

# CONTROLLO DI GESTIONE

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

**Amministrazione  
& Finanza**

ANNO X - Settembre-Ottobre 2013, n. 5  
DIREZIONE E REDAZIONE  
STRADA 1, PALAZZO F6  
20090 MILANOFIORI ASSAGO

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

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



Il lean budget: andare oltre il budgeting tradizionale tramite l'hoshin kanri ed il SOFP

Controllo e governo sostenibile della «crescita aziendale»: il caso Colmic S.p.a.

Business plan: responsabilità di prodotto o responsabilità di canale?

5

2013



IPSOA  
Gruppo Wolters Kluwer

CAMPAGNA  
RINNOVI  
RIVISTE  
2014

TANTI VANTAGGI  
RINNOVI  
SUBITO!

# SOMMARIO

## METODI E STRUMENTI

- 6** **Il lean budget: andare oltre il budgeting tradizionale tramite l'hoshin kanri ed il SOFP**  
*di Francesco Nardini*
- 15** **Business Plan: responsabilità di prodotto o responsabilità di canale?**  
*di Giampaolo Calori e Nicoletta Perego*
- 23** **Analisi P.E.S.T.E.L.: metodi di controllo per un'efficace strategia di internazionalizzazione**  
*di Luca Agostoni e Dario Gulino*

## SISTEMI INFORMATIVI

- 35** **I fattori critici di successo nell'implementazione dei sistemi ERP in contesti internazionali**  
*di Carlo Caserio e Daniela Mancini*

## SETTORI DI ATTIVITÀ

- 45** **Settore Food & Beverage: dal controllo di gestione la spinta per definire nuovi orizzonti di sviluppo - Il caso FB Trading s.r.l.**  
*di Fabio Serini*

## CASE HISTORY

- 51** **Controllo e governo sostenibile della «crescita aziendale»: il caso Colmic S.p.a.**  
*di Federico Barnabè Franco Vaselli e Alessio Petracca*

# CONTROLLO E GOVERNO SOSTENIBILE DELLA «CRESCITA AZIENDALE»: IL CASO COLMIC SPA

**I**l contributo si focalizza sui processi di crescita aziendale, mettendo in evidenza non solo le sottostanti motivazioni, ma anche alcune delle strategie atte a realizzare tali processi con successo ed in modo duraturo o «sostenibile». L'articolo evidenzia inoltre il ruolo che può essere svolto da un efficace sistema di controllo di gestione, sia nella fase di progettazione degli interventi volti ad innescare la crescita, sia tramite un controllo ed un reporting in itinere ed ex-post tali da fornire un valido supporto informativo ai decision-maker. Nello specifico, il contributo analizza il caso della Colmic SpA, illustrando il percorso di crescita intrapreso, discutendone le politiche innovative implementate ed evidenziando il ruolo svolto dal sistema di controllo adottato nell'efficiente gestione delle risorse strategiche a disposizione dell'azienda.

## Introduzione e quadro di riferimento

Il tema della «crescita» aziendale risulta quanto mai di moda negli studi manageriali e nel dibattito economico e politico generale. Di frequente, infatti, esponenti politici, regolatori, manager ed imprenditori sostengono ed evidenziano la necessità di sviluppare manovre a favore della crescita, disegnare strategie per assicurare percorsi di crescita, identificare nuove vie e strumenti tali da permettere tale risultato. Per tutti, comunque, le aziende devono crescere e devono sviluppare politiche atte a stimolare e sostenere tale processo in modo duraturo. Tuttavia, non risulta altrettanto chiaro cosa si debba intendere esattamente con «crescita» e, soprattutto, come sia possibile effettivamente agevolare in modo continuativo questo fenomeno, valutandone anche gli esiti in termini di performance aziendali. Per questo motivo, il termine «crescita» risulta spesso affiancato da altri aggettivi, che dovrebbero meglio delinearne i contorni operativi e strategici: ci si

riferisce quindi alla crescita sostenibile, alla crescita dimensionale, a quella qualitativa, a quella in grado di condurre allo sviluppo aziendale ed ancora alla crescita caratterizzata dal successo dell'azienda e così via. Da notare che, in ogni caso, tutte le suddette qualifiche esprimono sostanzialmente una situazione favorevole, nella quale le aziende aumentano le proprie dimensioni e nel contempo possono acquisire un vantaggio competitivo. Prima di procedere, preme sottolineare come la letteratura sia ampiamente concorde nell'evidenziare due fattori da analizzare con attenzione nei fenomeni di crescita aziendale:

- a) la natura della crescita considerata;
- b) il periodo temporale preso come riferimento per l'indagine.

Senza entrare nel dettaglio, nel primo caso numerosi studi evidenziano la diversità delle strategie di crescita e la diversa natura delle variabili interessate (crescita quantitativa e/o qualitativa).

In relazione al fattore tempo, invece, la letteratura sottolinea la necessità di spingere le osservazioni su un periodo di tempo medio-lungo, tale da poter valutare la «sostenibilità» (per l'appunto nel tempo) della crescita aziendale.

Tali studi, del resto, mostrano anche come sia fondamentale analizzare il passato, per comprendere i trend in atto e la genesi delle strategie implementate e dei risultati attuali.

Da quanto detto, emerge la difficoltà di descrivere con precisione i fenomeni di crescita aziendale e di identificare quali possano essere i connessi riflessi gestionali ed operativi che si pongono come loro presupposti, conseguenze o corollari.

A questo riguardo, in primis sembra chiaro che i concetti di crescita, sviluppo e sostenibilità sono relativi e caratterizzano situazioni

gestionali ed operative contraddistinte da elementi tra loro diversi, pur con dei punti di forte connessione.

In tal senso, spesso viene utilizzato uno specifico grafico, raffigurante il ciclo di vita delle aziende analizzate, per evidenziare il legame, i punti di contatto e la continuità tra le fasi di crescita e sviluppo.

di **Federico Barnabè**,  
Università degli Studi  
di Siena  
**Franco Vaselli e  
Alessio Petracca**<sup>1</sup>  
Studio Vaselli e Associati

### DELLO STESSO AUTORE

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

<sup>1</sup> Sebbene questo contributo sia frutto di ricerca comune, sono da attribuirsi a: Federico Barnabè - Introduzione e quadro di riferimento; Crescita e sviluppo aziendali: tra programmazione e controllo delle risorse strategiche; a Franco Vaselli ed Alessio Petracca - Il caso Colmic SpA; le Riflessioni di sintesi sono opera congiunta. Gli autori desiderano ringraziare il Presidente della Colmic SpA Andrea Collini, per l'indispensabile collaborazione ed il prezioso supporto forniti nella conduzione di questo studio.

Per il positivo passaggio tra tali fasi, diventa conseguentemente fondamentale analizzare il ruolo svolto dalle risorse strategiche a disposizione dell'azienda: è sull'utilizzo, mantenimento ed accrescimento di tali risorse, infatti, che l'azienda dovrà elaborare i piani di sviluppo futuri e dovrà focalizzare il sistema di controllo di gestione aziendale adottato. Prendendo avvio da questo quadro di riferimento, il lavoro si struttura in altre tre sezioni: la prossima si incentra sui concetti di crescita e sviluppo sostenibile, discutendo nello specifico il ruolo delle risorse strategiche aziendali ed evidenziando il fondamentale supporto di un efficace sistema di controllo di gestione; successivamente viene presentato e discusso il caso aziendale relativo alla Colmic SpA. Alcune riflessioni di sintesi chiudono il lavoro.

### Crescita e sviluppo aziendali: tra programmazione e controllo delle risorse strategiche

In prima approssimazione, si è soliti descrivere la crescita e lo sviluppo come due «fasi» della vita di un'azienda, ciascuna caratterizzata da specifiche peculiarità gestionali e da una durata temporale che può fortemente variare<sup>1</sup>. In relazione a questi processi, possono quindi essere differenti sia i sottostanti fattori necessari ad innescarli sia le soluzioni gestionali e di controllo che sarà necessario adottare per misurare e valutare gli effetti delle strategie implementate.

Si ritiene pertanto opportuno procedere con il proporre innanzitutto qualche riflessione sui concetti di crescita, sviluppo e sostenibilità, per poi mostrare la tipica rappresentazione del ciclo di vita aziendale, evidenziare le possibili strategie adottabili per la crescita e la rilevanza in esse delle risorse aziendali, per mettere infine in luce il ruolo potenzialmente assunto del controllo di gestione.

#### Dalla crescita allo sviluppo sostenibile

Il concetto di «crescita» viene usualmente descritto come un incremento dimensionale: in dettaglio, con crescita si intende sia l'azione dell'incremento delle dimensioni assunte, sia il risultato di tale processo, misurato da una specifica variabile od unità di misura. Con riferimento all'ambito aziendale, viene allora di frequente fatto uso di parametri quantitativi, relativi sia alla dimensione fisico-materiale delle aziende indagate (ad esempio il numero di dipendenti o di prodotti fabbricati o di punti vendita gestiti), sia di natura economico-finanziaria (ad esempio il fatturato, il capitale

investito o l'ammontare del capitale sociale). A questi parametri, si affiancano talvolta delle variabili di natura qualitativa, basate su misure di tipo soft (ad esempio il capitale relazionale, la reputazione e l'immagine aziendale, la customer satisfaction), utili a descrivere in modo più completo il perimetro di operatività di un'azienda, valutandone i risultati e l'impatto complessivamente generati<sup>2</sup>.

