

CONTROLLO DI GESTIONE

2017

1

- I costi standard: aspetti critici nell'applicazione in azienda
- Rischio d'impresa e di revisione: il controllo di gestione come strumento di risk management
- Cronoca di un cambiamento mancato: introduzione della Lean Accounting in Temporis
- Enterprise risk management e cloud computing
- La contabilità industriale a supporto della professionalizzazione: il caso Volentieri Pellenc
- L'implementazione di un sistema di customer profitability analysis: un caso aziendale



AUMENTA LA TUA REALTÀ

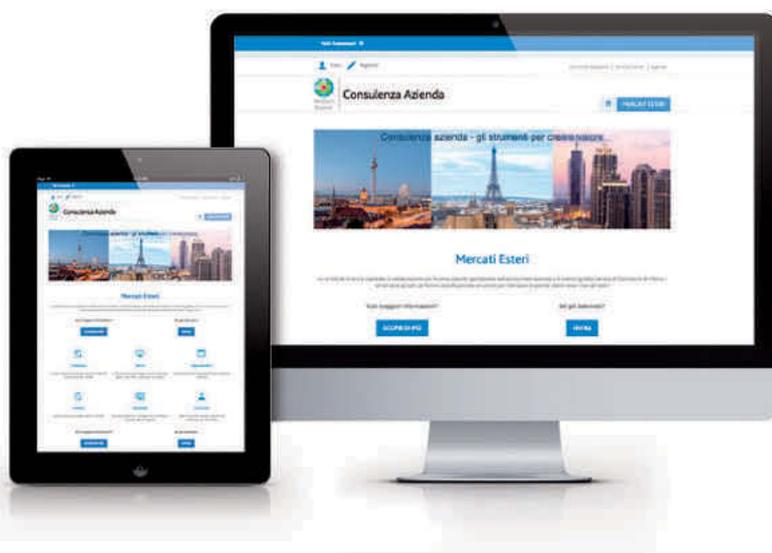
MERCATI ESTERI

nuove opportunità di business per te e i tuoi clienti



L'esclusivo servizio Wolters Kluwer per il professionista che vuole accompagnare l'azienda nel processo di internazionalizzazione sviluppato in collaborazione con Promos

- **Export check up** per verificare la propensione dell'azienda verso i mercati esteri
- **Primo orientamento** per identificare i mercati potenzialmente più interessanti
- **Credit passport** per certificare l'azienda, ottenere credito dalle banche, presentarsi ai partner.



Scopri di più

Visita il sito: www.consulenzazienda.it

SOMMARIO

IN TEORIA

- 5 I costi standard: aspetti critici nell'applicazione in azienda**
di Roberto Aprile

METODI E STRUMENTI

- 12 Rischio d'impresa e di revisione: il controllo di gestione come strumento di risk management**
di Francesca Culasso e Daniela Manzulli
- 20 Cronaca di un cambiamento mancato: introduzione della Lean Accounting in Temporis**
di Francesca M. Cesaroni e Annalisa Sentuti

SISTEMI INFORMATIVI

- 32 Enterprise risk management e cloud computing**
di Lorenzo Neri e Antonella Russo

CASE HISTORY

- 44 La contabilità industriale a supporto della professionalizzazione: il caso Volentieri Pellenc**
di Federico Barnabè, Nicola Paolicelli, Franco Vaselli, Alessio Petracca e Maurizio Bidini
- 57 L'implementazione di un sistema di customer profitability analysis: un caso aziendale**
di Marco Gatti

LA CONTABILITÀ INDUSTRIALE A SUPPORTO DELLA PROFESSIONALIZZAZIONE: IL CASO VOLENTIERI PELLENC

di **Federico Barnabè**
Università degli Studi
di Siena
Nicola Paolicelli
Università degli Studi
di Siena
Franco Vaselli
Studio Vaselli e Associati
Alessio Petracca
Studio Vaselli e Associati
e Maurizio Bidini¹
Volentieri Pellenc S.r.l.

Si analizza il ruolo del sistema di contabilità industriale nel più ampio sistema di controllo aziendale ponendo l'accento sulle diverse finalità perseguite con un sistema di contabilità dei costi ed evidenziando i molteplici benefici associati alla sua implementazione in azienda. A tal riguardo, il caso della Volentieri Pellenc S.r.l. enfatizza in modo particolare la capacità di un sistema di contabilità dei costi di supportare il processo decisionale in azienda e facilitare un percorso di professionalizzazione e managerializzazione dei principali attori coinvolti.

Introduzione e framework di riferimento

Uno dei presupposti dai quali spesso si parte nello strutturare un progetto aziendale consiste nella disponibilità di dati necessari a supportare l'iniziativa. Tale disponibilità può essere assicurata con varie modalità e ragioni, ad esempio per rendicontare in un bilancio d'esercizio le risultanze della gestione aziendale, oppure per predisporre le relazioni informative per gli investitori di mercato². A questi dati, per lo più indirizzati all'esterno e obbligatori, se ne affiancano molti altri, usualmente prodotti internamente all'azienda per supportare un sistema di controllo di gestione (CdG) e il correlato processo decisionale. Si comprende che per assolvere a tale finalità sia conveniente - se non necessario - che il sistema di CdG usato in azienda sia stato coerentemente progettato e implementato, soprattutto nella considerazione delle due dimensioni, materiale e immateriale, che dovrebbero caratterizzarlo. A questo fine, in questa sede si fa esplicito riferimento al *framework* sviluppato in Riccaboni (2003, pagg. 37-38). L'autore, nel dettaglio, chiarisce che "l'attenzione di chi opera in materia di controllo è di solito focalizzata sui centri di responsabilità, il processo di controllo e la contabilità direzionale. (...) Tale dimensione può essere denominata materiale in quanto si sostanzia, solitamente, in procedure e documenti formali (...). Questi supporti sono cruciali ai fini dell'implementazione di un razionale sistema di guida delle dinamiche interne; da soli, però, non risultano sufficienti per comprendere il ruolo che i sistemi di controllo effettivamente esercitano nelle

single situazioni operative. (...) [In aggiunta] occorre far riferimento a una seconda dimensione del controllo, quasi sempre trascurata, che potremmo definire immateriale, ed ai fattori che la condizionano".

In relazione al contesto esaminato in questo contributo, entrambe le dimensioni assumono una notevole rilevanza, poiché al necessario uso di strumenti, tecniche e *report* operativi dovranno anche affiancarsi altri fattori maggiormente organizzativi e intangibili, soprattutto ove si voglia comprendere ed enfatizzare il ruolo assegnato a un sistema di CdG nel processo di managerializzazione e professionalizzazione delle risorse umane in azienda³.

Del resto, in questo studio il *focus* è posto su uno degli strumenti principali del CdG: il sistema di contabilità industriale (CO.IN.) o analitica⁴.

Prendendo avvio da questo quadro di riferimento, il lavoro si struttura nel seguente modo: la prossima sezione presenterà le principali finalità e caratteristiche operative della CO.IN.; la sezione successiva metterà in connessione il sistema di CO.IN. (e più in generale, del CdG) con le figure chiave del processo, ovvero con i vari "attori" aziendali che grazie al supporto dei dati così prodotti potranno prendere razionali ed efficaci decisioni e, allo stesso tempo, sviluppare le proprie competenze e *skill* professionali e manageriali; la quarta sezione di questo lavoro è dedicata alla presentazione e discussione del caso aziendale, relativo alla Volentieri Pellenc S.r.l. Alcune riflessioni di sintesi chiudono il lavoro.

