



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea Magistrale
in Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

**Processo di creazione e sviluppo del Sistema di
Controllo di Gestione nelle piccole medie imprese:
il caso Gibus S.p.A.**

Relatore

Ch. Prof. Marco Vedovato

Laureanda

Elisabetta Rossato
Matricola 863779

Anno Accademico

2020 / 2021

Un ringraziamento speciale ad Antonella e Federico per la loro infinita disponibilità e a tutti i colleghi dell'Ufficio Amministrazione, Finanza e Controllo di Gibus che mi hanno supportata e sopportata per l'intero periodo di tirocinio.

Grazie alla mia famiglia che mi ha permesso di intraprendere e portare a termine questo percorso di studi.

Indice

Introduzione	7
1. Il Sistema di Controllo di Gestione	9
1.1. Le origini.....	9
1.2. Aspetti introduttivi.....	14
1.3. Obiettivi	18
1.4. Soggetti coinvolti.....	20
1.5. Requisiti ai fini della quotazione in Borsa.....	23
2. Il Sistema di Controllo di Gestione nelle PMI	26
2.1. Piccola-media impresa: una classificazione.....	26
2.2. Rapporto tra Sistemi di Controllo e PMI.....	31
2.2.1. Formalizzazione del Controllo nelle family business	34
2.3. Gli strumenti per l'esercizio del Controllo	37
2.3.1. Criticità nelle PMI.....	46
3. I fattori di cambiamento del Sistema di Controllo di Gestione	49
3.1. Introduzione alla teoria della contingenza	49
3.2. Variabili contingenti e Sistema di Controllo di Gestione	51
3.2.1. Il coordinamento della struttura organizzativa.....	60
3.3. Evoluzione del Sistema di Controllo di Gestione e ciclo di vita	62
4. Il Caso Gibus S.p.A.	68
4.1. Gibus S.p.A.: presentazione dell'azienda	68
4.2. Sistema di Controllo di Gestione odierno.....	73
4.3. Sviluppo del Sistema di Controllo di Gestione.....	85
4.4. Adeguamento tra struttura organizzativa e Sistema di Controllo	98
4.5. Sviluppo di un Controllo di Gestione 4.0	104
4.5.1. Implementazioni del Sistema di Controllo di Gibus S.p.A.....	106
Conclusione	116
Appendice: Intervista Gibus S.p.A. del 21/07/2021	119
Bibliografia	133
Sitografia	138

Introduzione

Nel ventennio precedente, il tema del Controllo di Gestione è stato spesso associato solamente alle grandi realtà aziendali, credendo che le piccole medie imprese non necessitassero di un Sistema di Controllo strutturato in quanto tipicamente dotate di risorse umane e finanziarie più limitate. Negli ultimi anni, con l'incremento della dinamicità del contesto in cui anche le piccole imprese operano, l'attività di controllo è stata rivalutata come di primaria importanza. Con questo elaborato si vuole valorizzare l'utilizzo del Sistema di Controllo di Gestione anche all'interno delle PMI, poiché, a prescindere dalla configurazione assunta o dall'attività svolta, per ciascun'azienda sorge il bisogno di implementarlo in modo adeguato al fine di riuscire a raggiungere gli obiettivi economici, finanziari, operativi e organizzativi prefissati.

Il lavoro si compone di due parti: una teorica, con riferimenti alla letteratura, e una pratica, che prevede l'analisi di un caso aziendale. La prima parte è volta a definire le nozioni base e gli strumenti principali che caratterizzano il Sistema di Controllo di Gestione (che successivamente chiameremo con la sigla SCG), introducendo una panoramica dell'evoluzione che ha subito il significato stesso del termine nel tempo. Saranno fornite le motivazioni che spingono le aziende ad intraprendere la realizzazione di un SCG strutturato, per capire perché ormai sia diventato un elemento essenziale e cruciale per la crescita delle imprese. Dall'inizio degli anni Novanta ad oggi si è cominciato molto a discutere su quale fosse il livello di diffusione dei Sistemi di Controllo nelle piccole e medie imprese, comparando i risultati con le aziende di grandi dimensioni. Questi studi hanno portato al generarsi di due correnti di pensiero: la prima sostiene che le piccole dimensioni non consentano e non motivino l'adozione di strumenti di controllo sofisticati, la seconda afferma come le dimensioni non siano l'unico motivo che spinge all'arretratezza del SCG. L'elaborato, dopo aver analizzato in modo approfondito gli aspetti che caratterizzano le PMI, si soffermerà su come questi elementi influenzino l'evoluzione e l'implementazione del SCG permettendo loro di adattarsi alle caratteristiche dell'ambiente esterno e quindi di raggiungere un vantaggio competitivo. Esaminando l'evoluzione del Sistema si evidenzierà la connessione esistente con la struttura dell'impresa, ovvero il mutare dell'organizzazione aziendale all'avanzare della composizione dell'attività di Controllo di Gestione, fornendo spunti per possibili sviluppi

che il SCG potrebbe intraprendere per mantenere elevata la competitività dell'azienda sfruttando la digitalizzazione che sta spopolando nel corso degli ultimi anni.

Per dare evidenza alla letteratura presentata, l'indagine sarà integrata con lo studio di un caso pratico riguardante l'azienda padovana Gibus S.p.A., attraverso l'utilizzo di interviste e dati reperiti in loco. Gibus è una piccola media impresa, con sede a Saccolongo, protagonista nel settore Outdoor Design di alta gamma, la quale opera progettando e producendo tende da sole, pergole e sistemi per la copertura di esterni per il settore della ristorazione, alberghiero e residenziale. Gibus punta ad offrire il meglio del Made in Italy nel mondo per diffondere l'eccellenza e l'autenticità dello stile italiano nel vivere la luce. Lo studio di questa azienda permette di evidenziare alcune possibilità evolutive del Sistema di Controllo e come, adattandosi alle dinamiche e alle esigenze aziendali, esso possa supportare la trasformazione di una piccola realtà artigianale in un leader del settore in cui opera. Dopo una breve introduzione della società, si analizzeranno le caratteristiche del SCG ad oggi adottato, proseguendo a ritroso nello studio di come e perché l'attività di controllo si sia sviluppata all'interno dell'impresa. Si illustreranno i cambiamenti avvenuti nella struttura organizzativa per dimostrare se vi siano collegamenti con l'evoluzione del Sistema e, infine, sarà valutato come possa incidere la Business Intelligence nell'attività di Controllo di Gestione, introducendo alcuni metodi applicativi che Gibus potrebbe adottare per mantenere elevato il proprio livello di competitività nel mercato.

1. Il Sistema di Controllo di Gestione

1.1. Le origini

In un contesto economico caratterizzato da forte incertezza ed intensa competitività, come quello attuale, aggravato ulteriormente dall'avvento di una pandemia di portata mondiale, la gestione di un'impresa non risulta essere un compito semplice. Proprio per questo, è innegabile la necessità di dotarsi di strumenti direzionali adeguati, al fine di garantire lo svolgimento in modo efficace di tale compito. Di conseguenza, diversamente dal passato, al giorno d'oggi non si può prescindere dal disporre di un sistema capace di fornire informazioni ai vertici aziendali, le quali sono necessarie per porre una maggiore attenzione alla strategia e facilitare un allineamento tra la gestione operativa e la strategia stessa. Questo modello è il Sistema di Controllo di Gestione.

La definizione di Sistema di Controllo di Gestione non risulta essere univoca ed è un termine che può essere descritto come mutevole che evolve con il tempo e si adatta alla situazione, come d'altronde il Controllo di Gestione deve fare. Il Sistema di Controllo di Gestione, definito Management Control System nella letteratura anglosassone, è stato concettualizzato da Robert Newton Anthony come «il processo mediante il quale i manager assicurano che le risorse siano ottenute e utilizzate in modo efficace ed efficiente nel raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione» (Anthony, 1965, p. 17).

All'interno del Sistema di Controllo di Gestione, Anthony distingue i sistemi di pianificazione e controllo in tre processi discreti differenziati in base alla gerarchia organizzativa, ognuno dei quali maggiormente collegato ad uno specifico livello manageriale. È quindi possibile distinguere: la pianificazione strategica, il Controllo di Gestione e il Controllo operativo. La pianificazione strategica è definita come «il processo di decisione sugli obiettivi dell'organizzazione, sui cambiamenti di tali obiettivi e sulle politiche che devono governare l'acquisizione, l'uso e la disposizione di queste risorse» (Anthony, 1965, p. 16). Le attività di pianificazione strategica comprendono la definizione di traguardi e obiettivi di lungo termine, nonché la formulazione di piani e politiche, sempre di lungo periodo, per l'intera organizzazione. Il Controllo operativo, invece, è «il processo per assicurare che compiti specifici siano svolti in modo efficace ed efficiente» (Anthony, 1965, p. 18), di conseguenza, le attività relative a questo

processo implicano compiti particolari e operazioni dei quali il risultato raggiunto può essere valutato in modo oggettivo. Il collante tra la pianificazione strategica e il Controllo operativo è denominato Controllo di Gestione. Secondo Anthony il Sistema di Controllo di Gestione dovrebbe essere un sistema integrato e coordinato e quindi consistere in una raccolta di attività o, a loro volta, sottosistemi che possono essere tra loro riconciliati al fine di ottenere i risultati necessari per le analisi che si intendono effettuare.

Nonostante il lavoro di Anthony sia riconosciuto come pietra miliare dello sviluppo del Controllo di Gestione e del Sistema di Controllo di Gestione, nel tempo alcuni ricercatori hanno espresso opinioni discordanti rispetto alla struttura proposta nel 1965 dall'americano. Ad esempio, alcune critiche rivolte ad Anthony riguardano l'enfasi sui controlli finanziari e contabili e la separazione del Controllo di Gestione dalla strategia e dai controlli maggiormente operativi. Infatti, negli anni successivi è stato evidenziato come i dipendenti, anche dei livelli gerarchici inferiori, siano maggiormente coinvolti nelle attività di pianificazione strategica, o almeno di importanza strategica, rispetto a quanto si pensasse nel passato e, di conseguenza, la distinzione proposta da Anthony sembra non essere più molto appropriata. Inoltre, Anthony (1965) evita completamente di affrontare le questioni strategiche e trascura il fatto che diversi tipi di controlli operativi in diversi ambienti tecnologici sono stati ritenuti problematici. In più, l'economista trascurava qualsiasi considerazione sulla possibilità che le strategie possano sorgere ed evolversi nel tempo, così come il ruolo dinamico del SCG nella formulazione delle strategie (Strauss et al., 2013, p. 240).

Mantenendo come base la definizione ideata da Anthony, è stato deciso di ampliare il concetto di Sistema di Controllo di Gestione presentando una differente visione dello stesso proposta da Kim Langfield-Smith che, diversamente dal teorico americano, integra il concetto di strategia. Analizzando il rapporto tra sistemi di Controllo di Gestione e strategia, Langfield-Smith (1997) suggerisce che il SCG dovrebbe essere esplicitamente adattato in modo da riuscire a sostenere la strategia dell'azienda, per portare ad un vantaggio competitivo e a prestazioni superiori. La definizione di Anthony (1965) non solo ha limitato i ricercatori a considerare all'interno del SCG dei controlli in gran parte contabili inerenti alla pianificazione, al monitoraggio delle attività, alla misurazione delle prestazioni e dei meccanismi operativi, ma ha anche provocato la separazione tra il Controllo di Gestione, il controllo strategico e il Controllo operativo. Le varie tipologie

di controllo sono state classificate in molti modi, ad esempio distinguendo tra controlli formali e informali, controlli di produzione e di comportamento, controlli di mercato, burocratici e clan, controlli amministrativi e sociali, controlli sui risultati, sulle azioni e sul personale. La suddivisione più ricorrente tra i vari tipi di controlli si concretizza nella contrapposizione tra controlli formali e informali. I primi consistono in regole, procedure operative standard e sistemi di budgeting, i quali comprendono controlli che mirano a garantire il raggiungimento di risultati specifici e comportano il monitoraggio, la misurazione e l'adozione di azioni correttive. Questo tipo di controlli si concentrano su verifiche ex-ante e includono i controlli amministrativi, attraverso la definizione di procedure e regole operative standard, i controlli sul personale, configurando politiche di gestione delle risorse umane e i controlli comportamentali, mediante il monitoraggio continuo delle attività e delle decisioni. Si tratta delle componenti maggiormente visibili del Sistema di Controllo e, proprio per la loro riconoscibilità, la ricerca empirica che studia il SCG si è principalmente concentrata sull'analisi di questo tipo di controlli. Diversamente da quelli appena descritti, i controlli informali non sono attuati consapevolmente, in quanto includono le politiche non scritte dell'organizzazione e spesso derivano dalla cultura organizzativa (Langfield-Smith, 1997, p. 208-209). All'interno dei controlli informali si identificano i controlli dei clan, i quali sono descritti come controlli derivanti dai valori, dalle norme condivise e dalla cultura dell'organizzazione e che, quindi, non richiedono solo norme scritte e non si basano sull'idea di autorità legittimata (Ouchi, 1979, p. 838). In alcuni casi, anche gli stessi controlli formali derivano dalla cultura organizzativa, in quanto gli obiettivi preposti dall'organizzazione possono riflettere i valori e le credenze della cultura dominante. È quindi indispensabile esaminare i due tipi di controlli, formali e informali, che a primo impatto potrebbero sembrare opposti, come controlli tra loro collegati ed entrambi fondamentali per l'analisi del SCG (Langfield-Smith, 1997, p. 209).

Un'ulteriore critica proposta nei confronti della definizione di Sistema di Controllo di Gestione di Anthony sta nella mancanza di adeguatezza della stessa rispetto al contesto commerciale odierno. Infatti, il ruolo del SCG nella formazione e nell'attuazione della strategia è diventato sempre più rilevante sia dal punto di vista accademico sia da quello professionale, di conseguenza potrebbe essere necessario ampliare la comprensione del SCG in modo da abbracciare anche i settori maggiormente strategici (Langfield-Smith,

1997, p. 209). Una definizione di controlli strategici è stata fornita da Goold e Quinn che li hanno descritti come inerenti alla formulazione di obiettivi competitivi e all'uso di misure di performance non finanziarie per lo sviluppo di indicatori di performance di breve periodo che sono esplicitamente collegati al raggiungimento di obiettivi strategici di lungo termine. Questo tipo di controllo evita la cosiddetta miopia manageriale, ovvero la tendenza dei manager nel focalizzarsi principalmente su obiettivi immediati rispetto ad altri maggiormente distanti nel tempo, non prestando attenzione ad aspetti come la sicurezza e il benessere sia fisico che ambientale (Goold et. al, 1990, p. 45-46).

Oltre alle caratteristiche già presentate, ciò che si può osservare nel cambiamento del SCG riguarda la predilezione dell'inserimento del dipendente nello sviluppo della strategia, la quale negli anni passati era ritenuta come un'attività che poteva essere svolta esclusivamente dai manager. È pratica sempre più comune che i dipendenti di livello inferiore siano coinvolti attivamente non solo nei processi quotidiani che un tempo erano di competenza dei quadri intermedi e senior, ma anche nelle attività di importanza strategica. Pertanto, i confini artificiali inizialmente delineati da Anthony (1965) tra controllo operativo, manageriale e strategico, potrebbero crollare. Alla luce di queste preoccupazioni, è evidente che l'orientamento verso i controlli contabili e le informazioni contabili, che ha dominato la maggior parte della ricerca sul SCG nel passato, non è sufficientemente ampio da cogliere approcci più moderni in modo da fornire un Controllo di Gestione efficace. Come conseguenza, si evince che la natura dinamica del SCG e il suo ruolo potenziale nel cambiamento strategico lo rendono un settore da analizzare con crescente interesse ed attenzione (Langfield-Smith, 1997, p. 209). Si passa, quindi, alla configurazione di un controllo strategico, ovvero un Sistema di Controllo di Gestione più ampio rispetto a quello tradizionale, che passa da un focus sulla gestione operativa ad una maggiore focalizzazione su quella strategica e da una prevalente attenzione ad aspetti aziendali interni a delle valutazioni sull'ambiente esterno.

La finalità cardine del SCG è quella di aiutare i vertici aziendali nella guida dell'impresa fino al raggiungimento degli obiettivi strategici che la stessa ha predefinito e, inoltre, a compiere scelte che siano funzionali alla creazione di valore economico. Il Sistema, quindi, dovrebbe essere progettato ed orientato a supportare l'attività degli organi di governo dell'impresa, in particolare del Consiglio di Amministrazione che, tra i vari compiti, ha anche quello di definire le linee di indirizzo del Sistema di Controllo e

verificare le linee generali, i piani strategici industriali e finanziari della Società. Ribadiamo, inoltre, che nonostante le informazioni contenute nel bilancio d'esercizio, soprattutto se presentate attraverso un confronto tra più anni, siano fondamentali, esse non sono sufficienti a descrivere le capacità e le potenzialità che l'azienda ha di creare valore economico nel tempo, in quanto si riferiscono a situazioni passate che non forniscono indicazioni sull'evoluzione futura dell'azienda. Al giorno d'oggi, per monitorare la capacità competitiva o migliorare il proprio posizionamento strategico, bisogna utilizzare nuovi strumenti e proprio per questo molte società hanno investito nello sviluppo di sistemi di controllo che supportino la strategia aziendale e che quindi favoriscano l'allineamento della gestione operativa alla missione e agli obiettivi strategici che l'azienda si propone di raggiungere. Questo investimento ha influito positivamente sul Sistema di Direzione¹ e consiste in un asset intangibile molto importante per la sopravvivenza che ha permesso, oltre che l'incremento del patrimonio dal punto di vista organizzativo, anche il posizionamento di alcune basi per godere in futuro di un probabile vantaggio nei confronti dei competitors. Infatti, il Sistema consente di adattarsi simultaneamente alle complicazioni del mercato e di sfruttare i punti di forza dell'azienda, migliorando, al tempo stesso, gli elementi di debolezza, in modo da poter reagire

¹ Il Sistema di Direzione, anche identificato come management system è caratterizzato da una serie di meccanismi operativi che si possono suddividere in due grandi classi: i sistemi di gestione del personale (o delle risorse umane); i sistemi di gestione degli obiettivi e delle informazioni (comprendente i sistemi di pianificazione, programmazione e controllo e il sistema informativo aziendale). L'insieme di questi meccanismi costituisce un patrimonio organizzativo intangibile e quindi non rappresentabile a bilancio, ma comunque capace di condizionare l'abilità di un'impresa nel rispettare il principio di economicità nel tempo. Per un corretto funzionamento del SCG è necessario un Sistema Informativo Aziendale (SIA) ben sviluppato, poiché ogni tipo di analisi, qualitativa o quantitativa, richiede la disponibilità di dati e la rielaborazione degli stessi. Il SIA deve quindi essere costruito appositamente per il funzionamento dell'attività di Controllo di Gestione, che, a sua volta, non si potrebbe svolgere senza l'esistenza di un sistema informativo. La qualità e l'efficacia del SCG sono influenzate dall'adeguatezza, dalla qualità e dall'affidabilità del SIA (Raccichini et al., 2018, p. 15). Per sintetizzare il concetto, il Sistema Informativo Aziendale può essere descritto come «un insieme di processi, attività, tecnologie (hardware e software) e persone che si occupano della gestione e della trasformazione dei dati in informazioni» (Bazzerla, 2017). Anthony (1965) ha previsto una classificazione, attraverso una rappresentazione piramidale, delle operazioni che possono essere svolte tramite il SIA. Esse si suddividono in: operative, ovvero che rappresentano tutte le attività inerenti alla gestione corrente; tattiche, che si riferiscono sia all'allocazione efficace ed efficiente delle risorse per il conseguimento dei risultati stabiliti come obiettivi dal management, sia il controllo delle performance effettive; strategiche, che riguardano la definizione della strategia aziendale e le azioni necessarie per la realizzazione degli obiettivi strategici. Data la diversità delle operazioni che il SIA gestisce, è evidente che sia necessario un coordinamento tra l'intera organizzazione aziendale, comprendente: il personale esecutivo che necessita dati dettagliati e con tempestività, i responsabili funzionali per la redazione dei report e il management che richiede informazioni di sintesi (Bazzerla, 2017, p. 22).

rapidamente ad ogni situazione che si presenta nel mercato (Borsa Italiana S.p.A. – London Stock Exchange Group, 2014, p. 2-4).

1.2. Aspetti introduttivi

Il termine Controllo di Gestione molte volte ha visto assegnarsi significati che lasciano spazio ad interpretazioni soggettive. Spesso, infatti, viene associato ad un istante di verifica o di ispezione ex post, ovvero che si svolge solo successivamente al verificarsi di determinati eventi. Ma il Sistema di Controllo di Gestione racchiude aspetti più ampi che si fondano sulla prevenzione e quindi su un controllo ex ante, ovvero prima che i fatti si verifichino, in modo da preparare e progettare il futuro e per non essere colti alla sprovvista. Proprio stando a queste considerazioni, emerge che nell'attività di controllo è fondamentale stabilire gli obiettivi e le azioni da intraprendere in futuro, in modo da poterli realizzare. Nel tempo, il SCG si è evoluto al fine di armonizzarsi con le varie necessità operative che si presentano in ogni periodo, infatti, come anticipato precedentemente, il modello di controllo cosiddetto tradizionale era focalizzato su risultati prettamente economico-finanziari annuali e non teneva conto dell'eventualità che sorgessero dei problemi derivanti dall'attività direzionale, quali: la gestione delle determinanti che stanno alla base del vantaggio competitivo e il monitoraggio sistematico dell'ambiente esterno (Borsa Italiana S.p.A. – London Stock Exchange Group, 2014, p. 5).

Pertanto, questa nuova concettualizzazione del Controllo di Gestione a cui ci si riferisce si avvicina al controllo strategico e tende ad evitare la focalizzazione su una valutazione delle performance esclusivamente alla fine dell'esercizio e basata principalmente su aspetti puntuali e maggiormente finanziari. Le variabili che lo differenziano dal controllo tradizionale sono: l'interpretazione dei cambiamenti ambientali, in modo che l'impresa li riesca a sfruttare a proprio vantaggio, la valutazione dei rischi per riuscire a prevenirne il sorgere e, infine, l'introduzione nella mentalità delle persone di comportamenti in linea con la strategia deliberata e sintetizzata nelle intenzioni strategiche². Per riassumere, il

² Le intenzioni strategiche consistono nelle scelte manifestate dal management relativamente al business dell'impresa, alla crescita dimensionale che si intende perseguire e al ruolo che da rivestire nell'arena competitiva: questi intenti dichiarano una precisa esplicitazione della strategia deliberata. Le intenzioni strategiche devono essere descritte all'interno del piano industriale in modo sufficientemente dettagliato così da poter cogliere i cambiamenti che le stesse generano nella strategia adottata, il loro livello di coerenza

Controllo di Gestione diventa strategico quando, anticipatamente al verificarsi di determinati eventi, richiama l'attenzione del management sulle conseguenze strategiche che le varie decisioni e le azioni che giornalmente vengono adottate, ossia la gestione operativa, potrebbero portare con sé. Il Sistema di Controllo di Gestione può essere definito, ampliando i confini a cui di solito è circoscritto, come l'insieme amalgamato degli strumenti tecnico-contabili, fondamentali per il management a supporto della pianificazione e controllo dell'andamento aziendale, per orientare, strutturare e tradurre i processi decisionali in azioni efficaci ed efficienti (Borsa Italiana S.p.A. – London Stock Exchange Group, 2014, p. 6). Le attività di pianificazione e controllo, considerate come fondamentali a supporto dell'attività manageriale, sono state definite dalla letteratura da diversi teorici. La pianificazione strategica è il «processo di decisione delle mete dell'organizzazione e delle strategie per raggiungerle» (Anthony, 1990). Quest'attività è connessa alla programmazione, ovvero il processo che, in base agli indirizzi stabiliti nella pianificazione, individua le azioni operative da mettere in pratica durante un certo periodo, stabilisce le risorse da impiegare e definisce i compiti dei vari responsabili (Airoldi et al., 1994). Ad esse è connesso il processo di controllo, ovvero l'attività di verifica dell'effettivo svolgimento dei piani e dei programmi e il continuo adeguamento degli stessi in base a variazioni delle condizioni (Garrison et al., 2010), in modo da assicurare che le azioni attuate siano in linea con i risultati stabiliti (Brunetti, 1979).

A seconda del momento in cui viene esercitato, il controllo può essere categorizzato in:

- Preventivo: valutazione ex ante rispetto all'inizio delle azioni e dei processi da compiere, inerente all'adeguatezza;
- Concomitante: analisi periodica durante l'intero periodo di budget, mediante l'utilizzo di report;
- Consuntivo: esame ex post, ovvero svolto al termine del periodo che, pur non influenzando i risultati della gestione, consente l'ottenimento di informazioni utili per la programmazione futura e per valutare le prestazioni manageriali.

Il ciclo di pianificazione e controllo ha come obiettivo primario quello di ricondurre i comportamenti individuali e quelli organizzativi su uno stesso binario in modo da riuscire a raggiungere gli obiettivi che l'organizzazione si è preposta. La fase iniziale, quindi

con il fabbisogno/opportunità di rinnovamento e i risultati attesi a cui condurranno (Borsa Italiana S.p.A. – London Stock Exchange Group, 2003, p. 13).

consiste nella formulazione di piani a lungo termine e di programmi a breve termine, successivamente i piani e i programmi verranno attuati ed implementati dai soggetti responsabili. Per valutare gli effetti di quanto stabilito, si passa all'attività di controllo e misurazione delle performance, in modo da valutarne l'efficacia e l'efficienza. L'ultimo step si compone del confronto tra le performance effettive e quelle stabilite a budget, per esaminare se i livelli prefissati sono stati raggiunti o se gli standard fossero troppo elevati. Il ciclo è quindi giunto al termine e ricomincia seguendo lo stesso iter, tenendo conto, nella formulazione dei piani e dei programmi di quanto accaduto durante il ciclo precedente, in modo da migliorare e non compiere i medesimi errori.

Il compito di racchiudere i vari elementi fino ad ora citati spetta al SCG, che, infatti, include: le attività di pianificazione e controllo finalizzate alla fissazione e al monitoraggio delle performance aziendali; l'insieme degli strumenti tecnico-contabili e indicatori, realizzati per garantire un'informazione continua a sostegno dei processi decisionali e della stessa attività di pianificazione e controllo; il sistema di pianificazione e reporting; il sistema informativo necessario per la diffusione delle informazioni, le quali devono essere raccolte e organizzate in base alle esigenze. Tutti i componenti sono tra loro complementari e la considerazione degli stessi come insieme integrato e coerente permette di identificare il Sistema di Controllo di Gestione (Borsa Italiana S.p.A. – London Stock Exchange Group, 2014, p. 7).

Tra gli elementi che caratterizzano un Sistema di Controllo di Gestione se ne possono distinguere tre:

1. la componente metodologica o di processo;
2. i sistemi contabili;
3. la componente socio-organizzativa.

Il primo elemento è raffigurato dalle regole e dai principi chiave che governano l'intero processo di controllo di un'impresa. Questa componente consiste nello stabilire che cosa misurare attraverso il Controllo di Gestione e soprattutto come effettuare queste misurazioni, mediante l'individuazione dei fattori critici di successo³, con particolare

³ I fattori critici di successo (FCS) per un'organizzazione imprenditoriale rappresentano degli elementi indispensabili che consentono di operare efficacemente in un determinato contesto caratterizzato da trasformazioni repentine e profonde che portano con sé la necessità di cambiare continuamente le proprie

attenzione a come vengono identificati, sia secondo una prospettiva microeconomica sia macroeconomica, a come vengono analizzati e combinati con gli altri fattori critici di successo dell'azienda e a come vengono misurati. Nella prospettiva microeconomica, i fattori critici di successo possono essere, ad esempio, l'efficienza e la produttività delle combinazioni produttive, la composizione del portafoglio prodotti, il clima lavorativo e il benessere dei dipendenti. Invece, nella prospettiva macroeconomica, sono fattori critici di successo il posizionamento dell'impresa nel settore a cui appartiene (come leader del mercato o come follower), le relazioni tra l'azienda e i clienti, i consumatori o i fornitori, il grado di tecnologia richiesto dal mercato rispetto a quello effettivamente offerto dall'azienda. Lo step successivo all'individuazione dei fattori critici del successo consiste nella loro combinazione, al fine di generare nuove sinergie. Infine, è doveroso costituire un sistema di misurazione che consenta di monitorare con costanza l'andamento delle variabili individuate, mediante indicatori e indici di natura sia quantitativa sia qualitativa. Questi strumenti di misurazione garantiscono al management la possibilità di determinare in modo chiaro i punti di forza e i punti di debolezza dell'azienda rispettivamente da sfruttare o da eliminare (Istituto di ricerca dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, 2012, p. 5).

Passando all'analisi del secondo elemento, ovvero i sistemi contabili⁴, è possibile evidenziare come essi comprendano un complesso di informazioni di natura contabile ed extracontabile che si rivolgono alla direzione aziendale, per permettere che essa disponga degli strumenti che le consentano di decidere scrupolosamente e coerentemente con gli obiettivi su cui si fonda l'impresa (Istituto di ricerca dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, 2012, p. 6).

La componente socio-organizzativa corrisponde all'ultimo elemento da analizzare per avere una panoramica delle caratteristiche dell'intero Sistema di Controllo. Per poter sviluppare un SCG che sia efficace ed efficiente è necessario comprendere le conoscenze, le competenze e il ruolo svolto all'interno dell'organizzazione da ciascun individuo. L'indagine da effettuare sulla struttura organizzativa riguarda il modello di struttura

scelte strategiche per adattarsi all'ambiente. Questi elementi devono essere valutati attentamente per assicurare all'impresa l'implementazione di strategie di successo (Cuomo et al., 2007, p. 63).

⁴ I sistemi contabili comprendono la contabilità generale, la contabilità analitica, il budget e i report e altri aspetti che verranno approfonditi nel secondo capitolo.

adottato, ad esempio funzionale o divisionale, e come sono suddivise le mansioni tra le figure presenti in azienda. A tal proposito, ad ogni unità organizzativa è assegnato un relativo responsabile che, in relazione agli obiettivi ad esso assegnati, ha la facoltà di gestire le risorse umane, materiali e finanziarie necessarie. Nella fase successiva del controllo, ovvero il reporting, il responsabile sarà chiamato a rispondere delle decisioni intraprese e degli effetti che da queste sono scaturite. Alcune criticità che possono derivare dal Sistema di Controllo possono essere rappresentate dall'incongruenza tra gli obiettivi da perseguire e le responsabilità attribuite al manager, per questo ognuno di loro deve avere un potere che sia commisurato alle proprie responsabilità, in modo essere autonomo nelle scelte inerenti alle attività da svolgere per raggiungere gli obiettivi inizialmente prestabiliti (Istituto di ricerca dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, 2012, p. 6).

1.3. Obiettivi

Il Sistema di Controllo di Gestione fornisce le informazioni considerate rilevanti dai manager per il miglioramento delle performance relative al business aziendale e per assistere l'organizzazione nello sviluppo e nel mantenimento dei modelli di comportamento praticabili (Otley, 1999, p. 364). David Otley (1999) suggerisce che non esiste un SCG universalmente applicabile in ogni tipo di azienda, ma bensì la scelta delle tecniche di controllo appropriate dev'essere applicata in base alle circostanze che ricomprendono una specifica organizzazione, ovvero il modello di business, i value driver⁵, i fattori critici di successo e i rischi operativi. In ogni caso, indipendentemente dalla composizione del Sistema, il beneficio che deve apportare all'organizzazione consiste nell'incrementare la probabilità del raggiungimento degli obiettivi stabiliti e per fare ciò deve basarsi su alcuni presupposti.

⁵ Le determinanti della creazione del valore sono l'insieme dei fattori che influenzano maggiormente la capacità delle varie business units d'incrementare il valore globale. Identificare e gestire queste variabili, aiuta il management a focalizzare la propria attenzione principalmente sulle attività che generano un impatto positivo sul valore per gli azionisti. Tali drivers possono essere classificati in tre differenti categorie: drivers di crescita, drivers di efficienza e drivers finanziari. I primi due sono inerenti al contesto strategico dell'azienda e, al contrario, i drivers finanziari si riferiscono a valutazioni di documenti contabili, esaminati attraverso formule matematiche/previsionali che attengono alla sfera finanziaria dell'azienda (L.E.K. Consulting, 2017, p.1-2).

Il primo assunto è che il SCG deve definire correttamente gli scenari futuri per il supporto delle decisioni strategiche e dei piani previsionali. Come trattato nei paragrafi precedenti, le scelte strategiche e il Sistema di Controllo di Gestione sono tra loro dipendenti, infatti, l'attività di elaborazione delle strategie necessita una valutazione esaustiva dell'ambiente esterno, l'individuazione dei fattori che generano valore, dei fattori di rischio e dei fattori critici di successo, nonché lo studio del posizionamento della società rispetto ai benchmark di performance stabiliti. La raccolta di queste informazioni da parte del SCG permette ai manager di individuare gli obiettivi strategici e di definire le azioni da compiere, ovviamente, maggiore sarà la completezza e l'adeguatezza dei dati forniti e maggiore sarà il successo della gestione del business.

Un ulteriore obiettivo del SCG riguarda l'allineamento tra la strategia d'impresa e l'organizzazione aziendale, aspetto che dipende dalla corretta attività di comunicazione tra i diversi livelli aziendali, al fine di assicurare che le decisioni prese dal manager e le azioni intraprese dall'organizzazione siano tra loro coerenti. A tal fine, il Sistema deve assicurare la distribuzione delle informazioni in modo corretto ai vari utilizzatori.

Il terzo aspetto fondamentale del SCG riguarda la capacità di garantire una valutazione delle performance effettive rispetto agli andamenti storici e alle aspettative stimate a budget. La società, dopo aver identificato le caratteristiche dell'ambiente esterno, i fattori di rischio e di successo e dopo aver elaborato le strategie aziendali, identifica i parametri considerati come consoni al raggiungimento dei propri obiettivi.

Il SCG permette, tra le altre funzioni, di decidere con tempestività riguardo alle azioni correttive necessarie, relativamente agli obiettivi che si stanno perseguendo e agli obiettivi stabiliti che si prevedono di raggiungere. Il reperimento di misurazioni frequenti e regolari delle performance permette al management di intervenire in caso di errori, ovvero di modificare il proprio operato in caso di mutamento delle condizioni ambientali o del contesto operativo interno all'azienda.

L'ultima finalità del Sistema è quella di permettere una corretta ed esaustiva comunicazione aziendale verso l'esterno, rispettando i tempi e le modalità fissate dalla normativa vigente e dal mercato finanziario. Ai sensi dell'articolo 114 del D. Lgs 58/1998⁶ gli emittenti quotati devono rendere pubblici i fatti che accadono nella sfera di attività dell'azienda stessa, dei soggetti che la controllano e delle relative controllate, nel

⁶ Testo Unico della Finanza.

caso in cui essi siano idonei a influenzare sensibilmente il prezzo degli strumenti finanziari. Questi elementi sono definiti “price sensitive” e sono resi più affidabili, completi e tempestivi grazie ad una corretta misurazione della performance aziendale e da una regolare valutazione dei risultati conseguiti, in modo da stabilire un rapporto trasparente con la comunità finanziaria. Il requisito risulta indispensabile per le società quotate nei mercati finanziari, poiché le decisioni di investimento e di disinvestimento sono dipendenti dalla disponibilità di informazioni per il mercato e dalla loro affidabilità (Borsa Italiana S.p.A. – London Stock Exchange Group, 2014, p. 7-8).

1.4. Soggetti coinvolti

Il Sistema di Controllo di Gestione, integrato con l’attività di controllo e gestione dei rischi, come anticipato, costituisce un elemento essenziale per la sopravvivenza dell’impresa; tuttavia, sono inevitabili errori umani, la possibilità di intraprendere scelte sbagliate, violazioni fraudolente dei Sistemi di Controllo e altri accadimenti imprevedibili. Pertanto, un Sistema di Controllo di Gestione ben calibrato fornisce rassicurazioni ragionevoli, ma non assolute, sul fatto che la società non sia ostacolata nel raggiungimento dei propri obiettivi.

Il Sistema di Controllo è stato articolato, seguendo le leading practice nazionali ed internazionali, su tre livelli di controllo (Figura 1):

- Il primo livello coinvolge tutti i dipendenti della società in funzione ai compiti e alle mansioni a loro assegnate, il management, i responsabili delle varie aree di rischio aziendale e i soggetti preposti alla gestione del rischio, i quali si occuperanno di identificare e valutare i rischi per definire le specifiche azioni di trattamento per la gestione degli stessi;
- Il secondo livello coinvolge il risk manager, il quale si occuperà di definire le metodologie e gli strumenti per la gestione dei rischi e di attuarne un monitoraggio costante;
- Il terzo livello comprende l’attività di internal audit e fornisce valutazioni relative all’adeguatezza, sul funzionamento e l’affidabilità dell’intero Sistema.



Figura 1 Livelli di controllo interno

Fonte: Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma, 2017⁷

Analizzando con maggior precisione il Sistema di Controllo di Gestione, incluso al suo interno si possono individuare alcuni responsabili definiti anche dalla legge. Il soggetto che assume la responsabilità finale del SCG, definendone le linee di indirizzo e curandone gli aggiornamenti, è il Consiglio di Amministrazione, che lo utilizza a supporto delle decisioni strategiche. Tale organo definisce la natura e il livello di rischio ritenuto compatibile con i propositi aziendali, inoltre, valuta se detti rischi siano identificati, monitorati e gestiti nella modalità adeguata. Il Consiglio deve valutare annualmente se il Sistema continua ad essere adeguato rispetto alle caratteristiche delle società e deve approvare il piano di lavoro predisposto dal Responsabile dell'internal audit, sentiti il Collegio Sindacale e l'Amministratore incaricato del Sistema di Controllo Interno e di Gestione dei Rischi (Fiat S.p.A., 2012). In alcuni casi, si ritiene opportuno che il Consiglio di Amministrazione attribuisca all'Amministratore Delegato la responsabilità della progettazione, attuazione e gestione di un Sistema di Controllo che possa essere ritenuto adeguato; individui uno o più soggetti preposti al controllo interno con il compito di coordinare le attività di internal audit. L'attività inerente alla diffusione di informazioni sia internamente, per allineare l'organizzazione alle strategie definite dall'azienda, sia

⁷ Figura tratta e rielaborata da "Il Risk Management Enterprise: il sistema dei controlli interni ed esterni e le procedure di asseverazione" (Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma, 2017 <https://www.odcec.roma.it/images/file/FPC%20Materiale%20didattico%202017/20171123_STELLIN.pdf>).

esternamente, per fornire un'informazione finanziaria trasparente e veritiera nei confronti degli azionisti e del mercato, spetta all'Amministratore delegato (Borsa Italiana S.p.A. – London Stock Exchange Group, 2014, p. 9).

Ai sensi dell'articolo 149 del D. Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, spetta al Collegio Sindacale l'attività di «vigilanza sull'adeguatezza della struttura organizzativa della società per gli aspetti di competenza, del Sistema di Controllo interno e del sistema amministrativo-contabile nonché sull'affidabilità di quest'ultimo nel rappresentare correttamente i fatti di gestione». Di conseguenza, il Collegio Sindacale deve verificare che il funzionamento del Sistema sia corretto e che sia costantemente adeguato alle esigenze dell'azienda. Il Collegio Sindacale è anche il soggetto preposto come destinatario del reporting aziendale generato dal SCG.

Nelle aziende che adottano i principi di Corporate Governance⁸, un ruolo fondamentale è assunto dal Comitato per il controllo interno, il quale assiste il CdA nella verifica periodica relativa all'adeguatezza e all'effettivo funzionamento del Sistema di Controllo di Gestione e, inoltre, interviene nell'individuazione e nella gestione dei rischi aziendali maggiormente influenti. Infatti, l'analisi dell'attività posta in essere dal management e dell'attività di internal audit è svolta direttamente dal Comitato per il controllo interno, che rappresenta l'hub dove possono essere portate all'attenzione del CdA e gestite le problematiche inerenti al controllo interno, consentendo al Consiglio di agire con tempestività e correggere eventuali problemi.

La gestione continuativa del Sistema è uno dei compiti che spetta al Responsabile Operativo, che può coincidere con il dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili, il Direttore Amministrativo, il Direttore Finanziario o il Responsabile dell'attività di pianificazione e controllo. Il Responsabile Operativo, inoltre, si occupa di formalizzare, gestire e verificare periodicamente sul funzionamento del Sistema in modo conforme alle linee stabilite dal CdA. Questo soggetto è anche responsabile della correttezza e dell'affidabilità delle informazioni prodotte dal Sistema e degli strumenti

⁸ I principi di Corporate Governance sono rivolti a tutte le società quotate nel mercato MTA (Mercato Telematico Azionario) gestito da Borsa Italiana e hanno il fine di definire gli obiettivi di una buona governance, indicando i comportamenti raccomandati per l'adeguato rispetto dei principi (Codice di Corporate Governance, 2020).

adottati per il suo svolgimento. L'attività di cui è incaricato per essere svolta necessita il supporto dei soggetti incaricati della produzione dei singoli report in analisi.