Del resto, affinché i processi di crescita possano non solo condurre ad un incremento delle dimensioni ma anche generare esiti positivi che siano duraturi nel tempo, ovvero sostenibili, è necessario realizzare con successo il passaggio alla fase successiva, lo sviluppo. Il concetto di sviluppo appare più complesso di quello di crescita<sup>3</sup>. Con esso, si è soliti riferirsi all'esistenza all'interno di un dato sistema (ad esempio un sistema socio-economico) di processi di crescita complementari che siano coerenti e reciprocamente compatibili rispetto al raggiungimento di un obiettivo, secondo le direttive di un progetto o piano<sup>4</sup>.

Ne discende che è complesso non solo l'oggetto di analisi (il singolo organismo che si sviluppa) ma anche l'interazione tra i singoli elementi di quell'organismo, che necessiteranno quindi di un'armonica coordinazione al fine di poter innescare positivi processi di crescita - prima - e di sviluppo - successivamente.

Emergono a tal punto tre interrogativi:

- quali sono le più diffuse teorie in letteratura che permettano lo studio e la rappresentazione dei processi di crescita e sviluppo?
- quali sono le risorse fondamentali e le principali strategie su cui focalizzarsi per innescare e gestire processi di questo tipo?
- quale è il ruolo che è possibile assegnare in questo quadro al controllo di gestione?

#### La letteratura ed i modelli di riferimento

Il tema della «crescita» aziendale ha iniziato ad interessare gli studiosi di management dalla fine degli Anni 50, con un susseguirsi incessante di libri, articoli e soprattutto «modelli» che sono stati conseguentemente proposti. Assai di frequente, tali modelli si focalizzano sull'incremento delle potenzialità produttive delle aziende, identificando specifici fattori o variabili sui quali si dovrebbe concentrare l'attenzione del management. I processi di sviluppo aziendale, conseguenza dei suddetti fenomeni di crescita, sono a tal punto descritti come un susseguirsi di «fasi» o «stadi», ciascuno di essi caratterizzato da alcune peculiarità e problematiche che devono essere affrontate e risolte per poter proseguire nel percorso così intrapreso. Tali modelli, detti «evolutivi», si basano di frequente sull'uso di rappresentazioni simili al «ciclo di vita aziendale»,

1 Interessante al proposito, quanto osservato da Catturi (2012: 44), ove nota che «la fase individua un arco di tempo, comunque lungo, durante il quale si compiono una serie di atti conseguenti al momento precedente e preparatori o di supporto all'evento od alla fase successiva».

2 In altre parole, l'ampliamento delle dimensioni in termini quantitativi, pur rappresentando una dimensione importante della crescita aziendale, è comunque solo una delle dimensioni della crescita (Grandinetti e Nassimbeni 2007), e in ultimo non assicura affatto lo sviluppo di quell'azienda, men che meno in termini di sostenibilità futura.

3 Su questo aspetto Catturi (2007: 4) evidenzia che «non esiste, a mio parere, corrispondenza biunivoca fra crescita e sviluppo, nel senso che dallo sviluppo di un fenomeno o di una entità discende sicuramente la crescita di qualche sua grandezza dimensionale, ma non è sicuro il contrario».

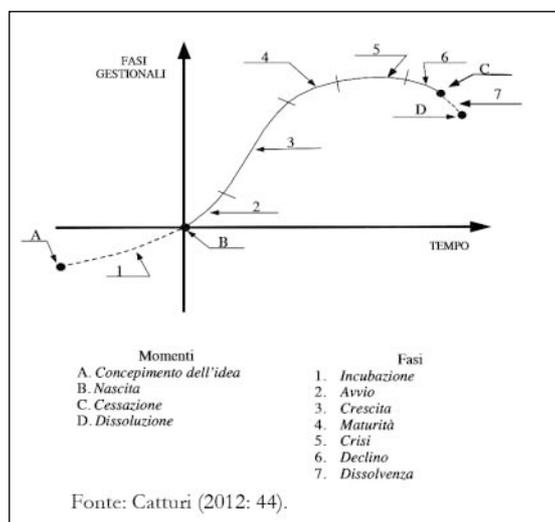
4 Si noti comunque che è possibile rinvenire anche altri riferimenti sul concetto di sviluppo, quali: processo di miglioramento realizzato tramite l'espansione, l'allargamento o perfezionamento; ampliamento (intensificazione e diversificazione) e miglioramento nella produzione/dotazione di beni e servizi a disposizione della popolazione di una regione. Del resto, soprattutto di recente, il termine sviluppo viene spesso utilizzato al fine di descrivere fenomeni di cosiddetti «sviluppo economico» e di «sviluppo sostenibile». A titolo esemplificativo si vedano United Nations (1987), Costanza e Patten (1995), O'Gorman (2001), Johnstone et al. (2007).

pur con alcune differenze riscontrabili soprattutto in termini di denominazione e numero di fasi che vengono rappresentate e di fattori chiave atti ad innescare il passaggio tra di esse.

In stretta analogia con quanto accade per un qualsiasi organismo naturale, anche per le aziende (ma anche per innovazioni, prodotti, etc.) il ciclo di vita è uno strumento comunemente utilizzato per illustrare la «vita» passata e gli accadimenti che le hanno interessate, così come per riflettere sulle traiettorie che esse potranno seguire in futuro<sup>5</sup>. Al solo scopo di esemplificare quanto detto, una delle possibili rappresentazioni del modello del ciclo di vita aziendale è riportato nella **Tavola 1**.

La tavola mostra chiaramente come un tipico ciclo di vita aziendale sia costituito da una sequenza nel tempo di momenti e fasi gestionali, nella direzione di una crescita, dello sviluppo e, a volte, di crisi e declino<sup>6</sup>. Ogni fase, nello specifico, prende avvio dalla precedente e si pone come presupposto di quella susseguente; tuttavia, la specifica traiettoria intrapresa dall'azienda (in positivo verso lo sviluppo od in negativo verso il declino e la cessazione) nonché la durata di tali fasi dipendono da numerosi elementi, primariamente dalle decisioni intraprese nel passato, dalle risorse a disposizione dell'azienda e dalle strategie ideate per il futuro. Si accoglie in questo senso quanto evidenziato da Costanza e Patten (1995: 193) che nel definire ed analizzare il concetto di sostenibilità, non solo sottolineano che «*a sustainable system is one which survives or persists*», ma anche che a tal fine è necessario comprendere per quanto tempo tale fenomeno si protragga nel futuro e quando sia possibile affermare che tale carattere di durabilità si sia manifestato e sia mantenibile nel futuro.

**Tavola 1 - Una rappresentazione del ciclo di vita aziendale**



Al riguardo, è interessante allora quanto mette in luce Warren (2003), nell'affermare che il futuro di un'organizzazione dipende in larga parte dalla sua storia passata, dalle decisioni già prese e dagli eventi che l'hanno caratterizzata: «per stimare ed influenzare le performance future è necessario comprendere il passato» (Warren 2008: 45). In dettaglio, ciò conferma come un'azienda debba «attraversare» vari stadi per poter giungere prima alla crescita e successivamente ad un pieno sviluppo. In ultima analisi, lo sviluppo deve essere studiato in relazione alla unitarietà del fenomeno indagato ed alla luce della simultanea considerazione di numerosi elementi (in genere tutti soggetti a processi di crescita) sia quantitativi sia spiccatamente qualitativi (soft od intangibili).

È a questo proposito utile ricorrere a quanto evidenziato da due aree di studio note in letteratura. Innanzitutto va richiamato il contributo di Edith Penrose (1959) che evidenzia due principali prospettive di analisi nei processi di crescita aziendale:

- la prima prospettiva è attinente ad incrementi dimensionali, analizzati attraverso il riferimento a variabili e misure quantitative;
- la seconda prospettiva è invece inerente ai processi di cambiamento, alle strategie e soprattutto alle risorse sottostanti la crescita e fondamentali per condurre l'azienda al potenziamento ed al miglioramento delle proprie performance.

Ove in relazione all'uso di parametri dimensionali (quantitativi e/o qualitativi) ci si è già espressi, l'attenzione va adesso focalizzata sulle strategie e le risorse chiave a disposizione del management aziendale per innescare e supportare i suddetti processi.

In tal senso, la letteratura mette innanzitutto in luce alcune strategie primarie per la crescita aziendale (Kourdi 2009: 75 e ss.):

- *crescita organica* (cosiddetta *organic growth* o crescita interna all'azienda): questo processo si verifica quando l'azienda è in grado di sfruttare risorse già esistenti al proprio interno, quali l'unicità di un prodotto o particolari skill professionali in esclusivo possesso. Allo scopo, essa deve saper identificare correttamente quali risorse siano a propria disposizione e come esse si differenzino da quelle dei competitor; deve inoltre essere in grado di dividere le risorse core da quelle accessorie e di supporto. Infine, deve saper impostare dei piani e delle traiettorie di sviluppo futuro che consentano di sfruttare e sviluppare le suddette risorse in un orizzonte di medio-lungo andare, in modo sostenibile;

- *Mergers & Acquisitions (M&A)*: le fusioni e le acquisizioni rappresentano non solo un fondamentale e ben noto fenomeno di crescita

<sup>5</sup> Si rimanda alla lettura di alcuni rilevanti contributi basati su questo approccio: Levitt (1965); Hanks (1990); Hanks et al. (1993); Greiner (1998).  
<sup>6</sup> Il ciclo di vita, inoltre, permette anche di comprendere come processi di crescita e sviluppo possano rallentare, arrestarsi od invertirsi, inducendo fasi di crisi o portando addirittura alla cessazione dell'azienda.