Il ruolo della contabilità industriale nel sistema di CdG

Definito il concetto di controllo di gestione utilizzato in questo lavoro, è adesso rilevante soffermarsi sul ruolo che riveste la struttura informativa in essere, caratterizzata da *report* o rendiconti periodici di controllo, contabili ed extra-contabili, finalizzati a mettere nelle mani del *management* il giusto supporto, spesso oggi giorno apportato anche da strumenti informatici del tipo *Enterprise Resource Planning* (ERP), per effettuare analisi, valutazioni e scelte.

La sfera informativa del CdG è costituita⁵:

¹ Sebbene questo contributo sia frutto di ricerca comune, sono da attribuirsi a: Federico Barnabè le sezioni Introduzione e framework di riferimento, Gli "attori" del processo e il percorso di professionalizzazione individuale; a Franco Vaselli, Alessio Petracca e Maurizio Bidini la sezione Il caso della Volentieri Pellenc S.r.l.; a Nicola Paolicelli la sezione Il ruolo della contabilità industriale nel sistema di controllo di gestione; la sezione Riflessioni di sintesi è opera congiunta. Gli autori desiderano ringraziare la proprietà della Volentieri Pellenc S.r.l., per la disponibilità e il prezioso supporto forniti nella conduzione di questo studio.

² Sulle caratteristiche del reporting aziendale e sulla gestione dei flussi informativi aziendali si vedano i contributi di Marchi (2011 e 2013).

³ Sull'uso dei due termini appena richiamati nel testo si veda anche, tra gli altri, Barnabè (2003) e Songini, Vola (2015).

⁴ In questo lavoro si utilizzeranno contabilità industriale e contabilità analitica come sostanziali sinonimi.

⁵ Su questo aspetto di veda Brusa (2000, pagg. 13-19).

- dalla contabilità generale (CO.GE.), che offre, ai manager e all'ambiente esterno, informazioni di natura puramente contabile riguardanti la situazione economica della gestione passata ed il connesso valore del capitale di funzionamento;
- dalla contabilità industriale (o contabilità analitica) che consente di analizzare gli effetti delle decisioni prese, determinando il valore delle risorse consumate dai vari oggetti di costo (prodotti, *sub*-unità organizzative, commesse, etc.);
- dal *budget, report* espresso sempre in termini contabili, riguardante però la gestione futura;
- infine, dalle rilevazioni extra-contabili che sono informazioni riguardanti l'azienda e i suoi *sub*-sistemi sulla gestione passata e futura.

Nell'implementare un processo di CdG, quindi, non è sufficiente basarsi sui dati offerti dalla CO.GE. riguardanti, primariamente, reddito d'esercizio e movimenti monetari-finanziari della gestione, per di più orientati prevalentemente verso l'ambiente esterno. Sarebbe necessario arricchire queste informazioni in modo tale che siano in grado di supportare maggiormente i manager nello scegliere quali strategie attuare. In tale direzione, la CO.IN. ha la peculiarità di influenzare e indirizzare le scelte strategiche dei manager al fine di raggiungere gli obiettivi prefissati, scelte che stanno alla base dei *budget* (cfr. Brusa, 1979, pagg. 3-4). Essa, inoltre, permette di definire, "misurare", il valore delle risorse impiegate dall'azienda in base a diversi possibili oggetti di costo o *sub*-unità economiche di

riferimento permettendo quindi di valutare la loro convenienza economica e l'operato dei responsabili preposti⁶. Per un confronto tra CO.GE. e CO.IN. si veda il quadro riassuntivo proposto nella **Tavola 1**.

Quali sono allora i dati informativi che rendono indispensabile la CO.IN. in un processo di CdG⁷?

- Misurazione dell'efficienza (produrre il massimo output dato un certo ammontare di risorse a disposizione);
- supporto informativo nei giudizi di convenienza economica (determinazione dei prezzi; *make or buy*; eliminazione di linee di produzione o di unità operative);
- programmazione e controllo di gestione (definizione di *standard* per il *budget*, definire i consuntivi per un confronto con i preventivi);
- supporto alla redazione del bilancio d'esercizio.

La logica della CO.IN. si basa principalmente su tre fattori: il costo (**Tavola 2**) che è la grandezza sottoposta all'analisi da riferire ai diversi oggetti di costo (prodotti, centri di costo, clienti, canali distributivi, processi gestionali) e, infine, il fattore determinante del costo (c.d. *cost driver*) che ne varia l'entità (ad esempio per l'approvvigionamento il *cost driver* può essere il numero di ordini d'acquisto; per la distribuzione possibili *cost driver* sono il numero di articoli distribuiti e il numero di clienti).

Un aspetto fondamentale nella CO.IN. è la periodicità dell'analisi a livello infrannuale, opportuna per strutturare una funzione di controllo efficace.

Tavola 1 - Principali differenze tra contabilità generale e contabilità industriale (analitica)

Critério distintivo\Tipo di contabilità	Contabilità Generale	Contabilità Analitica
a) Epoca temporale di riferimento...	Passato	Passato e futuro
b) Oggetto.....	Fatti di gestione aventi manifestazione numeraria, ed in particolare scambi di mercato	Utilizzo fattori produttivi nei processi interni
c) Classificazione....	Per «natura» fisico-economica dei fattori produttivi (o dei prodotti)	Per «natura» e per destinazione (e altre distinzioni utili ai fini operativi)
d) Precisione e tempestività.....	Dati «precisi» più ancora che tempestivi	Dati tempestivi più ancora che «precisi»
e) Utilizzo direzionale...	Saluario (per ciò che concerne i costi ed i ricavi)	Continuativo
f) Obbligatorietà....	Obbligatoria	Non obbligatoria
g) Metodologia di rilevazione	Contabile in senso stretto, cioè in partita doppia	Contabile o extra-contabile

⁶ Per approfondimenti in merito alle relazioni esistenti tra i due sistemi di contabilità e sui tre sistemi proposti dalla dottrina (duplice misto, duplice contabile e unico contabile) si consiglia di consultare, Barretta (2009, pagg. 396), Brusa (1979, pagg. 1-4), Catturi (2000, pagg. 456-462), Cinquini (2003, pagg. 4-8).
⁷ Cfr. Barretta (2009, pagg. 391-392).

Per tenere una contabilità con riferimento a periodi inferiori a quello amministrativo, in tal senso, è necessario trasformare i costi di competenza dell'esercizio in costi di competenza per periodi più brevi. Questo potrebbe richiedere però un approccio graduale nell'inserimento della CO.IN. in un contesto ignaro di tali strumenti, ricorrendo inizialmente ad una cadenza annuale e, nel caso, anche al supporto di professionalità esterne che potrebbero ridurre il margine di errore e aiutare i soggetti interni preposti a queste attività a comprendere il loro funzionamento e sfruttarne le relative potenzialità.