L'ultimo gruppo di soggetti coinvolti del Sistema di Controllo di Gestione sono coloro i quali hanno la responsabilità sui singoli report redatti dal SCG e che devono assicurarsi che gli stessi rispondano ai requisiti qualitativi, di frequenza, di affidabilità e di tempestività, stabiliti dai soggetti utilizzatori. Il loro compito è coordinato dall'intervento del Responsabile Operativo, il quale, dopo averli ricevuti dai vari responsabili, si occupa della loro raccolta, dell'integrazione e della distribuzione all'alta direzione. Una figura di spicco, presente non solo nelle società maggiormente organizzate, consiste nell'investors relations manager, il quale ha il compito di mantenere costantemente aggiornata l'alta direzione per quel che riguarda le informazioni derivanti dal mercato finanziario dagli stakeholders dell'impresa (Borsa Italiana S.p.A. – London Stock Exchange Group, 2014, p. 10).

Per riassumere, un aspetto molto importante per il corretto funzionamento del Sistema di Controllo di Gestione è l'intervento di diversi attori, ognuno con le proprie responsabilità e i propri compiti da svolgere, i quali hanno la necessità di collaborare perché lo svolgimento sia conforme alle linee guida da rispettare e affinché produca gli effetti sperati. Di conseguenza non bisogna considerare solo l'aspetto finale del sistema, ma anche tutto ciò che ci sta dietro, perché l'intero processo è fondamentale per la buona riuscita dell'operato dove ognuno, anche chi si trova a livelli inferiori, è fondamentale.

1.5. Requisiti ai fini della quotazione in Borsa

Per poter procedere alla quotazione sul Mercato Telematico Azionario, organizzato e gestito da Borsa Italiana, il Sistema di Controllo di Gestione di una società deve possedere delle caratteristiche ben definite. Proprio per questo la stessa Borsa Italiana, ha stilato un documento riepilogativo contenente le linee guida da seguire per consentire al management di prepararsi adeguatamente al processo.

Il primo requisito è quello della formalizzazione, infatti, le procedure che portano alla realizzazione del SCG devono essere correttamente indicate per comprendere al meglio gli obiettivi da perseguire, il funzionamento, i destinatari dei dati raccolti e i soggetti responsabili delle varie componenti. Lo stesso principio riguarda il processo di

pianificazione, il quale dev'essere esplicitamente descritto dando indicazione delle attività svolte, degli indicatori utilizzati, della struttura d'analisi considerata, delle assunzioni, delle tempistiche e delle responsabilità. Un indice del grado di sviluppo del SCG è la formalizzazione completa e strutturata della reportistica prodotta, in base al grado di complessità di ciascuno e ai destinatari raggiunti. Anche le azioni correttive assunte nel corso del monitoraggio periodico dovrebbero essere idoneamente formalizzate, in modo che ogni livello aziendale sappia come operare in caso di necessità (Borsa Italiana S.p.A. – London Stock Exchange Group, 2014, p. 11).

Un ulteriore requisito riguarda la struttura del Sistema, ovvero la coerenza tra il modello di pianificazione e controllo e il business gestito dalla società. Le informazioni prodotte dal SCG devono essere aggregate e organizzate seguendo le medesime dimensioni di analisi e gli stessi indicatori di performance su cui si fonda l'attività d'impresa, lo schema sarà quindi articolato secondo la struttura del business per soddisfare correttamente i fabbisogni informativi del management. Il primo livello di disaggregazione di tali performance dev'essere rappresentato dalla SBU (Strategic Business Unit)⁹, ossia l'unità dell'impresa che si occupa di sviluppare la strategia in una specifica area d'affari. All'interno della struttura per SBU è poi possibile suddividere ulteriormente il livello di analisi, sempre secondo la necessità informativa del management, in modo da seguire le linee guida rispetto alle quali vengono formate le strategie, si possono quindi identificare: aree geografiche, canali distributivi, clienti, tipologia di prodotti e servizi, progetti (Borsa Italiana S.p.A. – London Stock Exchange Group, 2014, p. 15).

Come anticipato, il Sistema di Controllo di Gestione per funzionare con efficacia deve specificare in modo chiaro e preciso i destinatari e gli utilizzatori del Sistema, delineando il tipo di informazione destinata ad ognuno e la gerarchia delle stesse. Per utilizzatori si intendono, oltre ai soggetti responsabili, anche chi gestisce le leve aziendali che influiscono sulla creazione di valore per l'azienda. Ulteriore caratteristica del SCG è l'impostazione necessaria per garantire un'adeguata frequenza dei report prodotti e un livello di tempestività tale da consentire la rapida rappresentazione di un evento in forma

⁹ Non sempre un'impresa si articola secondo aree strategiche d'affari, soprattutto se si tratta di PMI, infatti, il caso che si analizzerà nei capitoli successivi non vede la presenza di SBU. Inoltre, le dimensioni di analisi utilizzate per il SCG devono essere costantemente monitorate e adeguate in base alle esigenze, proprio per questo si ricorre ad un livello di dettaglio elevato al fine di controllare le reali fonti di creazione di valore.

di report. Questo secondo aspetto dev'essere connesso con la necessità di fornire informazioni rilevanti, al fine di evitare un sistema di reporting ridondante e favorire lo snellimento del sistema. Il SCG segue un processo in continua evoluzione, di conseguenza dev'essere in grado di recepire prontamente i nuovi fabbisogni informativi del management e di monitorare le variabili considerate, includendo la misurabilità di alcuni fenomeni che potrebbero non essere stati compresi inizialmente e migliorando il grado di attenzione posto su altri già in fase di analisi. È quindi importante che il Sistema si basi su una struttura capace di elaborare informazioni differenti da quelle solitamente raccolte e che disponga di fonti di informazione sempre adeguate. Per far fronte alla corretta necessità informativa, l'ultimo requisito necessario al SCG per il proprio funzionamento consiste nell'integrazione con i sistemi integrativi e informatici dell'azienda, al fine di poter riconciliare con regolarità qualsiasi informazione in base alle risultanze dei sistemi informativi aziendali. Il requisito della coerenza delle informazioni consente anche una maggior capacità di confrontare i dati nel tempo e garantisce flessibilità al sistema per adattarsi ad eventi straordinari (Borsa Italiana S.p.A. – London Stock Exchange Group, 2014, p. 11-13).

2. Il Sistema di Controllo di Gestione nelle PMI

2.1. Piccola-media impresa: una classificazione

La Normativa Europea, con la raccomandazione 361-3 del 2003, definisce nell'articolo 2 le soglie finanziarie per la definizione delle categorie di imprese:

- «1. La categoria delle microimprese, delle piccole imprese e delle medie imprese (PMI) è costituita da imprese che occupano meno di 250 persone, il cui fatturato annuo non supera i 50 milioni di euro oppure il cui totale di bilancio annuo non supera i 43 milioni di euro.
2. Nella categoria delle PMI si definisce piccola impresa un'impresa che occupa meno di 50 persone e realizza un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro.
3. Nella categoria delle PMI si definisce microimpresa un'impresa che occupa meno di 10 persone e realizza un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiori a 2 milioni di euro»¹⁰.

Le microimprese, insieme alle piccole e medie imprese costituiscono il motore dell'economia europea, divenendo quindi essenziali per la creazione di posti di lavoro e per la crescita economica, assicurando la stabilità sociale. All'interno dell'Unione Europea, Nove imprese su dieci sono PMI e stimolano lo spirito imprenditoriale e l'innovazione, per questo sono fondamentali per promuovere la competitività e lo sviluppo economico dei paesi membri. Data l'importanza che ricoprono nel panorama europeo, la Commissione Europea ha deciso di regolamentarle e di porre dei limiti per la loro individuazione. Infatti, le PMI possono presentarsi in diverse forme e dimensioni e spesso i rapporti finanziari, operativi o di governance che intraprendono rendono difficile la distinzione tra una PMI e un'impresa più grande. Per sostenerle, l'Unione Europea ha deciso di emanare la raccomandazione 361-3 sulle PMI in modo da garantire che a beneficiare delle misure di assistenza siano solamente le imprese che effettivamente abbiano la necessità di usufruire dei sostegni previsti (Commissione europea, 2015, p. 3-4).

¹⁰ Allegato contenuto nella L. 124/36 del 20.05.2003, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea.

Per stabilire se si tratta di una PMI non bisogna considerare solamente le dimensioni indicate precedentemente, ma è necessario prima stabilire le risorse significative a cui ha accesso e quindi se si tratta di un'impresa autonoma, di un'impresa associata o di un'impresa collegata. Ai sensi dell'articolo 3 della raccomandazione 361-3 del 2003 dell'Unione europea, si definisce come impresa autonoma «qualsiasi impresa non identificabile come impresa associata [...] oppure come impresa collegata».



Figura 2 Definizione impresa autonoma

Fonte: Guida dell'utente alla definizione di PMI, Commissione europea, 2015

Invece, «si definiscono imprese associate tutte le imprese non identificabili come imprese collegate [...] e tra le quali esiste la relazione seguente: un'impresa (impresa a monte) detiene, da sola o insieme a una o più imprese collegate [...], almeno il 25% del capitale o dei diritti di voto di un'altra impresa (impresa a valle)». Tuttavia, è possibile definire un'impresa come autonoma, dunque priva di imprese associate, anche nel caso in cui si raggiunga o si superi la soglia del 25%, a condizione che gli investitori presenti siano identificabili nell'elenco specificato dallo stesso articolo 3 e che gli stessi non siano individualmente o congiuntamente collegati con l'impresa in questione¹¹.

¹¹ L'elenco delle categorie di investitori comprende: «a) società pubbliche di partecipazione, società di capitale di rischio, persone fisiche o gruppi di persone fisiche, esercitanti regolare attività di investimento in capitali di rischio («business angels») che investono fondi propri in imprese non quotate, a condizione che il totale investito da suddetti «business angels» in una stessa impresa non superi 1.250.000 EUR; b) università o centri di ricerca senza scopo di lucro; c) investitori istituzionali, compresi i fondi di sviluppo regionale; d) autorità locali autonome aventi un budget annuale inferiore a 10 milioni di EUR e meno di 5.000 abitanti» (Articolo 3, raccomandazione 361-3 del 2003, allegato contenuto nella L. 124/36 del 20.05.2003, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea).

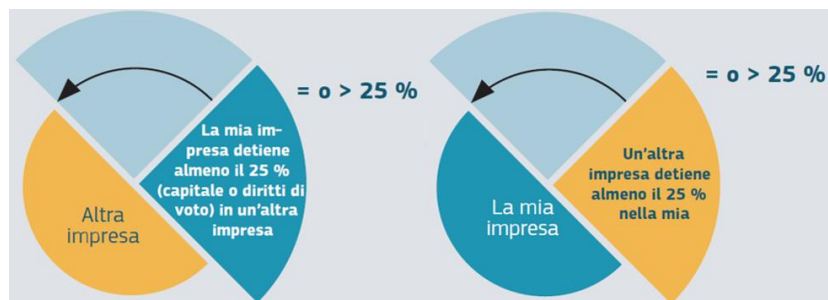


Figura 3 Definizione impresa associata

Fonte: Guida dell'utente alla definizione di PMI, Commissione europea, 2015

Il terzo paragrafo del suddetto articolo definisce le imprese collegate come «le imprese fra le quali esiste una delle relazioni seguenti: a) un'impresa detiene la maggioranza dei diritti di voto degli azionisti o soci di un'altra impresa; b) un'impresa ha il diritto di nominare o revocare la maggioranza dei membri del Consiglio di Amministrazione, direzione o sorveglianza di un'altra impresa; c) un'impresa ha il diritto di esercitare un'influenza dominante su un'altra impresa in virtù di un contratto concluso con quest'ultima oppure in virtù di una clausola dello statuto di quest'ultima; d) un'impresa azionista o socia di un'altra impresa controlla da sola, in virtù di un accordo stipulato con altri azionisti o soci dell'altra impresa, la maggioranza dei diritti di voto degli azionisti o soci di quest'ultima».

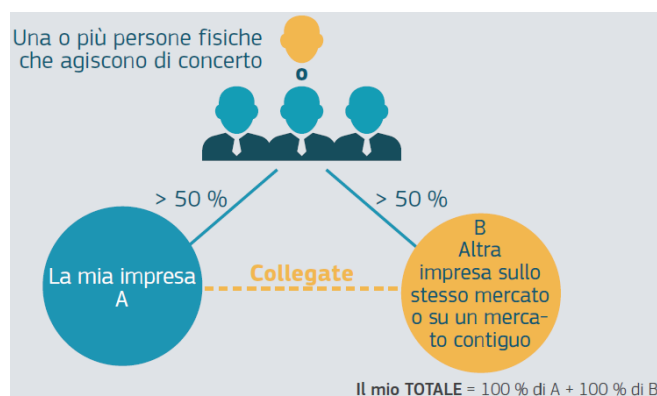


Figura 4 Definizione impresa collegata

Fonte: Guida dell'utente alla definizione di PMI, Commissione europea, 2015

Stando al censimento permanente effettuato dall'Istat, con riferimento al 2018 è stato rilevato un totale di 1.033.737 imprese, di cui: 821 mila sono microimprese (con 3-9 addetti), 187 mila sono di piccole dimensioni (con 10-49 addetti), 21 mila sono di medie dimensioni (con 50-249 addetti) e solamente 3 mila hanno oltre 250 addetti. Questi dati confermano che il panorama imprenditoriale italiano è principalmente caratterizzato dalla

presenza di PMI, le quali impiegano circa il 77% del totale degli addetti e di conseguenza contribuiscono all'incremento dell'occupazione e allo sviluppo economico (Istat, 2020, p. 1-2).

CLASSI DI ADDETTI	2018			
	Imprese		Addetti	
	Numero	%	Numero	%
3-9	821.341	79,5%	3.740.110	29,5%
10-19	136.908	13,2%	1.796.404	14,2%
20-49	50.826	4,9%	1.513.579	11,9%
50-99	13.801	1,3%	942.005	7,4%
100-249	7.300	0,7%	1.099.134	8,7%
250-499	2.050	0,2%	700.947	5,5%
500 e oltre	1.511	0,1%	2.888.310	22,8%
TOTALE	1.033.737	100,0%	12.680.489	100,0%

Figura 5 Imprese e addetti appartenenti al campo di osservazione dimensionale del censimento per classe di addetti¹²

Fonte: Istat, Censimento permanente imprese

Le imprese di piccole e medie dimensioni sono nella maggior parte dei casi imprese familiari, infatti, stando ai dati precedentemente indicati, la composizione del tessuto produttivo in Italia è caratterizzato principalmente dalla presenza di PMI, la maggior parte delle quali contraddistinte dalla partecipazione dei membri della famiglia proprietaria nel ricoprire posizioni manageriali, confermando la supremazia del ruolo familiare nella proprietà e nel controllo delle imprese.

Le imprese familiari, che vengono comunemente associate alle piccole e medie imprese, sono disciplinate all'interno dell'ordinamento giuridico italiano, dall'articolo 230**bis** del Codice civile. Si rientra nella definizione dal punto di vista civilistico di impresa familiare ogni tal volta che i familiari dell'imprenditore prestano la propria attività lavorativa in modo continuativo nell'impresa o nella famiglia. Per la definizione di familiare si intende «[...] il coniuge, i parenti entro il terzo grado, gli affini entro il secondo; per impresa familiare quella cui collaborano il coniuge, i parenti entro il terzo grado, gli affini entro il secondo».¹³ La definizione aziendalistica non è allineata a quella civilistica e rende quindi difficile trovare una definizione univoca di impresa familiare. Tuttavia, è possibile

¹² Il campo di osservazione dei dati censuari è relativo alle imprese con almeno 3 addetti. Sono escluse le imprese appartenenti al settore agricolo, dell'amministrazione pubblica e delle attività di organizzazioni associative.

¹³ Articolo 230**bis** del Codice civile italiano: Libro primo – delle persone e della famiglia; Sezione VI – dell'impresa familiare.

identificare la così detta family firm con una prima assunzione che evidenzia come «le imprese familiari sono quelle dove la politica e la direzione aziendali sono soggette ad una significativa influenza da parte dei membri di una o più famiglie» (Davis, 1983, p. 47). Una definizione simile è stata proposta da Dyer (1986, p. 14) ovvero «un'impresa familiare è una organizzazione nella quale le decisioni riguardanti la proprietà e il management sono influenzate dalle relazioni con una famiglia (o poche famiglie)». Secondo entrambe le interpretazioni, nelle imprese familiari non è necessario che tutti i proprietari e i manager siano membri della famiglia, i quali però sono comunque coinvolti nel management in modo continuativo e nella maggior parte dei casi, se non nella totalità per le attività più piccole, sono gli unici soggetti a prendere decisioni inerenti alla gestione del business (Baschieri, 2014, p. 11-12). Nonostante la presenza di molteplici definizioni di impresa familiare non del tutto allineate tra loro, per questa tesi ci baseremo sulle assunzioni precedentemente enunciate.

L'ultima osservazione dell'Osservatorio AUB¹⁴, prodotta attraverso l'utilizzo di dati raccolti nel 2018, restituisce la fotografia di un'economia italiana dove le imprese familiari con un fatturato oltre i 20 milioni di euro ricoprono il 65% del totale delle imprese italiane, producendo un fatturato complessivo superiore a 730 miliardi di euro. Se si allarga l'analisi alle imprese aventi fatturato inferiore a 20 milioni di euro, si stima che la percentuale cresca fino al raggiungimento di circa l'85%. Sempre analizzando i dati dell'Osservatorio AUB, si conferma come le imprese di proprietà familiari creino occupazione in maniera superiore (+20,1% negli ultimi sei anni) rispetto anche ad altre tipologie di impresa maggiormente conosciute per l'inclusività, come le cooperative e i consorzi (+14,4%), le filiali di imprese estere (+5,7%), le coalizioni (+1,4%), le imprese controllate da fondi (-8,7%) e le imprese e gli enti statali (-12,3%). Inoltre, le imprese familiari sono cresciute negli ultimi dieci anni del +47,2%, ovvero in misura fortemente

¹⁴ AIDAF | Italian Family Business (Associazione Italiana delle Aziende Familiari) è un'associazione di riferimento in Italia per le aziende familiari. È stata fondata da Alberto Falck, insieme ad un gruppo di imprenditori legati dagli stessi principi, nel 1997 e ad oggi raggruppa più di 200 aziende familiari, rappresentando il 15% circa del PIL dell'Italia intera.

AIDAF, insieme a Cattedra AIDAF-EY di Strategia delle Aziende Familiari (Università Bocconi), UniCredit e Cordusio, con il supporto di Borsa Italiana, Fondazione Angelini e Camera di Commercio di Milano Monza Brianza Lodi (CCIAA), nel 2009 ha promosso il primo Osservatorio AUB. L'osservatorio AUB è una raccolta di informazioni dettagliate e aggiornate relative alla proprietà, alla governance, al management e alle performance economiche e finanziarie di tutte le aziende familiari italiane aventi un fatturato pari o superiore a 20 milioni di euro (AIDAF | Italian Family Business, *Osservatorio AUB*, <<https://www.aidaf.it/attivita/studi-e-ricerche/>>).

maggiore rispetto ad altre tipologie aziendali (+37,8%), registrando un ROI (redditività del capitale investito) più alto (9,1% contro il 7,9% di altre forme societarie riferito all'anno 2016) e un rapporto debito su equity inferiore. Il contesto italiano, sotto il profilo dell'incidenza delle aziende familiari rispetto al totale delle aziende presenti sul territorio, è allineato con i principali paesi europei, quali Francia (80%), Germania (90%), Spagna (83%) e UK (80%), mentre, ciò che differenzia l'Italia dagli altri paesi europei è il minore ricorso a manager esterni da parte delle famiglie imprenditrici, infatti, il 66% delle aziende familiari ha al suo interno tutto il management composto da membri familiari, mentre in Francia questa situazione è rappresentata solo nel 26% delle aziende familiari. A distinguere le aziende familiari italiane è anche la longevità, non a caso tra le prime cento aziende più antiche al mondo quindici sono italiane, cinque delle quali sono tra le dieci aziende familiari più antiche tuttora in esercizio. Anche nel mercato azionario italiano, che vede complessivamente quotate 290 aziende, ben il 60% del mercato è rappresentato da aziende familiari che pesano per oltre il 25% della sua capitalizzazione.¹⁵

In base alle informazioni presentate è quindi confermata una grande presenza nel mercato domestico di piccole medie imprese, di cui, la maggior parte, sono imprese familiari. Se è vero che le PMI sono tendenzialmente gestite a livello familiare, non è necessariamente verificata la relazione opposta. Infatti, vi sono molti esempi di imprese di grandi dimensioni gestite a livello familiare che hanno saputo imporsi non solo sul mercato italiano, ma anche in ambito internazionale. In ogni caso, nonostante le piccole dimensioni, le PMI hanno saputo coraggiosamente destreggiarsi nell'ambiente competitivo che caratterizza il nostro territorio generando sia un elevato livello di crescita e sviluppo economico, ma anche un incremento occupazionale nel tempo.

2.2. Rapporto tra Sistemi di Controllo e PMI

Negli ultimi decenni si è spesso dibattuto sul tema del Controllo di Gestione nelle piccole e medie imprese, l'esito delle ricerche ha portato alla contrapposizione tra due correnti di pensiero: la prima composta da coloro che sostengono che le dimensioni aziendali, poiché contenute, non permettano l'adozione e lo sviluppo di sistemi di controllo sofisticati; la seconda comprendente chi concorda con il fatto che le dimensioni incidano

¹⁵ (AIDAF | Italian Family Business, *Le imprese familiari*, <<https://www.aidaf.it/aidaf/le-imprese-familiari/>>).

sull'arretratezza dei sistemi adottati, ma che sostiene non siano l'unica ragione. Infatti, la motivazione sarebbe da ampliare verso specifiche caratteristiche delle PMI che condizionano le problematiche gestionali, come il grado di complessità strategica e operativa, l'assetto organizzativo, istituzionale e finanziario, la dinamicità e l'imprevedibilità dei fattori del contesto esterno di riferimento che possono accomunare la maggior parte delle imprese di piccole e medie dimensioni (Del Baldo et al., 2018, p. 70).

Partendo dall'analisi della dimensione aziendale come fattore discriminante per l'adozione di sistemi di controllo, alcuni studi scientifici hanno identificato il verificarsi di tre situazioni ricorrenti (Del Baldo et al., 2018, p. 73-74):

1. PMI che non utilizzano, ovvero utilizzano sistemi di controllo in misura ridotta rispetto alle grandi imprese, poiché le piccole dimensioni diminuiscono il fabbisogno di controllo;
2. PMI che adottano sistemi di controllo meno rigorosi rispetto alle grandi imprese per la minore disponibilità di risorse, finanziarie e professionali, e lo scarso incentivo da parte dell'imprenditore ad investire in attività non strettamente produttive;
3. PMI che impiegano i propri sistemi di controllo diversamente rispetto alle grandi imprese, in base alla complessità ambientale od organizzativa.

Il terzo punto estende la propria analisi verso l'incremento del fabbisogno di controllo delle PMI influenzato dalla complessità gestionale, non necessariamente accompagnato da una crescita dimensionale. Diverse ricerche svolte in tale ambito hanno evidenziato la presenza di una correlazione positiva tra l'aumento della complessità organizzativa delle PMI e l'incremento dell'uso e dello sviluppo di un Sistema di Controllo all'avanguardia. Un'ulteriore correlazione positiva può essere individuata tra il livello di decentramento e la delega di responsabilità ai dirigenti e alla linea operativa, con conseguente aumento della probabilità di adozione di pratiche di budgeting. Al contrario, è possibile individuare un andamento opposto tra la presenza della famiglia controllante all'interno del business e il ricorso a sistemi di controllo, questo aspetto è dovuto alla possibilità che i proprietari presentino lacune a livello di sensibilità e formazione in ambito finanziario, ma anche

dall'assenza di costi di agenzia¹⁶ nei business familiari. Inoltre, si è notato che, sempre relativamente ai business familiari, le PMI che tendono ad accentrare il controllo principalmente sulle stesse persone sono meno propense ad instaurare controlli di tipo formale (Del Baldo et al., 2018, p. 74-75). Al contrario, la scelta di adottare sistemi di controllo particolarmente evoluti è direttamente collegata all'investimento in sistemi informatici strutturati; in quanto un bisogno informativo crescente non è direttamente imputabile alla volontà di automatizzare i processi amministrativi, interesse riscontrabile in maggior misura nel caso di grandi imprese, ma è necessario anche per le PMI per il soddisfacimento con efficacia ed efficienza delle esigenze conoscitive interne ed esterne (D'Angiolo, 2010, p. 4).

Alcuni studi rivelano che il livello di formazione manageriale e le skills professionali che caratterizzano i manager e gli imprenditori impattano sulla scelta dell'utilizzo o meno di un SCG all'avanguardia nelle PMI. Infatti, un basso livello di formazione manageriale spinge all'adozione di Sistemi di Controllo per soddisfare un fabbisogno informativo esterno, ma riduce l'interesse per controlli interni più sofisticati, in quanto i manager sostengono che i controlli diventino rilevanti nel momento in cui i vantaggi che si dovrebbero ottenere dagli stessi risultino effettivamente superiori ai costi, aspetto non sempre riscontrabile nelle piccole imprese (Halabi et al., 2010, p.167). Per quanto riguarda le caratteristiche comportamentali, si evidenzia come i soggetti meno inclini ad assumersi responsabilità prediligono la non introduzione di sistemi di controllo, contrariamente, i manager che si sentono responsabili per lo svolgimento della loro attività spingono a favore dell'introduzione di adeguati Sistemi di Controllo di Gestione (Del Baldo et al., 2018, p. 75). Uno spunto interessante che sarà approfondito nel quarto capitolo riguarda alcuni studi effettuati su come l'ingresso di un CEO e di un CFO esterni all'ambito familiare possano integrare il business con conoscenze in materia di bilancio e controllo e che stimolino l'introduzione di un sistema informativo più strutturato e di

¹⁶ La *contractual theory of the firm*, teoria elaborata dalla dottrina giuridico-economica statunitense, traducibile con il termine teoria dell'agenzia, vede l'impresa come un insieme di contratti tra privati dove il ruolo dello stato è limitato a farli rispettare. Per rapporto di agenzia si intende una relazione contrattuale, sia di tipo formale sia informale, all'interno della quale un soggetto (principal) delega ad un altro (agent) l'utilizzo di alcune risorse o il compimento, per suo conto, di determinate attività. Il sorgere di costi di agenzia si verifica quando si genera un conflitto di interessi tra principal e agent, in quanto nelle moderne società i proprietari non sono molto presenti e di conseguenza ciò consente ai manager di operare per il soddisfacimento di propri interessi piuttosto che quelli degli stakeholders (Butler, 1989, p. 100-101).

conseguenza inducano all'utilizzo di un SCG maggiormente sofisticato (Davila 2005, p. 228). Concludendo con l'analisi delle variabili interne, alcuni ricercatori hanno individuato che le PMI che hanno intrapreso strategie di internalizzazione hanno optato per l'adozione di sistemi di controllo più efficienti, in quanto la scelta di produrre internamente necessita di una gestione del processo più costante ed efficiente al fine di evitare l'insorgere di errori e per tenere sotto controllo i costi extra a livello di tempistiche ma anche finanziari (Marc et al., 2010, p. 69).

Per quel che riguarda il ruolo dell'ambiente in cui opera l'impresa, è stato evidenziato un rapporto tra l'adozione di SCG maggiormente sofisticati e le variabili esterne, come la competitività del mercato, l'incertezza ambientale ed eventuali situazioni di crisi che si possono verificare. Infatti, si identifica che per prevenire l'incertezza del contesto sia utile adottare Sistemi di Controllo strutturati, in modo da poter analizzare le variabili ambientali e non restare sopraffatti in caso di cambiamenti. Ma, contrariamente a quanto appena affermato, un contesto incerto e dinamico scoraggia l'adozione di Sistemi di Controllo sofisticati, in quanto, all'aumentare dell'incertezza, diminuisce la volontà dei managers di spendere risorse scarse nella realizzazione di budget, considerati dai manager più razionali privi di un comprovato effetto positivo sulle performance, poiché non tengono in considerazione gli effettivi benefit che si contrappongono ai costi derivanti dall'attività stessa (King et al., 2010, p. 45-46).

Riassumendo i concetti di cui sopra, è possibile affermare che non sono solo le dimensioni aziendali a condizionare la scelta inerente all'adozione di sistemi di controllo, ma bensì anche altre variabili, come la capacità dei managers di prevedere i cambiamenti che potrebbero intaccare una PMI e la necessità evolutiva sottostante i sistemi di Controllo di Gestione al fine di renderli connessi alle esigenze crescenti di complessità (Del Baldo et al., 2018, p. 76).

2.2.1. Formalizzazione del Controllo nelle family business

Per meglio analizzare il caso che sarà presentato nel quarto capitolo, si svolgerà un breve approfondimento inerente le "family business", che vengono comunemente associate alle piccole e medie imprese per via della prevalenza di sistemi di gestione e controllo informale (Moore et al., 2000, p. 95).

I Sistemi di Controllo che caratterizzano le aziende familiari sono principalmente associati alla categoria di controlli informali o social control¹⁷. Il motivo è dato dal fatto che esiste un legame evidente tra i membri della stessa famiglia che operano in azienda, i quali condividono gli stessi valori, godono di uno stretto rapporto di fiducia e di altruismo. Queste caratteristiche si estendono anche verso i lavoratori non familiari e per tale motivo non si considera semplice che un'azienda familiare sia in grado di operare come un'azienda non familiare. La letteratura ad oggi esistente ha riscontrato un collegamento tra l'introduzione e l'utilizzo di sistemi di controllo formali nelle aziende familiari e il verificarsi di momenti particolari nella vita di un'impresa come: la crescita dimensionale, un passaggio generazionale e la professionalizzazione del business. Inoltre, un aiuto fondamentale che può generare l'adozione di controlli formali nelle aziende in generale è il supporto sulle decisioni da prendere, ovvero la così detta attività di decision-making, una funzione prevalentemente rilevante nei business non familiari, ma che si ritiene stia aumentando di importanza anche in quelli familiari, infatti alcuni studiosi hanno osservato come un numero elevato di variabili non strettamente connesse a momenti di discontinuità aziendale siano in relazione con lo sviluppo di un Sistema di Controllo di Gestione (Cattaneo et al., 2015, p. 46).

Il processo di professionalizzazione, che potrebbe spingere le aziende familiari ad adottare controlli maggiormente formali, è da considerarsi come il passaggio da uno stato imprenditoriale del business, gestito dai proprietari stessi, ad un'organizzazione maggiormente complessa e strutturata. In questo caso, il comportamento delle aziende non è stato inquadrato a favore o contro questa teoria, e, infatti, i vari studi effettuati hanno portato a risultati differenti. Alcune teorie descrivono la possibilità che certi manager, mossi da comportamenti individualisti e opportunistici orientati a risultati finanziari individuali che differiscono da quelli dei proprietari, si muovano diversamente rispetto alle linee guida che sarebbero da seguire, e quando ciò si verifica nasce la necessità di usufruire di Sistemi di Controllo che bilancino i poteri e gli interessi divergenti. Nonostante questa visione prevalga sulle altre, alcuni studiosi basano le

¹⁷ Anche definiti controlli dei clan ovvero, come già indicati nel paragrafo 1.1, i controlli derivanti dai valori, dalle norme condivise e dalla cultura dell'organizzazione e che quindi non richiedono solo norme scritte e non si basano sull'idea di autorità legittimata (Ouchi, 1979, p. 838).

proprie analisi sulla teoria Stewardship¹⁸ e quindi ritengono che il *collectivistic model of man*¹⁹ possa evitare che tali comportamenti opportunistici si verifichino e che quindi le relazioni siano dominate da un valore di fiducia che non rendono necessaria la presenza di controlli formali di allineamento con le procedure. Il concetto si amplifica ulteriormente nel caso in cui in azienda sia presente anche il fondatore, poiché la routine, i valori e la cultura da esso diffusi fin dalle origini sono meccanismi che permangono nel modo di essere dei lavoratori e che si possono quindi definire come controlli sociali, che sostituiscono i controlli formali. Ulteriore approccio favorevole è l'*organizational control theory*²⁰ che sottolinea come i controlli sociali e dei clan appaiano più adatti ed efficaci rispetto ai controlli burocratici e amministrativi quando il processo di formulazione della strategia e il potere decisionale spettano ad un piccolo gruppo di persone che condividono valori comuni e si coordinano attraverso relazioni informali (Songini, 2006, p. 277; Cattaneo et al., 2015, p. 35-36). Studi più recenti suggeriscono un'associazione tra sistemi di controllo formali e passaggio generazionale, i quali possono portare benefici alle nuove generazioni in una fase successiva al passaggio. Questi benefici sono associati sia alle attività sviluppate nei controlli, sia alla parte relativa al processo strategico. Per quel che riguarda i contenuti del piano, essi contribuiscono principalmente a fornire benefici educativi piuttosto che relazionali. Più precisamente, riguardo ai primi, si identificano in: ottenimento di conoscenza del business di cui i membri della famiglia necessitano per operare nell'azienda e per evitare di scontrarsi con le regole e con i valori aziendali; sviluppo di una migliore conoscenza dei bisogni dell'azienda, che può aiutare nel

¹⁸ Teoria opposta alla teoria dell'agenzia che vede il manager come un soggetto distante dall'essere opportunistico e imbroglione, ma piuttosto come una persona che vuole portare a termine un buon lavoro ed essere di modello per l'azienda. Di conseguenza, non essendovi problemi generali e innati riguardanti le motivazioni esecutive, possono sorgere variazioni di performance nel caso in cui la struttura dov'è locato l'esecutivo faciliti azioni effettive da parte sua. Il problema può verificarsi se la struttura organizzativa aiuta l'esecutivo a formulare e implementare piani per raggiungere elevate performance aziendali e questo può esserci nel caso in cui esistano chiare e consistenti aspettative per ogni ruolo e il management sia autorizzato e abbia il potere di compiere determinate scelte (Donaldson et al., 1991, p. 51-52).

¹⁹ Modello in accordo con la teoria Stewardship che vede il manager come un soggetto affidabile e che è promotore del lavoro di squadra, con obiettivi allineati a quelli dei propri superiori. Questo schema prevede che i manager traggano una maggiore utilità dai comportamenti pro-organizzativi e collettivisti rispetto a comportamenti individualistici e favorevoli solo a sé stessi (Astrachan, 2010, p. 11).

²⁰ Teoria che identifica tre tipi di controlli che possono influenzare il comportamento dell'individuo: i controlli sociali, attraverso le regole del gruppo in cui è coinvolto; i controlli amministrativi, mediante ruoli, piani, programmi e obiettivi; controlli individuali, per mezzo degli obiettivi dell'organizzazione, dei valori e della filosofia manageriale. Il modello evidenzia la possibilità per un'azienda di formulare e implementare strategie effettive attraverso analisi inerenti ai fattori interni e dell'ambiente esterno. Tuttavia, questo approccio non è considerato appropriato per le piccole imprese, che piuttosto dovrebbero prediligere approcci informali incrementali e intuitivi (Songini, 2006, p. 277).

mantenere una relazione stabile tra il passato e il presente aziendale; migliorare le abilità professionali e operative; sviluppare le abilità finanziarie e una consapevolezza dei vincoli finanziari esistenti per le aziende familiari. I benefici relazionali, invece, sono generalmente collegati allo sviluppo di una visione condivisa del futuro con il conseguente incremento dell'allineamento tra la nuova generazione e gli stakeholders interni; inoltre, si snodano nella possibilità di guadagnare credibilità nello sviluppo di maggiori obiettivi decisionali. Relativamente al processo di controllo, diversamente dai contenuti, sono maggiori i benefici relazionali rispetto a quelli educativi. Infatti, i primi sono collegati alla capacità di stabilire un network dentro e fuori l'ambito familiare, facilitando la credibilità e legittimità all'interno dello stesso network e promuovendo un allineamento delle nuove generazioni con la visione aziendale. Con riguardo ai benefici educativi generati dal processo ci possono essere degli aiuti in termini di sviluppo di modalità di pensiero e comportamenti condivisi (Mazzola et al., 2008, p. 246-247). Riassumendo, l'effetto generale dà la possibilità di ottenere, dalla realizzazione di Sistemi di Controllo strategici, benefici relazionali ed educativi per le generazioni future che intendono operare nel business familiare.

2.3. Gli strumenti per l'esercizio del Controllo

Per le piccole e medie imprese, come descritto in precedenza, la struttura organizzativa non facilita l'implementazione di un Sistema di Controllo ben strutturato. Infatti, la presenza di un modello direzionale di tipo assoluto, capitolato da un imprenditore che si assuma totalmente le responsabilità e che deleghi agli altri solo incarichi meramente esecutivi, combinato con la mancata definizione precisa dei compiti e delle responsabilità del personale e con la presenza di rapporti interpersonali informali, rende difficile l'implementazione di un Sistema che tenda ad indirizzare la cultura aziendale verso una visione più propensa ai cambiamenti, motivata al raggiungimento degli obiettivi prestabiliti, flessibile, responsabilizzata e disposta a delegare le responsabilità delle varie funzioni.

Per realizzare ed attuare un Sistema di Controllo è necessario comprendere le dinamiche interne e valutare l'interesse e la motivazione del personale coinvolto, verificando quindi che il clima aziendale sia propenso a seguire la nuova filosofia che l'impresa intende intraprendere. Per evitare che si creino divergenze all'interno dell'azienda è di primaria

importanza il coinvolgimento dei lavoratori nell'attività di Controllo di Gestione, al fine di motivarli ad accettare lo sviluppo del nuovo Sistema. Quanto appena affermato è valido per qualsiasi tipologia di impresa, anche per le PMI, le quali non devono lasciarsi ostacolare dalla struttura organizzativa che le caratterizza, ma dovranno realizzare un progetto adatto alle specificità organizzative dell'azienda, che non dev'essere omologo a quello delle più grandi realtà aziendali.

Dopo aver delineato i concetti base su cui si forma il Sistema di Controllo si può rivolgere l'attenzione ai metodi e agli strumenti del Controllo di Gestione. Tutte le metodologie adottate devono essere chiare, semplici e consultabili dalla totalità del personale aziendale per favorire un maggior coinvolgimento dei collaboratori e un cambiamento graduale della cultura aziendale. Le misure di rilevazione hanno come obiettivo la raccolta, l'elaborazione e la categorizzazione dei dati, per poter trarre le informazioni necessarie per la gestione aziendale. Il fabbisogno informativo da soddisfare si contraddistingue per un grande numero e varietà di elementi da esaminare, per facilitare l'analisi i dati vengono selezionati in funzione di due variabili: il tempo e lo spazio.

La dimensione temporale²¹ risponde all'esigenza di garantire la correttezza dell'arco temporale preso di riferimento e articola il controllo di gestione in:

- controllo antecedente: realizzato anticipatamente allo svolgimento dell'attività dell'impresa attraverso la redazione dei budget;
- controllo concomitante: avviene nel corso dell'implementazione delle strategie mediante un sistema di monitoraggio in grado di rilevare durante il percorso eventuali scostamenti rispetto a quanto programmato inizialmente, in modo da garantire un rapido intervento tramite manovre correttive che possano condurre al raggiungimento delle performance previste;
- controllo susseguente: è realizzato a consuntivo tramite il confronto tra i dati effettivi e quelli a budget, con lo scopo di identificare eventuali scostamenti ed accertarne le cause. Inoltre, questa rilevazione è utile per la realizzazione dei nuovi programmi di budget oppure, nel caso sia previsto, per attribuire premi o sanzioni al management per il raggiungimento, o mancato raggiungimento, dei risultati

²¹ Aspetti descritti nel paragrafo 1.2.

stabiliti (Istituto di ricerca dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, 2012, p. 21).

La dimensione spaziale²² assicura che vi sia pertinenza con l'oggetto di analisi, suddividendo il controllo in tre forme:

- controllo operativo, che interviene a livello di singola operazione per assicurare un utilizzo efficiente delle risorse in corrispondenza di ogni attività, definendo le modalità e i tempi di realizzazione;
- controllo direzionale, che analizza le prestazioni dei managers a capo di una divisione, di una funzione o di un'unità operativa;
- controllo strategico, che valuta la convenienza nell'intraprendere una certa strategia, in modo da supportare il processo di pianificazione, e che permette di monitorare le variabili critiche del successo (Istituto di ricerca dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, 2012, p. 19-21).

