,81	14,46%

Altre misurazioni

Tra gli altri indicatori periodici generati in Alfa Srl si evidenziano alcuni kpi:

- n° di commesse ultimate mensilmente;
- n° di nuovi ordini ricevuti mensilmente;
- n° di prodotti venduti non conformi allo standard qualitativo fissato;
- n° di resi dai clienti.

Vengono poi svolte altre misurazioni tecniche e di efficienza; ad esempio essendo Alfa Srl un'azienda energivora¹¹ viene monitorato il consumo di energia elettrica in kw/h e la spesa totale bimestrale.

In occasione della compilazione dei bilanci trimestrali e annuali vengono poi calcolati gli indici di bilancio per giudicare l'andamento e la salute aziendale con l'assistenza del sopraccitato consulente esterno. In questa occasione il consulente solitamente accompagna la suddetta analisi con alcune proposte di miglioramento nella gestione dell'impresa.

¹¹ Ad alto consumo di energia elettrica.

Cap. 4 Problematiche riscontrate e proposte di miglioramento

In questa parte dell'elaborato vorrei proporre dei suggerimenti per risolvere alcune problematiche riscontrate, senza la pretesa di volerle sanare. Si tratta di consigli non operativi, dato che non possiedo ancora le competenze ma soprattutto l'esperienza per poter proporre soluzioni basate su di un'analisi empirica.

La prima pesante problematica di questo sistema di controllo di gestione risiede nella mancanza quasi totale della fase della pianificazione e della programmazione aziendale, da cui non si può prescindere; è una parte fondamentale del controllo di gestione. L'imprenditore ha sicuramente la "vision" aziendale e un progetto per il futuro anche numerico, ma senza una formalizzazione degli impegni a medio e breve termine, una condivisione e assegnazione di obiettivi numerici ai manager e la formazione di un budget da inserire nel sistema gestionale. Pertanto le misurazioni compiute non possono essere confrontate con un effettivo benchmark di riferimento, a parte quello dei risultati degli anni precedenti.

Viene così preclusa anche la possibilità di calcolare gli scostamenti e quindi di focalizzare la propria attenzione sulle aree aziendali che si sono maggiormente allontanate dalle previsioni, oltre a non godere di un'importante componente motivazionale per i dipendenti ed i responsabili.

Ritengo quindi che il primo passo da compiere per ottenere un significativo miglioramento sia di implementare un sistema di definizione degli obiettivi a medio termine e la creazione del budget previsionale annuale.

L'implementazione di un sistema di analisi degli scostamenti deve seguire la formazione del budget. Come sopra evidenziato questo strumento permetterà il controllo di tutte le aree aziendali e a indirizzare l'attenzione dell'imprenditore verso precisi interventi.

Successivamente dovrebbe essere migliorata l'organizzazione della struttura su cui si basa il controllo di gestione; risulta necessaria l'unificazione in capo ad un responsabile delle attività relative alla pianificazione e controllo ora frammentata tra più dipendenti. Ciò porterebbe ad una visione unitaria del sistema, che favorirà indubbiamente l'individuazione e la risoluzione di alcune lacune. Se poi questa figura possedesse anche le competenze per analizzare periodicamente l'intero sistema si instaurerebbe un circolo virtuoso di continua evoluzione.

Ulteriore punto di miglioramento potrebbe essere la diffusione di tutti i report elaborati dal controller a tutti i responsabili aziendali o persino a tutti i dipendenti, in modo da farli partecipi del percorso e delle strategie intrapreso.

Andrebbero poi rivisti i driver presenti nei centri di costo, per confermare se sono ancora attuali o se si rende necessario aggiornarli e renderli più oggettivi. Per questa operazione risultano utili alcune simulazioni, per capire quale effetto comporterebbe una loro variazione.

Un'altra lacuna riscontrata riguarda il numero dei kpi calcolati, che a mio modesto parere potrebbero essere ampliati.

Questo porterebbe ad una migliore ricerca delle condizioni di efficienza.

Alcuni kpi che potrebbero essere aggiunti sono:

- varianza nel tempo di esecuzione di commesse identiche;
- indice di soddisfazione dei clienti, attraverso un questionario;
- tempo di risposta alle richieste di preventivo;
- numero di commesse consegnate in ritardo;
- numero di incidenti avvenuti in produzione;

Durante la mia permanenza in Alfa Srl ho avuto modo di osservare come i margini venissero estratti solamente per famiglia di prodotto, dato che i report per paese e per cliente risultavano troppo disaggregati.

Per cercare di fornire un livello informativo maggiore ho estratto i margini per paese e per famiglia di prodotto degli ultimi 3 anni ed attraverso una tabella pivot in Excel ho ottenuto un semplice strumento informativo maggiormente flessibile.

Conclusioni

Questa esperienza in Alfa Srl ha rappresentato un momento molto importante in quanto mi ha dato la possibilità di osservare da vicino un sistema di controllo di gestione, seppur con alcuni limiti operativi e strutturali; è stata anche un modo per verificare la solidità delle conoscenze e competenze assunte durante questo percorso di studi.

Il valore aggiunto di questo stage è dato dal fatto che Alfa Srl rappresenta una realtà non convenzionale tra le PMI italiane, data la lungimiranza di un imprenditore che già da alcuni anni ha impostato un sistema, seppur semplice, di controllo di gestione allo scopo di migliorare le performances aziendali.

Sarebbe auspicabile la diffusione della cultura del controllo di gestione ai piccoli o medi imprenditori; infatti gli strumenti presentati in questo elaborato a mio avviso sono facilmente implementabili con modesti investimenti, comportando però un beneficio assai superiore al costo sopportato per ottenerli e mantenerli.

L'implementazione del proprio sistema di controllo di gestione non deve rappresentare un punto di arrivo ma un'occasione per evolvere continuamente attraverso l'apertura a nuove idee e miglioramenti. Non deve rappresentare un onere per l'azienda ma un'opportunità.

In definitiva Alfa Srl avrà dei risultati sempre più accurati e utili dal proprio sistema di controllo di gestione se persevererà nell'implementazione di nuovi strumenti e in una maggiore cura dei dettagli.

Bibliografia

HORNGREEN, C. T., SUNDEM, G. L., STRATTON, W.O. 2004. *Programmazione e controllo*. Milano: Pearson.

BRUNETTI, G., 1989. *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*. Milano: Franco Angeli.

FERRARIS FRANCESCHI, R., a cura di., 2010. *Sistemi di pianificazione e controllo*. Torino: G. Giappichelli.

MERCHANT, K. A., RICCABONI, A., 2003. *Controllo di gestione*. Milano: McGraw-Hill.

ARCARI, A. M., a cura di., 2010. *Programmazione e controllo*. Milano: McGraw-Hill.

WADE, D., RECARO, R., 2001. *Corporate performance management*. Abingdon: Routledge.