Proseguendo, un altro elemento determinante nella progettazione di un sistema di contabilità industriale è la scelta del metodo da utilizzare per la corretta imputazione dei costi dei fattori produttivi ai rispettivi prodotti, servizi o attività⁸. I metodi tra cui scegliere sono:

- *Job Costing* (metodo per commesse o diretto), è un metodo utilizzato dalle aziende a produzione discontinua, in quanto il processo produttivo si avvia in corrispondenza di un ordine di produzione (ad esempio in imprese edili, in cantieri navali, in centri di ricerca, etc.) e caratterizzato da elevati costi di produzione riferibili direttamente alla commessa, nonché da costi di struttura moderati. In presenza di più commesse, qualora non risulti possibile la valutazione dell'attinenza, i costi saranno ripartiti tra le stesse. In tali casi, quindi, il riferimento della CO.IN. sarà la commessa;
- *Process Costing* (metodo per processi o indiretto), impiegato in aziende a produzione continua e conseguentemente con un alto tasso di standardizzazione. È il caso di aziende manifatturiere, imprese di servizi che erogano prestazioni standardizzate, cantiere, etc. Queste aziende presentano costi di

struttura elevati e costi direttamente imputabili ai prodotti contenuti. In questo caso, sono le singole unità organizzative del processo produttivo, i centri di responsabilità, il riferimento della contabilità industriale. Per riferir loro il valore delle risorse consumate si procede con l'individuazione dei centri di costo e l'imputazione, agli stessi, dei costi. Il calcolo, come già sottolineato è riferito ad un arco temporale prestabilito e il costo unitario si ottiene rapportando il totale dei costi dei centri finali (dopo l'operazione di "ribaltamento" dei centri intermedi) al numero di unità prodotte. Queste riflessioni saranno riprese e chiarite nell'analisi del caso aziendale riportato nel prosieguo;

- *Activity Based Costing*. In quest'ultimo metodo si ritiene che le risorse vengano utilizzate nello svolgimento delle "attività", quest'ultime da considerare come oggetti di costo. Quindi, sarà necessario inizialmente individuare le attività svolte per l'ottenimento degli output, attribuire a ognuna di esse i costi mediante *resource cost driver* (che consentono di misurare l'ammontare delle risorse impiegate) e, infine, identificare gli oggetti di costo, imputando loro i costi mediante *activity cost driver* che esprimono la quantità di costo richiesta da ogni attività.

Quanto sinora illustrato si riferisce per lo più alla dimensione materiale del CdG, che riesce a garantire "la 'sola' produzione dei dati e delle informazioni utili a monitorare e supportare le attività aziendali. L'esistenza di questi dati, tuttavia non garantisce certamente l'effettivo uso di essi all'interno dei processi operativi e decisionali né costituisce di per sé sufficiente stimolo a comportamenti più efficaci ed efficienti" (Riccaboni, 2009, pag. 14).

In definitiva la contabilità industriale, al pari di altri strumenti utilizzati in azienda, sarebbe fine a se stessa

Tavola 2 - Classificazione dei costi

Critério (in base allo scopo)	Classi
Comportamento rispetto ad un "fattore determinante" (cost driver)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Variabili ➤ Costanti ➤ Misti
Riferibilità e "oggettività" della misurazione rispetto all'oggetto di costo	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Speciali ➤ Comuni
Modalità di attribuzione all'oggetto di costo	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Diretti ➤ Indiretti
Impiego nelle decisioni	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Rilevanti ➤ Irrilevanti ➤ Opportunità ➤ Differenziali ➤ Preventivi
Per il controllo di gestione	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Consuntivi ➤ Standard ➤ Controllabili ➤ Non controllabili

Fonte: Cinquini (2003, p. 12).

⁸ Cfr. Barretta (2009, pagg. 400-401), Brusa (2000, pag. 201 e ss.), Horngren, Bhimani, Foster, Datar (1999, pag. 60 ss.).

se non avesse alcuna corrispondenza con la dimensione immateriale del controllo.

Soprattutto in realtà come le PMI, molto diffuse sul territorio nazionale, risulta particolarmente rilevante creare all'interno del *management* (spesso coincidente con gli stessi proprietari dell'azienda) una consapevolezza degli strumenti a disposizione e dei benefici che possono apportare al funzionamento della struttura aziendale e al perseguimento dei risultati desiderati. Al proposito, numerosi autori - Riccaboni (1999), Amin, Cohendet (2000) e Busco (2009) tra gli altri -, in questi casi evidenziano esplicitamente un aspetto culturale da sviluppare, a tutti i livelli, all'interno del perimetro aziendale. Si cerca più spesso di coinvolgere i proprietari e/o i loro collaboratori in posizioni e attività di gestione (come detto, al riguardo si può utilizzare il termine *professionalizzazione*) o anche di far comprendere loro i meccanismi manageriali (*managerializzazione*), come la pianificazione strategica e il CdG, magari con processi di apprendimento e formazione, supportati da professionisti esterni⁹. È questo, del resto, il contesto che si descriverà nel presentare il caso dell'azienda Volentieri Pellenc S.r.l.

Pertanto aumentare la sensibilità nei confronti della dimensione immateriale del controllo, consentirebbe non solo di apprezzare le funzionalità della CO.IN. dal punto di vista della generazione di dati contabili messi a disposizione dei decisori aziendali, ma anche di sfruttare queste preziose informazioni per responsabilizzare i manager all'utilizzo delle risorse, e per controllare il loro operato in base alla discrepanza tra i risultati ottenuti e quelli previsti nel processo di budgeting¹⁰.

Gli "attori" del processo e il percorso di professionalizzazione individuale

Al di là degli aspetti tecnici, fondamentali nel progettare un efficace sistema di CdG, non va dimenticato che uno degli elementi distintivi dell'operare aziendale è rappresentato dalle risorse umane¹¹. Il cambiamento in azienda, infatti, non può che passare attraverso le idee, le competenze, le esperienze delle persone che in essa lavorano e prendono decisioni quotidianamente. Quelle stesse persone, del resto, ogni giorno potranno beneficiare di un prezioso *feedback* dato dai sistemi di CdG aziendali, ottimisticamente idoneo a innescare e supportare in loro un processo virtuoso di crescita personale e professionale.

In riferimento a questo lavoro, tali riflessioni spingono quindi a porre l'attenzione sulla c.d. dimensione "immateriale" del CdG, per comprendere come essa possa supportare in azienda (e, in maggior dettaglio, nelle PMI) dei percorsi

virtuosi di apprendimento e miglioramento professionale e/o manageriale. In tal senso, se la precedente sezione ha già messo sinteticamente in luce il ruolo del CdG e, più nello specifico, della contabilità industriale quale stimolatore di professionalizzazione e creazione di conoscenza in azienda, adesso deve essere dato maggiore spazio alla comprensione di chi siano gli "attori" primari di questo processo, analizzati di seguito.

L'imprenditore e la struttura proprietaria dell'azienda

Come noto e testimoniato dai dati disponibili¹², la composizione della popolazione imprenditoriale italiana evidenzia un forte sbilanciamento verso le aziende di micro e piccole dimensioni, e verso una struttura proprietaria di tipo fortemente familiare. Queste caratteristiche impattano senza dubbio sulle modalità di conduzione del processo decisionale e, a seguire, sulle caratteristiche dei sistemi di CdG adottati in azienda (cfr. Barnabè et al., 2012).

Ponendo il *focus* solo sulle PMI, appare utile enfatizzare il ruolo che l'imprenditore riveste in queste aziende, avvalendosi (o meno) del supporto delle informazioni rese disponibili da un sistema di CdG. La prassi operativa sembra mostrare un comportamento variegato, con numerosi imprenditori fortemente convinti dell'utilità dei sistemi di CdG aziendale, e con altri che continuano a basare le proprie decisioni primariamente sulle proprie conoscenze e intuizioni personali¹³. Ove la prima situazione costituisca sicuramente, a parere degli autori, l'*optimum* e confermi le considerazioni proposte in questo lavoro, il secondo caso risulta invero più complesso ma allo stesso tempo sfidante.

Si tratta, in sostanza, della contrapposizione ben nota in letteratura tra i concetti di "imprenditorialità" e "managerialità"¹⁴.