I metodi e gli strumenti del Controllo di Gestione possono prevedere due diverse tipologie di misurazioni: le rilevazioni contabili, inerenti alle operazioni e ai risultati passati, e i budget, i bilanci preventivi, le analisi dei costi standard e altri meccanismi che si riferiscono alla gestione futura. Tuttavia, le misurazioni economiche non sono sufficienti a fornire gli elementi quantitativi necessari a soddisfare il fabbisogno informativo dei manager e di conseguenza lo spettro degli strumenti dev'essere ampliato, utilizzando non solo i metodi contabili, considerati includendo sia le misurazioni a preventivo sia quelle effettuate a consuntivo, ma anche quelli extra-contabili, in modo da fornire una rappresentazione quali-quantitativa delle performance dell'organizzazione economica in considerazione (Mussari, 2001, p. 46). In particolare, sono strumenti del Controllo di Gestione:

- a) Contabilità generale;
- b) Contabilità analitica;
- c) Analisi di bilancio e indicatori;
- d) Pianificazione strategica e budget;
- e) Analisi degli scostamenti;
- f) Controllo finanziario.

²² Aspetti approfonditi nel paragrafo 1.1.

A questo punto, entriamo maggiormente nel dettaglio dei singoli strumenti per determinare le logiche su cui si erige il Sistema di Controllo di Gestione.

a) Contabilità Generale

La contabilità generale, anche abbreviata con l'acronimo CoGe, è il primo tra gli strumenti utilizzati nel Controllo di Gestione. Fornisce, come ne deriva dal nome, le informazioni di carattere generale inerenti all'andamento aziendale, infatti, l'obiettivo principale è quello di identificare tutte le operazioni intercorse tra l'azienda e i soggetti terzi attraverso processi contabili, al fine di fornire le informazioni necessarie per la redazione del Bilancio d'esercizio e quindi per la determinazione del reddito e del capitale di funzionamento. Riassumendo, la CoGe individua, durante l'andamento della gestione, le variazioni qualitative e quantitative che modificano gli elementi del patrimonio e la conseguente formazione del risultato economico che ne deriva, in tal modo consente di generare una "coscienza del costo" che informa sull'economicità della gestione (Mussari, 2001, p. 47).

b) Contabilità Analitica

La CoGe, nonostante sia un elemento indispensabile per il Controllo di Gestione, non fornisce le informazioni sufficienti alla direzione aziendale, la quale necessita di uno strumento in grado di produrre informazioni più analitiche e tempestive. Questo strumento di Controllo è la contabilità analitica, abbreviata con il termine CoA, che riesce a colmare le lacune derivanti dalla CoGe. La CoA rileva i fatti interni di gestione, ovvero quelli che riguardano l'impiego dei fattori produttivi acquistati, in modo da evidenziare il costo del prodotto o del servizio offerto per consentire una corretta osservazione dei fatti aziendali e per essere di supporto a livello informativo per i processi decisionali. Possono essere individuati diversi scopi della CoA:

- Controllare i costi effettivamente sostenuti in modo da poter analizzare gli scostamenti rispetto a quelli programmati ed eventualmente ridurli oppure modificare i costi a budget se non sono più considerabili come attendibili;
- Verificare la correttezza del calcolo degli indicatori di efficienza aziendale;
- Programmare l'attività aziendale e tenere sotto controllo lo svolgimento della stessa, per verificare se viene effettuata seguendo le linee stabilite dal programma;

- Valutare i costi e i risultati economici riferiti a particolari centri di responsabilità²³;
- Monitorare i prezzi di vendita al fine di permettere di massimizzare il risultato economico aziendale;
- Rilevare i valori da attribuibili alle scorte;
- Fornire informazioni per scegliere tra alternative di *make or buy*.

È quindi possibile evincere che la contabilità analitica e quella gestionale, pur essendo due strumenti profondamente differenti, prevedono tra loro numerosi collegamenti, tra i quali, il fatto che entrambe analizzano, sotto due diversi aspetti, lo stesso reddito d'esercizio. Inoltre, le due contabilità si basano su uno scambio di informazioni, infatti, da un lato la CoA attinge dalla CoGe i dati che successivamente andrà ad analizzare, come la valorizzazione di un servizio che è diretta conseguenza dell'impiego di fattori produttivi precedentemente acquistati, e, dall'altro lato, la CoA fornisce altri dati alla CoGe, come la valorizzazione dei prodotti finiti per determinare il valore del magazzino al momento della chiusura dell'esercizio. I costi calcolati tramite la CoA possono essere suddivisi in base a: una determinata funzione aziendale, un programma o un progetto, un CdR, un processo, una singola operazione oppure una specifica fase di trasformazione; in ogni caso il tutto dev'essere allineato con la CoGe (Mussari, 2001, p. 47-48).

c) Analisi di bilancio e indicatori

I documenti contabili che vengono redatti attraverso gli strumenti precedentemente descritti per sintetizzare le analisi a consuntivo, come lo stato patrimoniale, il conto economico e la relazione sulla gestione, assolvono a finalità informative, ma devono essere prodotti seguendo specifiche regole per rispondere alle esigenze conoscitive di soggetti sia esterni che interni, ma la loro lettura non consente di cogliere ulteriori informazioni importanti per il management a livello gestionale. Per tale motivo si ricorre all'analisi di bilancio, che costituisce uno strumento del Controllo di Gestione in grado di trarre informazioni dai documenti contabili sull'equilibrio economico, patrimoniale e finanziario. L'analisi di bilancio consente di verificare quale sia il risultato complessivamente raggiunto dall'azienda ed è un utile strumento per la pianificazione

²³ I centri di responsabilità, anche chiamati con l'acronimo CdR, sono unità organizzative interne all'azienda (reparti, uffici o sezioni) con specifici obiettivi di natura economica, ognuna con un responsabile chiamato a rispondere dell'attività svolta e dei risultati conseguiti (Mascheretti, 2010, p. 6).

aziendale futura in quanto, sulla base dei dati storici, è possibile definire degli obiettivi di incremento, decremento o consolidamento dei risultati raggiunti. Nelle PMI questo metodo di analisi è ulteriormente rilevante poiché, nonostante l'importanza che ricoprono gli altri strumenti del Controllo di Gestione, questi ultimi trovano meno spazio per essere completamente sviluppati per via delle caratteristiche strutturali e organizzative di questa tipologia di imprese (Mussari, 2001, p. 49).

Per l'interpretazione del bilancio si può fare ricorso a due metodologie di analisi: per indici e per flussi. La prima si basa sull'effettuazione di rapporti tra valori desumibili dal bilancio oppure tra valori extracontabili²⁴, è un'analisi più statica che grazie al confronto tra i valori scelti permette di evidenziare certe logiche o situazioni che si intendono analizzare. Per consentire una corretta valutazione del valore assunto dall'indicatore, è richiesta un'interpretazione da parte dell'analista, infatti, per sfruttare a pieno le potenzialità della valutazione è necessario che gli indici vengano confrontati con i valori assunti dagli stessi nei periodi precedenti, oppure con i valori assunti da indici analoghi da parte di imprese considerate comparabili. Proprio a causa della propria staticità, l'analisi per indici dev'essere correlata ad un'analisi per flussi che, al contrario, è più dinamica poiché valuta le variazioni finanziarie avvenute nel periodo considerato, e sulla base della quale è poi possibile giungere alla redazione del rendiconto finanziario (Astolfi et al., 2013, p. 95). I rendiconti finanziari permettono di comprendere le cause che hanno portato al generarsi di determinati valori della posta patrimoniale (o dell'insieme di poste patrimoniali) considerata e possono essere di diverse tipologie, i più diffusi sono quelli: della liquidità, del capitale circolante netto e delle risorse globali (Mussari, 2001, p. 50)

d) Pianificazione strategica e budget

La pianificazione strategica è l'attività svolta dalla direzione mediante la quale si prefissano gli obiettivi aziendali e si stabiliscono i mezzi, gli strumenti e le azioni per il loro raggiungimento in una prospettiva di medio/lungo periodo, rispettando le condizioni di efficienza, di efficacia, di qualità e di competitività aziendali. Svolgere l'attività di pianificazione non significa operare senza alcun rischio, infatti, essa non elimina l'incertezza sul futuro, ma cerca di coordinare i processi decisionali in modo da renderli

²⁴ Per valori extracontabili si possono intendere il numero di giorni lavorati, il numero dei dipendenti, i carichi di lavoro per linea di prodotto, la capacità produttiva dei reparti, ecc.

più facilmente realizzabili (Astolfi et al., 2013, p. 106). La pianificazione può essere suddivisa in base all'estensione dell'attività aziendale coinvolta in: pianificazione settoriale, che considera solamente determinati settori o aree strategiche dell'impresa e si formalizza attraverso i piani settoriali o per area strategica (piano della produzione, piano commerciale, piano del personale, ecc.); pianificazione globale, che coinvolge l'impresa nella sua complessità e si formalizza mediante il piano aziendale²⁵. A seconda dell'estensione temporale si può distinguere tra: pianificazione di medio/lungo termine, che si proietta in un arco temporale di 3/5 anni e realizza i piani strategici; pianificazione di breve termine, che si riferisce ad un periodo amministrativo (trimestre o mese) e si traduce nei budget (Astolfi et al., 2013, p. 106-107).

Tra i vari strumenti per il Controllo di Gestione, come preannunciato, vi è il budget. Esso si può definire come «lo strumento della programmazione aziendale, articolato per centri di responsabilità, che evidenzia gli obiettivi economico-finanziari da realizzare nell'esercizio seguente nonché le risorse da impiegare per conseguire i risultati previsti» (Astolfi et al., 2013, p. 112). Concretizza, infatti, l'attività di programmazione, la quale individua gli obiettivi, intermedi rispetto a quelli strategici, da realizzare in un intervallo di breve periodo, solitamente corrispondente all'anno. Oltre ad indicare gli obiettivi prestabiliti, il budget deve evidenziare gli strumenti che si intendono utilizzare per il loro raggiungimento, i soggetti coinvolti nelle attività e i tempi necessari per il completamento delle azioni stabilite. È possibile individuare diverse funzioni svolte dal budget: consente di tramutare in termini quantitativi i programmi di gestione; permette il coordinamento tra le diverse funzioni aziendali, le diverse attività e gli obiettivi di breve periodo; facilita l'attività del management che può individuare con maggior anticipo i problemi e le difficoltà e quindi decidere le azioni necessarie per fronteggiarli; agevola l'attività di Controllo di Gestione mediante il confronto tra i dati effettivi e quelli stabiliti a

²⁵ La pianificazione aziendale è il processo attraverso il quale si stabiliscono le azioni e gli strumenti che permettono di realizzare la strategia aziendale. Chi svolge l'attività di pianificazione redige il piano aziendale, che si articola in diverse parti (Astolfi et al., 2013, p. 108):

- piano patrimoniale: indica la consistenza e la composizione delle attività e delle passività che si attendono al termine di ogni esercizio futuro considerato nel piano;
- piano degli investimenti: individua gli investimenti e i disinvestimenti in immobilizzazioni stabiliti dalle diverse funzioni aziendali;
- piano economico: evidenzia i costi, i ricavi e i risultati economici programmati per la complessiva durata del piano;
- piano finanziario: prevede i flussi monetari (entrate e uscite) che derivano dai piani precedenti, in modo da verificarne la fattibilità finanziaria.

preventivo; motiva i dipendenti al raggiungimento degli obiettivi prefissati nel budget; consente lo svolgimento del controllo sulle attività svolte e sui comportamenti tenuti dai collaboratori (Astolfi et al., 2013, p. 112-113).

Il budget è composto da più parti (Astolfi et al., 2013, p. 113):

- Budget economico analitico: programma, su base mensile o trimestrale, i costi e i ricavi di competenza dell'esercizio, evidenziando il risultato economico, si tratta della sintesi dei budget settoriali²⁶;
- Budget degli investimenti: stabilisce le operazioni di investimento e di disinvestimento in immobilizzazioni che si intendono realizzare in base ai piani di medio/lungo termine in corso di svolgimento;
- Budget finanziario: individua i flussi di cassa derivanti dal regolamento delle operazioni di gestione, in modo da individuare l'eventuale fabbisogno finanziario e le eccedenze che possono essere investite temporaneamente o stabilmente;
- Budget dell'esercizio: mediante i dati raccolti dai budget precedenti presenta la situazione economica e patrimoniale previsionale per l'esercizio in considerazione.

Nonostante i numerosi benefici che può generare, è importante che il budget non diventi limitante per l'azienda. È uno strumento che deve garantire flessibilità all'organizzazione, in modo da poter permettere alla stessa di sfruttare eventuali occasioni che si verificano anche nel caso in cui non siano state identificate in fase di programmazione, ma che non deve ridursi semplicemente all'indicazione di principi che portano alla perdita di credibilità.

e) Analisi degli scostamenti

La varianza consiste nella differenza, in valore assoluto o percentuale, tra due valori, uno dei quali rappresenta ciò che è avvenuto, ovvero i risultati che sono stati raggiunti e rilevati tramite la contabilità analitica, e l'altro è il risultato atteso, stabilito a budget o comunque utilizzato come riferimento. L'analisi degli scostamenti scompone la varianza

²⁶ I budget settoriali sono redatti seguendo la sequenza: budget delle vendite, budget della produzione, budget delle scorte di magazzino, budget degli acquisti, budget del personale, budget dei costi generali di produzione, commerciali e amministrativi, budget degli oneri finanziari, budget dei proventi vari, budget degli oneri vari.

rilevata al fine di individuare i singoli fattori che l'hanno determinata e quindi per intraprendere azioni correttive adeguate.

Non esiste un'unica modalità per svolgere l'analisi degli scostamenti. Alcuni metodi prevedono semplicemente il confronto tra i risultati effettivi e quelli stimati, per ogni singolo elemento di costo o di ricavo. Invece, altre analisi vanno maggiormente nel dettaglio mediante la scomposizione delle differenze globali rilevate in più scostamenti elementari che compongono la varianza stessa, ognuno collegato al cambiamento di un unico fattore, per esempio: il volume di vendita, il mix di prodotto, il prezzo di vendita, l'efficienza, la quota di mercato (Università Ca' Foscari Venezia Dipartimento di Management, 2018, p. 177).

Come anticipato, uno degli obiettivi principali dell'analisi delle varianze è quello di riuscire ad agire tempestivamente nella correzione di eventuali scostamenti rispetto agli obiettivi aziendali, in modo che essi possano rimanere raggiungibili. A questa finalità si aggiunge anche la possibilità di verificare se i dati stabiliti a budget siano attendibili oppure se sia necessario modificare le modalità di redazione. La ripartizione dello scostamento globale in scostamenti elementari permette di responsabilizzare i collaboratori sui risultati ottenuti e non solo sulla valutazione dell'azienda a livello globale. Per concludere, questo strumento di Controllo di Gestione valorizza l'attività del controller, il quale avrà il compito di segnalare con tempestività le variazioni tra i risultati effettivi e quelli previsionali e di assistere i responsabili dell'attività analizzata nell'interpretare i dati e nelle decisioni da prendere.

f) Controllo finanziario

La gestione finanziaria è un elemento necessario da tenere sotto controllo per riuscire a far fronte alle incombenze, per monitorare i pagamenti dei clienti e, di conseguenza, per gestire i pagamenti dei fornitori. A supporto del controllo finanziario sono stati sviluppati molti strumenti informatici che permettono l'aggiornamento di dati previsionali, garantendo una maggiore correttezza delle stime, che altrimenti dovrebbero essere svolte manualmente. Avere una maggiore certezza dei tempi di incasso delle fatture porta con sé vantaggi per il regolamento dei pagamenti dei fornitori, oltre alla possibilità di far fronte ad eventuali pagamenti improvvisi (Di Crosta, 2015, p. 123-124). A tal proposito, ad esempio, alcuni valori da confrontare possono essere i giorni che l'azienda deve

attendere per ricevere il pagamento da parte dei clienti (DSO) e i giorni necessari all'azienda per il pagamento dei fornitori (DPO). Nel caso in cui i DSO siano inferiori dei DPO significa che l'azienda prima incassa il corrispettivo delle fatture di vendita da parte dei propri clienti e poi paga i propri fornitori mediante la liquidità incassata. Un controllo costante del fabbisogno finanziario permette all'azienda di evitare problemi di liquidità che potrebbero non consentirle di sfruttare possibili opportunità di investimento che si presentano, inoltre, smaschera eventuali problemi di scarsa redditività del lavoro svolto dovuti a margini di contribuzione non sufficienti alla copertura dei costi fissi che comporterebbero problemi nel lungo periodo (Di Crosta, 2015, p. 124).

Un aspetto molto importante da ricordare è che ogni strumento utilizzato per lo svolgimento dell'attività di Controllo di Gestione dev'essere coordinato agli altri e deve seguire gli obiettivi e le esigenze dell'azienda, rimanendo adeguati alla dimensione aziendale e alle problematiche che ne possono derivare. Le piccole e medie imprese devono valutare con attenzione quali strumenti utilizzare per il Controllo di Gestione, infatti, tali strumenti non devono essere eccessivamente costosi, poiché la quantità di risorse finanziarie di cui l'azienda dispone è limitata rispetto alle grandi aziende, inoltre, gli stessi devono essere coerenti con il fabbisogno informativo necessario all'azienda. Infatti, uno dei principali compiti del Controllo di Gestione è proprio quello di rappresentare in modo corretto la performance aziendale e ciò che la determina, in modo da riuscire a definire un'immagine veritiera di quanto ha contribuito al raggiungimento dei risultati conseguiti. Il SCG assicura un costante monitoraggio e rilevazione dei fattori che determinano il successo o l'insuccesso dell'impresa, tendendo sotto controllo l'efficacia, l'efficienza, la qualità, la flessibilità, la tempestività e la possibilità di innovazione di un prodotto o un business (Istituto di ricerca dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, 2012, p. 6-7).

2.3.1. Criticità nelle PMI

Le PMI, generalmente, non rilevano particolari problemi nell'utilizzo degli strumenti di Controllo di Gestione, se non, in alcune realtà, la mancanza di personale che sia dotato delle competenze professionali necessarie per adoperarli. Per implementare un Sistema di Controllo di Gestione efficiente, come già sottolineato, è fondamentale disporre di un sistema informativo che fornisca database e fogli di calcolo chiari, con informazioni

essenziali e facilmente consultabili da parte di tutti gli utenti, in modo che si possano ottenere agevolmente le informazioni che si necessitano.

Un aspetto che potrebbe risultare complesso per le PMI riguarda la gestione finanziaria, poiché i titolari e i soci, generalmente, non sono esperti in materia finanziaria e prestano maggiore attenzione alla gestione degli affari. In realtà, l'aspetto finanziario è strettamente collegato alla gestione del business e non può essere sottovalutato se si vuole lavorare in modo corretto. Per gestire correttamente l'aspetto finanziario è importante tenere monitorati quattro aspetti: l'equilibrio finanziario, il costo dell'indebitamento, le tipologie di indebitamento, gli investimenti e il loro finanziamento. Ciò che va a discapito delle piccole imprese è l'incapacità di predisporre un budget che indichi quanto si preveda di consumare, di acquistare, di vendere e di investire, di conseguenza, le stime verranno fatte in base ai dati storici di cui si è in possesso e alle necessità dell'azienda. La mancata attenzione alla gestione finanziaria porta con sé delle conseguenze come il limitato apporto di capitale proprio, l'eccessivo indebitamento nei confronti delle banche, il prevalente ricorso a finanziamenti a breve termine, senza considerare l'effettivo fabbisogno dell'azienda e la riluttanza nell'aprire quote di proprietà ad investitori esterni dato il timore di perdere parte del controllo strategico ed operativo. La prevalenza dei debiti a breve scadenza rispetto alla totalità dei debiti può far sorgere dei problemi dal punto di vista dell'equilibrio finanziario, in quanto fa crescere l'incidenza degli oneri finanziari e riduce la flessibilità nelle scelte di investimento, portando come conseguenza una minore capacità di intervenire nel caso di fasi avverse del ciclo economico (Ricciardi, 2009, p. 44-46), come l'inaspettata pandemia che stiamo affrontando in questi ultimi anni.

Anche l'analisi delle varianze nelle PMI si discosta rispetto a quella effettuata dalle imprese di grandi dimensioni. La causa è data, anche in questo caso, dalla mancata redazione di budget per verificare lo scostamento tra i risultati effettivi e quanto programmato, dovuta, oltre che alla difficoltà a reperire informazioni, anche alla mancanza di personale che periodicamente controlli se si sono verificati scostamenti. Infatti, nelle PMI il dirigente molto spesso ricopre più ruoli di responsabilità e non delega le varie mansioni ritenute di rilevanza per lo sviluppo dell'azienda, di conseguenza lo svolgimento delle varie attività non potrà essere svolto correttamente e con tempestività e quindi non potrà favorire il Controllo di Gestione. Per i motivi elencati, l'analisi degli scostamenti nelle PMI sarà prevalentemente concentrata nell'analisi delle variazioni tra

gli obiettivi effettivi e quelli stabiliti come obiettivo, senza entrare nel dettaglio delle cause che hanno comportato tali scostamenti.

3. I fattori di cambiamento del Sistema di Controllo di Gestione

3.1. Introduzione alla teoria della contingenza

L'idea di una teoria della contingenza nell'ambito della contabilità gestionale ha iniziato a svilupparsi negli Stati Uniti negli anni '70, con il tentativo di spiegare le variazioni tra le pratiche contabili utilizzate nelle diverse imprese all'epoca. Essa si basava in gran parte sulla teoria della contingenza della struttura organizzativa, sviluppatasi nel ventennio precedente, secondo la quale non esiste un solo tipo di leadership o modello organizzativo più appropriato, ma bensì il sistema da preferire dipendeva da alcune variabili contingenti, interne ed esterne alla stessa organizzazione (Otley, 2016, p. 46).

Citando Robert H. Chenhall «il termine contingenza significa che qualcosa è vero solo in determinate condizioni. In quanto tale non esiste una “teoria della contingenza”, piuttosto una varietà di teorie possono essere utilizzate per spiegare e prevedere le condizioni in cui verranno trovati particolari Sistemi di Controllo di Gestione o se saranno associati a una maggiore performance.» (Chenhall, 2006, p. 191). Nello stesso articolo, Chenhall suggerisce che la ricerca basata sulla contingenza si è avvicinata allo studio del SCG assumendo che i manager agiscano con l'intento di cambiare la struttura organizzativa tenendo conto dei mutamenti delle variabili contingenti, con lo scopo di ottenere migliori prestazioni. Molti autori hanno sviluppato diverse teorie, come ad esempio la teoria dell'agenzia, che possono essere sfruttate come base per comprendere il rapporto tra il SCG e il suo contesto. Inoltre, può essere utile riflettere sul lavoro di teorie di pensiero più recenti nelle aree quali strategia, cambiamento organizzativo e culturale, produzione, tecnologia dell'informazione e gestione delle risorse umane, ampliando la propria visione con approcci basati sull'economia e sulla psicologia (Chenhall, 2006, p.194-195).

Una teoria della contingenza ha la necessità di identificare specifici aspetti di un sistema contabile che sono associati al verificarsi di determinate circostanze definite e che devono dimostrare tra loro un'adeguata corrispondenza (Otley, 1980, p. 413). Di conseguenza, si deve prestare attenzione a tre differenti settori. In primis, a quali aspetti del sistema contabile gestionale devono essere evidenziati, analizzando le tecniche specifiche dell'organizzazione o anche le modalità del loro uso. In questo ambito i risultati non hanno portato a evidenze coerenti tra loro in quanto le variabili utilizzate dalle

organizzazioni relativamente al sistema contabile sono le più disparate. In secondo luogo, si valuta come selezionare le circostanze definite che si possono verificare e, in questo caso, spesso in ogni studio viene utilizzato solo un sottoinsieme di variabili che rende difficile la comparabilità dei risultati. Infine, il matching tra i due elementi considerabile come adeguato ha causato notevoli difficoltà durante gli studi nel corso degli anni. Altri studi hanno utilizzato alcune varianti delle prestazioni aziendali allo scopo di identificare un'adeguata corrispondenza, ma l'uso delle prestazioni in questa maniera è potenzialmente problematico poiché le prestazioni sono anche una variabile contingente indipendente a sé stessa che può spiegare in che misura far affidamento sui sistemi contabili di un'organizzazione. La totalità di questi approcci riporta al commento precedentemente citato di Chenhall (2006) che afferma l'esistenza di più teorie della contingenza. Di conseguenza, è possibile suggerire che tutte le ricerche effettuate nell'ambito della contabilità gestionale sono essenzialmente contingenti, in quanto cercano di individuare le tecniche specifiche che potrebbero essere più appropriate per le diverse organizzazioni nelle circostanze particolari in cui si trovano (Otley, 2016, pag. 46-47).

Per studiare i differenti scenari che si possono verificare gli studiosi considerano sempre più variabili. Le principali variabili indipendenti possono essere raggruppate in variabili interne e variabili esterne. Le variabili interne maggiormente considerate comprendono: la struttura, la strategia, le dimensioni organizzative, i sistemi di ricompensa, i sistemi di informazione, le variabili psicologiche, la posizione del mercato, la fase del ciclo di vita del prodotto, la partecipazione dei dipendenti ai sistemi di controllo e il cambiamento dei sistemi adottati. Le variabili esterne più comunemente esaminate sono: la concorrenza o l'ostilità del mercato, l'incertezza ambientale, la tecnologia e la cultura nazionale. Durante la fase iniziale di ricerca della contingenza, molti studi hanno esaminato la relazione di una sola variabile indipendente con una sola variabile dipendente. Tuttavia, è stato successivamente segnalato come, per determinare l'efficacia effettiva della progettazione di un Sistema di Controllo, sia necessario includere le interazioni tra più fattori contingenti. In conclusione, per avere una visione migliore e comprendere al meglio l'interrelazione tra le variabili è necessario considerare più variabili indipendenti contingenti per analizzare delle variabili dipendenti. Passando all'analisi delle variabili dipendenti, da diversi studi emerge che le più esaminate sono: le misure di performance,

la progettazione del Sistema di Controllo di Gestione e il suo uso, il comportamento del bilancio, la soddisfazione dei lavoratori, le pratiche adottate per il cambiamento e l'innovazione dei prodotti. Tra quelle citate, le variabili dipendenti principalmente utilizzate sono le performance finanziarie, ma un'eccessiva dipendenza da queste ultime può produrre dei risultati distorti. Alcune misure di performance molto apprezzate e di impatto significativo sono misure non finanziarie quali, ad esempio, le misure inerenti al processo di produzione e il tempo di ciclo del prodotto, oppure misure qualitative come la percezione dei clienti, l'atteggiamento dei dipendenti nei confronti dei posti di lavoro e l'innovazione dei prodotti (Otley, 2016, pag. 48).

3.2. Variabili contingenti e Sistema di Controllo di Gestione

Le variabili identificate nel paragrafo precedente sono quelle potenzialmente implicate nella progettazione di SCG efficaci e che possono essere ricondotte all'interno di un quadro di contingenza. Per comprendere al meglio alcune linee guida utilizzabili in sede di progettazione di un Sistema di Controllo, approfondiremo alcuni lavori di ricerca che hanno fornito risultati utili relativamente alle relazioni tra certe variabili e le caratteristiche del controllo.

L'approccio convenzionale basato sulla contingenza presuppone che il SCG sia adottato per aiutare i manager nel raggiungimento degli obiettivi prestabiliti e la progettazione del suddetto Sistema sarà influenzata dal contesto in cui essi operano. Inizialmente, verrà presa in considerazione la relazione tra il SCG e l'ambiente esterno, a seguire si affronteranno il tema della tecnologia, della struttura, delle dimensioni aziendali, della cultura nazionale e, infine, della strategia.

L'ambiente esterno

Come anticipato, la prima variabile che intendiamo affrontare è l'ambiente esterno. Le ricerche iniziali sulla contingenza in ambito di progettazione organizzativa si focalizzavano sugli effetti provocati dall'incertezza, che dev'essere distinta dal rischio²⁷, sulla struttura organizzativa. Ma l'incertezza e il rischio non sono gli unici elementi da

²⁷ Il rischio si riferisce a situazioni in cui le probabilità possono essere associate al verificarsi di particolari eventi, al contrario dell'incertezza che definisce situazioni in cui le probabilità non possono essere in alcun modo collegate al realizzarsi di determinati avvenimenti e anche gli elementi dell'ambiente potrebbero non essere predetti (Chenhall, 2003, p. 137).

considerare per fornire una descrizione completa dell'ambiente, infatti, è necessario includere le turbolenze, l'ostilità, la fragilità, la complessità e il dinamismo. Alcune ricerche hanno suggerito l'utilizzo di combinazioni di controlli sul bilancio di tipo tradizionale e di controlli più interpersonali e flessibili in condizioni di incertezza ambientale, al fine di favorire la partecipazione e le interazioni interpersonali tra superiori e subordinati. Inoltre, è stata notata una connessione tra l'incertezza ambientale e la pressione derivante dalla volontà di raggiungere gli obiettivi finanziari prefissati (Chenhall, 2003, p. 137). Quindi è possibile proporre che la contabilità ricopra un ruolo di pianificazione da svolgere in condizioni di incertezza, ma che questo aspetto sia controbilanciato da interazioni tra la parte amministrativa e gli altri manager per cooperare in caso di mutevoli condizioni che si potrebbero verificare in modo imprevedibile (Chapman, 1998, p. 739-740).

In situazioni di ostilità ambientale dovuta ad un'intensa concorrenza è consigliabile il ricorso ad un controllo formale e a controlli contabili, statistici e di produzione maggiormente sofisticati, inoltre, l'ostilità ambientale derivante dai fornitori e dal governo è stata associata ad una minore enfasi sui bilanci. Si può quindi ipotizzare che l'incertezza sia associata alla necessità di progettare dei SCG più flessibili, focalizzati verso l'esterno e meno legati alle dinamiche finanziarie. Nonostante ciò, le turbolenze e le condizioni ostili del mercato sembrano essere meglio sostenute dal ricorso a controlli formali e da una maggiore enfasi sui bilanci. Sebbene le affermazioni contrastanti che derivano dalle varie ricerche effettuate nel corso degli anni, gli studiosi hanno provato in qualche modo a rispondere al quesito riguardante quale SCG fosse più appropriato da adottare per le organizzazioni che operano in situazioni di incertezza, turbolenza e ostilità. Si è giunti alla conclusione che le organizzazioni che devono confrontarsi con elevate pressioni debbano rafforzare inizialmente il proprio Sistema di Controllo, in quanto tale pressione potrebbe mettere a repentaglio la loro esistenza a breve termine. Al contrario, per quel che riguarda il contrasto con la concorrenza derivante dall'ambiente esterno sarebbe consigliato migliorare le modalità con cui i sistemi informativi siano in grado di fornire una combinazione di controlli rigorosi al fine di ottenere dati più ampi, informali e soggettivi (Chenhall, 2003, p. 138). In ogni caso, ad oggi, la ricerca in questo ambito della contingenza non è riuscita a fornire le informazioni necessarie per giungere ad una conclusione univoca.

La tecnologia

La tecnologia nel mondo organizzativo racchiude più significati, ma a livello generale ci si riferisce al funzionamento dei processi lavorativi dell'organizzazione e include le parti hardware, i materiali, le persone, i software e la conoscenza. Una prima visione prevede la probabilità che le organizzazioni che producono prodotti altamente specializzati, non standardizzati, utilizzeranno tecnologie più complesse per singole unità/lotti. A questo punto, si ipotizza che i dirigenti avranno una conoscenza non precisa delle procedure, il che comporta una difficoltà nella misurazione dei risultati. Sarà quindi necessario un aumento delle interdipendenze lungo tutta la catena del valore per fronteggiare la necessità di fornire risposte flessibili a specifici clienti, ciò implicherà una moltitudine di interazioni reciproche con clienti, fornitori e unità funzionali (marketing, produzione, acquisti e R&S). Risulta possibile sostenere che questo tipo di tecnologie necessiterebbe controlli maggiori per incoraggiare la flessibilità delle risposte, una comunicazione aperta e libera all'interno del complesso dei lavoratori e dei sistemi per gestire le interdipendenze, piuttosto che meri controlli finanziari. Una seconda visione prevede che le organizzazioni che offrono prodotti standardizzati e indifferenziati, che quindi si servono di processi automatizzati, impiegheranno tecnologie di prodotto e di processo di massa che rendono più facilmente conoscibile il funzionamento dei processi e delle misure di produzione. Questa tipologia di tecnologia richiede controlli amministrativi standardizzati, come ad esempio il tradizionale SCG basato su controlli formali finanziari. Esiste anche uno scenario leggermente diverso da quello appena presentato, ovvero la situazione in cui i prodotti non siano standard ma i processi siano ben definiti. In questo caso aumenta il livello di interdipendenze reciproche con i clienti e sono necessari controlli flessibili e coerenti per la loro gestione, allo stesso tempo, però, i controlli formali tradizionali possono aiutare a monitorare i processi stabiliti (Chenhall, 2003, p. 139).

Nell'ultimo trentennio l'implementazione delle tecnologie avanzate, come Just in Time (JIT)²⁸, Total Quality Management (TQM)²⁹ e Flexible Manufacturing System (FMS)³⁰, ha provocato uno sviluppo delle dimensioni del contesto tecnologico. Per comprendere l'adattamento appropriato tra SCG e le tecnologie avanzate si può essere assistiti dalle nozioni generiche della tecnologia affrontate precedentemente. Alcuni studi sostengono che la JIT sia più adatta a forme di controllo flessibili ed informali per consentire di coordinare nel migliore dei modi i collegamenti esistenti all'interno della JIT che possono generare incertezza tra i diversi elementi del processo produttivo. Inoltre, sono necessari sistemi flessibili per gestire il fabbisogno della clientela e per consentire un miglioramento continuo del processo. Argomentazioni analoghe si possono offrire per quel che riguarda le tecnologie di TQM e FMS caratterizzate da un'elevata variabilità, le quali comportano una gestione efficace delle interdipendenze lungo i processi di produzione, compresi i rapporti con i clienti, i fornitori e con altre parti terze. In questo caso, emerge la necessità di instaurare dei controlli che incoraggino da un lato i dirigenti e dall'altro i dipendenti a concentrarsi su gli elementi che possono causare fenomeni aleatori all'interno dei programmi e che forniscano collegamenti efficaci lungo tutta la catena del valore. Questi controlli devono essere sviluppati sia a livello di processo sia a livello strategico, ovvero in modo che sia possibile collegare i processi ai risultati strategici. Infine, bisogna aggiungere che per sostenere un miglioramento continuo è richiesta la conoscenza delle migliori pratiche e dei sistemi all'avanguardia a livello mondiale per incoraggiare l'innovazione. A conseguenza di ciò, sono necessari Sistemi di Controllo flessibili e informali, che includano una vastità di informazioni, la possibilità

²⁸ Raggruppa le tecniche industriali di derivazione giapponese, inizialmente sviluppate dalla Toyota Motor Corporation, applicate alla gestione delle scorte, della produzione e della catena di fornitura. Il termine, nella versione più ristretta, sta ad indicare la produzione solo di quanto e quando viene richiesto dal cliente. Invece, nel suo significato più esteso, l'applicazione di questo modello è finalizzata all'eliminazione degli sprechi che si realizzano durante l'intero processo produttivo, includendo sia ciò che si verifica con i fornitori a monte e sia ciò che si verifica con i clienti a valle (Treccani, *Just in Time (JIT)*, <https://www.treccani.it/enciclopedia/just-in-time_%28Dizionario-di-Economia-e-Finanza%29/>).

²⁹ Si riferisce ad un approccio organizzativo, nato in Giappone e poi diffusosi negli USA verso gli anni Cinquanta, che coinvolge l'intera impresa nel raggiungimento della mission aziendale. Di conseguenza, prevede di rendere partecipi tutti i dipendenti e di ridurre gli sprechi al fine di ottimizzare gli sforzi (Wikipedia, *Qualità totale*, <https://it.wikipedia.org/wiki/Qualit%C3%A0_totale>).

³⁰ Sta a indicare un modello formato da centri di lavorazione collegati tra loro tramite un trasporto automatico dei pezzi. All'interno di ogni centro di lavorazione vi è la presenza di uno o più robot industriali in grado di svolgere la serie di lavorazioni diverse che sono state precedentemente programmate a livello centrale, per questo motivo il sistema è detto flessibile (Treccani, *FMS*, <https://www.treccani.it/enciclopedia/fms_res-80428c31-a848-11de-baff-0016357eee51/>).

di svolgere analisi comparative e che individuino misure di performance per valutare i collegamenti tra la strategia e le operazioni poste in essere. Durante lo svolgimento di alcune analisi sono state riscontrate prestazioni dei clienti e un livello di qualità più elevati in situazioni di TQM e JIT dove gli obiettivi di performance e di soddisfazione dei clienti erano monitorati attraverso dei controlli che conferivano premi retributivi. Lo stesso effetto, però, non venne ottenuto nelle partnership con i fornitori, nei confronti dei quali è preferibile ricorrere a misure di performance non finanziarie, riunioni informali e interazioni costanti lungo tutta la catena del valore (Chenhall, 2003, p. 141-142).

La struttura organizzativa

Con struttura organizzativa si intende la delineazione dei diversi ruoli per i collaboratori o delle mansioni per i gruppi, in modo da garantire che le attività dell'organizzazione siano svolte secondo quanto prestabilito. Gli accordi strutturali influenzano l'efficienza lavorativa, la motivazione degli individui, il flusso di informazione e i Sistemi di Controllo, plasmando l'azienda dall'interno e condizionando il futuro della stessa. La scelta di una struttura adeguata e coerente dal punto di vista organizzativo deve tenere in considerazione: i diversi livelli di incertezza nell'ambiente, la strategia e la tecnologia dell'organizzazione. In generale, si ritiene che in caso di ambienti incerti siano più adatte strutture piatte, dove le interazioni tra i dipendenti tendono ad essere svolte orizzontalmente all'interno dell'organizzazione, piuttosto che verticalmente tra i manager e i loro subalterni diretti. Tuttavia, maggiori livelli di differenziazione favorirebbero il superamento di potenziali problemi di integrazione, come personale aggiuntivo e riunioni, che potrebbero riscontrarsi nel caso di ambienti incerti. Per gli uffici che devono operare in ambienti caratterizzati da una maggiore aleatorietà, come l'ufficio marketing e di R&S, si suggerisce l'utilizzo di budget partecipativi e, in ambito di commercializzazione del prodotto, ambiente sempre caratterizzato da un'elevata incertezza ambientale esterna, sono preferibili dei SCG più flessibili. Affrontando il punto di vista tecnologico, grandi imprese con tecnologie sofisticate e decentralizzate sono state associate ad un SCG formale, composto da controlli amministrativi con focus sui budget, modelli formali di comunicazione e partecipazione ai budget divisionali. Per quel che riguarda il nesso tra struttura e strategia, alcuni studi hanno individuato che il decentramento è associato allo sviluppo di un SCG di aggregazione e integrazione. Inoltre, nonostante non vi siano molti studi sulle strutture basate su team, è stato individuato che in questa modalità

organizzativa l'integrazione tra contabilità basata sui volumi, ovvero la così detta Activity Based Costing, e sistemi di ricompensa è collegabile a innovazioni cooperative, costi inferiori e maggiori profitti (Chenhall, 2003, p. 144-147).

Le dimensioni

L'aumento delle dimensioni favorisce l'attività di controllo dell'ambiente operativo per le grandi imprese, le quali riducono il livello di incertezza nel caso in cui utilizzino tecniche di produzione su larga scala. Tuttavia, questo porta con sé anche degli aspetti negativi, infatti, man mano che l'organizzazione cresce aumentano anche le informazioni che i dirigenti devono riuscire a gestire fino al punto in cui diviene opportuno istituire controlli formali, specificare i ruoli che ognuno deve svolgere, incrementare la decentralizzazione delle strutture gerarchiche e il processo di delega. Gli studi realizzati sulla dimensione aziendale hanno considerato gli effetti insieme ad altri elementi di contesto, quali la tecnologia e la differenziazione dei prodotti. Alcune ricerche hanno individuato come le imprese più diversificate e che impiegano tecniche di produzione di massa utilizzino controlli maggiormente sofisticati e una più precisa valutazione dell'ambiente e del mercato. È possibile associare alle dimensioni due tipologie di controllo: i controlli amministrativi per le grandi imprese e i controlli interpersonali per le piccole imprese. I primi comprendono tecnologie più all'avanguardia, seguono procedure formalizzate e norme relative alle mansioni. I dipendenti godono di elevati livelli di controllo e di partecipazione alla definizione degli standard di budget, ma questi vengono percepiti come una limitazione all'innovazione e alla flessibilità nella struttura organizzativa. I controlli interpersonali, invece, comportano un processo decisionale centralizzato, ma una percezione da parte degli individui di una maggiore partecipazione ai problemi legati al budget i quali dovevano motivare gli scostamenti rilevati nel bilancio. Infine, considerando le dimensioni come un approccio a più variabili è stato evidenziato come le grandi imprese diversificate fossero più decentrate, utilizzassero budget sofisticati favorendo la partecipazione dell'intera organizzazione e impiegassero comunicazioni maggiormente formali tra i dipendenti (Chenhall, 2003, p. 148-149).