esterna, ma anche la modalità più veloce a tale scopo. Purtroppo, esse risultano anche soluzioni non sempre facili ed altamente rischiose. Se, infatti, i processi di M&A possono ottimisticamente condurre ad una rapida crescita, alla generazione di economie di scala e ad un rafforzamento delle infrastrutture, delle potenzialità produttive e delle capacità aziendali, dall'altra essi potrebbero indurre più elevati livelli di burocratizzazione, un innalzamento dei rischi aziendali assunti (finanziari, di mercato, etc.) ed un irrigidimento della complessiva struttura aziendale;

- *integrazione*: in questa tipologia di crescita rientrano numerose opzioni, quali alleanze strategiche, *joint ventures* e accordi di partenariato. Da notare che i processi di integrazione possono essere sia di tipo verticale (tra aziende che fanno parte dello stesso settore di business ma in stadi differenti della catena del valore) sia orizzontale (che prevedono la collaborazione tra aziende nello stesso settore di attività);

- *diversificazione*: questa strategia implica la volontà (e la capacità) di un'azienda di ampliare la gamma delle attività svolte, muovendosi anche verso aree operative precedentemente non coperte. Nello specifico, una strategia di diversificazione può consentire di esplorare nuove vie od anche meglio sfruttare le skills e le risorse già in possesso dell'azienda e non bene utilizzate o sotto-impiegate;

- *specializzazione*: questa strategia, in modo inverso rispetto alla diversificazione, spinge un'azienda a ricercare la propria traiettoria di crescita tramite la focalizzazione (o la ridefinizione) sulle attività *core*, a svantaggio di quelle di supporto che potrebbero essere eliminate od esternalizzate.

Indipendentemente da quale tra le suddette sia la strategia prescelta, in tutti i casi si è in presenza di processi dinamici, nei quali è fondamentale identificare e sfruttare le risorse strategiche che dovranno accompagnare la crescita futura dell'azienda.

Nel tentativo di chiarire cosa si intenda per «risorsa», è opportuno richiamare la cosiddetta *Resource Based View of the Firm* (RBV), area di ricerca basata sull'assunzione che le aziende all'interno di un certo settore di business controllino delle risorse strategiche, tra loro eterogenee (Wernerfelt 1984; Barney 1991 and 2002; Morecroft 2007; Warren 2002 e 2008).

Come afferma Barney (1991: 101) in un noto articolo, le risorse sono «*all assets, capabilities, organisational processes, firm attributes, information, knowledge, etc. controlled by a firm that enable the firm to conceive of and implement strategies that improve its efficiency and effectiveness*». Si noti l'ampiezza della definizione, comprendente un numero potenzialmente molto elevato di fattori

in grado di impattare sui livelli di competitività dell'azienda e determinare, in ultima analisi, il suo successo.

Allo scopo è utile fornire almeno una macro-categorizzazione delle risorse aziendali, distinguendole tra (Warren 2008: 89 e ss.):

- tangibili (esempio le attrezzature) ed intangibili (esempio la reputazione, la qualità dei prodotti, la *customer satisfaction*, l'immagine dell'azienda o del *brand*);
- direttamente controllate ed influenzate (esempio il numero di dipendenti) o controllabili ed influenzabili solo in modo indiretto (esempio la *customer satisfaction* può essere influenzata solo attraverso altri fattori e servizi, quali la qualità dei prodotti venduti o l'assistenza fornita);
- finanziarie (esempio denaro) e non-finanziarie (esempio lo staff, i clienti, i prodotti), con la seconda tipologia ulteriormente divisa in risorse «*demand-side*» (esempio clienti) e «*supply-side*» (esempio i prodotti ed i servizi offerti dall'azienda).

In sintesi, emerge chiaramente la rilevanza delle risorse aziendali al fine di sviluppare ed implementare con successo una strategia di crescita, potendo contare su un vantaggio competitivo, che sia sostenibile nel tempo nei confronti dei concorrenti e tale da far eccellere quell'azienda nel proprio business.

La domanda che logicamente segue è «come sono rappresentabili ed identificabili quelle risorse»? Pare opportuno innanzitutto distinguere i processi in cui le risorse sono acquisite dall'esterno da quelli nei quali esse sono costituite e sviluppate nel corso del tempo all'interno dell'azienda.

Una terza via, infine, riguarda la possibilità di sostituzione di quelle risorse con altre ad esse simili o sostitutive.

In tutti i casi, è comunque fondamentale comprendere che tali risorse dovranno essere continuamente gestite, sviluppate e/o ricostituite nel tempo, agendo sui rispettivi tassi di variazione in aumento ed in diminuzione. Ciò è di estremo interesse poiché permette di considerare gli *asset* strategici come delle «variabili stock» (Warren 2008: 122), da gestire nel tempo con politiche mirate ad influenzare i relativi flussi in entrata od in uscita (Dierickx e Cool 1989: 1506-07). In altre parole, le variabili stock non possono essere modificate istantaneamente e la costituzione (o ricostituzione) di una risorsa deve necessariamente passare attraverso i suoi flussi, tramite *policy* ed azioni che dovranno essere programmate ed implementate, talvolta anche per un lungo periodo<sup>7</sup>.

Appare evidente, in questo complesso insieme di elementi, la necessità del supporto di un efficace sistema di controllo di gestione e di reporting gestionale.

<sup>7</sup> Basti pensare, quale esempio, al lungo tempo necessario per costruire e rafforzare una buona reputazione aziendale che, in senso contrario, potrebbe invece deteriorarsi o persino distruggersi molto rapidamente anche in seguito ad un singolo evento negativo.

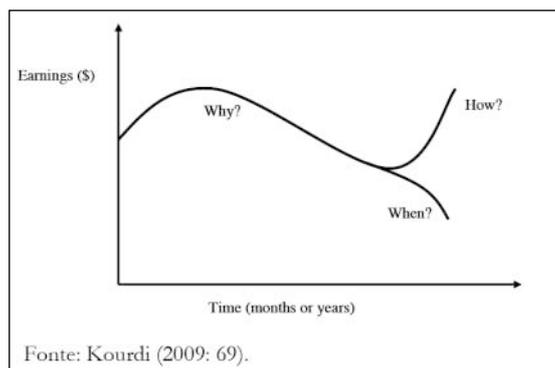
## Il ruolo dei sistemi di controllo di gestione

Da quanto finora detto emergono alcuni elementi di interesse:

- i percorsi di crescita sono di difficile gestione e di frequente non risultano sostenibili nel medio-lungo andare;
- le risorse aziendali, rivestendo un ruolo strategico, devono essere continuamente monitorate e gestite in modo programmatico nel tempo;
- il complesso delle strategie, piani ed azioni intraprese necessita di un appropriato sistema di controllo di supporto, tale da mettere a disposizione del management aziendale un reporting informativo continuativo ed esaustivo.

Il sistema di controllo, nello specifico, risulta essenziale per poter pianificare con cura gli step futuri, orientandosi e preparandosi ad affrontare un percorso di crescita a sviluppo sostenibile. Nei fatti, ciò implica il riuscire a definire con chiarezza quali siano gli obiettivi di medio-lungo termine che si intendono perseguire, quali le leve strategiche e le risorse fondamentali da gestire, quali infine le misure chiave di performance (i c.d. Key Performance Indicators, KPIs) da monitorare costantemente e da confrontare con i target pre-definiti, al fine di valutare l'efficacia delle azioni messe in atto e, eventualmente, apportare dei correttivi. In definitiva, si tratta di implementare un sistema di controllo di gestione<sup>8</sup>, atto a supportare il management nel compimento delle suddette attività, nel quadro di un ciclo continuo di controlli e misurazioni ex-ante, in itinere ed ex-post<sup>9</sup>. Esso, nello specifico, dovrebbe essere di ausilio all'imprenditore ed al management nell'analisi dei dati storici in possesso, nella progettazione delle strategie da implementare e nella successiva rilevazione e, nuovamente, analisi, dei risultati ottenuti realizzando quei piani. A questo riguardo, può essere utile ricorrere anche a rappresentazioni grafiche (come schematizzato nella [Tavola 2](#)) dell'andamento passato e futuro (esprese

**Tavola 2 - L'analisi delle performance passate e future**



in termini di target) di KPIs, in modo da focalizzare l'attenzione sulle determinanti delle performance attuali e sulle modalità di miglioramento futuro o di loro sostenibilità duratura.

Da notare, infine, che un coerente sistema di controllo di gestione, se da un lato deve consentire di analizzare e comprendere chiaramente gli effetti complessivamente prodotti dalle strategie implementate e dalla gestione corrente, dall'altro deve poter garantire anche di identificare in modo distinto gli impatti dei due aspetti di quelle stesse attività<sup>10</sup>: il cosiddetto aspetto economico della gestione (relativo a costi, ricavi e redditività, sostanzialmente derivanti dalla propria capacità di fabbricare e vendere un buon prodotto) rispetto alla dimensione finanziaria della gestione (relativa ad entrate, uscite e liquidità, di fatto connesse a pagamenti e riscossioni, ed a finanziamenti ed investimenti di capitali nel breve e nel medio-lungo termine). Essendo tra loro legate, ma assai spesso sfasate temporalmente, queste due dimensioni necessitano di un'attenta analisi e di una gestione programmatica, idonea a contemperare esigenze finanziarie e produttive, di breve e di lungo periodo, strettamente legate alla gestione corrente, oppure strategiche ed inerenti a modifiche delle strutture e delle potenzialità aziendali.