A parere di chi scrive, la capacità di sviluppare e attuare idee e schemi imprenditoriali di successo (di fatto, l'imprenditorialità) costituisce effettivamente una componente chiave dell'operare aziendale, spesso innata nei soggetti che intraprendono questi percorsi e, comunque, fortemente individuale. Ad essa, del resto, è opportuno affiancare altre competenze e capacità, maggiormente manageriali e professionali (per l'appunto, la *managerialità*), che un sistema di CdG aziendale può senza dubbio garantire. Coniugare i due aspetti, imprenditorialità e *managerialità*, costituisce senza dubbio una chiave di successo in azienda e una sfida che il CdG ha oramai accettato in pieno da diversi anni che, del resto, si giustifica anche per altri elementi (cfr. Busco et al., 2008, pag. 29 ss.; Horngren et al., 2016, pag. 1 ss.). In dettaglio, tra quelli esterni e di

⁹ Su questo aspetto, si vedano anche Songini, Morelli, Gnan, Vola (2005).

¹⁰ Come si è già evidenziato, dalla lettura dei dati offerti dalla contabilità industriale possono scaturire anche valutazioni di convenienza ad esternalizzare alcune funzioni dell'azienda e supporti utili al processo di pricing.

¹¹ Su questo aspetto si confrontino le numerose considerazioni proposte da Catturi (2012).

¹² Indagini ISTAT (2014).

¹³ Per approfondimenti ed esempi si vedano, tra gli altri: Bianchi (1999), Busco, Riccaboni e Saviotti (2008), Busco, Gazzei, Maraghini (2009), Di Pietra (2010), Barnabè et al. (2014).

¹⁴ Su questo, ad esempio, si vedano i contributi di Bertini (1984) e Di Pietra (2010).

contesto si ricordano: l'accresciuta intensità della competizione su scala globale; l'evoluzione della tecnologia e delle tecnologie dell'informazione; le modifiche delle normative e delle regolamentazioni di riferimento; la continua evoluzione nei modelli di *management* e nei processi decisionali. Da un punto di vista più interno, invece, attenzione dovrebbe essere dedicata ad aspetti quali la fase del ciclo di vita aziendale in corso, le diverse fasi nei quali si trovano i prodotti aziendali, la composizione della specifica catena del valore di riferimento e, non certo ultime, le competenze degli attori primari dei processi e la composizione della struttura proprietaria in azienda.

Quest'ultimo punto merita una breve riflessione aggiuntiva: a ben vedere, si è convinti che il ruolo di professionalizzazione e managerializzazione assegnabile al CdG (e in particolare alla CO.IN.) sia ancora più determinante quando l'azienda abbia una struttura proprietaria non coincidente con una sola persona, come accade in presenza di un'azienda familiare o a proprietà diffusa. La capacità di formalizzare idee, la creazione di una base dati condivisa, la possibilità di stimolare forme di *knowledge sharing* tra i diversi proprietari sono elementi chiave per il successo duraturo dell'azienda, anche in previsione di eventuali cambiamenti futuri dell'assetto proprietario o di passaggi generazionali in azienda.

Il CFO e il controller

Alcune funzioni aziendali hanno assunto negli ultimi anni un ruolo fondamentale nel quadro dei processi decisionali in azienda. Tra di esse, sicuramente, quelle del *Chief Financial Officer* (CFO) e del *controller*.

Il CFO rappresenta di fatto il Direttore Amministrazione Finanza e Controllo e svolge una varietà di funzioni estremamente rilevanti nel sistema di controllo aziendale, ivi comprese la gestione finanziaria, la supervisione delle attività amministrative e contabili, il complessivo coordinamento delle molteplici attività di pianificazione e controllo. In questo contesto, del resto, emerge come il suo ruolo sia sostanzialmente spostato dal lato finanza all'interno del sistema aziendale e che quindi, per una maggiore attenzione da rivolgere ai processi decisionali interni, ad esso si possa opportunamente affiancare un'altra figura fondamentale, quella del *controller*.

Il *controller* costituisce una figura fondamentale che ha visto modificarsi ed evolvere rapidamente il proprio ruolo, oramai orientato su quattro primarie direttrici (Horngren et al., 2016, pag. 16):

- a) operazioni di raccolta ed elaborazione delle informazioni;
- b) predisposizione dei documenti di *reporting*, fondamentali come supporto ai processi di guida e controllo aziendale;

- c) interpretazione e analisi delle informazioni;
- d) coinvolgimento nei processi decisionali.

In maggior dettaglio e in ottica di managerializzazione e professionalizzazione, si ritiene anche utile sottolineare come in numerose realtà aziendali, a maggior ragione se in una PMI, sia stata proprio la creazione e la formalizzazione della figura del *controller* che ha permesso al sistema di CdG di trovare un terreno fertile, accrescendosi e consolidandosi nel tempo. Ciò ha conseguentemente innescato un percorso virtuoso di miglioramento e rafforzamento professionale e manageriale, del quale non ha beneficiato solo il *controller* stesso ma anche numerosi altri attori aziendali.

I manager e i responsabili di area e/o linea

I manager di alto livello e i vari responsabili di area e/o linea sono chiamati a confrontarsi continuamente con le risultanze del CdG. Senza entrare nel dettaglio, si reputa opportuno evidenziare almeno due aspetti. Il primo attiene alla configurazione delle aziende "moderne", sempre meno verticali e organizzate per reparti e funzioni gerarchicamente ordinati, bensì maggiormente orizzontali e basate su attività sequenziate. Ciò impone di rivedere la tradizionale modalità di progettazione di un sistema di *cost management* aziendale, quantomeno nella direzione della creazione e condivisione di dati affidabili e tempestivi. In tal senso, un efficace sistema di controllo e, nello specifico di CO.IN., può facilitare la creazione di una cultura diffusa del controllo in azienda¹⁵, basata sulla produzione, scambio e utilizzo trasversale di dati gestionali fondamentali.

La seconda considerazione attiene, invece, al ruolo pro-attivo che manager e responsabili di area potrebbero svolgere nella progettazione, nell'implementazione e nel successivo sviluppo di un sistema di CdG. Queste figure, infatti, sono depositarie di informazioni e conoscenze fondamentali, e il loro coinvolgimento in un processo partecipativo di sviluppo del sistema di CO.IN. interno (ad es. nella individuazione dei *cost objects* e dei *cost drivers*) sarebbe non solo utile, ma anche auspicabile per accelerare il processo di professionalizzazione e managerializzazione nell'intera azienda.

Il consulente aziendale

L'ultima considerazione che si propone attiene al consulente aziendale.

Si tratta, ovviamente, di una figura che non si può includere tra quelle "interne" all'ente aziendale, e che tuttavia in numerosi casi svolge una funzione chiave nello stimolare il percorso che porterà all'introduzione di un sistema di CdG e di *cost management* in azienda. La riflessione da proporre in questo caso può essere

¹⁵ Su questo aspetto, tra gli altri, si vedano Busco (2002) e Riccaboni (2011).

innanzitutto relativa ad una caratteristica tipica del CdG: non esistono regole ferree da seguire o una via universalmente condivisa per progettare nella propria azienda un tale sistema: al contrario, sarà necessario svilupparne uno *ad hoc* che parta dalla considerazione delle competenze, motivazioni, necessità, punti di forza e (anche) di debolezza che contraddistinguono quella specifica azienda. In questo quadro, il consulente esterno, soprattutto se vicino alla proprietà aziendale non solo professionalmente ma anche fiduciariamente, può svolgere un ruolo cruciale ai fini del successo dell'iniziativa. In realtà, l'affiancamento che un consulente aziendale può fornire a un imprenditore (o un gruppo di proprietari) nell'impostare un efficace sistema di CdG va al di là dell'aspetto meramente tecnico-contabile; infatti, si tratta tipicamente di un processo condotto in modo congiunto, con un continuo interscambio di informazioni, esperienze, idee e anche competenze.