La cultura nazionale

I diversi paesi possiedono caratteristiche culturali differenti e questo predispone gli individui all'interno di queste culture a realizzare un SCG distinto. La cultura è diventata

importanti nella progettazione dei SCG poiché molte aziende hanno iniziato ad operare a livello multinazionale, dovendosi confrontare con la questione se trasferire il proprio Sistema all'estero oppure ridisegnarlo per adattarsi alle caratteristiche culturali delle altre entità (Chenhall, 2003, p. 152). Spesso la cultura viene concettualizzata come l'insieme delle caratteristiche che soddisfano esigenze metodologiche e scientifiche della comunità di ricerca e le quattro dimensioni più utilizzate sono (Hofstede, 1984, p. 390):

1. La distanza dal potere, la quale definisce che le persone con meno potere in una società accettano l'ineguaglianza e la considerano come normale;
2. L'individualismo, ovvero la primaria attenzione verso i bisogni propri e della propria famiglia, opposto al collettivismo, che dà primaria importanza agli interessi del gruppo, più esteso della famiglia, di cui si fa parte;
3. Maschilismo, che definisce i ruoli sociali in base al sesso biologico, al contrario del femminismo, il quale non stabilisce ruoli sociali basati sul sesso poiché entrambi devono avere pari opportunità e diritti;
4. Evitare le incertezze, ovvero la propensione a diventare nervosi nel caso si verificano situazioni imprevedibili e non chiare che non si sanno affrontare, che verrebbero preferibilmente evitate.

In base ai vari studi effettuati, vi è poca sovrapposizione dei risultati per consentire di disegnare un modello o di effettuare dei confronti, ma è stato evidenziato come la cultura nazionale sia associabile alla progettazione di SCG (Chenhall, 2003, p. 154).

La strategia

La strategia è in qualche modo diversa dalle altre variabili di contingenza, poiché è considerabile come il mezzo con cui i responsabili possono influenzare la natura dell'ambiente esterno, le tecnologie dell'organizzazione, la struttura organizzativa e la cultura del controllo, ovvero il SCG. Le ricerche sulla contingenza hanno individuato come i dirigenti attraverso le scelte strategiche possano riposizionare le proprie aziende in particolare nell'ambiente, ad esempio in casi di eccessiva incertezza del prodotto per passare ad un mercato più prevedibile. Ma, nonostante la linea strategica adottata dall'organizzazione, la ricerca basata sulla coerenza prevede che alcuni tipi di SCG siano più adatti a particolari strategie per portare a un vantaggio competitivo e a prestazioni superiori. Nonostante ciò, un SCG progettato per supportare una determinata strategia

potrebbe non contribuire alla sua efficacia se essa non venisse mai realizzata ed emergesse una strategia differente, ma la distinzione tra strategia prevista e realizzata è raramente affrontata nella ricerca empirica. La strategia può essere descritta con una moltitudine di definizioni, ad esempio come un modello di decisioni sul futuro dell'organizzazione che prendono significato mediante l'implementazione della struttura e dei processi dell'organizzazione (Langfield-Smith, 1997, p. 209-210).

Prima di affrontare la contingenza tra Sistemi di Controllo e strategia è necessario spiegare brevemente quali siano le strategie proposte dai diversi studiosi. Innanzitutto, descriviamo tre tipologie organizzative di successo: defenders, prospectors, and analyzers. I defenders dispongono di una gamma ristretta di prodotti e non si focalizzano molto sullo sviluppo degli stessi o del mercato, i prospectors sono descritti come alla continua ricerca di nuove opportunità di mercato e innovatori, gli analyzers combinano le caratteristiche prevalenti dei due gruppi precedenti. Anche tra le strategie generiche se ne individuano tre principali:

- la leadership dei costi implica che l'organizzazione miri a diventare il produttore a basso costo nel proprio settore, attraverso economie di scala, l'accesso a prezzi favorevoli delle materie prime e una tecnologia superiore;
- la differenziazione che si concentra sulla fornitura di prodotti con caratteristiche molto apprezzate dai propri clienti, quali la qualità, l'affidabilità e il servizio post-vendita;
- la concentrazione attraverso la quale l'azienda si dedica ad un segmento di mercato con specifiche esigenze e scarsamente servito dagli altri concorrenti del settore.

Infine, le aziende possono essere classificate come conservatrici o imprenditoriali. Le imprese conservatrici si impegnano nell'innovazione con riluttanza e solo se in risposta ad una sfida necessaria. Le aziende imprenditrici, invece, perseguono con aggressività l'innovazione e i Sistemi di Controllo sono utilizzati per evitare l'eccessiva innovazione (Langfield-Smith, 1997, p. 211-212).

I dati evidenziati dalle ricerche suggeriscono come le strategie caratterizzate da conservatorismo e tipologie organizzative "defenders" o leadership dei costi siano associate a SCG formali e tradizionali, con focus sul controllo dei costi, sugli obiettivi operativi e su budget più rigidi, al contrario delle strategie di "prospectors" che richiedono Sistemi informali e flessibili caratterizzati da controlli a lungo termine più soggettivi

orientati ai risultati e l'uso interattivo del budget. Anche le strategie imprenditoriali sono associate ad un SCG formale e tradizionale, ma anche ad un processo decisionale più piatto e a comunicazioni organiche. Per chi adotta una strategia di differenziazione del prodotto, per garantire una buona competitività è necessario un SCG flessibile ai fini della pianificazione, che fornisca informazioni aggregate e tempestive per prendere le decisioni operative corrette (Chenhall, 2003, p. 150-151; Langfield-Smith, 1997, p. 219).

Alcuni studi meno recenti sottolineavano come i controlli contabili potessero creare un clima sfavorevole a processi di formazione e implementazione della strategia, in quanto enfatizzavano l'individualità, la strumentalità, l'autonomia e la dipendenza. Inoltre, incoraggiavano la conformità e le comunicazioni distorte che erano in conflitto con i requisiti necessari per la formulazione e l'attuazione efficace di una strategia. Per questo motivo sono state introdotte le riunioni, per svolgere un'importante funzione integrativa per aiutare a risolvere il conflitto tra i controlli contabili e la strategia. Questi incontri hanno fornito e forniscono tuttora ai manager un mezzo per sviluppare la strategia, incoraggiando l'interdipendenza e la reciprocità tra i responsabili delle varie unità, permettendo la condivisione delle conoscenze di mercato. Per concludere, si può affermare che per ottenere e realizzare una strategia vincente è decisivo saper coordinare e bilanciare le prospettive contrastanti tra controlli contabili e controlli personali (Langfield-Smith, 1997, p. 224).

Le informazioni ad oggi ricavate dalle ricerche di contingenza sui Sistemi di Controllo di Gestione devono essere continuamente monitorate, in quanto l'ambiente diventerà via via più incerto, ostile e complesso a causa delle prospettive contemporanee. Le organizzazioni dovranno far fronte anche al colossale problema della responsabilità ambientale e si scoprirà che le tecnologie hanno vari gradi di complessità, incertezza e interdipendenze che potrebbero favorire la nascita di problemi di controllo. Le sfide per il coordinamento di tutte le variabili diventeranno a mano a mano più importanti e complesse con l'espansione delle organizzazioni a livello globale, ciò potrà provocare difficoltà nelle relazioni con clienti e fornitori. Anche il concetto di strategia verrà ridisegnato e la cultura aumenterà di rilevanza e sarà concepita magari con termini più vasti rispetto a quelli presentati in questo capitolo.

3.2.1. Il coordinamento della struttura organizzativa

Considerando la propria influenza sul Sistema di Controllo di Gestione che si affronterà più specificatamente durante il caso di studio che verrà proposto nel quarto capitolo, si ritiene corretto approfondire un macro-argomento di indagine, ovvero la struttura organizzativa.

Mediante un attento studio dell'organigramma aziendale è possibile suddividere formalmente i ruoli dell'organizzazione e definire la natura delle relazioni che intercorrono tra le posizioni, sia di tipo gerarchico, sia di tipo funzionale. Lo stesso consente di definire lo scheletro della struttura organizzativa che dovrà essere poi approfondita attraverso l'analisi delle singole relazioni che ne emergono e verificata alla luce di ciò che verrà effettivamente svolto all'interno dell'azienda. L'organigramma permette di individuare il livello di delega realizzata mediante l'analisi della profondità della struttura organizzativa e, inoltre, comporta la definizione dello stato di conoscenza in ambito di Controllo di Gestione diffusa al suo interno, osservando l'esistenza di funzioni che si occupino di questa mansione. Il Controllo all'interno della struttura organizzativa si può delineare per mezzo dello sfruttamento di efficienti sottosistemi operativi in grado di rendere impersonali gli interventi di coordinamento delle varie attività, quali: i sistemi informativi, la programmazione e le procedure organizzative e operative.

Con il primo sottosistema, ovvero il sistema informativo, è possibile disporre di adeguati flussi informativi rispettando le tempistiche necessarie, in base alle esigenze conoscitive dell'organizzazione, favorendo il controllo da parte dell'amministratore e permettendo di organizzare le mansioni da svolgere secondo sistemi di tipo cibernetico che sono in grado di collegare correttamente le varie parti dell'organizzazione. Lo sviluppo del sistema informativo implementa l'ampiezza del controllo incoraggiando una sorta di deverticalizzazione della struttura organizzativa, ovvero la propensione alla delega delle mansioni (Fontana, 1999, p. 274).

Mediante il processo di programmazione, distinguibile in strategico o operativo, è possibile prendere una serie coordinata di scelte su eventi che si prevede si manifestino nel futuro, ipotizzando le condizioni alle quali tali eventi si verificheranno grazie al

supporto di strumenti previsionali. Il programma incorpora le linee di intervento da seguire per gestire le attività aziendali durante tutto l'orizzonte temporale di programmazione. Per verificare la corretta realizzazione del programma e l'effettività delle ipotesi effettuate sarà necessario un costante intervento di coordinamento, in modo da apportare le modifiche necessarie nel caso quanto programmato non corrisponda a quanto effettivamente verificato. Questa parte del processo potrebbe prevedere come doverosa la richiesta di determinati consensi da parte di chi ha inizialmente partecipato all'attività di programmazione e, di conseguenza, vi sarà uno stimolo all'autonomia e alla capacità di adeguamento di quanto programmato rispetto alle mutate condizioni del contesto. L'amministratore potrà coinvolgere i propri collaboratori durante il processo di programmazione, i quali seguiranno le linee strategiche globali dell'organizzazione fissate dai vertici, promuovendo l'internalizzazione degli obiettivi a budget e i controlli sulla loro realizzazione in base ai flussi informativi di cui si dispone e con la periodicità dovuta per evitare conseguenze irreversibili (Fontana, 1999, p. 274-275).

Il compito delle procedure è quello di evidenziare le responsabilità e le modalità di svolgimento del lavoro delle varie unità organizzative, relativamente a una determinata attività. Sono uno strumento in grado di realizzare un coordinamento organizzativo tra le parti coinvolte in un determinato processo operativo, limitando sia le variazioni possibili nel comportamento degli individui sia gli interventi dell'alta direzione atti a sistemare eventuali atteggiamenti non conformi a quanto stabilito. Si può giungere all'evidenza che una crescita della dimensione aziendale e delle unità organizzative richieda un processo di formalizzazione delle procedure e di programmazione più accentuato, in quanto l'ampliamento della struttura comporta crescenti esigenze di coordinamento. Tuttavia, un livello elevato di formalizzazione è richiesto solamente nelle situazioni in cui si affronti un ambiente esterno e delle strutture interne stabili e dove la tecnologia coinvolga le attività dei collaboratori mediante metodi standardizzati che permettano di alimentare processi operativi. Nel caso in cui queste condizioni non siano presenti, la direzione dovrà stimolare comportamenti innovativi, anche mediante la predisposizione di incentivi (salariali o bonus), e ridurre l'incertezza derivante dall'aleatorietà delle condizioni ambientali interne ed esterne, mediante il supporto del sistema informativo e la collaborazione dell'intera équipe lavorativa (Fontana, 1999, p. 275).

Un ultimo aspetto da considerare per contribuire all'alleggerimento della superdivisione gerarchica è la presenza di meccanismi strutturali d'integrazione efficaci. Questi meccanismi possono prevedere la presenza di nuovi ruoli che integrino la struttura esistente al momento, come ad esempio la figura del product planning, del brand manager e del product manager, che attivino interrelazioni orizzontali e diagonali tra i vari uffici aziendali prima di assumere le decisioni finali. In alcuni casi, gli stessi meccanismi d'integrazione strutturali possono consistere in organi permanenti che si distinguono dalle unità organizzative esistenti e che realizzano le funzioni che devono essere integrate. Questi organi gestiscono i sottosistemi fino ad ora presentati (procedure organizzative, sistemi di programmazione e sistemi informativi) e perché svolgano in modo efficace ed efficiente la loro funzione occorrono loro: una struttura di obiettivi reticolare che risulti coerente con gli obiettivi dell'intera organizzazione, una capacità di influenza elevata basata sulle competenze tecniche e che siano differenziati (in termine di obiettivi, di funzione, di orientamento temporale, di orientamento professionale del personale, ecc.) rispetto alle unità da integrare. In mancanza di queste tre condizioni, vi è una compromissione della capacità di integrazione di questi organi e si producono, a loro volta, ulteriori esigenze di coordinamento che sobbarcano di attività i supervisor di livelli direzionali più elevati (Fontana, 1999, p. 276).

3.3. Evoluzione del Sistema di Controllo di Gestione e ciclo di vita

Una questione centrale su cui diversi studiosi hanno molto dibattuto riguarda l'evoluzione del Sistema di Controllo di Gestione e le proprie affinità con lo sviluppo dell'azienda durante il proprio ciclo di vita, infatti, il SCG si adatta e muta in base alle trasformazioni che si susseguono all'interno dell'impresa al fine di essere coerente in ogni fase del ciclo. Per questo motivo, i processi di controllo devono essere abbastanza flessibili in modo da poter far fronte ai cambiamenti, anche transitori, e favorire l'elasticità delle competenze e delle abilità manageriali per consentire di adattarsi all'ambiente circostante. Di conseguenza, si prevede che il SCG sia diverso in ogni fase per rimanere coerente con la configurazione del ciclo di vita. Gli economisti Moore e Yuen (2001), utilizzando il modello del ciclo di vita a cinque fasi di Miller e Friesen "*Birth, Growth, Maturity,*

Revival and Decline”³¹, hanno sviluppato tre importanti ipotesi per evidenziare il nesso esistente tra SCG e ciclo di vita e per esaminare il grado di formalità delle informazioni contabili gestionali durante le varie fasi.

Durante il passaggio dalla Nascita alle successive fasi di vita, cresce l'esigenza di gestione delle informazioni e il relativo controllo a causa dell'aumento della complessità della struttura aziendale e dell'evoluzione dell'ambiente esterno. Come anticipato, quindi, ci si aspetta che ogni fase del ciclo di vita si associata ad una diversa configurazione del SCG e, più precisamente, all'aumentare della complessità della fase del ciclo di vita, quindi a seguito della diversificazione dei prodotti/mercati o della decentralizzazione, cresce il livello di sofisticatezza delle decisioni da prendere e quindi la necessità di informazioni più precise e specifiche, che regredisce solamente durante la fase di declino. Ci si aspetta

³¹ Il ciclo di vita idealizzato da Miller e Friesen stabilisce l'esistenza di diverse tipologie di fasi che si verificano approssimativamente durante il ciclo di vita dell'impresa. L'obiettivo del modello è quello di stabilire se le tipologie possono essere utilizzate per prevedere delle differenze tra le varie fasi a livello di strategia, struttura, capacità decisionale e di situazioni che possono verificarsi.

Le quattro fasi che si presentano sono (Miller et al., 1984, p. 1162):

- Nascita (Birth): fase in cui una nuova azienda tenta di diventare un'entità vitale. Tra le caratteristiche appartenenti alle aziende che fanno parte di questa fascia spicca la giovinezza, inoltre, sono dominate da chi detiene la proprietà su di loro e hanno una struttura semplice ad informale;
- Crescita (Growth): questa fase si verifica una volta che l'azienda ha stabilito la propria competenza distintiva ed inizia a giovare di un iniziale successo di alcuni prodotti nel mercato. Si presta una maggiore attenzione nel raggiungere un rapido aumento delle vendite e, a livello di costi, nel realizzare un vantaggio sfruttando l'economia di scala. Generalmente, le aziende in questa fase sono caratterizzate da una struttura che prevede delle deleghe ad alcuni managers e procedure di svolgimento delle attività formalizzate;
- Maturità (Maturity): fase che segue quella di Crescita e prevede un livello di vendite costante, un livello decrescente di innovazione e una struttura organizzativa più burocratizzata. L'obiettivo è di ottenere un funzionamento fluido ed efficiente;
- Rilancio (Revival): fase caratterizzata dalla diversificazione e dall'espansione del mercato. Le aziende, per la prima, volta scelgono di adottare una struttura divisionale al fine di coesistere con un mercato più eterogeneo e complesso. Per le stesse motivazioni, c'è maggiore attenzione ad un controllo sofisticato e un sistema di pianificazione;
- Declino (Decline): fase finale del ciclo di vita di un'azienda. Rivela un periodo di stagnazione mentre il mercato si prosciuga e le aziende iniziano ad affondare con esso, di conseguenza scende la profittabilità a causa dei cambiamenti esterni e della mancanza di innovazione.

L'individuazione delle cinque fasi del ciclo di vita suggerisce tre temi inerenti ai cambiamenti che avvengono durante le varie fasi nella strategia, nella struttura, nelle decisioni da prendere, nei metodi e nella situazione organizzativa. Il primo tema è rappresentato dalle attività amministrative che nelle quattro fasi iniziali aumentano di complessità. Per esempio, nel caso l'ambiente divenisse più eterogeneo e competitivo, crescerebbe l'attenzione verso una struttura più organizzata e sia le decisioni sia gli obiettivi di un'impresa sarebbero maggiormente influenzati dai competitors. Il secondo tema attiene ai cambiamenti di situazioni che si possono verificare, i quali possono essere accompagnati da una struttura organizzativa più complessa e sofisticata, da sistemi informativi, e modelli per prendere le decisioni. Il terzo tema riguarda il fatto che le organizzazioni alternano tra fasi innovative e fasi conservative e tra fasi che rinnovano o stabiliscono competenze organizzative (nascita, crescita e rilancio) e quelle che sfruttano l'efficienza (maturità e declino) (Miller et al., 1984, p. 1163-1164).

che la formalità del SCG sia influenzata in modo significativo dalle diverse esigenze dello stile decisionale, ovvero la quantità di informazioni selezionate e le modalità di presentazione per essere pertinenti al contesto specifico. Riassumendo, la prima ipotesi elaborata da Moore e Yuen (2001) prevede che il SCG debba riflettere i più alti livelli di formalità nella fase di Crescita ed essere meno formale nella fase di Nascita. Inoltre, durante la fase di Rilancio dovrà rispecchiare una formalità leggermente superiore a quella della Maturità, ma che diminuirà nella fase di Declino (Moore et al., 2001, p. 357-358).

Il SCG, se altamente formalizzato, mette a disposizione una varietà di strumenti che presentano informazioni con elevati livelli di aggregazione e integrazione, tempestivi e con ampio raggio d'azione, i quali devono essere selezionati dal management in base alle proprie esigenze. Alcune analisi suggeriscono come la mission, le caratteristiche strutturali, la leadership e gli stili decisionali influenzino i manager su quali informazioni considerare come rilevanti e affidabili. Di conseguenza, si prevede di individuare differenze nella selezione dei dati presentati all'interno del SCG in base alle fasi che si susseguono durante il ciclo di vita.

Le aziende nella fase della Nascita sono solitamente piccole, centralizzate, controllate dai proprietari e si basano principalmente su controlli informali. In una struttura semplice e con un controllo ridotto è sufficiente utilizzare solo una minima quantità di informazioni durante il processo decisionale, ad esempio alcune analisi sugli scostamenti elementari rispetto ai costi standard. Il Sistema sarà quindi meno formale nella selezione delle informazioni, solo i controlli contabili interni saranno più formali, in modo da garantire che le attività siano sicure e che le informazioni contabili siano affidabili (Moore et al., 2001, p. 358-359).

Passando alla fase di Crescita, si osserverà un'espansione dell'attività e dei prodotti accompagnata da una struttura sempre più decentralizzata, quindi, per garantire l'efficienza organizzativa si dovrà fare riferimento a procedure e regole formali. Inoltre, crescerà l'importanza degli obiettivi formali misurabili e del monitoraggio delle attività, di conseguenza i manager dedicheranno maggiori sforzi alla raccolta e all'elaborazione di informazioni sull'ambiente esterno. Il processo decisionale tenderà a concentrarsi su una vasta gamma di fattori, richiedendo una maggiore quantità di informazioni rispetto

alle fasi di Nascita, si prevede infatti che il SCG sia più formale e copra una più vasta gamma di dati rispetto alle altre fasi. Si sfrutteranno strumenti prima inutilizzati, come i rendiconti finanziari e il budget di cassa per monitorare le risorse finanziarie necessarie ad espandere l'attività. Anche i controlli sulla qualità e l'analisi dell'ambiente competitivo ricopriranno un ruolo fondamentale per adattarsi alla situazione più diversificata e competitiva (Moore et al., 2001, p. 359).

Le aziende nella fase di Maturità cercano di stabilizzarsi sostituendo alle strategie di innovazione delle strategie verso il consolidamento. A causa della stabilità delle operazioni, le strutture rimangono abbastanza centralizzate con il potere decisionale dominato da alcuni manager chiave, però saranno selezionate maggiori informazioni per il processo decisionale. L'enfasi sui controlli formali sarà crescente per raggiungere l'efficienza operativa, e sarà accompagnata da un ricorso ai controlli sulla qualità e ad un'analisi dell'ambiente esterno, al pari della fase di Crescita. Rispetto alla stessa, però, si farà ricorso ad una gamma leggermente più ristretta di strumenti per fornire i dati poiché sarà ridotta la loro attenzione alle informazioni (Moore et al., 2001, p. 359).

Le aziende nella fase di Rilancio concentrano la propria strategia sulla diversificazione e sull'espansione della quota di mercato relativamente a determinati prodotti. Per questo, le strutture diventeranno altamente divisionali per fronteggiare un mercato sempre più eterogeneo. Mentre l'autorità sulle decisioni operative è disnodata all'interno delle divisioni, il potere per il processo strategico generale è ancora altamente centralizzato. Si prevede, quindi, che il SCG fornirà informazioni pertinenti alle operazioni divisionali al fine di consentire al management di guidare le strategie aziendali, tra queste, l'approvazione delle spese in conto capitale e la decisione sui portafogli aziendali delle imprese. Di conseguenza, si presume che le imprese in fase di Rilancio si affideranno a una gamma più ristretta di strumenti formali per fornire informazioni rispetto alle due fasi precedenti (Moore et al., 2001, p. 359).

Durante la fase di Declino non vi è una strategia chiara, ma una tendenza verso un "orientamento interno" in cui i proprietari/dirigenti o i consigli di amministrazione si preoccupano più della necessità di preservare le risorse piuttosto che delle preferenze dei clienti. Il controllo degli eventi sarà ai massimi livelli di gestione e sarà sufficiente una quantità minima di informazioni per il processo decisionale, quindi, si prevede che i

meccanismi di elaborazione dell'informazione diventeranno meno formali di quelli delle fasi precedenti, basandosi su una gamma più ristretta di strumenti di contabilità gestionale (Moore et al., 2001, p. 360).

Riassumendo, la seconda ipotesi elaborata da Moore e Yuen (2001) prevede che le imprese in fase di crescita e di maturità si affidino ad una gamma più ampia di strumenti di contabilità gestionale per la selezione delle informazioni rispetto alle fasi di nascita, rilancio e declino, le quali selezioneranno varietà più ristrette di strumenti formali.

A loro volta, le modalità di presentazione delle informazioni subiscono variazioni in base al livello di informazioni fornite dal SCG e quindi si modificano durante il ciclo di vita dell'azienda. Le imprese, durante la fase di Nascita, dovrebbero presentare le informazioni in modo meno aggregato e integrato poiché il mercato su cui si affacciano è abbastanza omogeneo, inoltre presentano strutture semplici, altamente centralizzate e uno stile decisionale intuitivo. Le informazioni non troppo specifiche saranno comunque sufficienti per i semplici compiti amministrativi e per un processo decisionale mirato. Man mano che il mercato diventa più eterogeneo si passa alla fase di Crescita, dove le imprese presenteranno le informazioni in modo più aggregato e integrato rispetto alla fase precedente. La portata delle informazioni dev'essere ampliata per far fronte alla diversità delle decisioni associate alle strutture decentralizzate e regionalizzate. Durante la Maturità le attività delle aziende diventano piuttosto stagnanti, le loro strutture iniziano a centralizzare i dirigenti e adottano uno stile decisionale un po' intuitivo. In base al contesto, si prevede che le informazioni presentate siano meno aggregate ed integrate e di portata più ristretta rispetto a quella delle imprese in fase di Crescita. Nella fase di Rilancio, le imprese hanno caratteristiche interne simili a quelle presentate durante la fase di Crescita e, di conseguenza, dovrebbero avere livelli simili di aggregazione, integrazione e portata nella presentazione delle informazioni. Nella fase finale di Declino, i mercati si restringono, le strutture diventano altamente centralizzate e i manager hanno poco tempo per l'analisi delle loro decisioni, come conseguenza si presenteranno le informazioni con una modalità meno aggregata ed integrata rispetto alle fasi precedenti (Moore et al., 2001, p. 360).

Riguardo la tempestività dell'informazione non è semplice delineare una dinamica durante il ciclo di vita, poiché è influenzata principalmente da fattori esterni alle

organizzazioni, come l'incertezza ambientale, piuttosto che da fattori interni come la strategia, la struttura, la leadership e i modelli decisionali. Però, è stato rilevato che anche l'incertezza ambientale si modifica durante le fasi del ciclo di vita. Le aziende appena nate operano tipicamente in ambienti omogenei e calmi, con bassa incertezza, che diventano più eterogenei e competitivi, quindi con alta incertezza, nel passaggio dalle fasi di Crescita e Maturità verso le fasi di Rilancio, tornando poi in un ambiente più omogeneo durante la fase di Declino. Di conseguenza, si ritiene che nel corso delle fasi di Crescita e Rilancio sarà richiesta una comunicazione delle informazioni più tempestiva (Moore et al., 2001, p. 360-361).

Con le nuove informazioni ricavate, è possibile riassumere un'ulteriore ipotesi elaborata da Moore e Yuen (2001) relativamente ai termini di presentazione dell'informazione, i livelli di aggregazione e di integrazione, i quali saranno più elevati e di più ampia portata durante le fasi di Crescita e di Rilancio. Inoltre, in questi due periodi sarà necessaria una tempestività dei dati superiore rispetto alle altre imprese posizionate nelle altre fasi del ciclo di vita.

Per riassumere la ricerca appena presentata, si sottolinea come l'accostamento tra la quantità e l'attenzione delle informazioni contabili gestionali selezionate e presentate durante le varie fasi del ciclo di vita siano collegate ai diversi livelli di formalità del SCG. La variazione del livello di formalità è stata avanzata nella prima ipotesi; invece, l'entità e le modalità di presentazione di questi dati sono state evidenziate nella seconda e nella terza ipotesi.

4. Il Caso Gibus S.p.A.

4.1. Gibus S.p.A.: presentazione dell'azienda

Gibus è un brand italiano protagonista del settore Outdoor Design di alta gamma per Ho.Re.Ca.³² e Residenziale, che opera progettando e producendo tende da sole, pergole e sistemi per la copertura di esterni, unitamente ai relativi complementi (come le vetrate e i sistemi di illuminazione) che commercializza in tutto il mondo. La società è impegnata nella progettazione, nella realizzazione e nella distribuzione di prodotti 100% Made in Italy, caratterizzati dall'eccellenza, da un'autentica cultura del sole e dallo stile italiano nel vivere la luce.

La storia di Gibus ha inizio nel 1982, quando la Famiglia Bellin-Danieli fonda PROGETTOTENDA, un'azienda artigianale indirizzata alla produzione di tende per interni ed esterni (zanzariere, rullo e tende verticali). Nel 1987 quattro aziende familiari autonome situate rispettivamente in Veneto, Toscana e Piemonte operanti nel campo della schermatura solare decisero di unirsi sotto un'unica strategia commerciale: nacque così il marchio Gibus. Il nome si ispira all'elegante cappello a cilindro francese, famoso per il meccanismo contenuto al suo interno che permette di ritrarre la parte superiore per rendere più agevole e comodo il trasporto sottobraccio, detto appunto Gibus. Il termine rappresenta a pieno gli obiettivi di funzionalità, eleganza e tecnologia perseguiti dai prodotti offerti dall'azienda. La società nel 2008 avvia il progetto Gibus Atelier, con l'intenzione di sviluppare un network di rivenditori altamente formati ben radicato sul territorio. Il network ad oggi è presente in Italia e nei principali paesi europei con oltre 330 Atelier di rivenditori autorizzati di prodotti a brand Gibus in esclusiva per il settore outdoor (di cui oltre 80 all'estero) e nei confronti dei quali sono riservate iniziative di comunicazione, specifiche attività di formazione e aggiornamento, attività tecniche e di marketing, sconti privilegiati e servizi aggiuntivi sulle vendite come il credito al consumo e il noleggio operativo.

Nel 2012 si realizza il passaggio dalle quattro realtà artigianali locali preesistenti ad un'unica azienda industriale, con la finalità di centralizzare le funzioni principali

³² Acronimo di Hotellerie-Restaurant-Café (albergo, ristorante e bar), utilizzato in ambito commerciale per riferirsi al settore dell'industria alberghiera (Wikipedia, *Horeca*, <<https://it.wikipedia.org/wiki/Horeca>>).

(progettazione, R&D, marketing, acquisti, amministrazione, ecc.) e di creare efficienza tra gli stabilimenti: nasce Gibus S.p.A.³³

La Famiglia Bellin-Danieli nel 2016, data la necessità di razionalizzare la composizione del capitale sociale, ha compiuto la difficile scelta di liquidare alcuni soci storici sostituendoli (c.d. replacement capital) con un fondo di private equity gestito da Alkemia Sgr³⁴, che si affianca alla famiglia acquisendo una quota di minoranza pari al 25,6%. Dopo l'ultimazione del processo di ristrutturazione aziendale e dopo aver raggiunto un nuovo assetto manageriale, nel 2018 si concluse la convivenza tra la proprietà familiare e il fondo di private equity, con un'operazione di family buy out³⁵ attraverso la quale avvenne il riacquisto della totalità delle azioni di Gibus da parte della Famiglia Bellin-Danieli, con la conseguente uscita del fondo di private equity. A seguito della manovra attuata in data 18 luglio 2018, Terra Holding S.r.l., società funzionalmente costituita dalla famiglia Bellin-Danieli, viene a detenere la totalità delle azioni rappresentative del capitale di Gibus S.p.A.³⁶

Durante il 2018 Gibus S.p.A. compie la scelta ambiziosa di aprirsi al mercato azionario e inizia il percorso propedeutico alla quotazione, che termina in data 20 giugno 2019 con l'inizio della negoziazione delle proprie azioni ordinarie (ISIN IT0005341059) sul segmento AIM Italia.³⁷ L'ammissione è avvenuta in seguito al collocamento di 834.000 azioni ordinarie di nuova emissione effettuato principalmente presso investitori qualificati istituzionali, con prezzo unitario fissato a euro 6,00 all'una. Il totale del controvalore delle risorse raccolte attraverso il collocamento delle azioni ordinarie di nuova emissione ammonta a circa 5 milioni (Gibus S.p.A., 2020, p. 14). Questa decisione ha rappresentato una conferma della validità del modello di business che l'azienda stava

³³ (Gibus S.p.A., *Gibus – the sun factory*, <<https://www.gibus.com/it/chi-siamo>>).

³⁴ Società per azioni associata ad AIFI (Associazione italiana del Private Equity, Venture Capital e Private Debt) che svolge attività di Private Equity e Private Debt (Alkemia sgr, *Alkemia SGR*, <<https://www.alkemiacapital.com/alkemia-sgr/>>).

³⁵ Variante del più conosciuto leverage buy out che si può verificare nel caso in cui l'azienda si trovi in presenza di più contitolari e decida di liquidare le quote dei familiari intenzionati ad uscire dalla società (Tartaglia, 2009, p. 134).

³⁶ (F. Bolcato, *Apertura al capitale di terzi – il caso Gibus*, 2019).

<<https://www.cuoospace.it/2018/11/apertura-al-capitale-di-terzi-il-caso-gibus.html>>).

³⁷ Sistema multilaterale di negoziazione organizzato e gestito da Borsa Italiana dedicato alle PMI dinamiche e competitive. Il percorso alla quotazione è semplificato rispetto al mercato MTA (Mercato Telematico Azionario), infatti i requisiti minimi richiesti sono tarati sulle piccole medie imprese (Borsa Italiana, *AIM Italia*, <<https://www.borsaitaliana.it/azioni/mercati/aim-italia/home/aim-italia.htm>>).

perseguendo, permettendo all'azienda stessa di certificare il proprio valore e di mettersi in risalto anche a livello internazionale. Un altro vantaggio apportato dalla quotazione è l'ingente quantità di capitale raccolto che ha permesso, e permette tuttora, alla società di accelerare i propri piani di rafforzamento della leadership nel mercato italiano e soprattutto di incrementare la propria presenza nei mercati esteri.

La società Gibus S.p.A. risulta iscritta nel Registro delle Imprese dedicato alle PMI innovative dalla data del 24 luglio 2018 mantenendo, anche per l'esercizio 2020, i requisiti di PMI innovativa, di seguito elencati, previsti dall'art. 4, L. 33/2015 del 24 marzo, necessari per l'iscrizione nell'apposita sezione speciale del Registro delle Imprese:

- «a) la residenza in Italia ai sensi dell'articolo 73 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni [...];
- b) la certificazione dell'ultimo bilancio e dell'eventuale bilancio consolidato redatto da un revisore contabile o da una società di revisione iscritti nel registro dei revisori contabili;
- c) l'assenza di possesso di azioni quotate su un mercato regolamentato o su un sistema multilaterale di negoziazione;
- d) l'assenza di iscrizione al registro speciale previsto all'articolo 25, comma 8, del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221 [...];
- e) almeno due dei seguenti requisiti:
 - 1) volume di spesa in ricerca e sviluppo in misura uguale o superiore al 3 per cento della maggiore entità fra costo e valore totale della produzione della PMI innovativa. Dal computo per le spese in ricerca e sviluppo sono escluse le spese per l'acquisto di beni immobili [...];
 - 2) impiego come dipendenti o collaboratori a qualsiasi titolo, in percentuale uguale o superiore al quinto della forza lavoro complessiva, di personale in possesso di titolo di dottorato di ricerca o che sta svolgendo un dottorato di ricerca presso un'università italiana o straniera [...];
 - 3) titolarità, anche quali depositarie o licenziatarie di almeno una privativa industriale, relativa a una invenzione industriale, biotecnologica, a una topografia di prodotto a

semiconduttori o a una nuova varietà vegetale ovvero titolarità dei diritti relativi ad un programma per elaboratore originario registrato presso il Registro pubblico speciale per i programmi per elaboratore, purché' tale privativa sia direttamente afferente all'oggetto sociale e all'attività di impresa.».

Relativamente all'ultimo punto dell'articolo appena citato, la società attesta che il volume della spesa in ricerca e sviluppo è superiore al 3% del valore della produzione e che è titolare di almeno una privativa industriale.

La decisione di Gibus di quotarsi in borsa ha innescato un processo che prevede il rispetto di una serie di obblighi formali per poter accedere alla quotazione. Punto focale di questa analisi sarà il Sistema di Controllo di Gestione incrementato da Gibus per rispecchiare gli standard imposti da Borsa Italiana per la quotazione nel mercato.

Prima di addentrarci nel fulcro del Sistema di Controllo di Gestione (che successivamente indicheremo con SCG) si ritiene necessario segnalare quanto riguarda il modello di business intrapreso dall'azienda, le linee di prodotto, la vision e la mission in modo da poter comprendere al meglio le scelte principali che Gibus ha dovuto sostenere per lo sviluppo del proprio Sistema di Controllo.

Modello di business



Figura 6 Il modello di business

Fonte: Memorandum Controllo di Gestione Gibus S.p.A.

Il modello di business, come descritto nel “Memorandum Controllo di Gestione Gibus S.p.A.”, si concretizza su diversi pilastri, tra i quali emerge la Ricerca e Sviluppo (indicata con l’acronimo inglese R&D nella figura) che è fondamentale per mantenere un’elevata competitività nel mercato. La Società investe ogni anno nella ricerca, al fine di definire nuovi standard di qualità nel settore attraverso continui progetti di innovazione tecnologica e di prodotto, sviluppando categorie di prodotti e componenti innovativi, con caratteristiche distintive in sinergia con il mondo della ricerca. Per quel che riguarda le

materie prime, i semilavorati e la componentistica accessoria, Gibus ha optato per l'outsourcing della fornitura degli stessi. Anche i componenti in alluminio vengono prodotti da fornitori esterni, ma con questi ultimi Gibus ha scelto di condividere il proprio know-how riguardante matrici e stampi che sono direttamente progettati dall'azienda e che vengono utilizzate esclusivamente per i prodotti del Gruppo Gibus. L'intero processo di produzione è svolto internamente; questa scelta è stata presa per una necessità derivante dalle particolari misure delle tende che non presentano caratteri standard, ma vengono strutturate in base alle richieste di ogni specifico cliente. Potersi occupare direttamente dell'attività permette all'azienda di soddisfare con puntualità gli interessi dei propri clienti e puntare sulla personalizzazione del prodotto. Vengono sfruttate tecnologie avanzate studiate appositamente sulle specifiche dettate da Gibus, quali i macchinari CNC per la lavorazione dell'alluminio e saldatrici a ultrasuoni per i tessuti. I clienti di Gibus sono principalmente dei dealer e l'azienda si è dotata di una propria struttura distributiva verso: nord e centro Italia, sud della Francia, Austria e sud della Germania. Per tutte le altre aree geografiche si serve di corrieri. Per quel che riguarda il post-vendita, l'assistenza al cliente Retail è affidata al dealer, al quale la società offre una garanzia standard di due anni, estendibile fino a cinque nei casi previsti dall'azienda. Gibus ha costituito un team tecnico dedicato all'Assistenza Clienti per assistere gli imprevisti più complessi dal punto di vista tecnico, in modo da supportare i propri dealer.

Linee di prodotto

Gibus S.p.A. segmenta i propri prodotti in tre differenti linee: design, lusso High Tech e sostenibilità, all'interno delle quali si classificano, a seconda delle caratteristiche, i prodotti offerti dall'azienda. Uno dei prodotti di punta di Gibus, che nel corso del 2020 ha goduto di un ulteriore incremento grazie all'Ecobonus stabilito dalla Legge di Bilancio 2020, sono le pergole bioclimatiche che dialogano silenziosamente con la natura per offrire un benessere costante al mutare delle condizioni atmosferiche con il minimo dispendio energetico. Vi sono poi le classiche pergole Gibus che si ispirano alla più semplice e antica struttura di protezione del mondo mediterraneo, realizzabili sia addossate alla parete di un'architettura, o a isola in un giardino. Il prodotto più conosciuto fin dalla nascita dell'azienda sono le tende da sole per ritagliare all'aperto un angolo ombreggiato in cui godere dell'aria e della luce anche quando il sole è a picco. L'ultimo prodotto da considerare sono le schermature verticali che prevedono un differente tessuto

in base alla stagione: ombreggiante, oscurante o a zanzariera per l'estate, Cristal per l'inverno.³⁸

Vision

La vision proietta uno scenario futuro, in quanto sintetizza una previsione di quello che l'azienda diventerà e che deve rimanere coerente con gli ideali ed il messaggio che si intende trasmettere. Fissa, quindi, gli obiettivi nel concreto, fornendo un incentivo all'azione e può essere mutata in modo da dare uno slancio alla presenza nel mercato³⁹.

La vision di Gibus S.p.A. è essere il punto di riferimento a livello mondiale per tutte quelle persone che desiderano un benessere sostenibile, mediante la creazione di soluzioni per l'outdoor e la protezione solare che facciano vivere la bellezza di spazi emozionali.