## Il caso Colmic SpA

Il caso presentato si innesta sull'impianto teorico discusso precedentemente, mostrando più nello specifico un esempio pratico e tangibile di «crescita e sviluppo sostenibile».

L'analisi, in particolare, si concentrerà su un percorso di crescita «vissuto» da un'impresa commerciale, la Colmic SpA, che, attraverso un approccio strategico costantemente monitorato da un efficiente sistema di controllo, ha saputo veicolare la propria gestione lungo un virtuoso processo di crescita e sviluppo sostenibile.

L'azienda oggetto del caso di studio è una realtà che svolge attività di produzione e commercio di prodotti per la pesca destinati ai principali marchi del settore in Italia e all'estero. Nata nel 1978, Colmic SpA è un'azienda che al 31 dicembre 2012 impiega 30 addetti e registra ricavi netti di vendita pari a € 10.696.795.

Nel corso della propria storia ultra-trentennale, la Colmic ha attraversato numerosi periodi di modifica della struttura organizzativa e di crescita, sia in termini quantitativi sia qualitativi. In maggior dettaglio, un momento di svolta si è verificato alla metà del primo decennio del Duemila: i titolari, in conseguenza della crescita di fatturato e delle sempre più complesse richieste di qualità da parte

<sup>8</sup> Per definire cosa si intenda con controllo di gestione si riporta la definizione data da Riccaboni (2011: 5): esso è un meccanismo operativo che si concretizza nella «misurazione delle performance interne e nella responsabilizzazione su parametri-obiettivo, spesso collegata all'attribuzione di incentivi monetari».

<sup>9</sup> Invero, il termine controllo può rivestire molteplici significati in relazione agli ambiti decisionali ed operativi analizzati (Brunetti 1989:

9). In particolare, nella sua derivazione francese (contrôle) esso viene interpretato quale controllo ispettivo, verifica formale del corretto rispetto delle norme e delle procedure. Nella derivazione anglosassone, invece, il termine control indica il potere o l'autorità di indirizzare, guidare, ordinare e prevenire, essendo di fatto più prossimo al concetto di controllo di gestione qui utilizzato.

<sup>10</sup> Su questo aspetto di veda quanto afferma Catturi (2003: 441 e ss.).

dei clienti, accompagnate anche da forti pressioni concorrenziali, decisero nel 2005 di modificare la propria struttura societaria diventando una Società per Azioni. Tale scelta è stata conseguentemente supportata da una serie di policy finalizzate ad innescare un processo di sviluppo con effetti positivi sia nei confronti degli attori aziendali che degli stakeholder esterni.

Le strategie che si andranno ad analizzare, oltre a generare un'ulteriore garanzia per tutto il personale e per gli stessi clienti, hanno innescato uno sviluppo aziendale non soltanto in riferimento al mercato nazionale, ma anche in riferimento agli affari esteri. Tutto ciò ha portato la Colmic SpA a stringere forti collaborazioni con aziende asiatiche al fine di acquisire e progettare nuovi prodotti all'avanguardia (strategie di «integrazione») e rinnovare la stessa dimensione aziendale, che ampliandosi ha conseguentemente condotto ad una «crescita organica» attraverso la realizzazione di una stabile organizzazione dislocata in Spagna, incrementando così il proprio fatturato di oltre il 45% (da € 7.300.000,00 del 2005 a € 10.600.000,00 a bilancio 2012).

Il percorso intrapreso, dunque, ha spinto l'azienda ad effettuare notevoli cambiamenti sia in merito alla riorganizzazione delle mansioni all'interno dei processi produttivi aziendali (riclassificando ed integrando al meglio le preziose *human skills* esistenti), sia al fine di rivedere e migliorare la propria struttura distributiva, oltreché a rinnovare gli strumenti di controllo e reportistica (*business intelligence* e *budgeting e reporting*) per valutare *step by step* la sostenibilità delle scelte adottate.

Il processo di cui sopra, naturalmente, non è stato semplice da gestire né tantomeno di breve durata. Al contrario, se si considera il ciclo di vita

aziendale riportato graficamente nella precedente sezione, la parabola è tuttora crescente non avendo ancora raggiunto il proprio punto di massimo (fase di maturità), in quanto gli effetti delle manovre implementate sono tutt'altro che cessati.

Nello specifico, la **Tavola 3** mostra alcuni dati recenti della Colmic SpA in relazione a due variabili fondamentali (i ricavi netti di vendita ed il margine di contribuzione), evidenziando un trend di crescita complessivo all'interno del periodo analizzato, particolarmente apprezzabile considerando gli eventi correlati alla crisi finanziaria del 2008 che hanno impattato sull'economia italiana e sui principali mercati di riferimento.

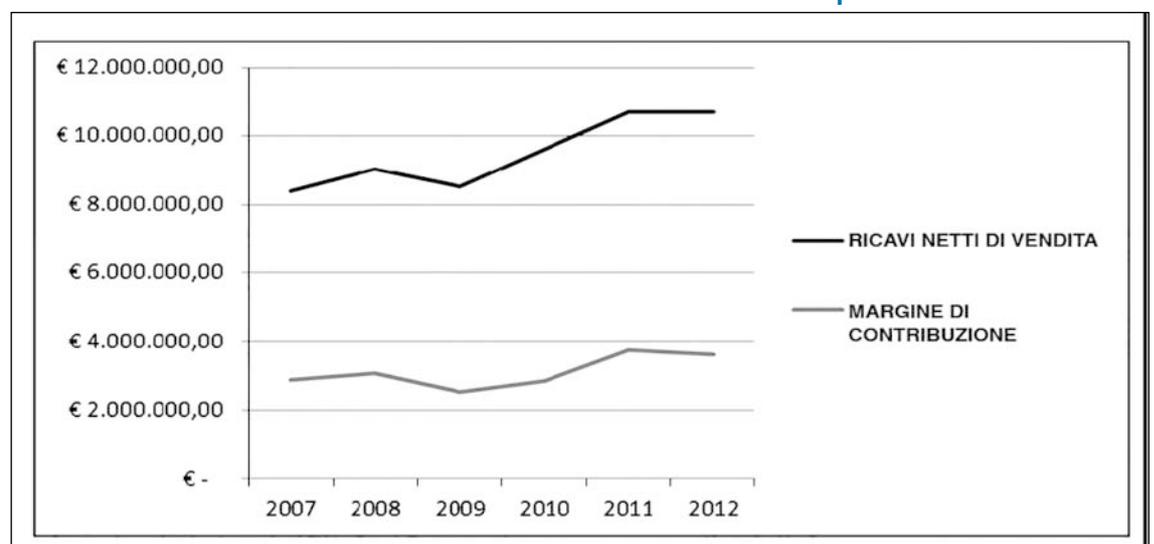
Muovendo da queste prime considerazioni, lo studio dello sviluppo aziendale in esame sarà di seguito strutturato secondo un approccio sistemico, che analizzerà le diverse leve su cui l'azienda ha agito (coadiuvata dal prezioso aiuto di professionisti esterni), evidenziandone per ognuna le tre fasi logico-sequenziali di: check up, strategia di sviluppo e risultati raggiunti, come sintetizzato nella **Tavola 4**. Tuttavia, prima di prendere in disamina le quattro aree di intervento individuate, occorre precisare due punti fondamentali:

a) in prima istanza il virtuoso percorso aziendale, oggetto di studio, non a caso è stato fino ad ora etichettato come un processo di «sviluppo» piuttosto che di crescita.

Ciò deriva dal fatto che gli attori preposti all'arduo compito (sia interni che esterni) non hanno elaborato un piano strategico a comparti stagni, puntando al raggiungimento di obiettivi sconnessi tra di loro, bensì l'attenzione è stata riposta su tutti i legami e le interconnessioni che caratterizzano un organismo aziendale nella sua interezza.

Pertanto vi è stato un lavoro di valorizzazione delle

**Tavola 3 - Il recente trend storico della Colmic SpA**



risorse sia interne che esterne, sia tangibili che intangibili, affinché l'intero sistema fosse guidato armonicamente verso gli obiettivi prefissati;

b) il secondo punto è strettamente connesso al precedente. Il processo in esame, in tal senso, è stato concepito e strutturato su di un intervallo temporale di medio lungo periodo. Quest'ultimo, infatti, è un approccio da cui un percorso di sviluppo sostenibile non può prescindere, in quanto obiettivi ed interventi di breve periodo - per quanto possano offrire in taluni casi risultati rapidi e di facile raggiungimento - si prestano a rischi notevoli che possono anche vanificare tutti gli sforzi fatti per innescarli, e/o addirittura generare un peggioramento rispetto alla situazione preesistente.

## Business Intelligence

### Check up

Uno step imprescindibile di sviluppo aziendale è senza ombra di dubbio la valutazione delle proprie risorse strategiche. Tuttavia, nel caso in esame, il processo di costruzione ed evoluzione nel tempo delle risorse relative al comparto di business intelligence (BI) è stato costellato di numerose difficoltà. I nobili presupposti di crescita aziendale, maturati dalla proprietà, si scontravano infatti con la totale assenza di un sistema informatico deputato all'elaborazione analitica e gestionale dei dati riferiti alle attività svolte dalle diverse unità aziendali. Tale fase evidenziava l'impossibilità di parlare di informazioni bensì di dati memorizzati nei vari archivi, non organizzati con logiche informative per il supporto alle decisioni. Per un'azienda commerciale come quella in analisi, una realtà proiettata ad una crescita dimensionale in termini quantitativi e qualitativi, avere una strumentazione tecnica di supporto che trasformasse i dati in informazioni era di vitale importanza; in particolare, conoscere il margine di contribuzione degli svariati articoli commercializzati era e doveva

essere un tramite imprescindibile per affrontare la sfida dello sviluppo<sup>11</sup>. Pertanto, risolvere questo gap informativo è stato il primo passo per veicolare l'azienda verso un futuro sostenibile.