Il caso della Volentieri Pellenc S.r.l.

Il caso presentato si innesta sull'impianto teorico discusso precedentemente, mostrando più nello specifico una situazione caratterizzata da un processo di "professionalizzazione" aziendale veicolata dall'implementazione di un sistema di contabilità industriale (CO.IN.).

L'analisi, in particolare, si concentra su un percorso di maturazione delle competenze aziendali "vissuto" - sia a livello di *top management* (nello specifico nella figura del responsabile di produzione) sia a livello di forza lavoro - all'interno di una realtà fortemente dinamica e orientata alla cultura del controllo, che negli anni ha saputo guidare la propria gestione lungo un processo di crescita manageriale e professionale.

L'azienda oggetto del caso di studio, la Volentieri Pellenc S.r.l., è *leader* in Italia nel settore delle macchine per la viticoltura ove detiene l'80% del mercato. L'azienda vede la propria origine nel 2001 grazie all'unione di due aziende di primaria importanza, ovvero la francese Pellenc, realtà multinazionale nel settore della viticoltura e oleicoltura, e la Volentieri Gaetano S.r.l., realtà originariamente a carattere "familiare" che attraverso un continuo percorso di crescita del proprio bagaglio cognitivo, è riuscita a radicarsi profondamente nel territorio nazionale forte della prima rete commerciale in Italia per quanto concerne il settore delle macchine per la meccanizzazione della vigna. Gli interessi in ballo che portarono alla creazione dell'attuale configurazione societaria erano molto precisi: la compagnia francese voleva usufruire della rete commerciale italiana e della conoscenza del territorio della Volentieri Gaetano

S.r.l., ma allo stesso tempo quest'ultima sarebbe entrata in possesso di un *know-how* di primo livello relativo alla sfera puramente tecnica e produttiva. Facendo leva su queste premesse, la storia della Volentieri Pellenc S.r.l. parte sotto i migliori auspici avvalendosi oltretutto di una consolidata amicizia professionale e personale dei titolari delle due aziende: Gaetano Volentieri e Roger Pellenc. Oggi l'azienda è una realtà che impiega 70 dipendenti, fattura circa 22 ML/euro annui con sede a Poggibonsi, un centro produttivo a Barberino Val d' Elsa, e centri d'assistenza di proprietà in Sicilia e Friuli oltre ad una rete di vendita e assistenza capillare su tutto il territorio italiano, ma che sconfina in Slovenia, Bulgaria e Montenegro. Il percorso intrapreso quindici anni or sono ha spinto l'azienda ad effettuare notevoli cambiamenti sia in merito alla riorganizzazione delle mansioni all'interno dei processi produttivi aziendali (formando e, dunque, "professionalizzando" al meglio le preziose *human skill* esistenti), sia al fine di rivedere il perimetro del processo decisionale aziendale (proprietà e *top management* coadiuvati dall'affiancamento di consulenti esterni), oltretutto a rinnovare gli strumenti di controllo e reportistica (implementazione di un sistema di CO.IN) per la risoluzione di frequenti decisioni di *problem solving*, in particolare, di carattere tecnico-produttivo.

Il processo di cui sopra, naturalmente, e come asserito anche dall'attuale responsabile di produzione, non è stato affatto semplice da gestire né tantomeno di breve durata; al contrario, le scelte organizzative collegate alla gestione di un nuovo stabilimento e di un volume d'affari crescente hanno innescato criticità che andavano necessariamente risolte.

Tra di esse, uno dei problemi che ha impegnato maggiormente l'azienda nella sua risoluzione è stato l'associazione di un costo orario per ogni attività (produttiva) svolta. La necessità di avere un valore univoco, attendibile e riconducibile ad ogni attività di produzione è nata per rispondere a domande diverse ma di primaria importanza, ovvero: quale costo attribuire a ogni singolo prodotto realizzato; a quale prezzo vendere la manodopera del servizio di assistenza; che valore dare ad una macchina usata e rimessa a nuovo. "Riconoscere" tale fabbisogno informativo è stato il motore trainante del processo di professionalizzazione, mentre gli obiettivi da conseguire una naturale conseguenza.

Risulta del tutto evidente dalle esigenze manifestate la necessità per l'azienda di dotarsi di un sistema efficiente ed efficace di CO.IN., che potesse favorire la valorizzazione dei tempi di produzione tramite la rilevazione degli indici di costo per singola destinazione produttiva, e la determinazione del costo diretto e del costo pieno delle macchine realizzate tramite la definizione delle schede costo prodotto a

direct e full costing (nella parte conclusiva della trattazione si offrirà un approfondimento esaustivo in merito).

Muovendo da queste prime considerazioni, lo studio del caso 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 le tre fasi logico-sequenziali di: *check up*, intervento e risultati.

Check up

In questa fase iniziale sono stati attivati i primi passaggi procedurali per colmare il fabbisogno informativo aziendale, ovvero, la necessità di valorizzare il tempo impiegato per la produzione dei macchinari, legittimando la locuzione di uso comune, confermata dalla stessa proprietà, secondo cui il "tempo è denaro".

A tale scopo, in prima istanza, sono state verificate le valorizzazioni delle distinte base, con la selezione dei criteri di riferimento per la determinazione del costo delle materie prime (costo medio, costo ultimo, costo *standard*) e il controllo delle quantità di materiale impiegato per la realizzazione dei singoli prodotti. Si è optato per la valorizzazione delle quantità di materie immesse nel processo produttivo secondo il costo ultimo, giudicato il più idoneo in virtù della forte volatilità dei prezzi di mercato dei materiali impiegati. Nello stesso modo sono state valorizzate le lavorazioni esterne.

Per quanto riguarda le distinte cicli, sono stati effettuati controlli di valore generali relativamente ai tempi ciclo, in attesa della corretta determinazione dei centri di costo produttivi per poter

esaminare dettagliatamente i tempi relativi a ogni singolo centro.

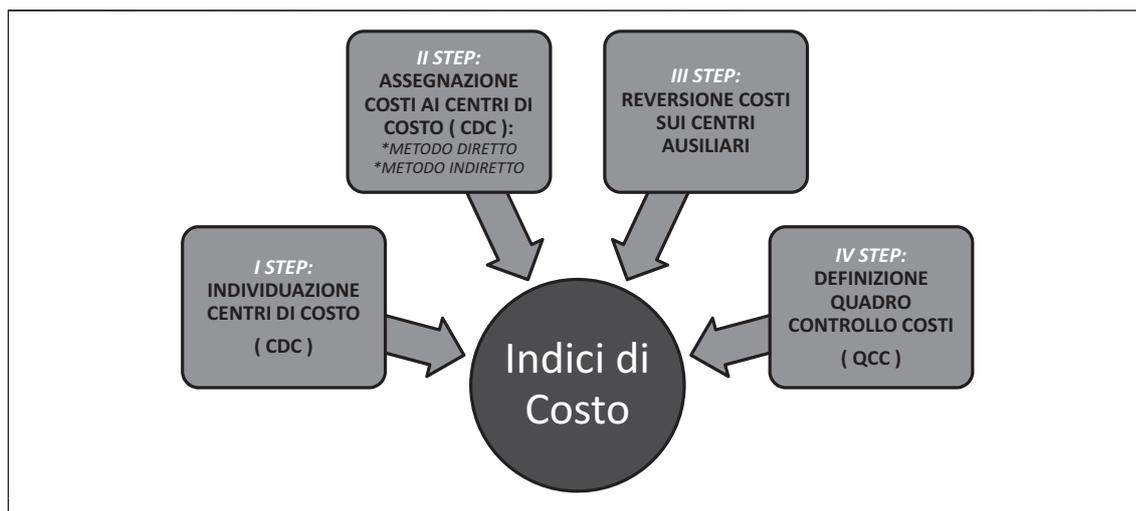
Non essendo presente un sistema procedurale puntuale di programmazione e controllo, e non avendo la proprietà intenzione di provvedere ad implementarlo almeno nell'immediato, si è ritenuto di dover procedere con l'alimentazione del modello basata su dati consuntivi relativi alla chiusura dell'esercizio.