Mission

La mission è lo scopo finale dell'azienda, ovvero il motivo per il quale esiste ed è presente sul mercato. È un elemento distintivo capace di differenziare l'azienda dalla concorrenza⁴⁰.

Per Gibus S.p.A. la mission è quella di reinventarsi tutti i giorni per ottenere la soddisfazione del cliente, mescolando la tecnologia e il design al fine di creare soluzioni per l'outdoor e per la protezione solare che siano innovative e affidabili, realizzate su misura in base alle esigenze dei consumatori. Gibus ripone fiducia nelle persone, nell'etica e nel valore della condivisione, infatti, lavora per dare vita ad un network composto da uomini e donne che con il proprio entusiasmo e la competenza sappiano diffondere il valore del brand.

4.2. Sistema di Controllo di Gestione odierno

Come indicato in precedenza, la società Gibus S.p.A. è controllata dalla società Terra Holding S.r.l. la quale prepara il bilancio consolidato che deposita, come stabilito dal Codice civile, presso la sede sociale di Gibus a Selvazzano (PD).

³⁸ (Gibus S.p.A., *Gibus – the sun factory*, <<https://www.gibus.com/it/prodotti>>).

³⁹ (Briganti G., *Il Piano di Marketing: la Differenza tra Mission e Vision*, <<https://www.masteruniversity.org/blog/marketing/piano-marketing-differenza-mission-vision/1425/>>).

⁴⁰ (Briganti G., *Il Piano di Marketing: la Differenza tra Mission e Vision*, <<https://www.masteruniversity.org/blog/marketing/piano-marketing-differenza-mission-vision/1425/>>).

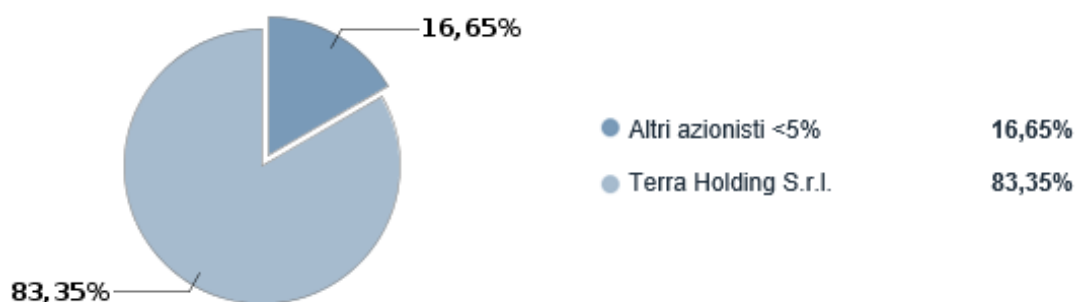


Figura 7 Azionisti Gibus S.p.A.

Fonte: Borsa Italiana S.p.A. aggiornamento 20/06/19

Il Gruppo Gibus in data 2019 era costituito dalla controllante Gibus S.p.A. e dalle due controllate Gibus Deutschland GmbH, con sede a Norimberga, e Gibus France Sarl, con sede a Parigi, possedute entrambe al 100%. In ottica di razionalizzazione dei costi e delle sinergie commerciali, nel corso del 2020 il Gruppo Gibus ha optato per la chiusura della controllata francese e ad Aprile è stata attivata la procedura di scioglimento senza liquidazione con trasmissione della totalità del patrimonio verso il socio unico Gibus S.p.A.. La composizione odierna del Gruppo prevede la controllante come una società operativa che si occupa della gestione del business, mentre la società controllata è una società di servizi commerciali con lo scopo di garantire lo sviluppo del business e del brand sul territorio di riferimento.

La costituzione di un gruppo di imprese ha consentito al Gruppo Gibus di definire e distribuire al meglio le competenze da riservare alle unità organizzative durante il processo di pianificazione e controllo. In Gibus S.p.A. sono accentrate tutte le funzioni: la società assume il compito di definire e assicurare la coerenza strategica attraverso un piano industriale di gruppo, esaminato e approvato dalla stessa capogruppo, che recepisce le linee di indirizzo e gli obiettivi fissati dal vertice; controlla la gestione attraverso la redazione di budget e prospetti consuntivi periodici, anche delle società controllate; analizza e approva il piano industriale del gruppo; esamina le situazioni periodiche a consuntivo, in modo da poter impostare le eventuali azioni correttive; definisce i principi generali su cui è fondato il SCG del Gruppo. Il ruolo della società controllata comprende il recepimento delle linee guida e degli obiettivi definiti dalla capogruppo, l'effettiva esecuzione dei piani stabiliti, la redazione di un report periodico dei risultati della gestione e un'analisi degli scostamenti tra i valori effettivi e i dati di budget.

La funzione di programmazione e controllo svolge un ruolo fondamentale all'interno del Gruppo. Infatti, consiste nel definire ed elaborare, seguendo l'indirizzo del vertice societario e con la collaborazione dei responsabili di funzione, il piano strategico del Gruppo a medio/lungo termine; monitorare in modo costante che il SCG sia adeguato e informare il vertice del Gruppo nel caso sorga la necessità di adattarlo ad alcuni cambiamenti; raccogliere i key performance indicator (KPI) e redigere report necessari alla predisposizione di sintesi direzionali; produrre i report richiesti per analisi specifiche (tra cui quello gestionale e civilistico), rispettando le scadenze predefinite.



Figura 8 Modello di pianificazione e controllo Gruppo Gibus

Fonte: Memorandum Controllo di Gestione Gibus S.p.A.

Durante il processo di pianificazione e controllo di Gibus S.p.A. (Figura 8) si identificano quattro organi chiave: Consiglio di Amministrazione, CEO, Comitato di direzione e Responsabile operativo e dei report. Il processo adottato è circolare e prende avvio dal Consiglio di Amministrazione che fissa la strategia da intraprendere e, di conseguenza, il modello di controllo più adatto. Inoltre, il CdA definisce gli ambiti del Sistema di Controllo; verifica periodicamente il suo funzionamento assicurandosi che tutti i rischi aziendali siano identificati e che vengano gestiti adeguatamente; è obbligato a riferire trimestralmente e con tempestività al Collegio Sindacale sulle operazioni svolte più rilevanti dal punto di vista economico, finanziario e patrimoniale. Il passaggio successivo vede la presenza dell'Amministratore Delegato, il quale identifica i rischi aziendali, i fattori critici di successo e i fattori critici di rischio da tenere monitorati costantemente; progetta, gestisce e monitora il SCG e il Sistema di Controllo interno rispettando le linee

guida stabilite dal CdA. A questo punto il Comitato di direzione elabora e suggerisce le linee strategiche; mette in atto gli indirizzi del Consiglio attraverso la progettazione, la gestione e il monitoraggio. L'ultima fase riunisce il Responsabile Operativo, dei report e degli strumenti di gestione delle informazioni i quali hanno la responsabilità di verificare, gestire e formalizzare il funzionamento del sistema, sempre nel rispetto delle linee di indirizzo del CdA; garantire che le informazioni prodotte dal sistema siano corrette ed affidabili e che gli strumenti di pianificazione e controllo adottati siano funzionali all'attività svolta; garantire che i singoli report prodotti dal SCG rispondano ai requisiti richiesti da chi li utilizza dal punto di vista qualitativo, informativo, della frequenza, dell'affidabilità e della tempestività. Infine, «Il Collegio Sindacale vigila: [...] c) sull'adeguatezza della struttura organizzativa della società per gli aspetti di competenza, del Sistema di Controllo interno e del sistema amministrativo-contabile nonché sull'affidabilità di quest'ultimo nel rappresentare correttamente i fatti di gestione»⁴¹. Pertanto, il Collegio Sindacale deve verificare che il Sistema funzioni e sia costantemente adeguato alle dimensioni aziendali e alle mutazioni del fabbisogno informativo. Inoltre, per assolvere il proprio ruolo di vigilanza, è il Collegio Sindacale il destinatario del reporting aziendale prodotto da SCG.

Riassumendo, il processo nella sua totalità prevede che il Consiglio di Amministrazione stabilisca la strategia da attuare e l'Amministratore Delegato definisca le linee guida da seguire e gli obiettivi da perseguire. Solo successivamente, il Comitato di Direzione provvederà all'implementazione operativa del piano e delle linee strategiche, cosicché il Responsabile Operativo e dei report possano procedere alla fase di reporting e controllo.

Per valutare correttamente un SCG è necessario che il modello di pianificazione e controllo e il business adottato dalla società siano coerenti tra loro, in particolare con le SBU (Strategic Business Unit) ossia le unità di impresa che hanno la responsabilità di sviluppare la strategia in una specifica area strategica d'affari (Borsa Italiana S.p.A., 2014, p. 11). Gibus S.p.A. si serve di una direzione centralizzata che governa e gestisce l'intero business. In coerenza a questa scelta, il modello di pianificazione e controllo prevede una prevalenza della struttura definita per 'Società' rispetto ad una struttura per 'SBU', scelta dettata dal fatto che tutti i prodotti ricadono all'interno della stessa

⁴¹ D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, art. 149 in materia di "Doveri".

categoria, definibile come “schermature solari”. Il processo di pianificazione e controllo di snoda attraverso un’analisi che può essere effettuata sotto diverse dimensioni:

- Tipologia cliente: si suddividono i clienti in Atelier e di altre tipologie (standard e occasionali) fornendo dettagli per singolo cliente;
- Area manager/agente: si svolge una ripartizione del fatturato per singola area manager o funzionario incaricato;
- Linea di prodotto: si differenziano i prodotti confezionati e sfusi, comprendendo tra i primi le bioclimatiche, le pergole, le tende da sole, le zip screen, le vetrate, altri complementi e teli analizzando le vendite per micro-categoria fino al singolo prodotto;
- Area geografica: è prevista la ripartizione in quattordici aree geografiche quali Italia, Francia e Lussemburgo, Germania, UK e Irlanda, Austria, Svizzera, Spagna e Portogallo, Belgio e Olanda, Scandinavia (comprendente Norvegia, Svezia, Danimarca e Finlandia), Balcani con Slovenia e Grecia, Repubblica Ceca e Slovacchia, Europa dell’est, Medio Oriente e Resto del mondo, tutte dettagliate per singola nazione, regione e provincia.

Le diverse analisi seguono tre distinte fasi tra loro successive: la pianificazione (processo di redazione del piano industriale), il budgeting e il controllo.

La prima fase di redazione del piano industriale è la più elaborata. Inizia con la definizione delle linee strategiche e degli obiettivi strategici a medio-lungo termine da parte del Consiglio di Amministrazione, affiancato al Comitato di Direzione per la parte concernente le misure operative. Successivamente, il Comitato di Direzione e il responsabile Amministrazione, Finanza e Controllo svolgono un’analisi delle variabili esterne (informazioni sul mercato, le variabili ambientali e le loro evoluzioni) e dei vincoli finanziari, raccogliendo informazioni sui limiti e sulle opportunità di sviluppo. Con questi dati il responsabile AFC è in grado di elaborare un piano strategico e il piano degli investimenti, il quale verrà approvato sia dal Consiglio di Amministrazione, sia dal Comitato di Direzione. Nel processo di approvazione, il CFO passa all’elaborazione di una bozza del piano operativo con esplicita indicazione degli obiettivi strategici e dei KPI, il quale diventerà effettivo solo dopo la verifica/revisione da parte del Comitato di Direzione e dopo l’approvazione del Consiglio di Amministrazione.

La fase di redazione del budget si sviluppa a partire dalla definizione, da parte del Comitato di Direzione e del CFO, degli indirizzi operativi di budget sulla base del piano strategico operativo. Solo successivamente il CFO predispone il conto economico gestionale delle singole società e il consolidato ed elabora i dati economico, finanziari e patrimoniali per il budget, che verranno verificati, revisionati e validati dal Comitato di Direzione. Dopo l'approvazione verrà elaborato il documento di budget definitivo che dovrà essere approvato dal CdA al fine di elaborare il documento di budget mensilizzato.

Durante le due fasi appena descritte, per l'elaborazione dei piani strategici e degli investimenti, il CFO e l'Amministratore Delegato si servono di meeting operativi al fine di raccogliere le informazioni necessarie alla redazione dei documenti. Questi incontri vengono svolti con le funzioni aziendali coinvolte nella redazione del piano e/o budget e, in base ai dati da analizzare, servono per definire il piano di assunzioni, coinvolgono la funzione di produzione per CapEx⁴² e la gestione del personale diretto, la funzione marketing per il piano investimento in ADV, la funzione IT per il piano investimenti e l'ufficio tecnico per gli investimenti dell'anno e il lancio di nuovi prodotti.

La fase di controllo di Gibus S.p.A. prevede l'elaborazione di un flash report mensile con l'analisi del fatturato da parte del CFO, che verrà poi analizzato dal Comitato di Direzione. Dopo la chiusura dei sistemi posti in atto, il CFO redige un report consuntivo trimestrale al fine di svolgere, insieme al Comitato di Direzione, un'analisi degli scostamenti in modo da proporre eventuali azioni correttive. Dopo l'analisi il CdA provvederà ad approvare i risultati trimestrali.

Gibus S.p.A. ha scelto di dotarsi di un ulteriore componente fondamentale per il proprio SCG ovvero l'Enterprise Resource Planning (ERP), che consiste in un software gestionale aziendale in grado di gestire ed integrare tutti i processi di business e le funzioni rilevanti in un'azienda (Spedding, et al., 2004, p. 359). Nel caso Gibus è stata affidata la gestione di tutti i processi aziendali di produzione, distribuzione, amministrazione, finanza e controllo all'ERP. Il software rileva ed elabora tutte le registrazioni contabili e raccoglie

⁴² Capital Expenditure indica i fondi che un'organizzazione utilizza per acquistare, mantenere o sviluppare i propri asset fissi, come i macchinari e gli impianti. Si considerano CapEx le spese effettuate per un nuovo acquisto o per estendere la vita utile di un bene già esistente mediante, per esempio, una riparazione. Il CapEx è contrastato dall'OpEx, ovvero le spese operative, che sono spese correnti inerenti al funzionamento dei beni (Wikipedia, *Capital Expenditure*, <https://en.wikipedia.org/wiki/Capital_expenditure>).

tutti i dati necessari per la redazione delle situazioni economiche, finanziarie e patrimoniali. La contabilità della controllata estera è predisposta da consulenti esterni locali che, su base trimestrale, inviano un set di reporting ai fini del consolidamento. L'intero processo di consolidamento è gestito attraverso l'utilizzo di MS Office | Excel. Per monitorare gli ordini, le spedizioni e la fatturazione su base giornaliera l'azienda si serve di uno strumento basico di Business Intelligence (BI) che intende incrementare nel 2022. Sia il processo di pianificazione (budget, piano industriale e forecast) sia il fabbisogno finanziario vengono gestiti in ambiente MS Office | Excel attraverso modelli personalizzati e sviluppati internamente, consoni alle caratteristiche aziendali.

Per fare in modo che il SCG sia efficace è essenziale che l'azienda identifichi in modo specifico i destinatari, gli utilizzatori dei singoli report redatti e del Sistema nel suo complesso. L'adeguatezza del Sistema è direttamente proporzionale alla capacità di fornire ad ogni destinatario, nel momento giusto, le informazioni rilevanti per lo svolgimento della propria mansione. Il SCG dev'essere, quindi, impostato in modo da garantire un corretto livello di frequenza e di tempestività. La prima variabile è connessa al fenomeno oggetto di analisi, alla natura dell'attività svolta e alle esigenze del management. La tempestività è correlata all'interesse di ridurre il rischio derivante dalla mancata considerazione della rilevanza di un evento, infatti, quando l'informazione viene recepita dev'esserci il tempo necessario per consentire l'attuazione di eventuali azioni correttive (Borsa Italiana S.p.A., 2014, p. 11-12).

In Gibus S.p.A. per assicurarsi che il controllo sia efficace è stata predisposta una tabella dettagliata indicante la frequenza, la tempestività, il grado di dettaglio, il responsabile della redazione, il contenuto e il ricevente di ogni documento prodotto. Questo metodo permette alla società di essere a conoscenza delle responsabilità aziendali e di tenere monitorata ogni fase del controllo. Individuando tutte le scadenze, sarà possibile garantire un controllo più efficace e una modalità di esecuzione del lavoro chiara e trasparente, così da garantire l'efficienza dell'attività svolta. Nel caso di errori o del mancato rispetto dei termini prefissati sarà possibile intervenire immediatamente e senza dover intaccare altre sezioni del sistema.

Il sistema di reporting vede la produzione di diversi tipi di documenti che si differenziano in base alla fase in cui vengono redatti. Uno dei documenti che viene predisposto da Gibus

durante la fase di pianificazione è il Piano industriale, il quale comprende: le linee guida strategiche, gli obiettivi economici (ricavi e marginalità) e finanziari (flussi di cassa attesi), il piano degli investimenti, il trend dei ricavi per area geografica e prodotto, i KPI finanziari, il conto economico, lo stato patrimoniale, il rendiconto finanziario e la posizione finanziaria netta. Il piano viene presentato al CdA e all'Amministratore Delegato a maggio e si riferisce ad un arco temporale di tre anni con un dettaglio a livello annuale. Il secondo documento, relativo a questa prima fase, è il Budget che contiene: conto economico, stato patrimoniale, rendiconto finanziario, posizione finanziaria netta, trend dei ricavi per area geografica e prodotto e l'evoluzione dei KPI finanziari. Il budget è relativo ad un arco temporale di un anno, è dettagliato a livello mensile e viene presentato a novembre/dicembre al CdA, all'Amministratore Delegato e al Comitato di direzione. Il Forecast è un prospetto che individua il confronto con il Budget relativamente all'anno in corso ed è prodotto a settembre con dettaglio mensile a servizio del CdA e dell'Amministratore Delegato. L'ultimo documento relativo alla fase di pianificazione è il Budget operativo per funzione aziendale (commerciale, produzione, HR, marketing, manutenzione e sicurezza, ufficio tecnico e IT), destinato al CFO e ai responsabili delle relative funzioni con cadenza annuale a novembre/dicembre.

Durante la fase di controllo vengono presentati al CdA e all'Amministratore Delegato il bilancio individuale annuale e il bilancio consolidato, che saranno confrontati con il bilancio annuale dell'esercizio precedente, contenenti il conto economico, lo stato patrimoniale, il rendiconto finanziario e la relazione sulla gestione, redatti annualmente dal CFO entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio o comunque entro i termini previsti per legge. Inoltre, il CFO redige i seguenti report fondamentali per il controllo interno:

- entro 60 giorni dalla fine del semestre, una relazione semestrale consolidata contenente il conto economico, lo stato patrimoniale, il rendiconto finanziario e la relazione sulla gestione del periodo di riferimento, da confrontare con il bilancio infra-annuale relativo all'esercizio precedente;
- entro 60 giorni dalla fine del trimestre, un prospetto consuntivo trimestrale consolidato contenente l'andamento del trimestre, l'analisi del fatturato per linea di prodotto e per area geografica, il conto economico gestionale, l'EBITDA Bridge, lo stato patrimoniale, il rendiconto finanziario, lo stato investimenti in CAPEX,

l'analisi del capitale circolante netto, l'analisi della posizione finanziaria netta, da confrontare con il report consuntivo relativo all'anno precedente;

- entro 60 giorni dalla fine del trimestre, una verifica trimestrale della marginalità industriale, da includere nel consuntivo trimestrale consolidato e da confrontare con il prospetto consuntivo dell'anno precedente;
- entro 60 giorni dalla fine del trimestre, una verifica trimestrale dei key performance indicators, sempre da includere nel consuntivo trimestrale consolidato e da confrontare con il prospetto relativo all'anno precedente, contenente gli indici di redditività (ROE, ROI, ROS), la rotazione del capitale investito, gli indici di efficienza (incidenza del costo del lavoro, incidenza degli ammortamenti sul fatturato, incidenza degli oneri finanziari) e gli indici finanziari (PFN/EBITDA, rapporto di indebitamento).

Gibus S.p.A. ha definito un sistema di reporting periodico per consentire all'azienda di tenere monitorato il proprio andamento attraverso la predisposizione di alcuni documenti:

- Posizione finanziaria e Cash forecast: report settimanale della PFN a breve e a lungo e analisi dell'andamento mensile, con frequenza settimanale;
- Ageing crediti – Giorni clienti – Perdite su crediti: analizza per tipologia cliente, area geografica e area manager l'esposizione a scadere e lo scaduto mensile, l'andamento del DSO⁴³, la specifica top 40 clienti scaduti in Italia e all'Estero, i clienti in contenzioso e l'esposizione per singola dimensione;
- Analisi del magazzino: contiene l'inventario del magazzino con analisi per tipologia di prodotto redatto semestralmente dal responsabile acquisti e produzione;
- Analisi DPO⁴⁴ e DSO: monitoraggio trimestrale di incassi e pagamenti e relativi tempi medi divisi per clienti/fornitori e area geografica;
- Monitoraggio costo materia prima: monitoraggio dell'andamento giornaliero della quotazione LME (London Metal Exchange)⁴⁵ alluminio;

⁴³ Days Sales Outstanding: numero medio di giorni impiegati da un'azienda per incassare il proprio credito.

⁴⁴ Days Payables Outstanding: numero medio di giorni impiegati da un'azienda per pagare i propri debiti.

⁴⁵ Borsa dei metalli non ferrosi più importante del mondo, fondata nel 1877 con sede a Londra. Ad oggi è considerato il punto di riferimento mondiale del proprio mercato (Wikipedia, *London Metal Exchange*, 24/12/2020, <https://it.wikipedia.org/wiki/London_Metal_Exchange>).

- Analisi fatturato giornaliero: valutazione del fatturato, del portafoglio ordini e dell'evaso giornaliero suddivisa per tipologia cliente, area geografica e area manager, con possibilità di retroproiezione giornaliera rispetto all'anno precedente;
- Flash report fatturato: documento redatto mensilmente e contenente il budget, il consuntivo dell'anno precedente, il fatturato per tipo di cliente, per prodotto e per area geografica, l'indicazione del venduto per quantità, l'effetto prezzo/volume, il confronto tra prestazione del mese su mese e YTD su YTD e l'indicazione dei nuovi clienti.

Tra i vari requisiti necessari ai fini della quotazione in Borsa, sussiste la presenza di un sistema di risk reporting che consenta di monitorare in modo accurato i business risk. Per fare ciò bisogna predisporre l'esistenza di soggetti incaricati alla gestione dei rischi e, inoltre, processi e strumenti per poterli identificare, valutare e prevenire (Borsa Italiana S.p.A., 2014, p. 27). Gli obiettivi del Risk Management comprendono diversi aspetti, quali la protezione del valore aziendale da potenziali eventi negativi; il monitoraggio dell'ampiezza della capacità di gestione del rischio interno all'organizzazione rispetto alle variabili esogene; il rafforzamento del coinvolgimento dell'intera organizzazione a tutti i livelli di analisi; la semplificazione del processo di reporting direzionale attraverso la definizione di un Sistema di Controllo dei rischi che stabilisca i ruoli relativi al controllo, le responsabilità e le modalità di scambio dei flussi informativi; la creazione di valore per il management progettando una visuale più ampia dei rischi aziendali, che sintetizzi e comprenda anche i diversi sistemi interni di compliance. Gibus ha identificato i business risk che possono influire negativamente sul conseguimento degli obiettivi prefissati. Nell'individuare questi rischi il management aziendale ha tenuto in considerazione la materialità degli impatti che possono essere generati dal verificarsi degli eventi, in base anche alla probabilità di accadimento dell'evento rischioso. La società, oltre ad aver identificato i rischi rilevanti, ha stabilito i meccanismi di controllo da attuare per mantenerli monitorati. Inoltre, ha definito per ogni business risk le soglie oltre il quale non è più considerato accettabile e i KRI⁴⁶ utili a segnalare l'avvicinarsi del rischio alla soglia considerata critica, in modo da mettere in atto le azioni correttive.

⁴⁶ Key Risk Indicator: indicatori chiave del rischio, utilizzati per rappresentare l'andamento dello stesso in relazione all'esecuzione dell'attività caratteristica, all'adozione e implementazione del SCG ed eventuali attività di miglioramento previste. L'indicatore diventa fondamentale quando tiene traccia di un'esposizione particolarmente importante, lo fa in modo corretto, o entrambi (Davies, et al., 2006, p. 2).

I business risks di Gibus sono classificati a seconda della loro origine, interna o esterna, e al loro grado di rischio. Nei rischi di origine esterna, con basso magnitudo, l'azienda ha identificato il rischio dovuto alla disponibilità del sistema bancario a concedere prestiti e, per evitarlo, monitora periodicamente la propria situazione finanziaria al fine di riuscire ad anticipare e prevedere le eventuali necessità di cassa, inoltre, in generale, gode di un buon rating presso gli istituti bancari con i quali intrattiene rapporti. Altri rischi esterni con basso magnitudo sono i rischi che possono derivare da cambiamenti nella normativa di settore, nel contesto politico o nella legislazione nazionale delle aree geografiche in cui opera l'emittente, proprio per questo l'azienda partecipa attivamente all'associazione di categoria al fine di intercettare eventuali cambiamenti normativi rilevanti. Sempre tra i business risks di origine esterna, ma con medio grado di rischio, sono stati individuati i rischi derivanti dall'andamento dei prezzi delle materie prime, rischi dovuti all'esposizione agli andamenti economico e a scenari macroeconomici sfavorevoli, rischi connessi al rispetto della normativa ambientale e in materia di sicurezza. Vi sono anche rischi competitivi legati a mutamenti della concorrenza, all'andamento della domanda di mercato e a cambiamenti nei bisogni dei consumatori e infine rischi di crescita ed implementazione delle strategie di sviluppo dei programmi futuri.

I business risk di origine interna sono prevalentemente a basso magnitudo, tra i quali emergono dei rischi operativi, più precisamente connessi all'operatività degli stabilimenti produttivi, dai quali però l'azienda si è cautelata attraverso polizze assicurative, ovvero dovuti alla dipendenza da alcuni fornitori o alla responsabilità di prodotto dalla quale si copre attraverso il possesso delle certificazioni di prodotto previste dalle normative di riferimento (in particolare marcatura CE). Vi sono anche eventuali rischi sulla proprietà intellettuale connessi all'indebitamento finanziario e alla fluttuazione dei tassi di interesse e di cambio, rischi legati alla qualifica di PMI innovativa, rischi relativi a passività fiscali e contenziosi o procedimenti tributari, di brand awareness e comunicazione, correlati all'innovazione del design e all'innovazione tecnologica, ma anche rischi di stime interne, derivanti dal Sistema di Controllo, dal sistema informatico o alla raccolta, conservazione e trattamento di dati personali. Tra i rischi di origine interna l'azienda ne ha individuati alcuni di medio magnitudo, tra i quali il rischio connesso a fenomeni di stagionalità e all'andamento delle condizioni climatiche, proprio per questo motivo la società tiene monitorato l'andamento del portafoglio ordini e del fatturato e li confronta con le stime

effettuate e il trend storico al fine di poter intercettare eventuali fenomeni estranei alla stagionalità del business. Un eventuale rischio può presentarsi a causa dell'oscillazione del prezzo delle materie prime e per farvi fronte l'azienda adotta delle logiche di acquisto basate su impegni ad acquistare a prezzi prefissati, tali da limitare il rischio connesso alle oscillazioni nel prezzo dell'alluminio, materia prima fondamentale per Gibus. L'ultimo business risk di medio magnitudo identificabile è quello derivante dalla connessione con la rete distributiva, fronteggiato attraverso il costante monitoraggio dell'andamento del portafoglio ordini e del fatturato, da confrontare con le previsioni e il trend storico.

Per concludere il memorandum che racchiude le informazioni relative al proprio SCG, Gibus S.p.A. ha dedicato un paragrafo alle aree di criticità del proprio Sistema e le azioni correttive da porre in atto. Nel 2019 l'azienda aveva individuato come problematicità, che intendeva risolvere nei 6-12 mesi, l'assenza di una rilevazione informatizzata e automatizzata relativa alla marginalità di prodotto, problema che non era stato risolto a causa dell'elevata complessità delle distinte base legate all'elevata personalizzazione del prodotto. Tuttavia, l'incremento di un nuovo ERP che comprendesse anche questa rilevazione ha permesso di risolvere il rischio di una non corretta valutazione dei margini per prodotto. Sempre nel 2019, la seconda criticità riconosciuta dalla società si fondava nella mancanza di una formalizzazione dei controlli per aree di business (su efficienza e produzione) a cui poteva conseguire un non corretto monitoraggio delle aree di produzione. Nei 6-12 mesi successivi è stato formalizzato un report delle prassi e delle informazioni disponibili in azienda, inoltre, è stata ben definita la catena di distribuzione, tutte procedure già coperte da controlli sostanziali ma che ancora non erano stati specificati formalmente.

L'ultimo aspetto del SCG di Gibus S.p.A. su cui porre attenzione riguarda l'istituzione di un ufficio Kaizen interno all'azienda, decisione presa al fine di affinare il controllo sulla qualità del prodotto anche durante la fase post-vendita.

Kaizen è una parola giapponese che si è diffusa in diverse società occidentali ed è composta da due concetti: Kai (cambiamento) e Zen (miglioramento). Il termine sta ad indicare un processo di miglioramento continuo delle modalità di lavoro standard ed è una delle strategie core da porre in atto per eccellere nella produzione e per sopravvivere nell'ambiente competitivo (Singh, et al., 2009, p. 1). La scelta intrapresa da Gibus ha consentito il monitoraggio della fase successiva alla vendita e, di conseguenza,

l'incremento del processo di controllo con lo scopo di tener costantemente sotto osservazione ed analisi la soddisfazione della clientela, ad oggi uno dei punti di forza dell'azienda. Inoltre, l'istituzione di questo ufficio ha permesso l'ideazione, tramite la collaborazione con l'ufficio IT, di un controllo interno specifico sulla risoluzione delle problematiche tecniche che possono verificarsi tramite l'utilizzo dei software aziendali.

Nel complesso, l'attuale Sistema di Controllo di Gestione di Gibus S.p.A. rispetta a pieno i requisiti richiesti per la quotazione in borsa e, seguendo il Memorandum proposto da Borsa Italiana S.p.A., l'azienda è stata in grado di regolamentare tutte le attività, core e non core, relative al proprio business. La definizione delle tempistiche da rispettare e i compiti che ciascun soggetto deve portare a termine, rendono più semplice il controllo interno, permettendo di individuare la fonte di eventuali problemi e di intervenire tempestivamente per la loro risoluzione. Inoltre, la chiarezza che contraddistingue Gibus ha avuto un risvolto positivo anche nei confronti dei propri dipendenti, i quali saranno più propensi allo svolgimento delle mansioni assegnate, sapendo con precisione quali sono le proprie responsabilità. Una possibile critica del SCG di Gibus S.p.A. può essere identificata nella mancata implementazione di una tecnologia di Business Intelligence, la quale potrebbe supportare il Controllo di Gestione mediante continue e sistematiche analisi degli scostamenti tra i dati consuntivi e quelli a budget, trasformando direttamente i dati raccolti in informazioni utili per la predisposizione di report di valutazione aziendale.

4.3. Sviluppo del Sistema di Controllo di Gestione

Come analizzato nel secondo capitolo, la scelta di adottare un Sistema di Controllo formale nelle aziende familiari può avvenire nel caso si verifichi un prorompente cambiamento all'interno del business, come un passaggio generazionale, l'aumento delle dimensioni aziendali, o la professionalizzazione del business, ma anche al fine di facilitare le scelte di decision-making quotidiane. Nel caso Gibus S.p.A. la scelta non è stata intrapresa a seguito del verificarsi di una specifica situazione, ma bensì è stata sviluppata con il susseguirsi di decisioni effettuate con l'obiettivo di rinnovare la realtà aziendale in modo da svilupparla e darle un futuro nuovo.

Per la redazione di questo e del successivo paragrafo ci serviremo dell'intervista, allegata come appendice alla tesi, effettuata in data 21 luglio 2021 al CFO dell'azienda e alla Responsabile del Controllo di Gestione presente in azienda precedentemente all'inserimento della figura del CFO.

Scavando nelle memorie aziendali, il modello più remoto di Controllo di Gestione, anche se a livelli pressoché elementari, era previsto già dalla nascita del Gruppo Gibus, ovvero dal momento della fusione delle quattro aziende preesistenti: due sul territorio di Padova, la terza a Cuneo e la quarta a Pistoia. Proprio la presenza di quattro stabilimenti ben distinti ha fatto sorgere l'esigenza del Controllo di Gestione, per monitorare i costi e i ricavi relativi ad ogni stabilimento e capire quali fossero i punti forti e i punti deboli del gruppo, al fine di individuare se, tra i quattro stabilimenti, ce ne fosse uno meno redditizio che portasse al declino anche degli altri. Inizialmente il Controllo di Gestione era stato strutturato da una società di consulenza che chiameremo con la lettera X, la quale si è anche occupata della formazione in ambito lavorativo della Responsabile del Controllo di Gestione (che per semplicità sintetizzeremo con l'acronimo RCG) per arrivare ad individuare degli indicatori necessari per valutare l'andamento aziendale. Prima del 2012, anno della creazione del Gruppo, non c'era quindi alcun aspetto manageriale legato al Controllo di Gestione, infatti, la Responsabile che è stata intervistata dichiara di essere stata la prima figura all'interno dell'azienda e di aver intrapreso un percorso nuovo, molto diverso da quello fino a prima effettuato. Infatti, è passata da responsabile amministrativa dello stabilimento di Veggiانو ad un contesto di gruppo già formato a Saccolongo, in una veste lavorativa totalmente nuova, mediante la formazione totale da parte della società esterna, segno che i vertici aziendali non avessero intenzione di inserire nuove figure più specializzate, ma preferissero mantenere qualcuno di più fidato. Dall'indagine risulta che, con l'esperienza alle spalle, forse la società X scelta per la formazione non fosse la più adeguata a sostenere l'istruzione, partendo da zero, di numerosi dipendenti, in quanto non molto conosciuta, aspetto non di poco conto in quanto ha portato alla creazione di un Sistema di Controllo ancora primordiale piuttosto che ad un modello più sofisticato.

Ci addentriamo ora nell'analisi della struttura del Controllo di Gestione presente nei primi anni dopo la costituzione del Gruppo. Il primo punto su cui focalizzarsi, che è puramente contabile ma che produce effetti consistenti dell'attività di controllo, è il piano dei conti. In Gibus l'attività prettamente amministrativa di registrazione delle fatture veniva svolta

nella sede di Saccolongo e per attribuire i costi e i ricavi relativi a tutti gli stabilimenti non vi era la presenza dei centri di costo, bensì ogni conto contabile inserito nel piano dei conti veniva moltiplicato per quattro, ovvero per ogni stabilimento, e, in questo modo, si realizzavano quattro bilanci separati che successivamente venivano uniti per la creazione del bilancio dell'intero Gruppo.

Un ulteriore aspetto molto importante, comune a tutti gli stabilimenti, riguardava i magazzini. Ogni stabilimento era dotato del proprio magazzino, però il materiale al suo interno poteva necessitare il trasferimento presso un altro magazzino per effettuare ulteriori lavorazioni, poiché non tutte le sedi disponevano dei medesimi reparti. Prima della costituzione del Gruppo, il materiale eventualmente trasferito veniva venduto da uno stabilimento all'altro, figurando rispettivamente come ricavo o come costo nei relativi bilanci. Dopo il 2012, venne realizzato un modello in Excel che permetteva di confrontare quanti acquisti e quante vendite infragrupo venissero realizzate da ogni stabilimento, dando evidenza nel bilancio di quanto il fatturato prodotto da uno stabilimento fosse relativo a rapporti con l'esterno e quanto derivante da trasferimenti verso soggetti Gibus. Con questo metodo la RCG era in grado di individuare quali stabilimenti fossero capaci di lavorare autonomamente e quali avessero più bisogno del sostegno da parte degli altri per la propria sopravvivenza.

Durante il percorso del Controllo di Gestione sono state individuate le sedi che comportavano un impoverimento dell'azienda, quali: Pistoia e Cuneo. Inizialmente, è stata adottata la scelta di chiudere alcuni reparti, come il reparto confezioni a Cuneo e successivamente lo stesso reparto a Pistoia, in modo che restasse solamente a Saccolongo. Nonostante questa scelta, gli stabilimenti di Saccolongo e Veggiano non vennero alleggeriti a livello di costi da sostenere e la situazione andò sempre più peggiorando fino a quando non venne presa la decisione di liquidare pian piano i due stabilimenti meno redditizi, prima Cuneo e l'anno successivo Pistoia, lasciando solamente le sedi di Veggiano e di Saccolongo. I due siti rimasti erano, come preannunciato, i due più produttivi e con l'alleggerirsi della struttura c'è stata anche una semplificazione del Controllo di Gestione perché cominciava a concentrarsi verso un unico stabilimento.

Considerando quanto finora tratto dall'intervista, si deduce che la principale differenza rispetto al Sistema di Controllo di Gestione presente ad oggi in Gibus è che nel passato ci

si concentrava maggiormente sulla crescita e la decrescita dei vari stabilimenti e meno sulle possibilità di sviluppo che essi avrebbero potuto avere nel futuro. A confermare questa affermazione sono proprio i parametri che venivano tenuti sotto controllo, tra i quali emergevano principalmente gli indicatori relativi al fatturato e ai trasferimenti, per capire quanto ogni singolo stabilimento fosse redditizio nel momento considerato. Dopo questa prima analisi si iniziavano a valutare le provvigioni, identificabili in quanto la struttura aziendale prevedeva, e prevede tuttora, una suddivisione degli agenti per regione. Successivamente, si monitorava il costo del trasporto, poiché era un aspetto che incideva in modo non molto positivo nei vecchi stabilimenti e che ha mantenuto i propri difetti anche nelle nuove realtà. Gibus ha sempre effettuato il trasporto dei propri prodotti verso i clienti con una modalità bivalente: una parte internamente, mediante il lavoro di autisti dipendenti dell'azienda per raggiungere nord e centro Italia, sud della Francia, Austria e sud della Germania, e una parte servendosi di trasportisti esterni. Di conseguenza, si monitorava l'addebito nei confronti dei clienti per il pagamento del trasporto, in modo che portasse a zero il costo che l'azienda doveva sostenere, cercando di mantenere prezzi equi e non esorbitanti. L'ultimo aspetto che veniva tenuto sotto controllo era il costo del lavoro, perché eliminando gli stabilimenti di Cuneo e Pistoia si è scelto di trasferire presso le altre sedi i dipendenti proponendosi di contenere il costo del personale entro un range non eccessivamente elevato, tentando di implementare la produzione e spostando i dipendenti tra i vari stabilimenti dove ci fosse maggiore bisogno.

Nella fase iniziale del SCG, non si prestava attenzione al margine industriale, dato dalla differenza tra i ricavi e i costi direttamente imputabili ad ogni prodotto che esprime la capacità dell'azienda di generare valore, mostrando quanto le rimane dopo aver coperto tutti i costi di produzione. L'individuazione del margine industriale permette all'azienda di avere un'idea di quanto è in grado di generare in modo da riconoscere quale sia la disponibilità economica utilizzabile per effettuare ulteriori investimenti, in ricerca e sviluppo, nel marketing o in altre aree che non si riferiscono a costi relativi alla gestione caratteristica. In Gibus, per monitorare l'andamento aziendale, si consideravano il costo

del venduto⁴⁷, il valore della produzione⁴⁸ indicato in bilancio e il margine di contribuzione⁴⁹. Il concetto di EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciations and Amortizations)⁵⁰ era già presente, ma non era valutato con le logiche odierne; infatti, ciò di cui si era consapevoli e a cui si ambiva era il suo mantenimento ad un livello stabile e non si era proiettati ad una continua crescita nel corso degli anni.

A far affondare gli stabilimenti non principali erano i così detti costi suddivisi, ovvero quelle spese che erano concentrate a Saccolongo, ma che venivano correttamente distribuite, mediante delle percentuali calcolate in base alla struttura e alla grandezza delle sedi, tra tutti e quattro gli stabilimenti in quanto anche questi ultimi ne usufruivano (come i costi dell'attività di marketing e di ricerca e sviluppo).