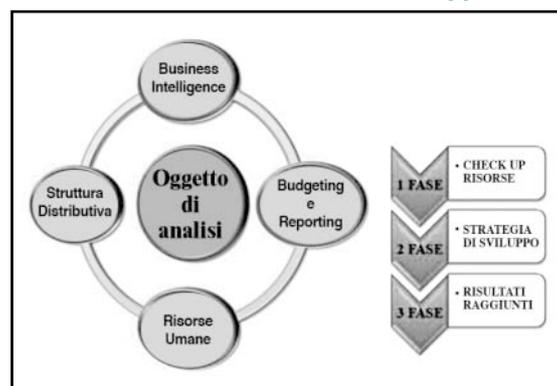
### Strategie di sviluppo

Dal momento che la Colmic SpA non disponeva di un sistema di BI, l'obiettivo strategico è stato quello di implementare uno strumento di gestione delle informazioni in grado di supportare le decisioni aziendali. A tal fine è stata effettuata una riorganizzazione degli articoli, dei clienti e delle diverse tipologie di canali di vendita, formalizzando per ciascuna di queste una struttura ad albero. Grazie a tale ristrutturazione è stato poi possibile costruire un sistema di reportistica<sup>12</sup> che fornisce risposte chiare alle rinnovate richieste della proprietà con confronti sia a consuntivo che a budget. Questo è un aspetto importante per capire come vi siano legami intrinseci tra le strategie di «sviluppo» concepite, in quanto il confronto con i dati previsionali offerto dalla BI si poggia necessariamente sulla costruzione a monte di un sistema di budgeting che, come anticipato, è stata una delle leve su cui è stato fondato questo processo armonico di sviluppo.

### Risultati raggiunti

L'obiettivo di creare un sistema di BI che interagisse con il sistema informativo aziendale è stato sicuramente centrato, sebbene sia suscettibile di continui aggiustamenti determinati dalle ulteriori esigenze di informazione che il management richiede. La Colmic SpA, a distanza di otto anni dal crocevia individuato nel lontano 2005, grazie ad informazioni relative alle aree in cui vengono venduti i prodotti ed attraverso i vari livelli di aggregazione (nazione, regione) è ora in grado di conoscere lo stato del mercato e come l'azienda stia performando nelle varie zone di commercializzazione. Nello specifico, vi è la possibilità di analizzare i prodotti in relazione ai clienti ed alle zone d'offerta presidiate e, non meno importante, è possibile valutare tali indicatori attraverso il confronto fra i vari periodi. Tali informazioni nel tempo hanno consentito all'azienda di «calibrare» la matrice sconto/fatturato, assegnando l'ottimo fatturato obiettivo e l'ottimo sconto obiettivo per ogni categoria agli agenti e in sede di consuntivo rilevare i risultati ed applicare le dovute provvigioni. I report offerti, inoltre, hanno consentito alla direzione aziendale di progettare e centrare strategie commerciali che, come ribadito, hanno avuto un feedback positivo in termini di fatturato di quasi il 50%, aumentando la propria quota di mercato sia nel territorio nazionale che all'estero. Anche da un punto di vista degli approvvigionamenti, il monitoraggio

Tavola 4 - Leve e fasi dello sviluppo



<sup>11</sup> Un esempio di quanto detto lo si rileva dal calcolo delle provvigioni per gli agenti che veniva svolto a mano, senza ausilio di supporti informatici. Ogni mese venivano estrapolate le varie fatture emesse ai clienti e per ognuna di esse la persona preposta cercava l'agente da cui era partito l'ordine, sommava il fatturato ed applicava la percentuale provvigionale pattuita.

<sup>12</sup> A questo scopo, il sistema di reporting è stato strutturato per monitorare cinque fondamentali campi di indagine: 1) Analisi del mercato; 2) Analisi prodotto e cliente; 3) Analisi ABC cliente e prodotto; 4) Analisi rischio cliente; 5) Gestione scorta minima.

dei costi di acquisto ha offerto la possibilità di gestire e razionalizzare in maniera più efficiente i propri fornitori e in generale consentire continue e sempre più razionali decisioni strategiche per orientare ancor più l'azienda verso un futuro sostenibile. In quest'ottica, al vaglio vi è infatti la decisione strategica di delocalizzare una parte della distribuzione nell'est Europa, per i vantaggi in termini di costi manodopera che ne derivano. Naturalmente, senza la consapevolezza offerta da tale strumento, anche queste decisioni sarebbero state legittimate dal solo intuito e fiuto della proprietà, non di certo da decisioni razionali e consapevoli. In quest'ottica, l'interesse che il management ha dimostrato verso la rinnovata impostazione gestionale è stato un supporto fondamentale nella consapevolezza della qualità del risultato: quotidianamente la Direzione si confronta con le informazioni prodotte dal sistema di BI e quella che anni addietro risultava una preziosa novità è ora diventato un ponte imprescindibile per l'efficacia e l'efficienza della gestione commerciale e non.

### Budgeting e reporting

#### *Check up*

La fase di check up per quanto riguarda la pianificazione e la connessa attività di reporting non suggeriva alcun tipo di attività previsionale né a breve né tanto meno a lungo termine. La mancata predisposizione di un process budgeting costringeva l'azienda a vivere quotidianamente «subendo» il mercato. Senza di essa, infatti, si rendeva impossibile il processo di anticipazione e formulazione di azioni in grado di indirizzare i risultati verso gli obiettivi attesi. L'azienda, pertanto, navigava in mare aperto senza conoscere la meta da raggiungere e/o la rotta da seguire; tutto ciò a scapito di una gestione caotica e non organizzata.

#### *Strategie di sviluppo*

Da quanto detto risultava chiara l'importanza di implementare una pianificazione strategica ben strutturata, alla luce delle brame di crescita e sviluppo a cui l'azienda aspirava. Sebbene, infatti, la proprietà attraverso la propria esperienza e intuito avesse centrato spesso i propri obiettivi, con l'inasprimento incalzante della concorrenza e delle crescenti complessità contingenti, anticipare e dominare gli eventi futuri diventava una priorità assoluta per svilupparsi al meglio e farlo in modo sostenibile. La strategia individuata, pertanto, risultava l'implementazione di un sistema di budgeting che offrisse la possibilità di anticipare e rimuovere eventuali disfunzioni prima che queste

manifestassero i loro effetti sulla gestione e verificare in anticipo (attraverso un lavoro di reporting) la coerenza tra i risultati attesi di breve periodo e le strategie di lungo termine. Gli obiettivi preposti hanno considerato la situazione iniziale di partenza e la sua prevedibile evoluzione, nonché i punti di forza e di debolezza imperanti in azienda. Dopo un'attenta valutazione impregiosita anche da un'analisi sulla concorrenza, gli obiettivi e le strategie individuate sono state le seguenti:

- crescita di fatturato, supportata qualitativamente con le strategie commerciali (penetrazione e prodotti civetta), basate sull'analisi ABC di redditività nella ricerca del più conveniente mix di prodotti offerti da ottenere con l'esame comparato dei margini di contribuzione;
- razionalizzazione del magazzino attraverso una scrematura dei prodotti non strategici per l'azienda, considerati tali dall'esame effettuato sul margine di contribuzione e la rotazione media di magazzino;
- riduzione dei costi gestionali attraverso una riorganizzazione finanziaria e una più efficiente gestione delle risorse umane.

Appare opportuno notare che i primi due obiettivi/strategie suggeriscono un rapporto biunivoco con la disponibilità di un sistema di business intelligence. Per la redazione del budget commerciale, infatti, anello di partenza di un process budgeting da cui scaturiscono tutti gli altri budget operativi, risulta fondamentale l'analisi di un trend storico che solo un sistema efficiente di BI può offrire, con tutte le informazioni sui prodotti, mercati e clienti che ne derivano.

Allo stesso tempo tuttavia, i dati costruiti a budget serviranno poi alla BI e dunque alla proprietà in sede di reportistica, in quanto l'analisi degli scostamenti vive del confronto sia tra le dimensioni a consuntivo, sia tra quella a consuntivo e quella a budget, come già evidenziato.

#### *Risultati raggiunti*

Il sistema di budgeting, a distanza di anni dalla sua implementazione, può essere considerato uno strumento oramai ampiamente interiorizzato nelle dinamiche operative aziendali. Il management considera quest'ultimo una vera e propria «bibbia» per costruire le proprie strategie future (budgeting) e per valutare quelle passate (reporting). Considerando l'ultima reportistica di dicembre 2012, in tal senso, si possono tradurre in numeri quanto appena detto (*Tavola 5*):

Dal report in esame è possibile notare che l'ultima chiusura economica 2012 registra un arretramento del fatturato di vendita di circa € -270.000,00 (-2.5%) legato, tuttavia, ad una stabilità dei consumi di materie dal -51,8% a budget contro i -51,4% a consuntivo.

A margine di contribuzione vi è uno scostamento in diminuzione rispetto alle previsioni effettuate di circa un punto percentuale che suggerisce come l'azienda non abbia centrato in pieno l'obiettivo di ottimizzare la gamma dei prodotti con maggiore redditività.