Intervento

Esaurita la prima fase di *check up* l'azienda è passata alla fase di implementazione del sistema di CO.IN. basato su vari *step* procedurali finalizzati alla determinazione degli indici di costo, vero obiettivo del progetto (cfr. [Tavola 3](#)).

L'approccio metodologico perseguito, fondato su una logica *step by step*, ha avuto come punto di partenza l'identificazione dei vari centri di costo aziendali in produttivi, ausiliari e comuni (1° *step*), nonché l'assegnazione dei vari costi d'esercizio ai centri attraverso criteri di natura diretta, o indiretta mediante grandezze fisiche di ripartizione (2° *step*); tale fase ha anticipato la "reversione" dei costi originariamente imputati ai centri ausiliari sui centri di natura produttiva (3° *step*), passaggio quest'ultimo fondamentale per realizzare un quadro controllo costi generale relativo ai diversi centri individuati (4° *step*): tali dati, incrociati con il monte ore uomo impiegate per ogni centro, hanno quindi permesso di costruire i rispettivi indici di costo. L'enorme bagaglio informativo collegato a tali indicatori ha consentito di valorizzare il "tempo" di produzione relativo a ogni centro di costo che, associato alla rispettiva distinta

Tavola 3 - Rappresentazione operativa della fase di intervento: costruzione indici di costo



cicli e ai costi forniti dalla distinta base, ha permesso alla proprietà di individuare in modo accurato e preciso il costo imputabile al singolo prodotto realizzato. I risultati suggeriti, condensati nella scheda costo prodotto, “risultato” finale del lavoro, hanno offerto la possibilità di agire sul prezzo medio di vendita operando delle simulazioni a seconda del livello di mark-up e/o margine di contribuzione auspicato.

1° Step

Il primo passaggio della fase di intervento, come anticipato, si è concentrata sull'individuazione dei centri di costo aziendale isolati secondo criteri di omogeneità delle mansioni svolte al loro interno e aggregati secondo la natura delle mansioni svolte in tre distinti macro-gruppi (si veda la [Tavola 4](#)):

- 1) produttivi (attività strettamente produttive);
- 2) ausiliari (attività di ausilio alla produzione);
- 3) comuni (attività indirette di supporto che interessano in maniera trasversale tutto il complesso aziendale).

2° Step

Nella procedura di assegnazione dei costi alle destinazioni, alcune voci sono state facilmente imputate secondo una logica 1 a 1 (criterio diretto); altre al contrario, per le loro caratteristiche intrinseche, facendo riferimento a delle voci di spesa comuni ad uno o più centri, necessitavano di una grandezza fisica di ripartizione (criterio indiretto) i cui pesi avrebbero facilmente guidato il processo di assegnazione sui vari centri. In questo caso di studio di andrà ad analizzare nello specifico

la grandezza metri quadrati (MQ) e l'unità assorbimento personale dipendente (UAPD). In questa fase lo spirito collaborativo e la crescente professionalità palesata dal responsabile amministrativo è stata di notevole aiuto nella raccolta dei dati necessari. Su indicazioni precise fornite dai consulenti esterni tali procedure sono state completamente demandate all'interno, alimentando in tal senso il circolo virtuoso di professionalizzazione maturato nell'arco di tutto il progetto di implementazione. Nello specifico, la costruzione della grandezza fisica metri quadrati ha richiesto un primo sviluppo della metratura disponibile in azienda e, in un secondo momento, grazie al coinvolgimento del responsabile di produzione sono state definite per ogni centro le percentuali di superficie occupate da ognuno. I pesi isolati su ogni centro hanno così permesso di ripartire alcuni costi collegati agli immobili come gli: affitti, le assicurazioni, le manutenzioni e le pulizie. Per quanto concerne la seconda grandezza fisica oggetto di studio, l'unità assorbimento personale dipendente (UAPD), la sua costruzione non poteva prescindere dal lavoro sinergico del reparto amministrativo (nella raccolta dei dati sul personale impiegato), di concerto all'esperienza della proprietà e alla professionalità del responsabile di produzione relativamente all'attribuzione a ciascun centro delle ore lavorate da ogni dipendente (e successivamente della loro retribuzione lorda). Il peso di ripartizione costruito per singolo centro è servito, poi, a ripartire tutti i costi direttamente o indirettamente collegati alla forza lavoro: salari, stipendi, TFR, contributi. Occorre precisare che il monte ore assegnato in questa fase a ciascun centro

Tavola 4 - Centri di Costo

ANAGRAFICA CENTRI DI COSTO			
CODICE	DESCRIZIONE CENTRO	TIPO	CRITERI DI REVERSIONE COSTI
100	CARPENTERIA	Produttivo	
105	SALDATURA	Produttivo	
110	VERNICIATURA	Produttivo	
115	MONTAGGIO	Produttivo	
120	RIP.INTERNE	Produttivo	
125	RIP.ESTERNE	Produttivo	
200	MAGAZZINO	Ausiliario	UAPD CENTRI PRODUTTIVI
205	SERV. PRODUZIONE	Ausiliario	UAPD CENTRI PRODUTTIVI
210	UFFICIO TECNICO	Ausiliario	UAPD CENTRI PRODUTTIVI
300	AFC	Comune	MARGINE SU FATTURATO
305	COMMERCIALE	Comune	MARGINE SU FATTURATO

produttivo, andrà a determinare il denominatore dell'“indice di costo”, che come ribadito, costituisce l'obiettivo ultimo dell'analisi condotta (Tavola 5).

Una volta definite le grandezze fisiche di ripartizione si è provveduto all'assegnazione delle singole voci di costo alle destinazioni, operando tramite di esse in maniera diretta o indiretta. In questa fase è stato determinato anche il coefficiente di variabilità (per assunto stabilito in fisso o variabile escludendo la semi-variabilità), necessario in un secondo momento a distinguere la scheda costo prodotto a *direct* da quella a *full*. Al termine di tale procedura, si potrebbe essere apparentemente nelle condizioni di determinare anche il numeratore degli indici di costo di ciascun centro rappresentato dal totale dei costi attribuiti al centro medesimo; tuttavia, i costi fino ad ora assegnati e parcheggiati sui centri ausiliari dovranno essere “revertiti” sui centri produttivi andando, pertanto, a rettificare in aumento i costi totali appena imputati a ogni centro.

3° Step

In tale fase si è stabilito di revertire i costi “parcheggiati” nei centri che fungono di ausilio ai produttivi in base ai seguenti criteri:

- magazzino: revertito secondo la grandezza fisica UAPD relativa al personale impiegato nei centri di costo produttivi;
- servizi di produzione e ufficio tecnico revertiti per l'85% ai centri produttivi (con esclusione dei centri

riparazione) secondo la grandezza fisica UAPD relativa al personale impiegato nei centri di costo produttivi ad esclusione dei centri di riparazione: per il 7,5% direttamente sul centro riparazioni interne e per il restante 7,5% direttamente sul centro riparazioni esterne.