L'integrazione degli stabilimenti produttivi, Cuneo e Pistoia, alle sedi principali ha giovato molto sul bilancio. I costi di struttura tra il 2015 e il 2016 hanno subito una riduzione passando da 7.982 migliaia di euro a 7.414 migliaia di euro, diminuendo l'incidenza sul fatturato di quasi 2 punti percentuali (dal 25,6% al 23,8%). L'efficienza nel corso dell'anno è stata incrementata notevolmente grazie a:

- un processo di razionalizzazione dei costi di logistica e industriali mediante la rinegoziazione dei contratti esistenti con i fornitori;
- una maggiore efficienza dei costi indiretti di produzione generata da un controllo più sofisticato sulla produzione grazie alla collocazione della totalità dei reparti produttivi presso gli stabilimenti di Saccolongo e di Veggiano;

⁴⁷ Con il termine costo del venduto si intendono tutte le spese direttamente imputabili alla produzione di beni o servizi. Il valore è dato dalla somma algebrica tra le esistenze iniziali (di materie prime, sussidiarie, di consumo, di merci, di prodotti in lavorazione, semilavorati e prodotti finiti), gli acquisti (di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci), i costi industriali (gli ammortamenti e gli accantonamenti, il costo del personale e i costi per servizi), a cui si sottraggono le rimanenze finali (di materie prime, sussidiarie, di consumo, di merci, di prodotti in lavorazione, semilavorati e prodotti finiti) e i costi patrimonializzati per lavori interni (Astolfi et al., 2013, p. 101).

⁴⁸ Voce A del Conto Economico, data dalla somma dei ricavi della gestione caratteristica aziendale.

⁴⁹ Il valore del MdC è dato dalla differenza tra il prezzo di vendita e il costo variabile. Viene analizzato a livello unitario per permettere di calcolare l'effetto economico generato da eventuali aumenti di ricavo, è utile calcolarlo in caso di situazioni di trade-off in cui ci si ritrovi a scegliere tra due prodotti (Università Ca' Foscari Venezia Dipartimento di Management, 2018, p. 42).

⁵⁰ L'EBITDA corrisponde, nell'analisi del Conto Economico riclassificato a Valore Aggiunto, al MOL (Margine Operativo Lordo) dato dalla differenza tra il Valore Aggiunto e il costo del personale. Esprime, come indicato dal nome, il reddito dell'impresa prima del calcolo degli interessi, delle imposte, delle svalutazioni, degli accantonamenti e degli ammortamenti relativi all'esercizio considerato. Per Valore Aggiunto si intende il risultato derivante dalla differenza tra il valore della produzione e i costi per materie e servizi (Astolfi et al., 2013, p. 101).

- un lavoro minuzioso su tutte le voci dei costi di struttura derivante dalla collaborazione tra le funzioni: amministrazione, acquisti e direzione;
- l'ottimizzazione delle spese generali grazie ad un lavoro di analisi dettagliato di ogni singola voce di costo, in modo da poter conseguire l'efficienza economica continuando a mantenere gli standard di servizio richiesti dall'azienda;
- un potenziamento delle strutture di ricerca e sviluppo per sostenere l'ampliamento del listino dei prodotti offerti (Gibus S.p.A., 2016, p. 11).

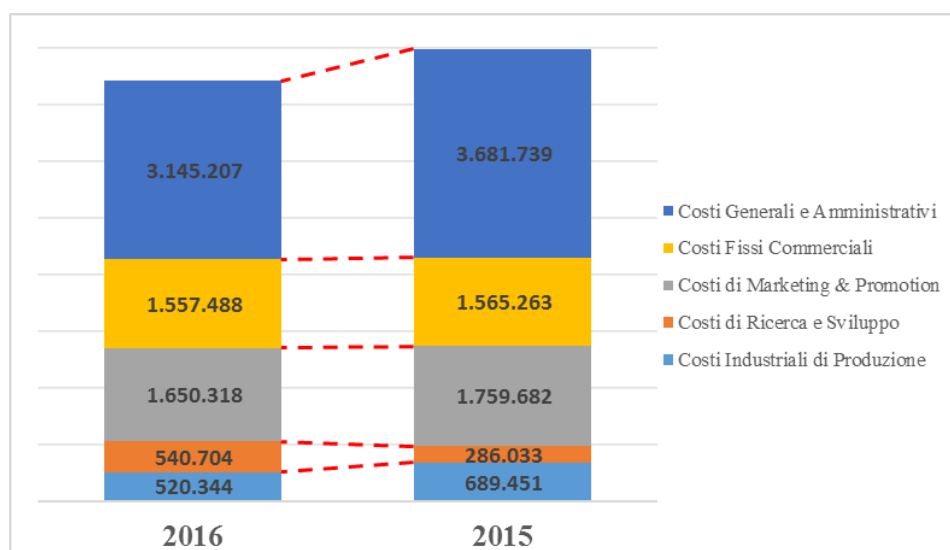


Figura 9 Variazione dei costi di struttura dal 2015 al 2016

Fonte: Bilancio di esercizio 31/12/2016 Gibus S.p.A.

Considerare solamente i costi non era un metodo efficace per valutare l'azienda. Infatti, malgrado la scelta di chiudere le sedi meno performanti, Gibus continuava a trovarsi in una situazione stagnante. Mediante lo sviluppo del SCG e la propria formazione lavorativa, la RCG si è resa conto che, citando le sue parole, «era la mentalità sbagliata». La criticità presente nel SCG di Gibus era un eccessivo focus microeconomico sulle singole voci di spesa, senza avere una visione macroeconomica dell'azienda, inoltre, dal 2012 al 2014, si ricercava come obiettivo il mantenimento di un equilibrio tra i vari anni, ma non era prevista una proiezione di crescita. L'attenzione molto specifica alle voci di costo non è prevista nel SCG odierno, ma non è possibile dire se si tratti di un aspetto positivo o negativo in quanto la situazione ad oggi sta procedendo bene, ma probabilmente, data l'esponenziale crescita dell'azienda negli ultimi anni, un focus più

microeconomico potrebbe essere mantenuto per monitorare alcuni aspetti gestionali e garantire un controllo più preciso e minuzioso.

I dati ricavati dal bilancio degli anni 2012, 2013 e 2014 rilevano un posizionamento dell'utile lievemente sopra lo zero, il quale è cresciuto nel 2016 fino a superare un milione di euro, non senza difficoltà e perdendo, come evidenziato, l'attenzione microeconomica dei dati, ma ampliando la propria visione alla totalità dell'azienda.

Per quel che concerne la periodicità del reporting, dal 2012, fino all'arrivo del fondo d'investimento nel 2016, è stato impostato un controllo trimestrale sui valori di bilancio, che veniva effettuato a marzo, a giugno con la chiusura della semestrale, a settembre e a dicembre con la chiusura del bilancio d'esercizio, mantenendo monitorata la progressione dei valori effettivi rispetto ai periodi precedenti. Nonostante questo aspetto sia da considerare un pregio che non tutti i SCG appena costituiti hanno, in quanto permette di mantenersi costantemente aggiornati sull'andamento aziendale, un altro indicatore di un buon Sistema di Controllo è il confronto dei dati attuali con i valori stimati indicati nel budget e questo secondo aspetto mancava nel SCG di Gibus. Mediante i dati raccolti è stato possibile rendersi conto di alcune lacune che emergevano dal Sistema, tra queste vi era un vero e proprio problema nella redazione del budget. A redigere il budget era il CEO, il quale aveva e ha sviluppato nel tempo ottime doti a livello imprenditoriale, ma non aveva competenze specifiche a livello finanziario, amministrativo e contabile; infatti, dalle stime inserite all'interno del budget figuravano dei valori irraggiungibili poiché veniva stimata la crescita a livello di fatturato e si proseguiva a ritroso per stimare le altre voci di bilancio in proporzione, senza tenere monitorato l'andamento effettivo degli esercizi precedenti e altre variabili del contesto esterno. Il budget, tra l'altro, era redatto in modo molto grezzo anche dal punto di vista strutturale; era presente una suddivisione solo per nazione, non era specifico per area geografica o per prodotto o per funzionario. Nonostante il budget non fosse redatto in modo minuzioso e non avesse una struttura ben organizzata, i valori stimati venivano comunque confrontati con i valori effettivi in modo da effettuare un'analisi degli scostamenti generale. Ovviamente, stando a quanto appena esposto, ciò che risultava erano esorbitanti variazioni negative rispetto ai dati di budget, sia a livello di costi, sia a livello di ricavi, e nonostante queste evidenze non ci si interrogava su come redigere un budget con valori più realistici in modo da realizzare un'analisi degli scostamenti meno approssimativa con l'obiettivo di permettere di agire

con tempestività per la risoluzione di eventuali variazioni. Proprio per i motivi finora elencati, si preferiva effettuare un confronto tra i dati storici, mantenendo come obiettivo un equilibrio nei diversi anni.

L'eccessivo coinvolgimento del CEO nelle diverse attività svolte dall'impresa è stato affrontato anche nella letteratura presentata nel secondo capitolo, dove i vari studi effettuati evidenziano che molto spesso i proprietari delle piccole medie imprese, soprattutto nei business familiari, tendono a ingerirsi nelle varie attività aziendali nonostante non posseggano le competenze necessarie e trascurando altri compiti più specifici delle proprie mansioni. Questo perché preferiscono accentrare il controllo presso di loro, o di pochi soggetti fidati, ed evitano di delegare alcune attività considerate fondamentali, che probabilmente lo sono, ma non per questo non devono essere demandate a chi detiene le competenze necessarie (Del Baldo et al., 2018, p. 74-75).

L'attività di pianificazione a medio lungo termine è stata introdotta in azienda solamente con l'arrivo del fondo d'investimento nel 2016 e fu svolta da una società esterna, poiché, stando a quanto analizzato fino ad ora, non si possedevano le capacità tecniche necessarie per riuscire a produrre un piano pluriennale ben strutturato. In ogni caso, la redazione di piani di medio/lungo periodo avrebbe aiutato Gibus a coordinare i propri processi decisionali, in modo da garantire una maggiore stabilità dell'organizzazione. Tuttavia, già mancava la realizzazione del budget, ovvero di una previsione a breve termine, con un'articolazione maggiormente realistica, la quale avrebbe potuto supportare l'azienda nello stabilire gli obiettivi da raggiungere, le risorse da impiegare e le azioni da svolgere per riuscire ad impostare una strategia aziendale più concreta.

Nel Sistema di Controllo di Gestione che venne inizialmente adottato da Gibus mancava l'analisi della parte patrimoniale e finanziaria, ovvero crediti, debiti e magazzino, essendo anche una parte più difficile da valutare e che alcuni, erroneamente, considerano come non fondamentale. L'unico aspetto presente era una valutazione specifica effettuata sui clienti tramite l'analisi degli scaduti, ma non vi era alcun riferimento ai rapporti con le banche o al calcolo della Posizione Finanziaria Netta. Tramite la gestione finanziaria, l'azienda è facilitata nella gestione delle incombenze, nella gestione dei pagamenti a favore dei fornitori e nel monitoraggio dei pagamenti effettuati dai clienti (Di Crosta, 2015, p. 123-124). La mancanza di questo strumento nel SCG di Gibus, che è considerato

complesso da realizzare, può essere correlata all'assenza di un sistema informativo di supporto al controllo finanziario che permette l'aggiornamento dei dati previsionali e un conseguente calcolo delle stime in modo più corretto. La conseguenza che ha portato nell'azienda protagonista del nostro caso studio è stata la mancanza di un controllo sulla liquidità e quindi la non consapevolezza delle risorse effettivamente disponibili, che non ha consentito di sfruttare eventuali possibilità di investimento che si potrebbero essere verificate negli anni.

Il secondo aspetto che ha comportato un impatto fondamentale sul Sistema di Controllo di Gestione è stata l'introduzione di un sistema gestionale. Inizialmente i dati non potevano essere estratti dalla contabilità e rielaborati su Excel, poiché il sistema in uso prevedeva solo la possibilità di stampare le registrazioni contabili e quindi, per la redazione del bilancio tramite Excel era necessario svolgere un lavoro manuale di data entry che comportava molti problemi, tra i quali emergono innanzitutto lo spreco di tempo per copiare a mano tutti i dati e, in secondo luogo, l'elevata possibilità del verificarsi di errori umani. Nel SCG odierno, Gibus non dispone di un sistema di Business Intelligence, ma è stato sviluppato, dai primi mesi del 2016, un sistema gestionale⁵¹ che permette la raccolta dei dati contabili e la loro estrazione su Excel, favorendo la velocità nella relazione dei report ed evitando errori umani. Questa scelta è stata messa in atto dopo aver sviluppato la coscienza riguardo i problemi che erano presenti in azienda, aspetto favorito dal SCG, che proprio per la buona riuscita delle proprie analisi necessitava di un supporto sistemistico ben strutturato. Tale passaggio mette in evidenza come negli anni ci sia stata la volontà di crescere a livello di produttività e di efficienza e per fare ciò l'azienda necessitava alla base di un supporto per riorganizzare tutti i valori che circolavano in azienda, sia a livello amministrativo sia a livello globale, come per esempio nell'ufficio della logistica.

Non è semplice per le PMI elaborare un Sistema di Controllo di Gestione partendo dal nulla, soprattutto se alla base non si detengono le competenze adeguate a poterlo strutturare. Nonostante ciò, Gibus, pur avendo realizzato un modello a livello basilare, è riuscita a incoraggiare un cambio di mentalità e di conseguenza a far rendere conto ai

⁵¹ Per approfondire gli aspetti del sistema gestionale e informativo adottato da Gibus si veda il secondo paragrafo del quarto capitolo.

vertici aziendali della presenza di problemi all'interno dell'organizzazione, spingendo la direzione a mettere in atto delle scelte strategiche e dei cambiamenti importanti della struttura organizzativa⁵² che hanno portato con sé degli effetti molto positivi sulla crescita del fatturato, sia per l'area Italia sia per l'area Estero, favorendo lo sviluppo dell'intera organizzazione.

La spinta decisiva si ebbe da aprile 2016 con l'introduzione nel capitale sociale di un fondo di private equity gestito da Alkemia Sgr. La prima richiesta che è stata effettuata dal fondo è stata proprio la realizzazione di un SCG strutturato secondo i criteri da loro definiti da esperti del Controllo di Gestione, combinato con la presenza di un controller che fosse in grado di mettere insieme le informazioni che già si possedevano per svolgere l'attività di Controllo di Gestione. Secondo le regole stabilite dai patti parasociali, il fondo ha previsto che non fosse scelto come CFO un soggetto già presente all'interno dell'impresa, ma bensì che esso fosse un soggetto esterno. Anche la letteratura suggerisce che l'ingresso di un CFO che sia diverso rispetto ai soggetti appartenenti alla famiglia, o comunque dal personale che lavora in azienda già da molto tempo e quindi che ha instaurato dei rapporti di familiarità con la direzione, possa portare con sé competenze in materia bilancio e controllo che conducano all'utilizzo con sistematicità di informazioni economico-finanziarie prodotte mediante Sistemi di Controllo sofisticati (Davila 2005, p. 228). Inoltre, un punto di vista esterno e consapevole può aiutare ad ampliare i confini già conosciuti e a strutturare qualcosa di nuovo e diverso che può essere un trampolino di lancio per lo sviluppo della società.

L'introduzione del fondo di investimento ha insegnato all'azienda ad industrializzare il ciclo produttivo e a lavorare seguendo uno standard di efficienza dei costi. Negli anni successivi all'introduzione non si è assistito ad un'esplosione dell'EBITDA; infatti, dal 2017 al 2019 è rimasto stabile intorno al 14%. Il primo salto clamoroso dell'EBITDA si è verificato negli anni 2015 e 2016, che l'hanno visto passare dal 7,8% nel 2015 al 12,5% nel 2016, per effetto di quanto appena analizzato, ed è aumentato di molto nel 2020, ma a seguito di una crescita esponenziale delle vendite.

⁵² I cambiamenti della struttura organizzativa realizzati grazie all'implementazione del Sistema di Controllo di Gestione di Gibus verranno descritti nel quarto paragrafo del quarto capitolo.

Tra le variabili evidenziate dalla letteratura per spiegare la crescita a livello professionale nelle aziende vi è proprio la presenza di un fondo di investimento nel capitale della società. Infatti, come si evince anche dal caso Gibus, i fondi di private equity non sono solamente dei fornitori di risorse finanziarie, ma bensì facilitano l'accesso ad una rete di conoscenze e risorse al fine di incrementare il valore della propria partecipazione per poi, dopo anni, rivenderla ed ottenere un guadagno. Attraverso i loro investimenti, i fondi di capitale di rischio sviluppano delle conoscenze significative relativamente alla crescita delle imprese che possono condividere con le imprese in crescita in cui investono. Come anticipato, gli investitori di capitale di rischio hanno un interesse finanziario nei confronti dell'impresa e, in quanto tali, sono interessati ad un allineamento della mentalità del personale verso i successi finanziari derivanti dal raggiungimento degli obiettivi prefissati, che avviene tramite il controllo dei risultati. Nel caso di Gibus il fondo ha svolto un efficace lavoro di ristrutturazione dell'impresa e di realizzazione di un Sistema di Controllo di Gestione completo e sofisticato impegnandosi per ben due anni, ma non sempre i fondi di capitale di rischio promuovono lo sviluppo del controllo sulle attività o sul personale. La motivazione sta nel fatto che se non vi sono già le basi stabilite è richiesta una quantità notevole di impegno, anche in termini di tempo, ai soggetti esterni, i quali non sempre potrebbero raggiungere, nonostante gli sforzi, i risultati sperati poiché la struttura del controllo sulle azioni o sul personale potrebbe essere troppo radicata (Davila 2005, p. 229).

Già dalla versione primordiale del SCG sviluppata da Gibus si evinceva un controllo sulle attività svolte dal personale per valutare quanto essi fossero produttivi ed efficienti. Parte rilevante delle analisi erano soprattutto gli autisti in quanto i costi del trasporto erano cospicui a seguito della struttura che si era scelto di adottare. Ma venivano monitorate anche le spese delle singole strutture come l'ufficio marketing e l'ufficio tecnico, controllando anche quanto una singola figura pesasse sui ricavi e sulla produzione. In seguito alla produzione unificata a Saccolongo e alla scelta di creare un ufficio addetto al controllo della produzione, chiamato "Coordinamento Produzione e Programmazione", c'è stato un salto di qualità anche nella sezione relativa al controllo sulle attività. La funzione di questo ufficio è quella di garantire la corretta valutazione di quanto fatturato viene generato per ore lavorate attraverso la produzione di KPI e, inoltre, ha consentito di introdurre un aspetto importante per il Controllo di Gestione, ovvero la pianificazione

degli ordini di produzione. La pianificazione permette di evitare sprechi di materiale, situazioni di collo di bottiglia⁵³ e favorisce la riduzione dei tempi di evasione degli ordini in modo da rendere tutto il processo più fluido. Di conseguenza l'avvento del Controllo di Gestione sul volume di produzione ha permesso il monitoraggio dei costi di produzione, il monitoraggio dei tempi di produzione, l'efficientamento del flusso di pianificazione degli ordini e il controllo dei costi legati al lavoro. Il funzionamento di tutto questo lavoro è garantito dalla collaborazione tra molte attività svolte in diversi uffici, come il controllo e la correzione minuziosa delle timbrature dei dipendenti per calcolare le ore lavorate da parte di ognuno.

Nel 2018, dopo la conclusione della convivenza con il fondo di private equity, Gibus ha mantenuto i pilastri della struttura del SCG che era stato realizzato negli anni precedenti in base alle esigenze esplicitate dal fondo, ma l'ha implementato e ridisegnato con il passare degli anni in base alle necessità dell'intera organizzazione, come per esempio la volontà di quotarsi all'interno del mercato regolamentato AIM Italia. Tuttora, il Sistema segue le basi precedenti, le quali sono diventate parte dell'azienda e ad oggi una richiesta che all'epoca del fondo era vista come complessa da realizzare, come la redazione del budget degli investimenti, è diventata uno strumento basilico che viene realizzato periodicamente.

Mediante i dati raccolti e analizzati è possibile porre in luce come anche il Sistema di Controllo di Gestione di Gibus abbia subito delle trasformazioni collegabili alle modifiche che si sono susseguite all'interno dell'impresa e, a sua volta, abbia favorito questi cambiamenti. Il processo di controllo è cambiato a seconda delle fasi del ciclo di vita in cui si trovava l'azienda, variando le sue caratteristiche sulla formalità adottata e sulle informazioni fornite.

⁵³ Il fenomeno del collo di bottiglia corrisponde ad una fase lavorativa in cui le richieste di lavorazioni che sopraggiungono sono di più rispetto a quante ne possa elaborare la capacità massima. A questa situazione seguirà il verificarsi dell'interruzione del flusso lavorativo e di ritardi nel soddisfacimento degli ordini, con la conseguenza che l'intero processo diventerà imprevedibile. Il collo di bottiglia è uno dei fenomeni che più frequentemente causa ritardi nello svolgimento dei progetti, comportando l'incremento a dismisura del budget per il costo aggiuntivo dei ritardi. Un evento di questo tipo può verificarsi nel caso di strumenti adottati non adeguati, personale non formato correttamente e dipartimenti non strutturati nella modalità consona (Project Management Center, *Colli di bottiglia: cosa sono e come eliminarli*, <<https://www.humanwareonline.com/project-management/center/colli-di-bottiglia-cosa-sono-come-eliminare/>>).

Durante la fase di nascita di Gibus, quando ancora era identificabile come una realtà artigianale, il Sistema di Controllo era molto limitato, basato su controlli prettamente informali centralizzati in capo all'Amministratore. Questa tipologia di controllo ridotto forniva una quantità minima di informazioni, ma comunque necessarie per il processo decisionale, e prevedeva un controllo più preciso solamente sui dati contabili, in modo da poter garantire che le attività svolte fossero sicure e che le informazioni contabili fossero veritiere. Con la crescita, che va dalla creazione del Gruppo Gibus passando per la liquidazione dei due stabilimenti fino all'introduzione nel capitale del fondo di private equity, l'azienda ha espanso il proprio portafoglio prodotti e ha adottato una struttura sempre più decentralizzata, modificando a sua volta il SCG che è diventato sempre più formale per far fronte alle esigenze organizzative interne e all'ambiente esterno. La costituzione di diversi uffici e la presenza dei nuovi soggetti responsabili, ha infatti ampliato il fabbisogno informativo dell'azienda per poter svolgere le diverse mansioni, per coordinare l'intera organizzazione e per avere una visione più ampia dell'intero mercato. Dall'arrivo del fondo sono stati utilizzati nuovi strumenti di controllo prima non adottati, come il rendiconto finanziario e il budget ben strutturato, per favorire l'attività di controllo sulle attività e sui risultati. La fase di rilancio di Gibus S.p.A. si può identificare nella volontà di liquidare gli stabilimenti di Cuneo e Pistoia; infatti, grazie a questa scelta si è passato da una situazione stagnante a una lieve crescita che è aumentata negli anni, grazie al cambio di mentalità adottato dalla direzione e diffusosi tra tutti i collaboratori. Durante questa fase, che è poi continuata con la decisione di introdurre il fondo di private equity nel capitale sociale, il SCG è cambiato molto per supportare la nuova strategia aziendale verso l'espansione della quota di mercato posseduta, diventando leader nel settore delle schermature solari. La struttura ha seguito una suddivisione per reparti dove i relativi Responsabili detenevano il potere operativo, sempre seguendo le linee generali definite dalla Direzione, di conseguenza il SCG, per adattarsi a tutto ciò, ha aumentato la quantità e la qualità delle informazioni fornite per favorire la cooperazione tra i vari reparti e facilitare il controllo sulle attività. Ad oggi ci troviamo in una fase di maturità dell'azienda, dove anche il Sistema di Controllo è diventato più stabile, lasciando il potere decisionale nelle mani dei manager chiave, ma continuando, per prassi aziendale, ad accettare tutte le proposte e idee sull'avanzamento dell'azienda presentate dai Responsabili. In questa situazione si presta una maggiore

attenzione ai controlli sulla qualità e si effettua un'analisi dell'ambiente esterno più meticolosa, al fine di valutare i competitors e non lasciarsi sorprendere da situazioni inaspettate, come la pandemia globale che ha scosso in questi anni il mondo intero, ma che non ha scoraggiato il Gruppo Gibus che è riuscito a sfruttare la situazione a suo favore, promuovendo il benessere e rendendo più comode e accoglienti le case dei propri clienti.

Per concludere, questo paragrafo ha messo in evidenza come il Sistema di Controllo di Gestione adottato da Gibus si sia evoluto durante tutta la vita dell'impresa, modificando la struttura organizzativa, portando dei cambiamenti nella strategia e nella mentalità dell'intero complesso aziendale, sostituendo la piccola realtà artigiana con una PMI innovativa quotata nel mercato borsistico. A sua volta lo stesso Sistema si è adattato ai cambiamenti del mercato e della stessa azienda in modo da poter soddisfare il fabbisogno informativo necessario per continuare a crescere in modo efficiente e sostenibile, cosa che tuttora continua a fare. Infatti, ad oggi il Sistema non si è bloccato, ma continua ad evolversi seguendo le esigenze che si presentano e migliorando per poter favorire la crescita dell'azienda e uno sviluppo sostenibile nel tempo.

4.4. Adeguamento tra struttura organizzativa e Sistema di Controllo

Con il termine struttura organizzativa, si intende la formalizzazione di specifici ruoli per tutti i collaboratori presenti all'interno dell'azienda, al fine di assicurare la corretta esecuzione di tutte le attività dell'organizzazione secondo le modalità stabilite. La definizione delle mansioni favorisce la motivazione dei dipendenti al raggiungimento dei risultati, promuovendo l'efficienza del lavoro e facilitando il controllo sulle attività svolte e sui risultati ottenuti.

Il primo elemento che fornisce indicazioni riguardanti la struttura organizzativa è l'organigramma aziendale. Per svolgere l'attività di Controllo di Gestione in modo più sofisticato, anche Gibus si è servita della compilazione di un proprio organigramma, grazie al quale è in grado di individuare i responsabili di ogni ufficio e di favorire una

circolazione delle informazioni chiara e tempestiva, per riuscire a rintracciare con rapidità l'esistenza di problemi e per intervenire adeguatamente.

La figura sottostante rappresenta l'organigramma definito da Gibus S.p.A. nel mese di giugno del corrente anno. È interessante sottolineare come il presente organigramma si discosti rispetto a quello risalente al 2018 inserito nel Memorandum sul Sistema di Controllo di Gestione a seguito delle linee guida fornite da Borsa Italiana S.p.A. per la redazione di un SCG ottimale per la quotazione in borsa, ad evidenza che anche negli anni successivi alla quotazione Gibus ha continuato il proprio processo di sviluppo e ridefinizione per mantenere un livello di crescita costante. Da questo organigramma è possibile individuare il grado di delega aziendale presente nell'impresa. Si evince che la Direzione ha scelto di delegare la responsabilità di alcuni uffici a soggetti diversi da quelli strettamente correlati alla famiglia. Questo passaggio, però, è stato raggiunto grazie ad una serie di cambiamenti avvenuti negli anni all'interno della struttura organizzativa, realizzati anche grazie all'intervento di un SCG ben strutturato.

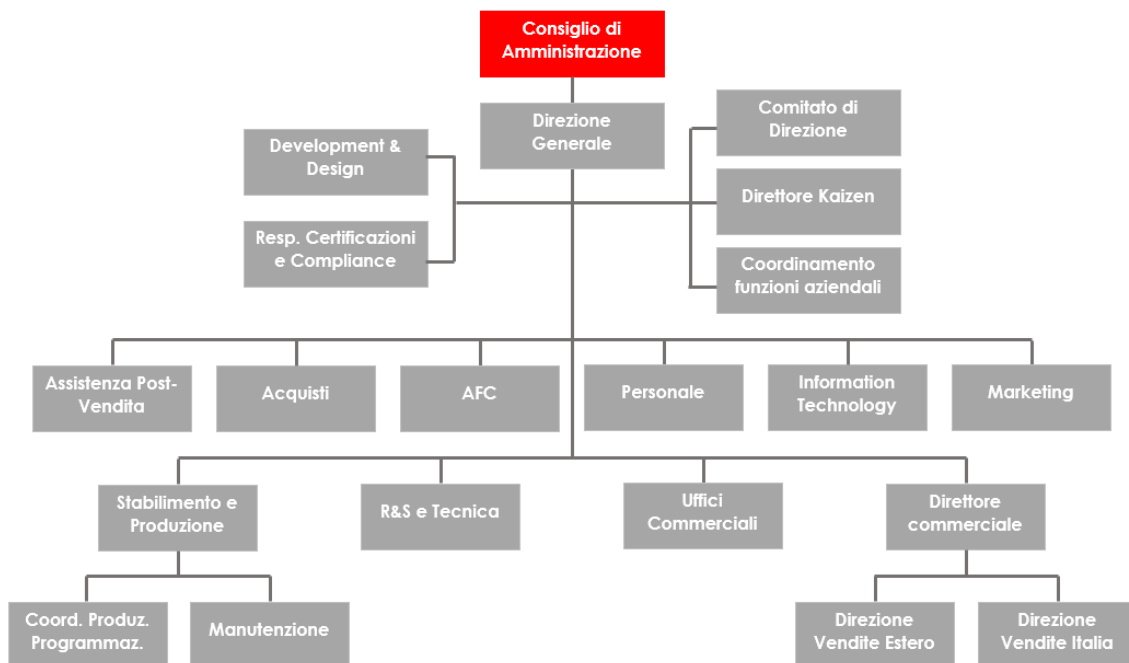


Figura 10 Organigramma aziendale di Gibus S.p.A. approvato il 10/06/21

Fonte: Rielaborazione di informazioni interne di Gibus S.p.A.

L'azienda come si può osservare oggi è cambiata molto rispetto a quando, nel 1982, era una piccola realtà artigianale indirizzata alla produzione di tende per interni ed esterni. La sua storia l'ha vista passare dall'unione di quattro aziende familiari autonome operanti

nel campo delle schermature solari che dettero vita al marchio Gibus nel 1987, fino alla nascita del Gruppo Gibus S.p.A. nel 2012 e la successiva quotazione nel mercato borsistico avvenuta nel 2018.

A sua volta, anche la struttura aziendale ha subito delle notevoli mutazioni nel tempo, basti pensare al fatto che nei primi anni di vita del marchio tutte le funzioni aziendali erano accentrate presso la Direzione. Non si dispone di molte informazioni relativamente all'organizzazione interna prima della nascita del Gruppo Gibus S.p.A., quindi l'analisi del cambiamento della struttura organizzativa a seguito dell'implementazione del Sistema di Controllo di Gestione partirà dal 2012.

La prima modifica significativa che ha coinvolto la struttura organizzativa è stata sicuramente la chiusura delle sedi di Cuneo e Pistoia. Com'è stato evidenziato nel precedente paragrafo, il SCG ha consentito di individuare, tra i quattro stabilimenti esistenti (Saccolongo, Veggiano, Pistoia e Cuneo), quelli che comportavano un impoverimento dell'azienda. La decisione è stata presa gradualmente tramite l'iniziale chiusura di alcuni reparti nelle due sedi meno redditizie in modo da unificarli presso la sede di Saccolongo, ma, nonostante ciò, i due stabilimenti principali non giovarono di un alleggerimento dei costi da sostenere e di conseguenza vennero liquidati: prima lo stabilimento di Cuneo e poi di Pistoia. Grazie a questa difficile decisione è stata alleggerita la struttura organizzativa che ha indirizzato verso un Controllo di Gestione più semplificato che si concentrava su un unico stabilimento.

Il SCG ha individuato come, nei primi anni dopo la creazione del Gruppo, il livello di delega all'interno dell'organizzazione non fosse molto elevato a causa dell'eccessivo accentramento delle funzioni aziendali nelle mani del CEO. Infatti, buona parte dei ruoli presenti all'interno dell'azienda odierna non erano previsti nel passato. Con l'evoluzione del Sistema si è capito che si peccava di efficienza e la soluzione corretta era quella di delegare alcune funzioni aziendali a dei responsabili ad hoc in modo da consentire un controllo più diretto sui diversi uffici e poter individuare gli obiettivi da realizzare in modo più corretto. La delega di responsabilità, se effettuata verso le persone che dispongono delle competenze adeguate, comporta notevoli vantaggi tra i quali:

- la motivazione degli individui nello svolgimento dei propri compiti in quanto vedono questo strumento come un arricchimento del proprio ruolo;

- l'incremento del tempo a disposizione della Direzione per lo svolgimento delle attività manageriali;
- la riduzione di eventuali colli di bottiglia causati dal sovraccarico di mansioni accorpate in un unico soggetto;
- la mappatura delle attività svolte e dei risultati conseguiti.

Dal 2015, ovvero dopo aver liquidato gli stabilimenti di Cuneo e Pistoia, Gibus ha inserito al proprio interno delle figure di responsabilità per diversi reparti al fine di favorire il processo di delega delle responsabilità. Un esempio è stata la nascita del Direttore Commerciale, che inizialmente ricopriva sia l'area Italia sia l'area Estero e successivamente si è evoluto attraverso la focalizzazione nella sola area Italia grazie all'affiancamento da parte di un nuovo Direttore Commerciale per la zona Estero. La predisposizione di due distinti responsabili commerciali ha alleggerito l'attività del primo Direttore Commerciale, permettendo poi ad entrambi di svolgere le mansioni relative alla propria area in modo più preciso ed efficiente. La principale motivazione che ha portato a questa suddivisione delle mansioni è stata la mancata crescita delle vendite verso l'Estero che nel 2015 generava circa 7 milioni di euro e rimaneva stagnante senza alcuna prospettiva di aumento. Questa inefficienza è stata sanata grazie alla creazione della nuova figura focalizzata sull'Estero che ha permesso di conoscere in modo più approfondito il mercato straniero e quindi di soddisfare al meglio i bisogni del target di riferimento, portando le vendite a generare già nel 2017 più di 9 milioni di euro e a superare i 13 milioni nel 2019, iniziando a pesare più del 30% sul totale dei ricavi.

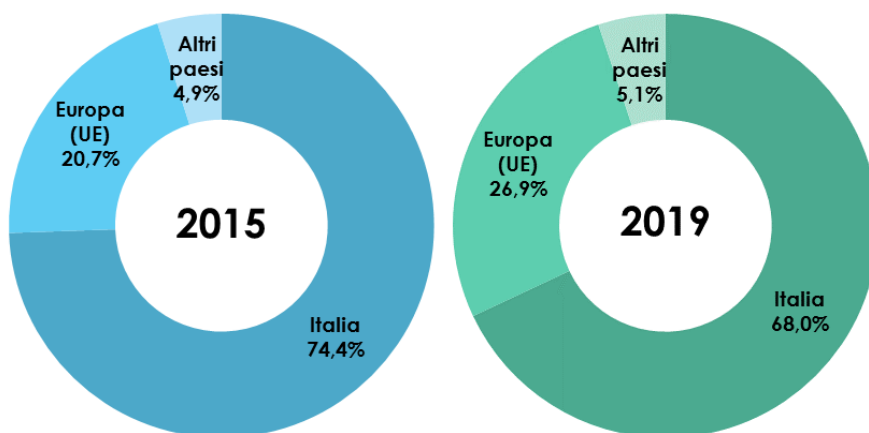


Figura 11 Incidenza dei ricavi per area geografica nel 2015 e nel 2019

Fonte: Rielaborazione dati di Bilancio Gibus S.p.A. dal 2015 al 2019

Negli anni successivi al 2015 sono stati individuati, sia all'interno dell'area Italia sia dell'area Estero, dei responsabili di zona, per l'Italia, e di macroarea, per l'Estero, in modo da favorire un rapporto più stretto con i clienti e consentire la tempestività nella soddisfazione delle richieste. In Gibus i responsabili commerciali di zona o di macroarea possono lavorare seguendo due modalità, alcuni sono agenti esterni che lavorano autonomamente ai quali l'azienda paga le provvigioni e altri sono lavoratori dipendenti che ricevono lo stipendio. Questa suddivisione, che inizialmente vedeva la prevalenza di soggetti esterni, ha subito delle modifiche grazie allo sviluppo delle analisi svolte mediante il SCG che supportava l'Amministratore nel prendere le decisioni; infatti, nel periodo in cui è stata evidenziata una potenziale crescita, si scelse di abbandonare alcuni agenti e di internalizzare dei funzionari, continuando tuttora nell'attuazione di questa modifica. Il motivo di questa decisione è la convenienza economica, in quanto con il costo di un agente esterno è possibile stipendiare circa tre funzionari interni, permettendo loro di essere più meticolosi nello sviluppare il rapporto con i clienti.

Per dare evidenza numerica all'intera analisi è stata compilata una tabella che mostra la suddivisione dei ricavi in base all'area geografica, considerando un periodo che va dal 2015 al 2019. L'ultima colonna corrisponde al calcolo del CAGR (Compound Annual Growth Rate), ovvero il tasso annuo di crescita composto, che individua l'andamento dei ricavi aziendali nel periodo preso in considerazione, mostrando come il Gruppo Gibus abbia visto crescere esponenzialmente i ricavi in generale, ma soprattutto quelli provenienti dall'area Estero, ovviamente non solo per effetto della ripartizione degli agenti e dei funzionari, ma anche per tutte le altre scelte strategiche compiute dall'azienda di cui si è discusso fino ad ora e che si affronteranno nei successivi paragrafi.

	2015		2016		2017		2018		2019		CAGR % 15-19
Italia	23.174.330	74,4%	22.621.076	72,6%	23.063.330	70,8%	23.453.809	69,0%	27.822.552	68,0%	4,7%
Europa (UE)	6.439.445	20,7%	6.907.806	22,2%	7.494.785	23,0%	8.634.294	25,4%	11.002.009	26,9%	14,3%
Altri paesi	1.515.078	4,9%	1.616.884	5,2%	2.025.753	6,2%	1.895.813	5,6%	2.091.592	5,1%	8,4%
Estero	7.954.522	25,6%	8.524.691	27,4%	9.520.538	29,2%	10.530.107	31,0%	13.093.601	32,0%	13,3%
Totale ricavi	31.128.852	100,0%	31.145.767	100,0%	32.583.868	100,0%	33.983.916	100,0%	40.916.153	100,0%	7,1%

Tabella 1 Suddivisione dei ricavi per area geografica

Fonte: Rielaborazione dati di Bilancio Gibus S.p.A. dal 2015 al 2019

Sempre nel 2015, sono state inserite altre figure di responsabilità, come il responsabile dell'Ufficio Tecnico, dell'Ufficio Marketing, dell'Ufficio Produzione, dell'Ufficio

Acquisti e con l'avvento del fondo d'investimento anche il responsabile dell'Ufficio Amministrazione, Finanza e Controllo, di cui abbiamo approfondito l'ingresso nel precedente paragrafo.

Con l'avvento della produzione unificata a Saccolongo è stato scelto di inserire nuovi collaboratori con competenze specifiche in determinate mansioni per riuscire ad efficientare le modalità di svolgimento più scolastiche fino ad ora adottate. Un esempio è stata l'unione tra il Responsabile della Produzione e una nuova figura con competenze in ingegneria gestionale per sviluppare l'attività di coordinamento produzione e programmazione, che ha portato alla fluidificazione dell'intero processo produttivo e che ad oggi fornisce dei KPI per la valutazione del lavoro e l'incidenza delle ore lavorate sul fatturato prodotto, indicando, con precisione al secondo, quanto tempo è necessario per realizzare un determinato prodotto Gibus. Questa introduzione ha comportato delle conseguenze anche nella scelta dei lavoratori interinali, infatti, essendo un business stagionale, l'impresa si serve molto di soggetti esterni nel reparto produzione e mediante la realizzazione dell'ufficio, che negli anni passati veniva definito "tempi e metodi"⁵⁴, è ora in grado di stipulare contratti con l'esatto numero di soggetti interinali necessari per la produzione, evitando così sprechi di investimenti in personale superfluo. Anche questo aspetto è un'evidenza del cambio di mentalità adottato dall'azienda che ha aperto le porte e delegato responsabilità a nuovi collaboratori senza focalizzarsi solamente sui familiari o i dipendenti fidati.

Prima dell'introduzione del fondo d'investimento nel capitale sociale, Gibus disponeva di un Consiglio di Amministrazione composto da nove persone, ovvero tutti gli amministratori delle vecchie aziende, e somigliava di più ad una specie di incontro piuttosto che ad un vero e proprio CdA. Solo successivamente è stato strutturato come un organo deliberativo che si incontrava con regolarità ogni trimestre e al quale partecipava anche la figura esterna del fondo. Inoltre, il fondo ha limitato le capacità di investimento del CEO, il quale, diversamente dal periodo precedente, poteva investire solo quanto

⁵⁴ Con il termine "tempi e metodi" ci si riferisce all'analisi delle modalità con cui una determinata attività viene eseguita. Questo strumento risale agli albori della produzione industriale e consiste nella valutazione dei tempi in cui il ciclo di lavoro è suddiviso in operazioni, le quali a loro volta vengono suddivise in fasi. L'insieme delle varie fasi dà vita al tempo ciclo, ovvero «l'unità di tempo che intercorre tra il presentarsi di un evento e il suo ripetersi», e studiano i tempi di tutte le fasi, standardizzandole e disponendole in modo adeguato è possibile creare una distinta di lavoro standard (Barucca, *Cos'è Il Tempo Ciclo? La Base Dei Tempi E Metodi*, <<https://www.produzioneagile.it/tempo-ciclo-tempi-e-metodi/>>).

indicato a budget e per eventuali aumenti doveva convocare un “CdA di urgenza”. La situazione ha favorito la realizzazione di budget più realistici, i quali forniscono stime desumibili da valutazioni attente e ben studiate e non valori irraggiungibili non derivanti da analisi della storicità e delle situazioni ambientali.