Tuttavia, sebbene gli obiettivi prefissati non siano stati pienamente raggiunti, l'informazione ottenuta permetterà all'azienda di intervenire tempestivamente con delle manovre correttive affinché i valori spia di scostamento possano tradursi in segno positivo e, differentemente dal passato, permettere al management di anticipare danni ben più seri e/o addirittura irreversibili.

### Risorse Umane

#### Check up

La fase iniziale di check up ha palesato una confusionaria struttura dell'organigramma aziendale, strumento che al contrario dovrebbe rivestire un ruolo fondamentale per una corretta mappatura delle risorse umane impiegate.

Nel dettaglio, la prima analisi così effettuata mostrava che non esisteva alcun richiamo alle relazioni gerarchiche tra i vari individui, bensì le

uniche informazioni desunte risultavano essere le descrizioni sommarie di quelle che erano le mere mansioni svolte palesando, in tal senso, una distribuzione delle stesse inefficiente ed illogica<sup>13</sup>.

#### Strategie di sviluppo

La necessità di una ridefinizione dell'organigramma, dunque, è stato il primo punto di partenza per definire le basi dello sviluppo. Tale bisogno, inoltre, era confermato dalla stessa proprietà, che più volte aveva manifestato palesi difficoltà nell'individuazione delle dirette responsabilità associate a specifiche mansioni. La necessaria rivisitazione, quindi, risultava fondamentale in quanto portatrice sia di un maggior senso di responsabilità, sia di un miglioramento nello svolgimento delle mansioni, generando così benefici nella gestione ed una riduzione degli sprechi.

Alla luce di quanto appena detto è stato concepito e realizzato un nuovo mansionario competenze/responsabilità/funzione per una più organica visione del lavoro in azienda. Per la realizzazione di tale lavoro sono state utilizzate diverse tecniche, tra cui:

- schede di rilevazione, per reperire informazioni utili sul lavoro svolto dal personale (funzioni, responsabilità e attività svolte);

*13 Attraverso le «schede di rilevazione» delle mansioni è stato possibile costruire un mansionario competenze-responsabilità-funzioni grazie al quale è emerso come alcune mansioni non fossero state associate ad alcuna risorsa o, al contrario, in alcuni casi affidate a più persone.*

Tavola 5 - Report Dicembre 2012: CE riclassificato per mastri

Conto Economico						
mastro	CON - 31/12/2012	BUD - 31/12/2012	Scost [2-1]	Scost % [2-1]	CON - 31/12/2012 %	BUD - 31/12/2012 %
010 - ricavi lordi vendita	10.772.765,67	10.967.951,68	- 195.186,01	-1,8%	100,7%	100,0%
020 - resi ed altre detrazioni	- 75.970,68		- 75.970,68		-0,7%	0,0%
<b>RICAVI NETTI DI VENDITA</b>	<b>10.696.794,99</b>	<b>10.967.951,68</b>	<b>- 271.156,69</b>	<b>-2,5%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>
030 - rimanenze finali	3.284.953,00		3.284.953,00		30,7%	0,0%
040 - rimanenze iniziali	- 3.332.850,00		- 3.332.850,00		-31,2%	0,0%
050 - acquisti di materie	- 5.451.612,29	- 5.684.318,95	232.706,66	-4,1%	-51,0%	-51,8%
<b>consumi delle materie</b>	<b>- 5.499.509,29</b>	<b>- 5.684.318,95</b>	<b>184.809,66</b>	<b>-3,3%</b>	<b>-51,4%</b>	<b>-51,8%</b>
070 - costi industriali variabili	- 27.284,12	- 3.372,52	- 23.911,60	709,0%	-0,3%	0,0%
090 - costi commerciali variabili	- 1.130.045,59	- 1.023.391,22	- 106.654,37	10,4%	-10,6%	-9,3%
060 - costi del personale industriale variabile	- 441.823,08	- 472.355,17	30.532,09	-6,5%	-4,1%	-4,3%
<b>costi operativi variabili</b>	<b>- 7.098.662,08</b>	<b>- 7.183.437,86</b>	<b>84.775,78</b>	<b>-1,2%</b>	<b>-66,4%</b>	<b>-65,5%</b>
<b>MARGINE DI CONTRIBUZIONE</b>	<b>3.598.132,91</b>	<b>3.784.513,82</b>	<b>- 186.380,91</b>	<b>-4,9%</b>	<b>33,6%</b>	<b>34,5%</b>
110 - costi del personale non industriale	- 411.103,07	- 371.235,82	- 39.867,25	10,7%	-3,8%	-3,4%
065 - costi del personale industriale costante	- 34.632,52	- 31.100,00	- 3.532,52	11,4%	-0,3%	-0,3%
075 - costi industriali costanti	- 78.918,40	- 72.250,00	- 6.668,40	9,2%	-0,7%	-0,7%
095 - costi commerciali costanti	- 1.230.944,08	- 940.776,84	- 290.167,24	30,8%	-11,5%	-8,6%
100 - costi amministrativi e generali	- 846.460,28	- 892.339,73	45.879,45	-5,1%	-7,9%	-8,1%
080 - ammortamenti e accantonamenti	- 299.361,68	- 254.224,96	- 45.136,72	17,8%	-2,8%	-2,3%
<b>costi operativi costanti</b>	<b>- 2.901.420,03</b>	<b>- 2.561.927,36</b>	<b>- 339.492,67</b>	<b>13,3%</b>	<b>-27,1%</b>	<b>-23,4%</b>
<b>RISULTATO OPERATIVO</b>	<b>696.712,88</b>	<b>1.222.586,46</b>	<b>- 525.873,58</b>	<b>-43,0%</b>	<b>6,5%</b>	<b>11,1%</b>
120 - oneri finanziari	- 260.045,46	- 228.446,35	- 31.599,11	13,8%	-2,4%	-2,1%
130 - proventi finanziari	29.649,93		29.649,93		0,3%	0,0%
<b>saldo gestione finanziaria</b>	<b>- 230.395,53</b>	<b>- 228.446,35</b>	<b>- 1.949,18</b>	<b>0,9%</b>	<b>-2,2%</b>	<b>-2,1%</b>
<b>RISULTATO DI GESTIONE</b>	<b>466.317,35</b>	<b>994.140,11</b>	<b>- 527.822,76</b>	<b>-53,1%</b>	<b>4,4%</b>	<b>9,1%</b>
140 - oneri straordinari	- 54.978,55	- 10.500,00	- 44.478,55	423,6%	-0,5%	-0,1%
150 - proventi straordinari	8.345,66	10.000,00	- 1.654,34	-16,5%	0,1%	0,1%
<b>saldo gestione straordinaria</b>	<b>- 46.632,89</b>	<b>500,00</b>	<b>- 46.132,89</b>	<b>9226,6%</b>	<b>-0,4%</b>	<b>0,0%</b>
<b>RISULTATO ANTE IMPOSTE</b>	<b>419.684,46</b>	<b>993.640,11</b>	<b>- 573.955,65</b>	<b>-57,8%</b>	<b>3,9%</b>	<b>9,1%</b>
160 - imposte sul reddito	- 139.484,53	- 298.132,56	158.648,03	-53,2%	-1,3%	-2,7%
<b>RISULTATO NETTO</b>	<b>280.199,93</b>	<b>695.507,55</b>	<b>- 415.307,62</b>	<b>-59,7%</b>	<b>2,6%</b>	<b>6,3%</b>

- creazione dell'organigramma aziendale, per riordinare le mansioni, i referenti e le relazioni gerarchiche in modo logico;  
- mansionario, per allocare e/o riallocare le mansioni individuate nelle schede di rilevazione tenendo in considerazione le competenze maturate dalle risorse e cercando di valorizzare le attitudini e le aspettative di ognuno.

Si riportano nella **Tavola 6** parte del mansionario realizzato, in merito alla sola area Amministrazione: Come è visibilmente intuibile, oggi vi è una chiara definizione delle mansioni e una loro puntuale assegnazione alle risorse individuate. Nel dettaglio, alla luce di quanto realizzato è stato eliminato qualsiasi tipo di duplicazione o sovrapposizione di mansioni evitando anche la mancata attribuzione (come in fase di pre-intervento).

*Risultati raggiunti*

Attraverso la predisposizione di un organigramma e di un mansionario competenze /responsabilità/ funzioni è stato possibile fare «ordine» ed attribuire

in maniera chiara, efficace ed efficiente le mansioni di ogni dipendente. Inoltre, la riorganizzazione delle risorse umane ha consentito non solo una corretta redistribuzione dei compiti svolti, ma anche e soprattutto ha progressivamente responsabilizzato il personale nello svolgere il proprio ruolo e le proprie mansioni nel modo più efficiente possibile.

Lo sviluppo aziendale, in tal senso, ha avuto come tramite fondamentale il consenso e il senso di appartenenza della forza lavoro, al punto di «costruire» una vera e propria cultura aziendale, il cui unico intento è stato ed è tutt'ora il bene dell'azienda. Tale strategia se nel breve termine ha generato non poche difficoltà di adattamento alle nuove mansioni ricevute, nel lungo periodo oltre ad un congruo ridimensionamento dei costi ha contribuito alla sedimentazione dei rapporti umani oltre che lavorativi, tutto a favore della buona gestione giornaliera e, in particolar modo, all'allineamento degli interessi personali con quelli aziendali.