Relativamente ai centri comuni gli stessi sono stati valorizzati in margine su fatturato: per il calcolo del denominatore del centro servizio AFC si è considerato la globalità del fatturato aziendale, mentre per il centro commerciale il fatturato preso in esame è stato epurato delle vendite effettuate alla controllante francese Pellenc in quanto le stesse non necessitano di costi commerciali. Un estratto dell'assegnazione dei costi alle destinazioni completa di reversione e, quindi, con l'annullamento di tutti i costi parcheggiati nei centri ausiliari e il rispettivo incremento delle voci di costo nei centri produttivi secondo i criteri sopra descritti, è evidenziata nella Tavola 6.

4° Step

Con la reversione dei centri ausiliari sui produttivi, gli stessi non hanno avuto alcuna valorizzazione nel quadro controllo costi (QCC), ovvero, una scheda di riepilogo che condensa tutte le informazioni costruite fino ad ora. Ad ogni centro si è associato tutti i costi di riferimento distinguendoli tra variabili e fissi (secondo il grado di variabilità collegato) e il monte ore totale imputato in fase di assegnazione del personale a ogni destinazione (Tavola 7). Si è giunti, dunque, alla definizione dei due fattori costitutivi degli indici di costo, che

Tavola 5 - Grandezza fisica: unità assorbimento personale dipendente (UAPD) e assegnazione monte ore

ASSEGNAZIONE PERSONALE AI CENTRI DI COSTO											
NOME	CENTRI PRODUTTIVI						CENTRI AUSILIARI			CENTRI COMUNI	
	Carpenteria	Saldatura	Verniciatura	Montaggio	Rip. Interne	Rip. Esterne	Magazzino	Servizi di produzione	Ufficio tecnico	AFC	Commerciale
Dipendente A	15,2%	7,3%	0,9%	50,5%	7,9%	17,3%	0,9%				
Dipendente B	13,6%	0,5%	84,4%	1,5%							
.....
Dipendente D	2,20%	1,00%	94,90%	1,30%	0,40%		0,20%				

ASSEGNAZIONE "MONTE ORE" AI CENTRI DI COSTO												
MONTE ORE	CENTRI PRODUTTIVI						CENTRI AUSILIARI			CENTRI COMUNI		
	Carpenteria	Saldatura	Verniciatura	Montaggio	Rip. Interne	Rip. Esterne	Magazzino	Servizi di produzione	Ufficio tecnico	AFC	Commerciale	
NOME	ORE TOT	2.425	3.043	3.851	23.576	9.200	7.286	3.982	4.264	3.864	13.906	13.240
	88.637											
Dipendente A	1.548	235	113	14	782	122	268	14	-	-	-	-
Dipendente B	1.984	270	10	1.674	30	-	-	-	-	-	-	-
.....
Dipendente D	1.736	38	17	1.647	23	7	-	3	-	-	-	-

ASSEGNAZIONE "COSTI" AI CENTRI DI COSTO - UAPD -												
UAPD	CENTRI PRODUTTIVI						CENTRI AUSILIARI			CENTRI COMUNI		
	Carpenteria	Saldatura	Verniciatura	Montaggio	Rip. Interne	Rip. Esterne	Magazzino	Servizi di produzione	Ufficio tecnico	AFC	Commerciale	
NOME	RETRIBUZ.	1,86%	2,18%	3,00%	17,54%	8,28%	6,58%	3,53%	5,20%	3,63%	22,18%	26,02%
	€ 2.927.419	€ 54.337	€ 63.859	€ 87.880	€ 513.594	€ 242.247	€ 192.507	€ 103.401	€ 152.236	€ 106.253	€ 649.273	€ 761.833
Dipendente A	€ 27.728											
Dipendente B	€ 43.401	€ 1.984	€ 5.902	€ 217	€ 36.630	€ 651	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -
.....
Dipendente D	€ 32.510	€ 1.736	€ 715	€ 325	€ 30.852	€ 423	€ 130	€ -	€ 65	€ -	€ -	€ -

secondo la natura dei costi considerati si distinguono tra diretti e indiretti:

$$COSTI\ TOT.\ CDC / ORE\ TOT.\ CDC$$

Risultati

Il risultato finale del processo di implementazione è costituito dalla scheda costo prodotto, con la quale si chiude il cerchio dell'intero lavoro (cfr. **Tavola 8**). Solo con tale strumento tutte le informazioni raccolte, e nello specifico gli indici di costo, trovano un supporto adeguato per fornire un prezioso ausilio al processo decisionale aziendale, e a favorire la professionalizzazione di tutti gli attori coinvolti.

Venendo all'analisi specifica della scheda costo prodotto, occorre sottolinearne una duplice valenza informativa:

- se a *direct*, essa permette valutazioni di convenienza comparata tra più alternative in termini di redditività prodotto, ASA e cliente, con preziose risultanze nella definizione del *marketing mix* ottimale;
- se a *full*, essa offre la possibilità di verificare i listini e formulare i preventivi di vendita.

Nel *direct costing* della scheda vengono valorizzati la distinta base e la distinta cicli a costi diretti; i costi diretti commerciali e i costi di trasporto

saranno imputati, invece, direttamente sulla scheda.

Il *full costing* evidenzia la distinta cicli a costi indiretti oltre ai costi dei centri comuni, calcolati in margine sul prezzo del prodotto secondo l'incidenza stabilita nel QCC.

In entrambi i casi le informazioni della scheda risultano di valido ausilio alla formulazione delle strategie commerciali, fino ad oggi basate su valutazioni meramente empiriche. In particolare, con l'adozione di questo nuovo strumento di controllo è ora possibile esaminare uno spaccato fondamentale della vita aziendale costituito dall'analisi dei costi di produzione, informazione basilare per la formulazione dei corretti prezzi di listino e dei preventivi di vendita, e per la determinazione dei calcoli di convenienza nelle alternative immesse a listino nella ricerca del *marketing mix* ottimale.

Gli attori preposti al processo decisionale hanno finalmente una chiara rappresentazione del costo esatto dei propri prodotti, il rispettivo prezzo di *break-even*, ma soprattutto sono in grado di valorizzare la propria maturazione professionale attraverso simulazioni di prezzo consapevoli basate su logiche scientificamente strutturate.

In prospettiva l'alimentazione del modello con i dati di costo a *budget* costituirebbe il tassello finale di un

Tavola 6 - Assegnazione costi con reversione alle destinazioni

ASSEGNAZIONE COSTI CON REVERSIONE ALLE DESTINAZIONI															
INFO VOCI DI COSTO			CENTRI PRODUTTIVI						CENTRI AUSILIARI			CENTRI COMUNI		CRITERI DI IMPUTAZIONE	VARIABILITÀ
			Carpenteria	Saldatura	Verniciatura	Montaggio	Rip. Interne	Rip. Esterne	Magazzino	Servizi di produzione	Ufficio tecnico	AFC	Commerciale		
TOTALE	IMPORTE	€	115.093	131.779	191.626	983.459	491.618	448.926	-	-	-	1.545.104	1.939.090		
5320001	COSTO A	€	32.285											NO IMPUTAZ. - DIBA -	
5105005	COSTO B	€	18.988	1.392	1.469	1.426	8.444	4.342	1.560			177	177	MQ	0%
5905001	COSTO C	€	52.750	1.286	1.511	2.080	12.156	5.733	4.556			11.699	13.728	UAPD	100%
5301001	COSTO D	€	236.538	5.767	6.777	9.327	54.508	25.710	20.431			52.462	61.557	UAPD	100%
7310007	COSTO E	€	40.707	-	-	-	-	-	-			40.707	-	DIRETTO	0%
5705003	COSTO F	€	5.275	-	-	-	4.220	1.055	-			-	-	DIRETTO	0%