L'intero sviluppo del Sistema di Controllo di Gestione ha portato ad una grande rivoluzione all'interno del Gruppo Gibus. Tutte le variazioni che sono state realizzate non derivano dalla messa in atto del SCG, ma sono conseguenza delle evidenze che il Sistema forniva. Partendo dalla chiusura degli stabilimenti di Pistoia e Cuneo si sono iniziate a prendere delle decisioni, anche molto dure, per rimettere in sesto l'azienda ed eliminare le figure ridondanti presenti all'interno del Gruppo. La conseguenza più manifesta di questo passaggio epocale è stato proprio l'EBITDA che è quasi raddoppiato a parità di fatturato, raggiungendo alla chiusura dell'esercizio 2019 il 13,6% del totale dei ricavi, grazie all'efficientamento della struttura favorito dalle evidenze fornite dei dati del Controllo di Gestione. Ma oltre che a livello numerico, anche a livello umano l'azienda è riuscita a crescere. Infatti, il processo di decentralizzazione delle responsabilità ha modificato la considerazione che l'azienda concedeva ai dipendenti, delegando responsabilità a chi le meritasse, senza preferenze legate alla vicinanza alla famiglia. Tutto ciò ha garantito, mantenendo dei livelli di controllo esaustivi, una motivazione maggiore da parte dei collaboratori, i quali negli anni hanno permesso di raggiungere i risultati conseguiti, grazie anche alle proprie capacità e alle proprie idee.

4.5. Sviluppo di un Controllo di Gestione 4.0

I mercati odierni dove si trovano ad operare le imprese sono caratterizzati da una sempre più intensa competitività che provoca un incremento della complessità delle scelte che le aziende si trovano ad affrontare, le quali possono essere inerenti alla gestione operativa futura per garantire una redditività che favorisca la propria crescita oppure, in alcuni casi, per riuscire a sopravvivere. Indipendentemente dal settore in cui le aziende operino, è diventato sempre più fondamentale essere in grado di calcolare con certezza la redditività delle varie aree strategiche in cui sono articolate, soddisfacendo un fabbisogno informativo capace di supportare sia le decisioni operative, ma soprattutto quelle strategiche. Questa situazione di generale cambiamento e incertezza ha fatto sorgere la necessità di reperire informazioni in tempo reale e sempre aggiornate sui costi e sui

marginari dell'azienda, al fine di riuscire ad intervenire con rapidità ed eventualmente di correggere gli scostamenti di gestione che si sono verificati. Per soddisfare queste esigenze, possono essere introdotti dei modelli di Business Intelligence (BI) che consentono di esaminare i dati aziendali, effettuare delle pianificazioni e simulazioni tramite la *what-if simulation*⁵⁵, realizzare l'intero processo di budgeting, comprendere con chiarezza le informazioni estrapolate dai dati derivanti dai sistemi informativi e supportare un processo di decision-making con efficienza ed efficacia (Corvino, 2020, p. 46).

Il Controllo di Gestione 4.0 consiste in una riorganizzazione del normale Controllo di Gestione mediante il supporto della Business Intelligence. I sistemi di Business Intelligence possono essere definiti come strumenti che «combinano la raccolta dei dati, l'archiviazione dei dati e la gestione della conoscenza con strumenti analitici per presentare informazioni interne e competitive complesse ai pianificatori e ai decisori» (Negash, 2004, p.178). Implicita in questa definizione è l'idea che tali sistemi di BI siano in grado di fornire le informazioni disponibili al momento giusto, nel luogo esatto e nella forma corretta per assistere coloro i quali devono prendere le decisioni. L'obiettivo nel complesso è quello di migliorare il livello di qualità e la tempestività degli input del processo decisionale, al fine di facilitare l'attività manageriale. La BI, in generale, fornisce assistenza nel prendere le decisioni strategiche e operative, ma alcuni studiosi della materia hanno stilato un ordine relativo all'uso strategico della BI, il quale prevede:

1. La gestione delle performance aziendali;
2. L'ottimizzazione delle relazioni con i clienti, il monitoraggio dell'attività aziendale e il tradizionale supporto decisionale;
3. L'applicazione di pacchetti di BI realizzati per lo svolgimento di operazioni o strategie specifiche;
4. Il reporting gestionale di BI.

⁵⁵ L'analisi *what-if* è una simulazione che sfrutta un'alta intensità di dati il cui obiettivo è quello di ispezionare il comportamento di un sistema complesso, come potrebbe essere il business dell'impresa o di un ramo di azienda, mediante la formulazione di ipotesi chiamate scenari. Questa tipologia di analisi è in grado di misurare come i cambiamenti effettuati su un insieme di variabili indipendenti abbiano impatto su un insieme di variabili dipendenti, con riferimento ad un modello di simulazione che offre una rappresentazione semplicistica dell'impresa, progettato per visualizzare le caratteristiche significative del business e sintonizzato in base allo storico dei dati aziendali (Golfarelli et al, 2008, p. 2).

Quanto risulta da questa classifica è che i pacchetti software esistenti e comunemente adottati dalle aziende soprattutto di piccole e medie dimensioni, che riportano semplicemente le performance dell'impresa e dei concorrenti, non sono sufficienti. Inoltre, è ancora molto radicata in tante aziende l'idea che la BI possa essere utilizzata solamente come funzione che guarda all'interno, invece che come strumento con focus anche nei confronti dell'ambiente esterno (Negash, 2004, p.178-179).

Ad oggi, l'accresciuta turbolenza ambientale, che fa mutare continuamente le dinamiche del contesto, impone alle imprese di agire proattivamente e, grazie all'apprendimento favorito dalle passate esperienze, sono sorte nuove metodologie che trasformano il Sistema di Controllo di Gestione da mero strumento di monitoraggio degli accadimenti aziendali a un dispositivo di guida e di governo dell'impresa avente come base i sistemi di BI. I pacchetti di controllo prefabbricati, che consentivano il raggiungimento degli standard richiesti da alcune organizzazioni, sono ormai stati superati e sostituiti con l'esigenza delle aziende di adottare un sistema informativo contabile appropriato che fornisca un supporto decisionale in base alle esigenze organizzative e agli standard di performance (Tamandeh, 2016, p. 191). La BI permette di creare un vantaggio competitivo, sfruttando il know-how dell'azienda mediante la trasformazione dei dati in informazioni rilevanti per la gestione e basandosi su sistemi di correlazioni logiche e algebriche. Questa evoluzione del Controllo di Gestione permette di trasformare i dati impliciti, che comunque sono presenti in azienda, in informazioni conoscitive utili che altrimenti non verrebbero allo scoperto (Corvino, 2020, p. 46).

4.5.1. Implementazioni del Sistema di Controllo di Gibus S.p.A.

La costante crescita di Gibus S.p.A. ha reso inevitabile l'adeguamento sia della struttura operativa sia di quella organizzativa, in modo che il tutto sia funzionale all'erogazione di servizi e prestazioni che soddisfino le richieste dei clienti. Proprio per questo motivo, il management aziendale ha intenzione di dotarsi a partire dal 2022 di un Sistema di Controllo di Gestione basato sulla tecnologia Business Intelligence, strutturato per poter sviluppare un'analisi delle singole aree geografiche, dei clienti e dei prodotti tenendo monitorato con più efficacia l'intero processo.

La Business Intelligence raffigura uno strumento informativo di nuova invenzione che può essere utilizzato come ausiliario al Controllo di Gestione, mediante la semplificazione e la velocizzazione della produzione e della gestione di informazioni significative per i processi decisionali. I sistemi di BI sono strutturati in modo da poter essere standardizzati, modulati e replicati in qualsiasi contesto, per questo sono utilizzabili indipendentemente dal settore in cui si opera. Negli ultimi anni, anche nelle imprese di più piccole dimensioni, grazie all'implementazione crescente di dispositivi tecnologici all'interno delle aziende è molto probabile incontrare enormi quantità di dati, definiti comunemente con il termine Big Data, nei diversi database aziendali. Questi dati sono difficili da analizzare e da utilizzare se non si dispone di software e tool professionali, quali, ad esempio, gli strumenti di BI che sono proprio finalizzati ad elaborare una mole consistente di dati sfruttando dei software specifici che, acquisendo e rielaborando tali dati, producono report, indicatori e statistiche costantemente aggiornabili e con possibilità di configurazione da parte dell'utente (Corvino, 2020, p. 46). In questo modo, è possibile controllare il flusso informativo e le risorse aziendali all'interno e intorno all'organizzazione. Infatti, la BI aiuta le organizzazioni identificando ed elaborando enormi quantità di dati diversi in modo da fornire informazioni aziendali tempestive e appropriate, per consentire agli utenti di trovare e dedurre concetti latenti relativi alle informazioni aziendali (Tamandeh, 2016, p. 195). Tra i vari aspetti positivi della BI troviamo, oltre alla rapidità nella gestione dei Big Data, anche:

- la cosiddetta pulizia dei dati, realizzata tramite l'eliminazione di eventuali errori per ottenere database precisi e ordinati;
- la produzione di analisi coerenti e costantemente aggiornate;
- l'intuitività delle analisi e la possibilità di personalizzazione in base alle esigenze;
- l'integrazione dei dati che hanno origine da diversi strumenti mediante l'integrazione dei software;
- la maggiore sicurezza dei dati garantita anche dalla mancata possibilità che essi vengano manipolati dai soggetti che ci lavorano;
- la riduzione dei costi grazie alla standardizzazione e alla replicabilità dei processi.

Anche l'attività del controller sarà facilitata dall'utilizzo di strumenti di BI, il quale potrà costruire analisi mirate e approfondite riducendo il tempo di preparazione ed evitando errori, essere avvantaggiato nell'attività di pianificazione mediante le attività di planning

e l'analisi what-if e utilizzare strumenti grafici di impatto di più semplice realizzazione (Corvino, 2020, p. 46-47). Ovviamente, dato il susseguirsi di aspetti positivi elencati a favore della BI è giusto considerare anche l'altra faccia della medaglia, ovvero il costo. I sistemi di Business Intelligence data la loro strutturazione e i servizi che offrono prevedono dei costi di installazione cospicui che spesso le imprese di piccole o medie dimensioni non si possono permettere. Inoltre, considerando che questi sistemi necessitano di essere gestiti da personale competente, sarebbe opportuno provvedere alla formazione dei dipendenti che se ne occupano oppure investire nella consulenza esterna da parte di professionisti nella gestione di questa tecnologia. Quindi, è necessario analizzare il trade-off costi e benefici generato dagli strumenti che si intendono adottare per vedere, in base al caso specifico di ogni azienda considerata, se essi possano favorire lo sviluppo o meno dell'organizzazione.

I Big Data, se correttamente analizzati, potrebbero rappresentare l'occasione per le PMI di ridurre il divario esistente con le grandi imprese, ma anche l'opportunità per sbaragliare i concorrenti nel mercato, grazie ad una corretta attività di analisi e di previsione, con l'obiettivo di migliorare i processi decisionali e l'intero business. Tuttavia, vi è ancora un certo scetticismo che deriva principalmente dalla mancata o ridotta conoscenza delle potenzialità derivanti dal mondo della BI.

Come anticipato nei precedenti paragrafi, Gibus, pur essendo una PMI, ha scelto di adattarsi al continuo progresso tecnologico mediante la digitalizzazione ed ha adottato un software gestionale di ERP integrato per tutte le funzioni aziendali, a cui è affidata la gestione dei processi aziendali di produzione, distribuzione, amministrazione, finanza e controllo. Il software utilizzato è in grado di elaborare tutte le registrazioni contabili e di raccogliere tutti i dati necessari per la redazione delle situazioni economiche, finanziarie e patrimoniali. Solamente per la parte di monitoraggio degli ordini, delle spedizioni e della fatturazione su base giornaliera è stato installato uno strumento basico di Business Intelligence chiamato Creavista. L'intero processo di consolidamento, invece, non è supportato da alcun software, ma bensì è gestito dal CFO tramite l'utilizzo di modelli MS Office | Excel personalizzati e sviluppati internamente, in base alle caratteristiche aziendali. Lo stesso metodo è previsto anche per il processo di pianificazione e il monitoraggio del fabbisogno finanziario.

Il problema è che i software utilizzati differiscono tra loro per natura e per caratteristiche peculiari, comportando difficoltà nella loro integrazione e generando, talvolta, delle criticità nella gestione e nel controllo delle attività operative. Infatti, nonostante l'ERP adottato da Gibus disponga di funzioni di integrazione con gli altri sistemi informativi aziendali, come con Globe, il software utilizzato per l'archiviazione e la gestione di processi e informazioni legati ai documenti aziendali, possono sorgere problematiche rilevanti con l'aumento dell'innovazione e della complessità. Proprio a causa di quanto appena descritto, è diventata ormai necessaria una specifica valutazione sui criteri di integrazione tra tutti i sistemi IT utilizzati, al fine di riuscire a configurare un Sistema di Controllo di Gestione che operi in modo efficace ed efficiente.

Nei precedenti paragrafi abbiamo affrontato in modo approfondito il cambio di mentalità che c'è stato nel corso degli anni all'interno dell'impresa. Purtroppo, questa nuova visione non si è ancora completamente radicata nell'intera comunità. Infatti, spesso accade che molti degli aspetti integrativi introdotti nei vari sistemi utilizzati vengano considerati come un'ulteriore complicazione da parte, soprattutto, del personale che da più tempo lavora all'interno dell'azienda e che non dispone di un'elevata propensione al cambiamento. Inoltre, può capitare che le modalità di utilizzo dei pacchetti aggiuntivi non siano ben spiegate da parte dei responsabili, diffondendo tra il personale operativo una sensazione di vuoto e di incapacità ad utilizzare i nuovi strumenti che spinge parte del personale a non propendere verso iniziative di digitalizzazione, che, se ben utilizzate, potrebbero avvantaggiare enormemente lo svolgimento di processi routinari. Grazie all'analisi svolta internamente all'azienda, è stato possibile notare che il fattore umano, per mancata attitudine al cambiamento e mancata conoscenza, o conoscenza ad un livello non adeguato, dell'utilizzo operativo di certi strumenti IT può causare problematiche di natura organizzativa, le quali contrastano l'intento di introdurre dei sistemi ERP volti a migliorare la gestione delle informazioni aziendali interne.

Per il corretto funzionamento, il sistema informativo utilizzato per lo svolgimento delle attività direzionali dovrebbe essere supportato da diversi sottosistemi informativi, specifici per l'attività da svolgere. Questi sottosistemi vengono classificati in sistemi che sono in grado di produrre report di origine contabile, report con dati di origine extracontabile e report che supportino processi di decision-making non routinario (Corvino, 2020, p. 48). Ciò che Gibus vorrebbe riuscire a concretizzare a partire dal 2022

è la realizzazione di sistemi di reporting di origine contabile, con lo scopo di aiutare l'attività di analisi ad oggi svolta dal CFO tramite l'utilizzo di modelli MS Office | Excel. Infatti, questi sistemi hanno come obiettivo la produzione, con cadenza temporale predefinita, di dati ed informazioni standard in ambito economico-finanziario. Le informazioni prodotte hanno come input il data entry delle rilevazioni effettuate nei sistemi contabili aziendali e come output le valutazioni sui risultati economico-finanziari, i quali, secondo le esigenze di analisi di Gibus, possono essere organizzati sia a livello macro-aziendale sia a livello più specifico per tipologia cliente (seguendo la suddivisione in clienti Atelier, standard e occasionali), per area manager/agente, per linea di prodotto (differenziando i prodotti tra confezionati e sfusi ed entrando nel dettaglio per singolo prodotto) e per area geografica dettagliata per singola nazione, regione e provincia.

Gli automatismi descritti prevedono, tra le altre cose, la standardizzazione delle procedure da seguire per la produzione dei report economico-finanziari, i quali possono essere di utilità sia per reperire informazioni gestionali interne sia per gli stakeholder esterni. Il tipico esempio su cui questi automatismi possono essere utili è la redazione del bilancio d'esercizio, il quale, per le società quotate come Gibus, dev'essere conoscibile a tutti e deve rispettare le regole imposte dal Codice Civile e dai principi OIC. Ovviamente, maggiore sarà il grado di automazione delle attività e tanto più semplificato sarà il lavoro dei soggetti che operano in ambito amministrativo, finanziario e di controllo, proprio in quanto eliminano lo svolgimento di verifiche manuali e di conseguenza evitano il sorgere di errori umani.

Alla pari dei report che ad oggi vengono redatti dal CFO mediante l'utilizzo di MS Office | Excel, anche i report prodotti tramite il sistema di BI dovranno rispettare le tempistiche stabilite per poter fornire le informazioni riguardanti l'andamento dei risultati economici. Per Gibus, infatti, l'aver stabilito con precisione la tempistica del sistema di reporting può aiutare nello strutturare un sistema di BI che fornisca le analisi necessarie nel momento corretto. Forniamo un esempio pratico utilizzando l'analisi della Posizione Finanziaria Netta effettuata con cadenza settimanale per valutare l'equilibrio economico-finanziario. Per la redazione di questo report il CFO deve estrarre dal sistema gestionale Sme.up i valori a bilancio alla data di redazione del report per individuare i saldi di conto corrente a breve e a lungo termine, i movimenti effettuati dalla data del report precedente alla data di redazione del report attuale e i saldi s.b.f. del periodo presentati nelle varie banche. Le

tre estrazioni dovrebbero essere effettuate in simultanea per evitare il sorgere di differenze contabili e non è possibile, ovviamente, bloccare l'operato dell'intero ufficio per non generare sfasature. Tramite l'utilizzo della Business Intelligence questo problema verrebbe eliminato, perché il software, automaticamente, in un determinato orario produrrebbe i dati in simultanea senza generare differenze derivanti dalle operazioni contabili effettuate nel periodo che intercorre tra le varie estrazioni. Inoltre, si ridurrebbero enormemente i tempi di produzione del report, perché le informazioni estratte verrebbero direttamente inserite in tabelle e grafici predefiniti utili per la valutazione da parte del CFO e dell'Amministratore Delegato.

Il report presentato come esempio è uno tra i più semplici che viene redatto in azienda, pensiamo quindi ai vantaggi in termini di tempo e di riduzione di errori che la Business Intelligence potrebbe garantire per la produzione di un'analisi più complessa, come ad esempio il Flash report mensile sul fatturato. Questo report contiene:

- le informazioni derivanti dal budget;
- i dati actual relativi all'anno precedente;
- il fatturato per tipo di cliente, per prodotto e per area geografica;
- le indicazioni del venduto per quantità;
- l'effetto prezzo e l'effetto volume;
- le prestazioni mese vs mese e YTD vs YTD;
- i nuovi clienti.

Per reperire tutti questi dati, che successivamente verranno rielaborati, è fondamentale un lavoro congiunto tra i sistemi utilizzati, al fine di estrarre quanto necessario e riorganizzarlo per fornire delle informazioni che siano chiare e facili da individuare. I sistemi di Business Intelligence, infatti, aiutano nella creazione di una struttura che sia di facile lettura e che fornisca all'interessato i valori di cui ha bisogno nell'immediato. Questi aspetti solitamente sono curati dal CFO che predispone dei report specifici per area geografica, per linea di prodotto e per tipologia clienti, i quali potrebbero, con un semplice sistema di BI, essere creati automaticamente. Inoltre, i sistemi di BI più avanzati offrono la possibilità di creare delle analisi specifiche per soddisfare il fabbisogno di ogni collaboratore per valutare il proprio operato o, nel caso si tratti di un responsabile di funzione, per valutare l'operato del proprio ufficio. Queste microanalisi solitamente vengono richieste al CFO, il quale dovrebbe a sua volta riprodurre le informazioni

necessarie al singolo soggetto o ufficio. L'utilizzo di un sistema di BI efficiente permetterebbe di rielaborare i dati direttamente da parte dei responsabili, consentendo loro di usufruire delle informazioni di cui necessitano, con la conseguente riduzione del lavoro in capo al CFO, il quale a sua volta può delegare l'attività di controllo specifica per ogni reparto al relativo responsabile di funzione e dedicarsi a controlli macroeconomici sull'intera attività aziendale.

La BI avvantaggerebbe anche la realizzazione dei budget che ad oggi vengono redatti, secondo le linee guida del CFO, da ogni responsabile di funzione seguendo l'andamento dei dati storici e le prospettive future. Il sistema automaticamente potrebbe analizzare sia gli aspetti passati che futuri per fornire delle stime meno approssimative evitando l'errore dell'essere umano, il quale solitamente tende a sottostimare i costi e sovrastimare i ricavi, contrariamente a quanto sarebbe corretto fare, soprattutto se l'attività di cui è responsabile non è strettamente connessa ad aspetti finanziari e/o contabili. Dopo il recepimento dei singoli budget suddivisi per funzione, il CFO, per la redazione del budget generale del Gruppo, deve effettuare un lavoro di correzione delle stime che considera errate per i motivi precedentemente indicati. Con l'introduzione di un sistema ben strutturato si assisterebbe ad una riduzione di questi errori che, di conseguenza, diminuirebbero il lavoro del CFO, innescando un susseguirsi di effetti positivi anche nella produzione del report del fatturato mensile e negli altri report connessi al budget.

Come affermato in precedenza, per realizzare un sistema di reporting integrato avanzato dev'esserci il supporto, oltre che dei sottosistemi informativi che producono report di origine contabile, anche dei sottosistemi informativi che producono report di origine extracontabile e altri che forniscono un supporto a processi di decision-making non routinari. I report di origine extracontabile forniscono parametri per misurare i fattori critici di successo, la quota di mercato dell'azienda, il posizionamento competitivo e le situazioni contingenti che si potrebbero verificare (Corvino, 2020, p. 49). Trovandosi ad operare in condizioni di mercato competitive e in continua evoluzione, Gibus ha dato molta importanza a questi indicatori, utili sia per valutare l'andamento aziendale generale sia nei processi decisionali posti in atto per lo sviluppo e per la sopravvivenza dell'organizzazione. Le turbolenze ambientali causano una ripetitiva necessità di ridefinire le variabili chiave da monitorare, tenendo conto della natura delle attività svolte e delle differenti tipologie di responsabilità assegnate ad ogni singola funzione aziendale.

Può essere di utilità per l'azienda riuscire a identificare tempestivamente i dati extracontabili utilizzabili come supporto per i processi decisionali e operativi, al fine di soddisfare il fabbisogno informativo tramite la definizione dei fenomeni rilevanti da tenere in considerazione per ogni funzione aziendale, in modo da raggiungere gli obiettivi specifici prefissati. La possibilità di misurare mediante sistemi di Business Intelligence le variabili chiave menzionate, le quali differiscono in base alla funzione aziendale a cui ci si riferisce, fornisce elevati vantaggi a livello di tempo, in quanto permette di tenere monitorate queste informazioni automaticamente in ogni momento, per poter individuare eventuali variazioni e quindi essere in grado di intervenire prima del verificarsi di situazioni inaspettate.

Il sistema di ERP utilizzato da Gibus offre funzioni di reporting che non risultano essere sempre sufficienti per svolgere processi di analisi dei dati e decision-making, questo perché i database realizzati sono estremamente dettagliati e non intuitivi; infatti, i dati di cui si dispone sono molto frammentati e non sono organizzati in modo funzionale alle singole aree di business. Questo causa un sovraccarico dell'attività del CFO, il quale deve riorganizzare i dati in modo che essi siano leggibili dai responsabili di ogni funzione. Nel caso in cui questa attività non venga svolta e quindi si disponga di dati che non siano leggibili, non verrà effettuato un controllo specifico in tali aree.

Gli strumenti evoluti di Business Intelligence, oltre a consentire la raccolta dei dati come i sistemi ERP, permettono anche il compimento di due ulteriori fasi: una di modellazione dei dati e un'ultima di analisi degli stessi. Nella fase di raccolta i dati provenienti dai diversi sistemi informativi utilizzati (ERP, file Excel, ecc.) vengono immagazzinati su archivi temporanei, ripuliti, aggregati e correlati. Durante la seconda fase i dati contenuti negli archivi temporanei vengono trasferiti in un database univoco, all'interno del quale possono essere interrogati su base tematica; inoltre, il database può essere suddiviso in altri database che compongono il magazzino dei dati, anche detto datawarehouse. Si passa quindi alla fase di modellazione dei dati, i quali vengono poi definiti in contenitori tematici, integrati e correlati in supporti che possono essere temporali e/o permanenti, in modo da fornire un supporto per i processi decisionali. Inoltre, dal magazzino dei dati è possibile effettuare ulteriori segmentazioni interne in base a specifici elementi organizzativi, per esempio a supporto dell'attività di produzione, di approvvigionamento, di logistica e altre. Dopo aver superato la seconda fase, che permette l'integrazione e la

correlazione di tutte le informazioni raccolte, si passa alla terza ed ultima fase, ovvero la data analysis. In questo frangente i dati vengono analizzati mediante dei tools che soddisfano, anche automaticamente, le richieste specifiche predefinite, fino alla creazione di veri e propri sistemi di reporting e processi utili per prendere le decisioni (Corvino, 2020, p. 49-50).

Dopo l'introduzione del fondo di private-equity nel capitale della società e del conseguente sviluppo della struttura del SCG, Gibus ha scelto di realizzare un'attività strutturata di coordinamento e programmazione della produzione, che ad oggi fornisce KPI utili per valutare la produttività della manodopera e i costi di produzione. Oltre agli esempi presentati nell'attività di controllo economico-finanziario, è possibile fornire un esempio di come l'analisi della produzione sviluppata mediante l'utilizzo di un sistema di BI possa essere vantaggiosa per l'azienda. Seguendo le fasi presentate, la BI consente di monitorare le attività produttive dell'impresa grazie a diverse tipologie di controlli svolti in modo rapido ed automatico rispetto a come potrebbero essere svolti da parte dell'essere umano. Il modello presente ad oggi in azienda prevede la fornitura di indicatori inerenti al livello di efficienza di ogni linea di prodotto e dell'intera manodopera, oltre alla possibilità di effettuare confronti tra le ore di lavoro necessarie per la realizzazione di un bene nell'anno corrente e le ore che servivano negli anni precedenti. Il sistema di BI è in grado di integrare l'archetipo in uso fornendo ulteriori KPI di produzione, come la produttività ore/prodotto, ovvero la quantità delle ore necessarie per produrre determinati volumi, attività ad oggi realizzabile mediante il coordinamento tra diverse attività e sistemi, come quello utilizzato per monitorare le presenze in azienda. Un ulteriore vantaggio che la BI può garantire è il grado di efficienza delle linee e della manodopera mediante un'analisi effettuata giornalmente per un periodo selezionato, ma anche uno studio sull'aumento dell'efficienza a seguito dell'incremento dei lotti prodotti. Inoltre, è possibile introdurre la realizzazione di report per effettuare un vero e proprio controllo della produzione che consenta il confronto tra i giorni stimati sufficienti per produrre la quantità di pezzi prevista e i giorni effettivamente impiegati, evidenziando gli scostamenti e individuando le motivazioni che li hanno generati. Infine, si potrebbe agevolare il cosiddetto "tempi e metodi" indicando con più facilità i tempi stimati per le singole fasi di lavorazione di ogni prodotto, evitando problemi derivanti dall'interconnessione tra più sistemi.

La volontà di Gibus di incrementare il proprio sistema di BI, ad oggi ad un livello estremamente basilare, sorge dall'interesse nel riuscire a sostenere il percorso di crescita intrapreso in questi anni. Infatti, il Sistema di Controllo di Gestione, nonostante si sia evoluto rispetto al momento della nascita del Gruppo e pur avendo raggiunto gli standard fissati da Borsa Italiana per consentire la quotazione nel mercato AIM, deve costantemente essere modificato in base alle situazioni che si presentano all'impresa. Il SCG è mutevole, non esiste un modello ad hoc per ogni situazione o per ciascuna tipologia di organizzazione e quindi è bene non focalizzarsi e non fermarsi ad una determinata tipologia di controllo, in quanto essa potrebbe sembrare adatta in un preciso momento, ma, invece, al variare dell'ambiente esterno deve variare anche l'ambiente interno e di conseguenza tutti i processi e la struttura che caratterizzano l'impresa. Per sostenere i cambiamenti e non lasciarsi sopraffare dalle circostanze, è necessario che il Sistema di Controllo di Gestione si adatti e fornisca in ogni istante della vita dell'impresa il fabbisogno informativo necessario per lo svolgimento delle normali attività operative e dei processi strategici, sfruttando il contesto a proprio favore.

Conclusione

Durante la stesura di questo elaborato si è voluto dimostrare come l'implementazione di un Sistema di Controllo di Gestione sia diventata ormai fondamentale per non sopperire alla dinamicità del contesto odierno. Malgrado ciò, l'attività di controllo risulta ancora poco diffusa tra le piccole e medie imprese a causa delle proprie caratteristiche strutturali e organizzative. Molti piccoli imprenditori non sono propensi a sperimentare l'utilizzo di nuovi strumenti e aprirsi al futuro, preferiscono proseguire con le metodologie del passato, che già conoscono e dalle quali hanno avuto conferme.

Gibus S.p.A. è una piccola realtà che è riuscita a svilupparsi e a raggiungere una quota di mercato elevata nel settore Outdoor Design di alta gamma. La possibilità di raggiungere certi livelli di competitività nel mercato non è dovuta solo alle capacità imprenditoriali del management, ma anche alle decisioni strategiche che sono state intraprese, tra queste la realizzazione di un Sistema di Controllo di Gestione sofisticato. La necessità di strutturare un'attività di controllo è sorta fin dall'inizio della creazione del Gruppo, inizialmente al solo fine di individuare quali tra gli stabilimenti che lo componevano fossero i meno redditizi. Si è partiti da un Sistema basilare, focalizzato principalmente sull'analisi dei costi, la quale, se pur limitata, ha consentito la generazione di vantaggi per l'azienda. Dalle evidenze derivanti dal SCG si sono potuti individuare i problemi che il Gruppo di trascinava da quando ancora era suddiviso in quattro differenti realtà, riuscendo a compiere una scelta drastica che ha poi visto impennarsi la curva di crescita. Da quel momento in poi, il Sistema di Controllo è cresciuto con l'azienda, poiché si tratta di uno strumento mutevole che deve costantemente adattarsi alla struttura dell'organizzazione, alle esigenze dell'impresa e all'ambiente in cui essa opera per generare un vantaggio competitivo. Il SCG ha subito un'evoluzione notevole, passando dall'essere un semplice strumento non ben delineato a un Sistema che rispetta i principi emanati da Borsa Italiana per la quotazione nel mercato azionario. Grazie alle interviste svolte internamente, è possibile affermare come non sia stato facile per una piccola impresa con le caratteristiche di Gibus staccarsi dal modello centralizzato su cui era fondata. Nonostante ciò, i vantaggi che il Controllo di Gestione portava con sé erano più che evidenti e per questo è stato scelto di proseguire sulla strada inizialmente percorsa promuovendo lo sviluppo del Sistema. Dal mero controllo dei costi è stato introdotto un controllo più attento sulle

attività, il monitoraggio della parte patrimoniale e finanziaria ed è stato implementato anche il controllo economico, passando da una visione microeconomica ad una visione macroeconomica dei dati. Il SCG ha portato vantaggi oltre che a livello operativo anche a livello strategico, consentendo all'azienda, mediante l'analisi finanziaria, di sfruttare le opportunità che le si presentavano. Osservando l'azienda al momento della costituzione del Gruppo non era scontata l'evoluzione che nel tempo sarebbe stata in grado di compiere, la quale ha spinto l'azienda all'apertura del capitale ad un fondo di private equity e negli anni successivi alla quotazione in Borsa. Il fondo ha favorito ulteriormente lo sviluppo del Sistema di Controllo di Gestione introducendo l'analisi di alcuni aspetti, come il budget, prima non considerati e incoraggiando l'adozione di manovre correttive volte alla crescita dell'impresa. Esaminando la compagine organizzativa è stato possibile evidenziare come esista, almeno nell'azienda di riferimento, una correlazione tra la struttura e il Sistema di Controllo di Gestione. Infatti, i due elementi si sono influenzati l'uno con l'altro: il controllo si è adattato ai cambiamenti intervenuti all'interno dell'organizzazione e la struttura organizzativa è mutata seguendo le evidenze che l'attività di controllo generava. Questa cooperazione ha permesso di sfruttare le opportunità che si presentavano, optando per il decentramento di alcune mansioni, prima incentrate nelle mani del CEO, a favore di nuovi soggetti responsabili di funzione dotati delle competenze necessarie per svolgere al meglio il proprio compito. Come è stato più volte sottolineato, il SCG è uno strumento mutevole che deve costantemente adattarsi alle esigenze dell'ambiente circostante e alle decisioni manageriali, proprio per questo si è scelto di mostrare come l'introduzione della Business Intelligence nell'attività di Controllo di Gestione possa generare un Sistema maggiormente competitivo nel mercato odierno, dando vita ad un Controllo 4.0. Non solo le grandi imprese, ma anche le PMI si trovano sommerse da un'innumerabile quantità di dati che risulta di difficile lettura; di conseguenza, le aziende necessitano di strumenti in grado di decifrare le informazioni che circolano nei vari sistemi per renderle usufruibili a tutti i collaboratori. La BI può essere d'aiuto per integrare i dati reperibili dai diversi software interni all'azienda e per rielaborarli, aggirando gli errori derivanti dall'attività umana ed evitando che alcuni dati, pur essendo disponibili, non vengano utilizzati perché non facilmente interpretabili.

Per le aziende di più piccole dimensioni risulta certamente più complesso rispetto alle grandi aziende introdurre e mantenere un SCG sofisticato nel tempo, perché i costi, sia a

livello economico sia a livello di tempo, sono elevati. Ma come nel caso Gibus è necessario progredire pian piano e valutare la profittabilità dell'investimento in base alle necessità dell'azienda. Infatti, nemmeno Gibus, nella situazione iniziale, pensava di poter strutturare un controllo come quello ad oggi in vigore, ma questa possibilità è sopraggiunta grazie allo sviluppo dell'azienda, il quale è stato favorito anche dal SCG stesso. Per questo, bisogna cercare di scollarsi dalle tipiche mentalità da family business credendo di non poter effettuare certe scelte e tentare, valutando le varie proposte, di svilupparsi incrementando nuovi strumenti all'avanguardia che permettano lo sviluppo del business. Il Sistema di Controllo non è solo uno strumento di analisi che consente di individuare i casi di inefficienze nei costi, nello svolgimento dei processi produttivi, nella copertura degli investimenti e dei finanziamenti, ma dev'essere fonte di stimoli per migliorare le proprie prestazioni e la redditività aziendale generando un carburante che favorisca ulteriormente lo sviluppo del Sistema. È quindi uno strumento che permette una gestione consapevole della propria attività, fornendo una visione dell'organizzazione che potrebbe risultare più macroeconomica e meno microeconomica, ma che consente di tenere monitorato lo svolgimento delle normali attività di gestione e di favorire lo sviluppo delle attività strategiche.

Questo elaborato ha voluto portare un esempio pratico del potenziale del Sistema di Controllo di Gestione anche nelle PMI. Infatti, per ottenere dei risultati non è necessario che il SCG segua fin dall'inizio i crismi imposti dal Controllo di Gestione, ma è sufficiente che esso sia adatto alle esigenze e alle dinamiche aziendali. L'imprenditore deve modificare la propria idea di business e deve trasmettere all'organizzazione la volontà di crescere, implementando nuovi strumenti e metodologie, in modo da arricchire il bagaglio conoscitivo di cui si dispone per raggiungere gli obiettivi preposti. La figura dell'imprenditore nelle piccole aziende è ulteriormente importante, poiché è lui che prende le decisioni definitive e che quindi dovrebbe conoscere al meglio ogni aspetto dell'azienda. Questo può essere favorito, piuttosto che dall'accentramento delle funzioni aziendali, dalla realizzazione dell'attività di controllo in tutti i fronti, connessa alla presenza di soggetti con competenze in materia che possano occuparsi dello sviluppo del Sistema e dell'analisi dei dati.

Appendice: Intervista Gibus S.p.A. del 21/07/2021

L'intervista è stata effettuata in data 21 luglio 2021 al CFO dell'azienda e alla Responsabile del Controllo di Gestione (che indicheremo per semplicità con l'acronimo RCG) presente in azienda precedentemente all'inserimento della figura del CFO.

I nomi dei dipendenti sono stati rimpiazzati con nomi di fantasia e i nomi delle società esterne coinvolte nel processo sono stati sostituiti da lettere dell'alfabeto al fine di non ledere alla loro privacy.

ER: «Vorrei avere qualche informazione sulla nascita del Controllo di Gestione in Gibus, per analizzare come è stato modificato nel tempo.»

RCG: «Il Controllo di Gestione è nato quando è nata la Gibus e la Gibus come sai è nata con la fusione di quattro aziende: due sul territorio di Padova, una a Cuneo e una a Pistoia. L'esigenza del Controllo di Gestione è nata per capire i costi e i ricavi che ogni stabilimento aveva, per capire poi nella complessità quale fosse lo stabilimento più svantaggioso che poteva portare al declino anche degli altri stabilimenti. Questo Controllo di Gestione era stato creato tramite una società che si chiamava X che mi ha formato sui punti più importanti del Controllo di Gestione per arrivare a delle aliquote per capire se le cose andavano bene o no.»

CFO: «Quindi possiamo dire che prima del 2012, oltre al fatto che nasce Gibus S.p.A., non c'era assolutamente nulla.»

RCG: «Per il Controllo di Gestione sono stata la prima figura in questa azienda. Era una figura nuova, quindi, è stato un salto nel vuoto perché io ero sempre stata legata più all'amministrazione, fino alla redazione del bilancio, però facevo un bilancio diverso da quello che hai visto.»

CFO: «Sì, si faceva il bilancio fiscale, per il calcolo delle imposte.»

RCG: «Quindi come veniva strutturato: il nostro piano dei conti originario aveva ogni costo quadruplicato, sia costo che ricavo, perché ogni stabilimento aveva il suo fatturato e aveva i suoi costi. La registrazione delle fatture avveniva tutto in Saccolongo però ad ogni stabilimento veniva attribuito il suo costo. Il suo costo poteva essere relativo al personale, anche il costo della sicurezza, della manutenzione degli stabilimenti, quindi, c'erano quattro bilanci che poi venivano messi tutti quanti insieme. C'era poi una cosa importante in tutti gli stabilimenti

ovvero i magazzini. I magazzini venivano prestati, nel senso che c'erano molti trasferimenti che avvenivano tra i vari stabilimenti anche della materia, per dire c'erano varie lavorazioni che faceva Saccolongo, tipo dei teli, a cui veniva dato un valore presunto come se fosse una reale vendita per capire anche la produttività dello stabilimento, perché se il trasferimento fosse stato come un costo si perdeva poi lavoro della persona che lavorava all'interno dell'azienda. E quindi così veniva fatto, ogni stabilimento aveva i suoi costi e aveva i suoi ricavi e poi alla fine venivano sommati tutti e quattro gli stabilimenti e da quello abbiamo iniziato a capire quali erano gli stabilimenti che avevano più costi che ricavi, che avevano quindi più bisogno del lavoro degli altri rispetto a quello che lavoravano in proprio. Tra cui c'era Pistoia e Cuneo e quindi pian piano nel percorso del Controllo di Gestione si è capito che alcuni stabilimenti andavano a impoverire l'azienda. Quindi è stata fatta la scelta inizialmente di chiudere dei reparti, tipo la prima cosa che è stata chiusa sono stati i reparti di Cuneo delle confezioni, poi successivamente quello di Pistoia, in modo che le confezioni ci fossero solo a Saccolongo. Però nemmeno questa situazione aveva alleggerito gli altri stabilimenti con i costi e le cose andavano sempre più in declino, fino a quando è stato deciso di liquidare pian piano gli stabilimenti: prima Cuneo e poi l'anno successivo Pistoia, rimanendo soltanto Veggiano e Saccolongo. Veggiano e Saccolongo erano anche i siti più produttivi e alla fine pian piano il Controllo di Gestione è andato anche a semplificarsi perché cominciava a diventare sempre più focalizzato su un unico stabilimento. Quindi non so, la differenza adesso tra il Controllo di Gestione di oggi e quello che era ieri è che ieri era più concentrato sulla crescita e la decrescita dei vari stabilimenti, per dire i parametri che si tenevano sotto controllo erano prima di tutto tutta la parte del fatturato e dei trasferimenti, per capire la redditività del singolo stabilimento poi si cominciavano a vedere le provvigioni, anche la erano identificabili perché avevamo gli agenti per regione, poi il costo del trasporto anche quello era molto importante da tenere sotto controllo perché ogni stabilimento si era portato un po' anche i difetti delle vecchie realtà e quindi di conseguenza abbiamo cercato di capire dove si poteva migliorare, cioè prendendo il ruolo di ogni stabilimento e cercando di cancellare quello che non andava bene negli altri stabilimenti. Quindi cercavamo di

monitorare bene anche il costo del trasporto, perché abbiamo sempre avuto il trasporto sia interno che esterno e quindi cercavamo di tenere sotto controllo che quel costo trasporto andasse a zero contro l'addebito ai clienti in modo di avere sempre un minimo di percentuale su questo qui e l'altro qua e poi basta. Cercavamo di controllare anche il costo del lavoro perché vedevamo il numero di tende che usciva, perché importando le varie realtà avevamo importato anche i dipendenti; quindi, magari le altre realtà erano più cariche dei dipendenti e si cercava quindi trovare lo stabilimento più redditizio dal punto di vista anche del numero di persone e di produzione. Quindi abbiamo cercato un po' di spostare le grandi strutture, che sono state tolte da Veggiano e spostate su Saccolongo e poi, prima di chiudere, si è cercato di differenziare la produzione per vedere se poteva essere una soluzione. Ma non era quella la soluzione, bensì la mentalità sbagliata e anche i costi dei trasferimenti che andavano ad impoverire lo stabilimento centrale. E quindi, pian piano con il Controllo di Gestione, si è capito che comunque bisognava concentrarsi non solo un costo ma in tutta la produzione in modo da tagliare tutti i costi che c'erano.»