**Tavola 6 - Mansionario Amministrazione**

MANSIONARIO INTERNO		COLMIC SPA			
FUNZIONE R. FUNZIONE	MANSIONE	Fabio	Simone	Simona	Patrizia
<b>AMMINISTRAZIONE</b>		O	O	O	O
<b>Fibbi Fabio</b>					
	Gestione Servizi Proprietà	X			
	Gestione Ru e verifica rispetto mansionario	X			
	Verifica rispetto flusso procedurale	X			
	Supervisione e direttive qualità del credito	X			
	Supervisione e direttive recupero crediti	X			
	Supervisione e direttive fatturazione	X			
	Gestione ordini e pagamenti fornitori italia	X			
	Contrattualistica corrieri esterni	X			
	Contabilità generale		X		
	Redazione bilanci contabili trimestrali		X		
	Gestione sponsorizzazione Oltrarno		X		
	Gestione qualità del credito		X		
	Gestione recupero crediti		X		
	Gestione affidamento clienti		X		
	Gestione note di credito		X		
	Gestione Enasarco			X	
	Gestione Agenti calcolo e liquidazione provvigioni			X	
	Gestione contrattualistica agenti			X	
	Gestione contrattualistica pubblicitaria			X	
	Chiusura bilancio annuale con scritture finali			X	
	Gestione Rapporti Collegio Sindacale			X	
	Rapporti Consulenza del lavoro gestione personale			X	
	Centralino				X
	Smistamento corrispondenza, fax , fotocopie				X
	Smistamento e archiviazione fatture di vendita				X
	Archiviazione garanzie				X
	Gestione contratti di sponsorizzazione				X
	Intrastat				X
	Conai				X

**Struttura distributiva***Check up*

La struttura distributiva della Colmic SpA, in sede di check up, risultava strutturata in tre diversi canali di vendita:

- agenti, con il compito di vendere ai dettaglianti e suddivisi in agenti Italia e estero;
- grossisti;
- vendite dirette.

Il modello di incentivazione era incentrato su un sistema di provvigioni calcolate sul fatturato realizzato, con la possibilità da parte dell'agente di applicare uno sconto al cliente compreso in due range assegnati dalla direzione, ai quali veniva agganciata una percentuale provvigionale diversa. Tuttavia, come noto<sup>14</sup>, affinché un sistema di incentivazione risulti efficace deve essere strutturato in modo da allineare gli obiettivi aziendali a quelli del singolo agente. Il sistema descritto, invece, risultava a dir poco inefficiente, in quanto il personale preposto alla vendita tendeva a piazzare quanta più merce possibile applicando il massimo sconto consentitogli. L'agente, infatti, non era sufficientemente incentivato ad applicare un basso sconto, in quanto la differenza tra i due range di provvigioni applicate non avrebbe sufficientemente compensato la rispettiva perdita di fatturato. Tale sistema di incentivazione, pertanto, non induceva in alcun modo l'agente a vendere i prodotti aziendali maggiormente remunerativi.

*Strategie di sviluppo*

La prima esigenza per superare l'impasse di un sistema distributivo non efficiente riguardava la possibilità di ottenere in maniera rapida ed esauriente dei report attendibili che potessero risultare di ausilio alla proprietà nel formulare strategie di vendita più consapevoli.

In seconda istanza, era di prioritaria esigenza collegare un sistema di incentivazione che potesse indirizzare gli agenti verso una più proficua collocazione dei prodotti sul mercato alla ricerca del miglior marketing mix per singolo prodotto, area e cliente. Una risposta strategica alla prima criticità è stata offerta senza ombra di dubbio dall'implementazione della business intelligence. Tale strumento ha permesso al management di estrapolare le informazioni deputate all'analisi della marginalità della forza vendita. Nello specifico, è stata resa possibile la valutazione della struttura distributiva tra mercato estero ed interno consentendo analisi inerenti alla copertura del territorio, strategie di posizionamento, di rilancio e sviluppo di determinate aree, attraverso puntuali analisi di marginalità, sia per prodotto sia per cliente e per canale.

In relazione al secondo obiettivo fissato, ovvero costruire una strategia mirata di marketing mix per ottimizzare la collocazione dei prodotti in base alla redditività di ognuno, la soluzione identificata è stata la formalizzazione di un sistema di incentivazione basato su una matrice sconto-fatturato, mostrata nella [Tavola 7](#).

**Tavola 7 - Matrice sconto-fatturato**

A1	FATTURATO								
SCONTO	DA	-100	-40	-20	0	0	20	40	
	A	40	20	0	0	20	40	60	> 60
-30,0	-10,0	7,0%	9,0%	11,0%	12,0%	13,0%	14,0%	15,0%	15,0%
-10,0	-5,0	6,0%	7,0%	9,0%	11,0%	12,0%	13,0%	14,0%	
-5,0	0,0	4,0%	6,0%	7,0%	9,0%	11,0%	12,0%	13,0%	
0,0	0,0	3,0%	4,0%	6,0%	7,0%	9,0%	11,0%	12,0%	
0,0	5,0	2,0%	3,0%	4,0%	6,0%	7,0%	9,0%	11,0%	
5,0	10,0	1,0%	2,0%	3,0%	4,0%	6,0%	7,0%	9,0%	
10,0	15,0	1,0%	1,0%	2,0%	3,0%	4,0%	6,0%	7,0%	

<sup>14</sup> Si veda in tal senso quanto afferma Riccaboni (2011).

Secondo tale impostazione, con l'agente viene condivisa una duplice variabile incentivante, sconto e fatturato, ed in relazione alle performance realizzate viene calcolata la provvigione dovuta. Il sistema attinge le informazioni necessarie alla sua costruzione dai report della BI che estrapola il fatturato e lo sconto medio di ogni agente sulle varie aree strategiche. Sulla base di tali informazioni, generate a consuntivo, è possibile calibrare la matrice, grazie anche alla possibilità della BI di

effettuare l'analisi per ogni Area Strategica di Affari (ASA) del margine di contribuzione nel periodo selezionato.

Dalla interrelazione del margine e dello sconto/fatturato desunto, è possibile stabilire, in base alle strategie di margine e di posizionamento desiderato, quale debba essere l'ASA da incentivare e a tal fine calibrare opportunamente la matrice. In maggior dettaglio, sulle righe vi sono gli scostamenti di sconto rispetto allo sconto medio obiettivo assegnato

**Tavola 8 - Budget vendite e calcolo provvigioni**

AMBIENTE PERIODO	BUDGET FATTURATO ESTERO		
	CONSUNTIVO	CONSUNTIVO	BUDGET
	2011	2012	2013
<b>ROUBASIENNE</b>	<b>965.194</b>	<b>1.241.254</b>	<b>1.259.040</b>
CANNE FIUME	125.761	157.175	221.900
CANNE MARE	119.942	216.346	323.400
GUADINI	18.968	25.833	57.800
<b>CANNE &amp; GUADINI</b>	<b>268.165</b>	<b>414.217</b>	<b>603.100</b>
ABBIGLIAMENTO	65.247	98.525	130.600
ACCESSORI	288.267	311.750	502.690
AMI	85.301	92.264	134.200
ARTIFICIALI	6.420	8.254	19.350
BUFFETTERIA	61.250	66.563	110.200
VETTE	3.116	1.705	6.700
FINALI	13.407	9.979	28.500
GALLEGGIANTI	137.046	155.309	206.950
MULINELLI	53.097	51.724	114.200
NYLON + TRECCIATO	343.212	427.440	832.250
PANCHETTI	161.074	152.936	140.995
PASTURE	73.914	81.445	133.900
PEZZI DI RICAMBIO	45.499	49.774	35.000
<b>ALTRI PRODOTTI</b>	<b>1.336.850</b>	<b>1.507.669</b>	<b>2.395.535</b>
<b>COLMIC</b>	<b>2.570.209</b>	<b>3.163.139</b>	<b>4.257.675</b>
<b>TARGET COLMIC 2013</b>	<b>€</b>	<b>4.283.000,00</b>	
<b>1° TARGET = 4%</b>	<b>TARGET</b>		
<b>2° TARGET = 6%</b>	<b>1°</b>	<b>2°</b>	<b>3°</b>
<b>3° TARGET = 8%</b>	3.162.000	3.722.500	4.283.000

all'agente e nelle colonne si trovano gli scostamenti dal fatturato obiettivo assegnato all'agente, definiti nel budget commerciale. Per conoscere la provvigione spettante all'agente su base trimestrale viene calcolata la media ponderata degli sconti effettuati da ciascun agente e il fatturato netto.

### Risultati raggiunti

Allo stadio attuale, se il primo obiettivo è stato sicuramente centrato grazie ad un sistema di BI ormai interiorizzato nelle dinamiche operative aziendali, il sistema di incentivazione costruito sulla base della matrice sconto-fatturato è invece stato realizzato solo in parte. Ad oggi, nonostante sia stato predisposto il tutto secondo le logiche richiamate, il sistema di incentivazione rispetto alla situazione pregressa ha avuto come risultato l'aver fissato un sistema di budget personalizzato per agente in base all'appetibilità dei prodotti offerti, alle potenzialità dell'area di mercato di competenza ed alle strategie di redditività desunte dall'analisi dei dati estrapolati dalla BI. Tenendo conto di queste variabili la proprietà ha discriminato il fatturato obiettivo e lo sconto obiettivo per singolo agente, differentemente dal passato dove i range di sconto ipotizzabili, e dunque le provvigioni applicate sul fatturato di vendita, erano soltanto due e senza alcuna differenziazione. Nello specifico, le provvigioni sono stabilite in base a tre differenti target:

- 4% sul raggiungimento del fatturato relativo all'anno precedente;
- 6% sul fatturato, se si raggiunge almeno il 50% dello scostamento tra fatturato a consuntivo e fatturato a budget;
- 8% sul raggiungimento del fatturato di budget (Tavola 8).