CFO: «Vi era una visione forse poco macro e tanto micro, nel senso, focalizzata su singole voci di spesa piuttosto che altro, cioè si guardava il costo di trasporto, il credito al cliente, le spese dell'assicurazione, ma alla fine c'era sì una visione di insieme perché si sommava tutto, ma forse era più focalizzata a capire dove nello specifico c'era il buco di costo, era più un'analisi micro che dopo nel tempo è venuta meno.»

RCG: «Diciamo che negli anni passati si è andato più a cercare un equilibrio mentre adesso ci cerca una crescita, prima si cercava di mantenere stabili i costi, cercare di produrre e mantenere un equilibrio e non si guardava la crescita. Anche nei primi anni 2012, 2013 e 2014 cercammo anche di restare uguali all'anno precedente l'importante era che non andassimo sotto e quindi non si cercava la crescita, ma come conciliare queste quattro aziende.»

CFO: «Appunto l'evoluzione successiva è stata che le prime analisi che facevamo all'inizio erano proprio molto micro, guardavamo il costo al chilometro per mezzo, ora sono tre anni che non guardiamo più il costo al chilometro per mezzo o il costo al chilometro per dipendente, il costo della colazione di ciascun viaggiatore, insomma era molto micro perché appunto c'era un'attenzione specifica su quel tipo

di costo per andare ad indagare, efficientare una struttura che era estremamente inefficiente. Infatti, nel bilancio 2012, 2013 e 2014 l'utile era sempre a zero e poi è cresciuto nel 2016 col passare del tempo, perdendo anche un po', un po' sbagliando, un po' facendo giusto, perdendo l'attenzione al micro-dato ma guardando con un'attenzione di insieme per non perdere tre giorni per guardare il costo al chilometro del dipendente, ma guardare il suo complesso, perché magari ci sono milioni da risparmiare. Forse c'era meno attenzione al margine industriale puro, cioè consumo di materiale, e c'era più attenzione sul costo di struttura cioè io non mi ricordo il margine industriale all'epoca.»

RCG: «No, come margini c'erano soltanto quello del costo del venduto poi quello del valore della produzione e il margine di contribuzione e poi arrivavamo fino all'EBITDA.»

ER: «Il concetto di EBITDA da quand'è che è arrivato?»

RCG: «L'abbiamo sempre avuto ma non c'era una volontà nel migliorarlo. Però inizialmente era una consapevolezza cercare di mantenerlo stabile perché capivamo che gli altri ci portavano giù, per dire anche gli stessi costi del marketing e dell'ufficio tecnico concentrate qui, cioè Saccolongo, però in realtà correttamente venivano distribuiti anche sugli altri stabilimenti, ma essi non erano pronti ad avere questo costo perché affondavano. Erano i costi suddivisi che li affondavano, ma comunque questi costi andavano divisi perché anche loro ne usufruivano, perché andavano in percentuale non era diviso 4 in proporzione la struttura e la grandezza degli stabilimenti.»

CFO: «Forse un altro concetto che poteva esserci era che anche il Controllo di Gestione che veniva fatto, anche questi controlli che c'erano, non erano calendarizzati come ogni mese produco questo, ogni settimana faccio questo.»

RCG: «Noi lo facevamo trimestralmente e basta.»

CFO: «Ed era molto su richiesta di Gianfranco.»

RCG: «No no in realtà proprio trimestralmente, c'era già la semestrale, c'era poi il 30 settembre e infine quella di dicembre. Avevamo il confronto con gli anni passati, quindi marzo degli anni precedenti con marzo dell'anno successivo e pian piano, se guardate, c'erano alcuni file che avevano del 2012, 2013, 2014 e inizio del 2015

e si guardava anche la progressione negli anni, cercando sempre il confronto con l'anno precedente.»

CFO: «E c'erano anche delle stime? Nel senso, lo confrontavamo con anche dei budget? Cioè lo facevamo con l'idea, dopo sei mesi, di fare questi costi?»

RCG: «C'è da premettere, i budget li faceva Gianfranco ed erano dei valori irraggiungibili, li faceva come lui voleva. In realtà il suo budget riguardava la crescita a livello di fatturato e poi da là in proporzione andava a sviluppare i costi, però in realtà, se non c'era fatturato, non c'erano neanche costi; quindi, era un budget sempre molto molto irraggiungibile, perché si sparava sempre un po' più in alto.»

CFO: «Possiamo dire che quando sono arrivato ho trovato il budget 2020 che era molto grezzo, diviso solo per nazione non per prodotto o per funzionario, neanche per paese, ma quindi quando tu costruivi la trimestrale e semestrale avevi una colonna a fianco dove ti confrontavi con la previsione di Gianfranco?»

RCG: «Sì non solo a livello di fatturato, ma anche a livello di costi e logicamente il budget era sempre con costi inferiori rispetto a quelle che avevamo effettivamente, però utilizzavamo di più lo storico e se già riuscivamo a mantenere un equilibrio rispetto allo storico era bene.»

CFO: «Ok a livello invece di patrimoniale, tu costruivi il report sui trasferimenti a livello economico a livello patrimoniale c'era qualcosa?»

RCG: «No, solo nell'ultimo anno stavamo incominciando a farlo però era proprio molto molto elementare.»

ER: «Quindi anche a livello di flussi di cassa?»

RCG: «Quello no, mancava completamente questa parte.»

CFO: «Quindi son partiti giustamente dalla parte, anche se non più semplice da rilevare, più facile da controllare del conto economico, mancava forse il concetto di patrimoniale quindi crediti debiti e magazzino.»

RCG: «Non si guardava la crescita o la solvibilità, i crediti, i magazzini, gli investimenti né tantomeno la cassa, perché poi l'economico si trasforma in flusso di cassa. I magazzini avevano un grande problema, perché avevamo quattro magazzini importanti che venivano dalle vecchie realtà e la maggior parte di questi magazzini aveva tanta fuffa che andava soltanto a caricare il conto economico, infatti, questo

è stato uno degli elementi che hanno favorito la pulizia, trovandoci nel 2015 con un unico stabilimento. È stata una perdita anche voluta nei primi anni, perché è stato proprio un pulire per poi trovare il trampolino per potersi lanciare... ed è arrivato Federico.»

CFO: «No no ma stiamo ancora lì secondo me, per capire, beh vabbè sul mondo crediti c'era poco niente sui giorni ecc.»

RCG: «Si c'era la parte più finanziaria che veniva più visualizzata più tra Paolo, Ludovica e Gianfranco ma era un'analisi specifica sui clienti e sugli scaduti, cioè non era un'analisi come possiamo fare per accettare la situazione, ma semplicemente cercavamo di trovare un equilibrio, proprio per pulire, non c'era la volontà di migliorare era proprio un cercare di trovare un equilibrio per poi dopo capire come vogliamo crescere.»

CFO: «Quindi banche manco che manco PFN e concetti niente.»

RCG: «E anche l'azienda ha comunque avuto anche nel tempo una crescita, cioè l'azienda che è oggi non era l'azienda di ieri, perché comunque erano quattro sedi piccole e meno strutturate. Anche lo stesso ufficio del Direttore commerciale in realtà non esisteva. È nata poi la figura del Direttore commerciale con un signore che si chiamava Carlo che inizialmente faceva sia Italia che Estero, però anche lui era più orientato nelle vendite che nel progettare le vendite, quindi è stata anche un'evoluzione, una crescita di figure che mancavano. Tipo anche il marketing era una sola persona, l'ufficio tecnico ne erano due, cioè le esigenze sono nate dopo.»

CFO: «Dal 2015 sono arrivati tutti i responsabili di funzione Rossi, Verdi, Gialli, Bianchi, prima Lucio, io.»

RCG: «Poi si è deciso di dividere le due figure Italia ed Estero, perché comunque l'Estero c'era, ma non c'era una crescita sull'Estero, quindi, è nata la volontà di far crescere l'Estero e di suddividere l'Italia dall'Estero. Quindi, c'era la parte delle provvigioni, c'erano solo due agenti su tutto e si è deciso poi di investire nelle persone e dare delle zone in modo che ognuno si potesse dedicare ad una zona più ampia. Era un modo per crescere anche tutta la struttura dell'Estero.»

CFO: «Eh anche questo caso non è banale, c'entra anche parzialmente col Controllo di Gestione, cioè hanno visto con le analisi che facevano il momento di crescita o di potenziale crescita che si voleva raggiungere con l'internalizzazione dei

funzionario, che sta continuando tuttora perché stiamo abbandonando agenti e internalizzando funzionari, ed era un certo di punto di vista più conveniente efficiente per l'azienda, infatti, sull'Estero non viveva, se andiamo a vedere la divisione Estero nel 2015 ti rendi conto che faceva dei fatturati che erano abbastanza ridicoli.»

RCG: «Perché c'era tutta la parte comunitaria che era del signor Barbaglia, un agente esterno e tutta la parte extra l'aveva Filippo.»

CFO: «L'Estero nel 2015 valeva 7 milioni che era quello che avevamo importato e non cresceva e già all'epoca, è iniziato attraverso le analisi fatte di Controllo di Gestione, hanno deciso di chiudere due agenzie e di strutturare una struttura commerciale fatta di funzionari, i primi quattro funzionari c'era Marco, Fabio, Edoardo.»

RCG: «Sì perché abbiamo importato Marco che era in realtà uno dei direttori dell'azienda di Cuneo, quindi quando è stato chiuso Cuneo è stata offerta la zona della Francia, dunque, essendo Cuneo in Piemonte, era molto più bravo sul territorio francese e quindi pian piano sono emerse altre figure e ognuno aveva la sua zona. E quindi niente, anche perché non è che la figura del funzionario ci costi meno rispetto all'agente, però si è pensato se l'agente ci costa per dire 800.000 euro all'anno, con lo stesso importo possiamo strutturare tre persone, quindi essere anche un po' più meticolosi nell'andare da più clienti.»

CFO: «A livello economico è conveniente a fatturato crescente.»

RCG: «Sì, per dire anche le stesse macchine, non ne avevamo mai avuto inizialmente il funzionario con le auto, cioè era proprio qualcosa che per noi era impensabile e poi pian piano è nata proprio la volontà di aprire la mente, penso anche col po' col fondo che ci ha dato l'input perché erano più strutturati ed erano anche più professionali. Avevamo una visione diversa, una visione delle vecchie aziende.»

CFO: «Ho un'altra curiosità parlavamo di budget, Gianfranco prendeva la percentuale dell'anno prima e oltre l'anno ogni tanto si è mai costruito un piano più lungo dell'anno?»

RCG: «No no, veniva fatto il piano industriale ma proprio dalle società esterne, però in occasione del fondo, e lo ha fatto Y. Non eravamo pronti, eravamo ignoranti su questo punto di vista, non c'era la mentalità, non si conosceva.»

ER: «Quindi, durante lo sviluppo del sistema avete anche un po' cambiato la strategia adottata, cioè secondo me, anche internalizzando gli agenti. Si può dire?»

CFO: «Sì. Pian pianino i ragionamenti che facevano hanno portato con loro una grande rivoluzione in questa azienda, cioè lo studio dei costi fatti in realtà ha portato alla Gibus di oggi. Perché l'operazione nel 2015-2016 e quell'altra operazione di ridefinizione, cioè di internalizzazione dei funzionari, deriva comunque anche da quel Controllo di Gestione che supportava l'amministratore nel prendere le proprie decisioni. Non è per effetto del Controllo di Gestione, ma per effetto delle evidenze che dava il Controllo di Gestione. Una tra le tante rivoluzioni del secolo è stata Pistoia-Cuneo del 2015-2016, ovvero la dura decisione di dire "signori, se l'azienda vuole rimettersi in piedi deve finire di fare così". Perché attraverso quei report che RCG e Gianfranco producevano si vedevano gli affitti molto alti del capannone, o che era tutto ridondante, c'era Paolo qua e un altro Paolo di là a Pistoia che facevano sempre lo stesso lavoro, e come lui ci sarà stato un responsabile produzione, dell'ufficio tecnico, uno che studiava di qua, uno di là c'erano tante figure che si raddoppiavano, affitti, macchine, così via.»

RCG: «Venivano da due realtà così diverse che alla fine non c'era neanche la volontà di cercare di modificarsi.»

CFO: «Tant'è che l'evidenza di questo passaggio epocale che è venuto fuori anche da questo lavoro è proprio l'EBITDA. Perché se nel 2015, che è l'ultimo bilancio chiuso con i quattro stabilimenti, perché verso la metà del 2015 è iniziata la rivoluzione quindi, in realtà, il 2015 li aveva ancora dentro, il 2016 ha fatto un EBITDA di 13 punti percentuali, l'anno prima 7 e mezzo e ovviamente non è che hanno tirato fuori dal cilindro semplicemente hanno efficientato la struttura. In evidenza dei dati del Controllo di Gestione, cioè dai numeri perché c'erano gravi dispersioni di costi, è stata confermata ampiamente la scelta, raddoppiando l'EBITDA a parità di fatturato, perché il fatturato dal 2015 al 2016 passa dal 29.8 a 29.8 quindi da qualche parte questi costi sono saltati fuori e quindi ecco.»

ER: «Che cosa utilizzavate come programmi?»

RCG: «Non avevamo Sme.up che magari oggi ti dà la possibilità di fare Excel, ma era molto molto manuale tanto data entry, c'era Apice che praticamente tu ti stampavi il mastrino ed era tutto un inserimento manuale.»

CFO: «Perché in realtà vuol dire che c'era per quanto, come dire, agli albori un Sistema di Controllo di Gestione, ma la difficoltà qui era proprio anche il mancato supporto da parte di un gestionale... non sto parlando di un BI.»

RCG: «Cioè io scrivevo a mano perché non c'era la possibilità di estrarre dati in Excel.»

CFO: «Io mi ricordo che i tuoi file erano ben strutturati, non fatti male.»

RCG: «Però era tutto manuale, non sono formule di derivazione, devo mettere io uno per uno. Lui non ci credeva.»

CFO: «Ecco perché dai primi mesi del 2016 parte Sme.up. Cioè signori organizziamoci un attimo. A livello produttivo e di efficienza generiamo più profitto da questa azienda, ma sistemiamo anche l'aspetto dei numeri, non solo numeri di amministrazione ma anche a livello di totale, tutto, della logistica.»

RCG: «Eravamo veramente tanto primitivi.»

CFO: «E da lì si è cambiato il mondo, perché se dovessimo ancora avere Apice io e te staremo qui a scrivere numeri a mano. Ma anche quella è stata una derivazione.»

RCG: «Per me è stata una bella esperienza devo dire, è stata una cosa molto formativa mi è piaciuta tanto perché è un lavoro nuovo. Certo adesso vedo i suoi file e guardano i miei quasi dico “caspita”.»

CFO: «Però fa parte del passaggio evolutivo che ha fatto l'azienda, cioè di portare conoscenza diversa. Voi siete nate più tecniche, fiscali e amministrative.»

RCG: «Ci siamo riciclate come persone perché, comunque, ci siamo messi in gioco, ci siamo riciclati un po'. Avevamo altre preparazioni, sai, perché comunque non era facile cambiare. Per dire, io lavoravo nello stabilimento di Veggiano, ero responsabile amministrativa, arrivo qua in un contesto che era già un gruppo e ho dovuto ricreare il mio spazio, il mio ruolo, cioè, comunque poi nel 2016 è arrivato un altro.»

CFO: «Però fa parte anche questo. Loro mancavano di formazione perché erano 20 anni che lavorano qua, poi lei arriva nel gruppo con la sua esperienza e tecnica.»

RCG: «Sì ero proprio contabile, facevo il personale già, perché ero in quelle piccole aziende di 50 persone dove fai tutto te, quindi ti fai gli acquisti. Io venivo da uno studio di commercialisti, quindi per me era tutto fiscale, proprio il bilancio, gli ammortamenti. Estero e iva qui adesso li faccio io, perché ero forte proprio su quello.»

CFO: «Questo aspetto conta perché non c'era ancora un seme vero. Loro si sono auto imparati, quindi, è normale che ci fosse ancora un sistema primordiale, aiutato da questa società X che probabilmente, essendo sconosciuta, forse non era la più adeguata.»

RCG: «Secondo me, col senno di poi, oggi guardando anche la formazione di chi è entrato all'interno dell'azienda e anche della struttura del file che abbiamo fatto insieme, ne metto un po' in discussione la preparazione.»

CFO: «Però all'epoca era già tanto, adesso non li conosco, guarda sito, però probabilmente all'epoca potevano aiutare. Però da lì in poi hanno costruito la base per partire per sviluppare tutto il resto. Poi in realtà il fondo la prima cosa che ha chiesto è proprio il Controllo di Gestione, un Controllo di Gestione con i crismi che loro definiscono da esperti del Controllo di Gestione, con i patti parasociali. Il tutto è avvenuto ad aprile del 2016, era proprio scritta la presenza di un controller, di un CFO che costruisse e che mettesse insieme tutte le informazioni che già avevano.»

RCG: «E tra le altre cose non volevano una persona già interna, doveva essere proprio una persona nuova.»

CFO: «Perché loro, per quanto di minoranza, avevano diritto di nominare. La mia nomina, la mia assunzione, non è venuta da Gianfranco, l'hanno fatta loro. Io ho fatto il colloquio con loro. Perché loro volevano una figura di garanzia per proteggere i loro interessi, come hanno nominato altre due persone, gli altri due invece erano di nomina di Gianfranco, il tutto definito all'interno dei patti parasociali.»

RCG: «Beh quella è stata una spinta decisiva per l'azienda, per Gibus. Ci ha insegnato la vera realtà da industria, noi eravamo artigiani.»

CFO: «Ad industrializzare il ciclo produttivo, l'efficienza dei costi, dopo in realtà non è che l'EBITDA sia esploso è diventato 14 nel 2017, 14 nel 2018 e 14 nel 2019, poi nel 2020 è diventato 19 perché abbiamo fatto massa, però il primo salto clamoroso è stato fatto dal 2015 al 2016 per effetto di quello che abbiamo detto prima.»

ER: «Sto facendo un check delle cose.»

CFO: «Certo.»

ER: «Ma avete sviluppato anche maggiori controlli sui dipendenti dopo il fondo? Anche sulle attività proprio?»

RCG: «Ma in realtà c'è sempre stato un controllo sul personale, soprattutto sulla parte degli autisti, perché erano determinanti i costi dei trasporti e poi sulle singole figure tipo marketing o ufficio tecnico, cioè cercavamo comunque di monitorare anche la figura in più, ciò che comportava poi sui ricavi, però sempre sui grandi numeri.»

CFO: «Però dopo forse, in realtà, con l'avvento di una produzione unificata qui a Saccolongo e col binomio Valerio-Gianluca, c'è stato un salto di qualità, perché adesso noi vediamo meno i loro file, ma anche se loro sarebbero dei controller a tutti gli effetti, perché i file che si sono scambiati ieri mattina sono esattamente lo studio dell'euro prodotto per ora di lavoro.»

RCG: «Valerio sta come me da 15 anni, e diciamo che era molto preparato, cioè ha sempre gestito solo Saccolongo. Invece con l'arrivo di Gianluca, ingegnere gestionale, diciamo si è strutturato un poco di più, prima c'era la bozza e poi sono arrivate le figure più nuove, diciamo, per lavorare anche meglio e meno. Hanno dato delle strutture più scolastiche.»

CFO: «Si loro hanno delle dashboards di produzione e se chiedi “ma quanto mi è costata la produzione questo mese a livello di ore?” Ti danno il KPI, l'incidenza fatturato prodotto/ore lavorate, ma la cosa che secondo me Gianluca ha portato al livello di produzione è la pianificazione degli ordini di produzione, cioè la fluidificazione degli ordini, perché prima arrivavano gli ordini e andava tutto dentro in ordine di arrivo.»

RCG: «Non si sapeva neanche niente a livello di tempi.»

CFO: «Gianluca ha portato i tempi e metodi. Se tu chiedi a Gianluca quanto ci vuole a fare una Klik zip te lo dice al secondo, no più o meno, ti dice esattamente 12 minuti e 13 secondi. Questo aiuta molto nello strutturare i reparti, soprattutto adesso che siamo in picco in sovrapproduzione, perché se tu devi mettere su un'altra postazione riesci a capire quanto ti produce di più, quindi se ti aiuta ad efficientare. L'avvento di Gianluca e, in generale, di un Controllo di Gestione sui numeri ha portato il monitoraggio dei costi di produzione, dei tempi di produzione, l'efficientamento nel flusso di pianificazione degli ordini e il controllo dei costi legati al lavoro.»

ER: «Ma com'è che si chiama?»

- CFO: «Tempi e metodi! Guarda che una volta nelle grandi aziende c'era un ufficio che si chiamava così, se tu fossi andata da Z ci sarebbero stati uffici di tempi metodi.»
- RCG: «E lì comunque, anche dal punto di vista degli interinali, quando prendiamo i dipendenti della cooperativa sono proprio voluti, non è che prendiamo tre a caso, è proprio perché è calcolato che per fare questi due prodotti ci vogliono quel numero di persone. Prima, invece, non era così! Si prendeva e si sperava che facessero fatturato. Poi sono stati ottimizzati i costi anche dal punto di vista delle ditte esterne dell'azienda.»
- CFO: «Per dire, Valerio rileva le ore lavorate e ti dà l'euro ora storico per ogni reparto mensilizzato e storicizzato per tre anni. Quindi va a vedere se stiamo efficientando o perdendo efficienza nel costo del lavoro diretto.»
- RCG: «Ed è aggiornato al giorno, tant'è vero che io a fine giornata sistemo sempre tutte le timbrature in modo che poi alla mattina successiva riesco ad importare i numeri corretti, che altrimenti si perderebbero per poter fare la pianificazione, perché lui scarica tutto dal mio portale.»
- CFO: «E anche prima riusciva a lavorare con una difficoltà in più. Però anche lì Y è servito a dare dei numeri più costanti, stabili. È stato un po' come il passaggio da Apice a Sme.up anche per questo tipo di controllo.»
- ER: «Ma, quindi, ha spinto più il fondo? Perché io pensavo che l'entrata del CFO avesse spinto di più verso un controllo formale diciamo; invece, è stato il fondo che ha fatto ha messo dentro all'azienda e quindi ha spinto per un controllo più strutturato.»
- CFO: «Ovviamente entri nel circolo. Sicuramente sono stato nominato dal fondo, ma ho lavorato per l'azienda, considerando il fatto che fino adesso avevamo guardato così, allora mi chiedevo “va bene come guardiamo? Sì? Perfetto. Questi sono i punti di vista dall'amministratore, c'è qualcosa che potremmo vedere meglio o aggiungere?”. E questo è quello che è stato definito dal fondo. In realtà Matteo era spesso qua, era una presenza, perché il fondo diceva “Io vorrei vedere il fatturato per prodotto, per eccetera eccetera”, e quindi ridisegna e sviluppa per seguire queste richieste, che sono poi state internalizzate. Sicuramente il fondo ha richiesto la presenza di una figura come la mia, sicuramente ha impostato una logica di visione dei numeri per dire come potrebbe essere una visione giusta per proiettare la crescita, ma una volta che la struttura è stata efficientata poi

l'abbiamo fatta nostra e sono diventate nostre tutte queste informazioni che le portiamo avanti e anche le evolviamo. Anche perché 2-3 anni è stato il fondo, 2016-2018, però loro appunto avevano delle richieste, anche budget di investimenti e quant'altro. Adesso è una cosa normale trovarsi ottobre e definire bene cosa abbiamo bisogno per l'anno 2022 di macchinari.»

RCG: «Ma quello lo facevamo anche noi, perché avendo anche tanti leasing e dovevamo capire pian piano quando si andavano a svuotare, diciamo, i costi del leasing annuali per poi prendere un altro camion o per poter prendere un nuovo macchinario. Però ovviamente loro avevano un'esigenza molto più dettagliata.»

CFO: «Diventa formalizzato tanto da portarlo al CdA, se ti perdi qualcosa devi andare in CdA a fartelo approvare.»

RCG: «Invece, prima noi avevamo un CdA di nove persone dove erano tutti gli amministratori delle vecchie aziende, quindi erano 9 amici ed era più un incontro. Poi dopo si è strutturato come un organo deliberativo, lo si faceva trimestralmente perché c'era una figura anche esterna del fondo.»

CFO: «Comunque le deleghe di Gianfranco son cambiate in maniera importante perché lui aveva mezzo milione di investimento e dopo non poteva più investire. Se c'era da fare un milione e mezzo di investimenti, cosa che adesso fa liberamente e che prima del fondo faceva liberamente, con il fondo non lo faceva, doveva convocare un CdA di urgenza tra virgolette.»

RCG: «Anche le stesse firme di Alessio e di Lucia erano inesistenti. Loro non potevano firmare! Anche la figura di Alessio si è modificata: prima di tutto era Responsabile Estero, poi è diventato dell'Ufficio Tecnico e poi dall' Ufficio Tecnico è diventato di Design e poi dal Design è diventato Amministratore. Anche lui ha visto un po' tutti gli uffici e poi dopo è diventato Amministratore.»

ER: «Beh dai mi par bene, la parte che mancava di più era soprattutto quella prima del fondo, poi con l'introduzione del fondo ho capito un po' come si è sviluppato e quindi mi pare che mi abbiate spiegato bene.»

CFO: «Bene cosa ci meritiamo? Non so, una cena?»

RCG: «No no, voglio sulla prima pagina della tesi un ringraziamento speciale per i miei colleghi Federico ed Antonella, prima dei genitori e poi mi devi portare la copia autografata e magari la posso riciclare anche io.»

ER: «Ok dai.»

CFO: «Se tu guardi la logica non è distante da quella attuale, l'ho reso semplicemente più leggibile. Perché se tu devi dare a qualcuno una roba del genere è sicuramente fatto benissimo, ma è di difficile lettura.»

RCG: «Era tutta molto familiare come cosa, anche le spese legali ognuno aveva le sue pratiche, i consulenti.»

CFO: «Ti rendi conto che avevano un 3 di EBITDA sul 2012?»

RCG: «Il definitivo era il 6 e quello a budget era 14.»

CFO: «Ti rendi conto della non attendibilità del budget? Cioè dello scollamento. Non aveva idea di come fare un budget, ma non per cattiveria, perché come puoi pensare di aver chiuso il 2012 con un EBITDA del 3 ed arrivare alla chiusura con un EBITDA del 15?»

RCG: «Anche l'altra cosa che secondo me era sbagliata era la parte degli interessi attivi, passivi, eccetera. Non erano in proporzione sulle fatture, erano diviso quattro. Quindi magari poteva andare ad appesantire delle situazioni che in realtà si andavano a prendere anche il peso di Saccolongo, però non ci interessava perché, logicamente, non andavamo a guardare questo. Perché Apice non ti dava la possibilità di inserire il centro di costo, quindi dovevamo creare un piano dei conti quadruplicato, tutto perché non si dava possibilità di imputare il centro di costo.»

Bibliografia

- Airoldi G., Brunetti G., Coda V., *Economia aziendale*, Il Mulino, Bologna, 1994.
- Anthony R. N., *Planning and Control Systems: a framework for analysis* in “Division of Research, Harvard University Graduate School of Business Administration”, Boston, Gennaio 1965.
- Anthony R. N., *The bad and the good of experience* in “Management Accounting”, Vol. 71, No. 7, Gennaio 1990.
- Astolfi E., Barale L., Ricci G., *Entriamo in azienda oggi*, Vol. 3, No. 1, Milano, Gennaio 2013.
- Astrachan J. H., *Strategy in family business: Toward a multidimensional research agenda* in “Journal of Family Business Strategy”, Vol. 1, No. 1, Marzo 2010.
- Baschieri G., *L'impresa familiare: Fattori di successo ed evidenze empiriche sulle performance*, FrancoAngeli, Milano, 2014.
- Bazzerla M., *La progettazione di un sistema informativo per le imprese alimentari* in “Controllo di Gestione”, Ipsoa, aprile 2017.
- Borsa Italiana S.p.A. – London Stock Exchange Group, *Guida al piano industriale – Listing Guides*, Luglio 2003.
- Borsa Italiana S.p.A. – London Stock Exchange Group, *Guida al Sistema di Controllo di Gestione – Listing Guides*, Novembre 2011.
- Brunetti G., *Il Controllo di Gestione in condizioni ambientali perturbate*, FrancoAngeli Editore, Marzo 1979.
- Butler H. N., *The contractual theory of the corporation* in “George Mason University School of Law”, Vol. 11, No. 4, 1989.
- Cattaneo C., Bassani G., *Sistemi di controllo formali nelle PMI familiari: una presenza possibile?* in “Piccola Impresa/Small Business”, No. 1, Aprile 2015.
- Chapman C. S., *Accountants in organisational networks* in “Accounting, Organizations and Society”, Vol. 23, No. 8, Novembre 1998.
- Chenhall R. H., *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future* in “Accounting, Organizations and Society”, Vol. 28, No. 2-3, Febbraio-Aprile 2003.
- Chenhall R. H., *Theorizing contingencies in management control systems research* in “Handbooks of management accounting research”, Vol. 1, Dicembre 2006.

- Comitato per la Corporate Governance, *Codice di Corporate Governance*, Gennaio 2020.
- Commissione europea, *Guida dell'utente alla definizione di PMI* in “Mercato interno, industria, imprenditoria e PMI”, Lussemburgo, 2015.
- Corvino S., *Controlling 4.0: il reporting integrato con i modelli di business intelligence* in “Controllo di Gestione”, Maggio 2020.
- Cuomo M. T., Metallo G., *Management e sviluppo d'impresa*, Giappichelli Editore, Torino, Maggio 2007.
- D'Angiolo F., *Impatti dell'integrazione fra sistema informatico e fabbisogno informativo ai vari livelli di automazione* in “ETD Università di Pisa”, Maggio 2010.
- Davies J., Finlay M., McLenaghan T., Wilson D., *Key Risk Indicators – Their role in Operational Risk Management and Measurement* in “RiskBusiness International Limited”, Febbraio 2006.
- Davila T., *An exploratory study on the emergence of management control systems: Formalizing human resources in small growing firms* in “Accounting, Organizations and Society”, Vol. 30, No. 3, Aprile 2005.
- Davis P., *Realizing the potential of the family business* in “Organizational dynamics”, Vol. 12 No. 1, 1983.
- Del Baldo M., Arcari A. M., Ruisi M., *Controllo di Gestione nelle PMI e consulenti esterni* in “Management Control”, Marzo 2019.
- Di Crosta F., *Il Controllo di Gestione nella PMI: da opportunità a necessità* in “Microimpresa”, Vol. 39, Novembre 2015.
- Donaldson L. e Davis J. H., *Stewardship theory or agency theory: CEO governance and shareholder returns* in “Australian Journal of Management”, Vol. 16, No. 1, Giugno 1991.
- Dyer W. G., *Cultural change in family firms: Anticipating and managing business and family transitions*, Jossey-Bass, San Francisco, 1986.
- Fiat S.p.A., *Linee di indirizzo per il Sistema di Controllo Interno e di Gestione dei Rischi*, Febbraio 2012.
- Fontana F., *Il sistema organizzativo aziendale*, Vol. 8, Franco Angeli, Milano, 1999.
- Garrison N., Noreen E. W., Brewer, P. C., *Managerial Accounting*, Mc. Graw Hill, XIII Edizione, New York, 2010.
- Gibus S.p.A., *Gibus S.p.A. Bilancio di esercizio 31/12/2016*, 2016.

- Gibus S.p.A., *Bilancio separato Gibus*, 2020.
- Golfarelli M., Rizzi S., *What-if Simulation Modeling in Business Intelligence* in “International Journal of Data Warehousing and Mining”, Ottobre-Dicembre 2008.
- Goold M., Quinn J. J., *The Paradox of Strategic Controls* in “Strategic Management Journal”, Vol. 11, No. 1, Wiley, Gennaio 1990.
- Halabi A.K., Barrett R., Dyt R., *Understanding financial information used to assess small firm performance: An Australian qualitative study* in “Qualitative Research in Accounting & Management”, Vol. 7, No. 2, Giugno 2010.
- Hofstede G., *The cultural relativity of the quality of life concept* in “Academy of Management review”, Vol. 9, No. 3, Luglio 1984.
- Istat, *Censimento permanente delle imprese 2019: i primi risultati* in “Censimenti permanenti imprese”, Febbraio 2020.
- Istituto di ricerca dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, *Il Controllo di Gestione e la contabilità dei costi nelle pmi*, No.12, Roma, Marzo 2012.
- King R., Clarkson P.M., Wallace S., *Budgeting practices and performance in small healthcare businesses* in “Management Accounting Research”, Vol. 21, No.1, Marzo 2010.
- Langfield-Smith K., *Management Control Systems and strategy: a critical review* in “Accounting, Organizations and Society”, Gran Bretagna, Vol.22, No. 2, Febbraio 1997.
- L.E.K. Consulting, *Executive Insights – Identifying and Managing Key Value Drivers*, Insights work, Vol. 19, No. 36, 2017.
- Marc M., Peljhan D., Ponikvar N., Sobota A & Tekavicic M., *Determinants of integrated performance measurement systems usage: An empirical study* in “Journal of Applied Business Research”, Vol. 26 No. 5, Settembre 2010.
- Mascheretti S., *L’attribuzione di responsabilità economiche* in “Sistemi di Controllo di Gestione”, Università degli studi di Bergamo, 2010.
- Mazzola P., Marchisio G. e Astrachan J., *Strategic planning in family business: a powerful developmental tool for the next generation* in “Family Business Review”, Vol. 21, No. 3, Settembre 2008.
- Miller D., Friesen P. H., *A longitudinal study of the corporate life cycle* in “Management Science”, Vol. 30, No. 10, Ottobre 1984.

- Moore K. e Mula J., *The salience of market, bureaucratic, and clan controls in the management of family firm transitions: some tentative Australian evidence* in “Family Business Review”, Vol. 13, No. 2, Giugno 2000.
- Moore K., e Yuen S., *Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective* in “Accounting, organizations and society”, Vol. 26, No. 4-5, Maggio-Luglio 2001.
- Mussari R., *Manuale operativo per il Controllo di Gestione*, Rubbettino Editore, Gennaio 2001.
- Negash S., *Business Intelligence* in “Communications of the Association for Information Systems”, Vol. 13, No.15, Febbraio 2004.
- Otley D., *The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis* in “Accounting, organizations and society”, Vol. 5, No. 4, Marzo 1980.
- Otley D., *Performance management: a framework for management control systems research* in “Management Accounting Research”, Vol. 10, No. 4, Academic Press, Dicembre, 1999.
- Otley D., *The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014* in “Management Accounting Research”, Vol. 31, Giugno 2016.
- Ouchi W. G., *A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms* in “Management Science”, Vol. 25, No. 9, Settembre 1979.
- Raccichini F., Nardoni L., Cannella C., Cognigni S., De Santis A., Eusebi G., Orsini V., *Il Controllo di Gestione nelle PMI – L'imprenditore e lo sviluppo economico*, No. 1, Novembre 2018.
- Ricciardi A., *La gestione finanziaria delle Pmi: criticità e possibili soluzioni* in “Amministrazione & Finanza”, Vol. 1, 2009.
- Singh J., Singh H., *Kaizen Philosophy: A Review of Literature* in “IUP journal of operations management”, Vol. 8, No. 2, Gennaio 2009.
- Songini L., *The professionalization of family firms: theory and practice* in “Handbook of research on family business”, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2006.
- Spedding T. A., Sharp M.W., Shehab E.M., Supramaniam L., *Enterprise resource planning – An integrative review* in “Business Process Management Journal”, Chatham, Vol. 10 No. 4, Agosto 2004.

- Strauss E., Zecher C., *Management Control Systems: A Review* in “Journal of Management Control”, Berlino, Vol. 23, No. 4, Springer, Febbraio 2013.
- Tamandeh, S. H., *The effect of business intelligence on management accounting information system* in “European Online Journal of Natural and Social Sciences”, Vol. 5, No.1, Febbraio 2016.
- Tartaglia E., *Leveraged buy out – Rischi ed opportunità*, Rimini, Maggioli Editore, 2009.
- Università Ca’ Foscari Venezia Dipartimento di Management, *Analisi e contabilità dei costi*, McGraw-Hill Education, Collana Create, Agosto 2018.

Sitografia

- AIDAF | Italian Family Business, *Le imprese familiari*, <<https://www.aidaf.it/aidaf/le-imprese-familiari/>> (25/06/2021).
- AIDAF | Italian Family Business, *Osservatorio AUB*, <<https://www.aidaf.it/attivita/studie-ricerche/>> (25/06/2021).
- Alkemia sgr, *Alkemia SGR*, <<https://www.alkemiacapital.com/alkemia-sgr/>> (27/03/2021).
- Barucca F., *Cos'è Il Tempo Ciclo? La Base Dei Tempi E Metodi*, <<https://www.produzioneagile.it/tempo-ciclo-tempi-e-metodi/>> (29/08/2021).
- Bolcato F., *Apertura al capitale di terzi – il caso Gibus*, 2019, <<https://www.cuoospace.it/2018/11/apertura-al-capitale-di-terzi-il-caso-gibus.html>> (10/03/2021).
- Borsa Italiana S.p.A., *AIM Italia*, <<https://www.borsaitaliana.it/azioni/mercati/aim-italia/home/aim-italia.htm>> (27/03/2021)
- Briganti G., *Il Piano di Marketing: la Differenza tra Mission e Vision*, 30/11/2015 <<https://www.masteruniversity.org/blog/marketing/piano-marketing-differenza-mission-vision/1425/>> (21/08/2021).
- Gibus S.p.A., *Gibus – the sun factory*, <<https://www.gibus.com/it/chi-siamo>> (10/03/2021).
- Gibus S.p.A., *Gibus – the sun factory*, <<https://www.gibus.com/it/prodotti>> (02/04/2021).
- Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma, *Il Risk Management Enterprise: il sistema dei controlli interni ed esterni e le procedure di asseverazione*, 23/11/2017, <https://www.odcec.roma.it/images/file/FPC%20Materiale%20didattico%202017/20171123_STELLIN.pdf> (09/05/2021).
- Project Management Center, *Colli di bottiglia: cosa sono e come eliminarli*, <<https://www.humanwareonline.com/project-management/center/colli-di-bottiglia-cosa-sono-come-eliminare/>> (27/08/2021).
- Treccani, *FMS*, <https://www.treccani.it/enciclopedia/fms_res-80428c31-a848-11de-baff-0016357eee51/> (17/08/2021).

- Treccani, *Just in Time*, <https://www.treccani.it/enciclopedia/just-in-time_%28Dizionario-di-Economia-e-Finanza%29/> (17/08/2021).
- Wikipedia, *Qualità totale*, 07/08/2020, <https://it.wikipedia.org/wiki/Qualit%C3%A0_totale> (17/08/2021).
- Wikipedia, *London Metal Exchange*, 24/12/2020, <https://it.wikipedia.org/wiki/London_Metal_Exchange> (28/03/2021).
- Wikipedia, *Horeca*, 19/08/2021, <https://it.wikipedia.org/wiki/Horeca> (06/09/2021).
- Wikipedia, *Capital Expenditure*, 22/06/2021, <https://en.wikipedia.org/wiki/Capital_expenditure> (22/08/2021).