### Riflessioni di sintesi

Questo contributo si è focalizzato sul tema della crescita aziendale proponendone una specifica interpretazione in stretta connessione con i concetti di sviluppo e sostenibilità. Nello specifico, l'articolo è partito dal presupposto per cui l'aumento delle dimensioni aziendali, da più parti invocato ed auspicato, non possa costituire un obiettivo in sé e per sé, quanto invece un passaggio intermedio all'interno di un più complesso percorso che sia orientato verso la ricerca di uno sviluppo armonico dell'azienda stessa, sostenibile in un orizzonte temporale di lungo periodo. A tale scopo, sono state sia richiamate alcune considerazioni proposte in letteratura, sia presentate le caratteristiche fondamentali di uno specifico processo di sviluppo aziendale, relativo alla Colmic SpA.

Nel sintetizzare adesso alcuni dei punti chiave

emersi sia dai contributi citati sia dall'analisi dello specifico case study, pare opportuno mettere in luce quanto segue:

- il concetto di sviluppo aziendale appare di portata e dimensione più ampia di quello di crescita, contemplando al proprio interno un insieme armonico e coordinato di più processi di incremento delle dimensioni. Tali incrementi dimensionali, inoltre, sono da osservarsi e valutarsi ricorrendo all'uso di parametri e fattori sia quantitativi sia qualitativi;
- i processi di crescita e di sviluppo aziendale devono necessariamente essere pianificati e condotti tenendo in appropriata ed attenta considerazione le risorse chiave a disposizione dell'azienda, o da essa acquisibili/sviluppabili. Tali risorse, inoltre, possono presentare caratteristiche estremamente eterogenee, potendo esse essere di natura tangibile od intangibile, hard o soft, finanziarie o meno. Da notare che soprattutto le risorse immateriali possono svolgere un ruolo chiave nei processi oggetto di analisi in questo contributo;
- per una efficace ed efficiente gestione delle risorse chiave è indispensabile comprendere che esse sono tra loro fortemente connesse. Ciò presuppone di saper identificare ed influenzare (o progettare, se del tutto mancante) l'architettura strategica (Warren 2008) che ad esse fa da supporto ed è l'indispensabile *framework* di riferimento;
- dai precedenti punti emerge la necessità di pianificare con attenzione il «futuro» aziendale, basandosi su un insieme di strategie di crescita e sviluppo tra loro bilanciate. A tal fine, fondamentale è la variabile tempo: si è infatti sottolineato il forte grado di dinamicità del complesso fenomeno aziendale, sia in relazione alle strategie disegnate (che a loro volta devono necessariamente articolarsi in piani e programmi di diversa durata e scaglionati nel tempo), sia delle *policy* conseguentemente implementate e vertenti sulle risorse aziendali. In maggior dettaglio, il management deve essere in grado di tenere in opportuna considerazione la presenza di *delays* (siano essi di tipo informativo, oppure materiale - Sterman 2000), insiti nei processi di accumulazione/costruzione/sviluppo nel tempo di quelle medesime risorse.
- In senso generale e in considerazione di quanto appena evidenziato, il caso della Colmic SpA mostra chiaramente la complessità di un processo di sviluppo a venire, alla cui base necessariamente deve porsi il composito insieme delle risorse e strategie aziendali. In particolare, il case study evidenzia non solo l'elevata eterogeneità delle risorse chiave aziendali, ma anche la loro complessa interrelazione e, soprattutto, la necessaria pianificazione sottostante il loro positivo sviluppo nel tempo. A questo riguardo, il caso suggerisce anche come potrebbe

essere particolarmente «pericoloso» disegnare *policy* che siano fortemente aggressive o in relazione alle quali il management si attenda pronti e veloci ritorni: sviluppare adeguati sistemi di BI e di reporting, riorganizzare il sistema distributivo, implementare un sistema di budgeting ed incentivazione del personale, incidere sulle modalità di gestione e sulle *routines* operative consolidate nel tempo, affrontare un ambizioso intervento di riorganizzazione delle risorse umane, sono tutte attività che richiedono un costante impegno e *commitment* da parte del vertice aziendale ed una necessaria «pazienza» per poterne apprezzare gli esiti e gli impatti sui comportamenti dei dipendenti e sui risultati aziendali.

Questo aspetto, inoltre, appare quanto mai fondamentale nel prendere in considerazione l'impatto complessivamente generato da un nuovo sistema di controllo, impatto rilevabile non solo sulle modalità operative e decisionali all'interno dell'azienda ma anche, e forse soprattutto, sulla cultura aziendale della realtà di riferimento (Busco 2002). A questo proposito, il caso della Colmic SpA mostra inoltre come sia possibile pianificare e portare avanti nel tempo una crescita ed uno sviluppo sostenibile della propria azienda e delle risorse in essa presenti, basando tali processi su un mix ponderato di strategie, come illustrato nella precedente sezione ed in relazione alle diverse *policy* aziendali richiamate.

Tutto ciò, in ultima analisi, richiede comunque di dotarsi di una idonea ed efficace «guida» - il sistema di controllo di gestione - che espliciti in pieno la sua funzione di bussola ed orientamento (Riccaboni 2011) e tale da evitare il verificarsi di impatti negativi delle *policy* attuate, la generazione di effetti collaterali da quelle derivanti<sup>15</sup>, l'insorgere di momenti o fasi di interruzione e stallo del percorso intrapreso, tutti elementi che, in ultima analisi, potrebbero far invertire il trend di ascesa dell'azienda o persino decretare la fine del suo ciclo di vita.

## Bibliografia

- BARNEY J. (1991), Firm Resources and Sustained Competitive Advantage, *Journal of Management*, 17(1), pp. 99-120.
- BARNEY J. (2002), *Gaining and Sustaining Competitive Advantage*, 2nd ed., Pearson, Upper Saddle River, NJ.
- BRUNETTI G. (1989), *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, 7a ed., Franco Angeli, Milano.
- BUSCO C. (2002), *Sistemi di controllo e cultura aziendale*, Cedam, Padova.
- CATTURI G. (2003), *L'azienda universale*, Cedam, Padova.
- CATTURI G. (2007), *L'armonia della complessità. Dalla crescita allo sviluppo aziendale*, a cura di, Cedam, Padova.
- CATTURI G. (2012), *Principi di Economia Aziendale*, Cedam, Padova.
- COSTANZA R., PATTEN B.C. (1995), Defining and predicting sustainability, *Ecological Economics*, 15(3), pp. 193-196.

- DIERICKX I., COOL K. (1989), Asset stock accumulation and sustainability of competitive advantage, *Management Science*, 35(12), pp. 1504-1511.
- FORRESTER J.W. (1971), Counterintuitive Behavior of Social Systems, *Technology Review*, 73(3), pp. 52-68.
- GRANDINETTI R., NASSIMBENI G. (2007), *Le dimensioni della crescita aziendale*, Franco Angeli, Milano.
- GREINER L.E. (1998), Evolution and Revolution as Organizations Grow, *Harvard Business Review*, May-June.
- HANKS S.H. (1990), The organization life cycle: integrating content and process, *Journal of Small Business Strategy*, 1(1), pp. 1-13.
- HANKS S.H., WATSON C.J., JANSEN E., CHANDLER G.N. (1993), Tightening the life-cycle construct: a taxonomic study of growth stage configurations in high-technology organization, *Entrepreneurship Theory and Practice*, 18(2), pp. 5-30.
- JOHNSTONE P., EVERARD M., SANTILLO D., ROBERT K.H. (2007), Reclaiming the definition of sustainability, *Environmental Science and Pollution Research*, 14(1), pp. 60-66.
- KOURDI J. (2009), *Business Strategy*, Profile Books Ltd. For The Economist, 2nd ed., London, U.K.
- LEVITT T. (1965), Exploit the product life cycle, *Harvard Business Review*, November-December.
- MORECROFT J.D.W. (2007), *Strategic Modelling and Business Dynamics*, Wiley, Chichester, England.
- O'GORMAN C. (2001), The sustainability of growth in small - and medium-sized enterprises, *International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research*, 7(2), pp. 60-75.
- PENROSE E.T. (1959), *The Theory of the Growth of the Firm*, Basil Blackwell, Oxford.
- RICCABONI A. (2011), «Le valenze operative, comportamentali e culturali del controllo di gestione», in Busco C., Giovannoni E., Riccaboni A., *Il controllo di gestione*, a cura di, Ipsoa, Milano, pp. 3-38.
- STERMAN J.D. (2000), *Business dynamics. System thinking and modeling for a complex world*, McGraw-Hill, Boston.
- United Nations (1987), *Our Common Future*, Report of the World Commission on Environment and Development.
- WARREN K. (2002), *Competitive strategy dynamics*, Wiley, Chichester, U.K..
- WARREN K. (2003), *The Critical Path*, Vola Press, London U.K.
- WARREN K. (2008), *Strategic Management Dynamics*, Wiley and Sons Ltd., Chichester U.K.
- WERNERFELT, B. (1984), A resource-based view of the firm, *Strategic Management Journal*, 5(2), pp. 171-180.

<sup>15</sup> Interessante a questo proposito quanto messo in luce da J.W. Forrester (1971) nel commentare come la «natura contro-intuitiva» di numerosi sistemi sociali conduca spesso i manager aziendali a mettere in atto delle *policy* che condurranno a risultati inattesi, all'insorgere di effetti collaterali delle proprie azioni, ad esiti di breve periodo fortemente diversi da quelli di medio-andare e, persino, ad esiti opposti rispetto a quelli ricercati ed auspicati.