Tavola 7 - Quadro controllo costi (QCC) e indici di costo per centro

QUADRO CONTROLLO COSTI (QCC) CON REVERSIONE													
			CENTRI PRODUTTIVI						CENTRI AUSILIARI			CENTRI COMUNI	
			Carpenteria	Saldatura	Verniciatura	Montaggio	Rip. Interne	Rip. Esterne	Magazzino	Servizi di produzione	Ufficio tecnico	AFC	Commerciale
A	TOTALE COSTI DIRETTI	€	30.896	36.310	49.968	300.904	140.389	117.151	-	-	-	266.988	633.650
B=A/X	INDICE DI COSTO DIRETTO		12,7402	11,9337	12,9750	12,7629	15,2601	16,0786	-	-	-	19,1999	47,8594
C	TOTALE COSTI INDIRETTI	€	84.198	95.469	141.658	682.555	351.229	331.774	-	-	-	1.278.116	1.305.440
D=B/X	INDICE DI COSTO INDIRETTO		34,7198	31,3769	36,7835	28,9508	38,1782	45,5350	-	-	-	91,9131	98,5995
E	TOTALE COSTO PIENO	€	115.093	131.779	191.626	983.459	491.618	448.926	-	-	-	1.545.104	1.939.090
X	ORE SUL CENTRO		2.425	3.043	3.851	23.576	9.200	7.286	3.982	4.264	3.864	13.906	13.240
	FATTURATO AZIENDALE	€											22.514.345
	FATTURATO ITALIA	€											18.408.488
F=E/X	INDICE DI COSTO PIENO		47,4600	43,3106	49,7585	41,7138	53,4383	61,6136	-	-	-	6,8628%	10,5337%

RIEPILOGO INDICI DI COSTO						
DESCRIZIONE CENTRO	TIPO	CRITERIO DI REVERSIONE	ICD ORARIO	ICI ORARIO	ICP ORARIO	MSV
CARPENTERIA	Produttivo		€ 12,74	€ 34,72	€ 47,46	
SALDATURA	Produttivo		€ 11,93	€ 31,38	€ 43,31	
VERNICIATURA	Produttivo		€ 12,97	€ 36,78	€ 49,76	
MONTAGGIO	Produttivo		€ 12,76	€ 28,95	€ 41,71	
RIP. INTERNE	Produttivo		€ 15,26	€ 38,18	€ 53,44	
RIP. ESTERNE	Produttivo		€ 16,08	€ 45,53	€ 61,61	
MAGAZZINO	Ausiliario	UAPD CENTRI PRODUTTIVI				
SERV. PRODUZIONE	Ausiliario	UAPD CENTRI PRODUTTIVI				
UFFICIO TECNICO	Ausiliario	UAPD CENTRI PRODUTTIVI				
AFC	Comune	MSV AZIENDALE				6,8628%
COMMERCIALE	Comune	MSV ITALIA				10,5337%

lavoro che, già nella valorizzazione dei dati a consuntivo, ha rappresentato un cambio di rotta fondamentale nell'approccio alle strategie d'impresa e nel conseguimento di quel processo di professionalizzazione e managerializzazione di tutti gli attori aziendali, dalla proprietà alla *top management* fino ai singoli operatori.

Riflessioni di sintesi

Questo contributo ha inteso porre in evidenza il ruolo dei sistemi di CdG aziendale, con specifico riferimento alla contabilità industriale, nel supportare gli attori aziendali non solo nel processo di analisi dei dati e di conseguente assunzione delle decisioni, ma anche nel loro percorso di "professionalizzazione" e "managerializzazione".

Nel far ciò è stato fatto riferimento alle due dimensioni tipiche dei sistemi di CdG (c.d. materiale e immateriale) ed è stata posta particolare enfasi sugli "attori" che in azienda sono più o meno periodicamente chiamati a confrontarsi con le risultanze della contabilità dei costi e del CdG. A questo scopo, sono state riportate sia alcune considerazioni proposte in letteratura, sia presentato e discusso uno specifico caso aziendale, relativo alla Volentieri Pellenc S.r.l. Al riguardo, si può affermare che il CdG ha permesso di analizzare in tutta la sua interezza la realtà aziendale in oggetto, cogliendone i singoli aspetti all'interno di

un processo globalmente considerato e condiviso. Per un'azienda in crescita come la Volentieri Pellenc S.r.l. conoscere le dinamiche operative interne ha permesso e permetterà di compiere scelte consapevoli nell'ottica di dominare i cambiamenti esterni, reagendo in maniera tempestiva alla forte volatilità dei mercati moderni: tale esigenza è stata avvertita in maniera sempre più pressante dalla proprietà che negli ultimi anni ha visto crescere le complessità contingenti e, dunque, la necessità di un maggiore fabbisogno informativo. La presenza di una *partnership* forte è stata senza dubbio di stimolo nella ricerca di idonei strumenti di valutazione e organizzazione dell'informazione, oltre a un atteggiamento propositivo nell'attivare un virtuoso circolo di "professionalizzazione" e "managerializzazione": in tempi caratterizzati da una globale incertezza inserita in una crisi strutturale quale quella che si sta vivendo, entrare in possesso delle informazioni chiave sulla conduzione della propria organizzazione gioca un ruolo di importanza cruciale nel supporto e nell'indirizzo strategico delle decisioni aziendali, aiutando a raggiungere quella consapevolezza nelle proprie capacità che è condizione essenziale per la crescita della competitività e dello sviluppo.

A questo, in particolare, è servita la costruzione del modello di CO.IN., anche se il percorso intrapreso è ancora lontano dalla conclusione, essendo *in itinere* la valutazione dei costi a *budget* inserita in

Tavola 8 - Scheda costo prodotto

		PREVENTIVO	
DATA		1 gennaio 2016	
CLIENTE		ROSSI SRL	
RIF. ARTICOLO		PRODOTTO X	
SCHEDE COSTO PRODOTTO			
PREZZO DI BREAK EVEN		%	
PREZZO ARTICOLO	€ 3.583,99	100,00%	
DI.BA	€ 1.357,30	37,87%	
DI.CI (COSTI DIRETTI)	€ 425,39	11,87%	
Provvigioni	€ -	0,00%	
Trasporti	€ 82,77	2,31%	
DIRECT COSTING ARTICOLO	-€ 1.865,46	-52,05%	
MLC	€ 1.718,53	47,95%	
DI.CI (COSTI INDIRETTI)	€ 1.095,04	30,55%	
Servizio AFC	€ 245,96	6,8628%	
Servizio Commerciale	€ 377,53	10,5337%	
Servizio di Produzione	€ -	0,00%	
Ufficio Tecnico	€ -	0,00%	
Magazzino	€ -	0,00%	
FULL COSTING ARTICOLO	-€ 3.583,99	-100,00%	
REDDITO NETTO	€ -	0,00%	

		PREZZO DI SIMULAZIONE	
PREZZO ARTICOLO	€ 4.000,00	100,00%	
DI.BA	€ 1.357,30	33,93%	
DI.CI (COSTI DIRETTI)	€ 425,39	10,63%	
Provvigioni	€ -	0,00%	
Trasporti	€ 92,38	2,31%	
DIRECT COSTING ARTICOLO	-€ 1.875,07	-46,88%	
MLC	€ 2.124,93	53,12%	
DI.CI (COSTI INDIRETTI)	€ 1.095,04	27,38%	
Servizio AFC	€ 274,51	6,8628%	
Servizio Commerciale	€ 421,35	10,5337%	
Servizio di Produzione	€ -	0,00%	
Ufficio Tecnico	€ -	0,00%	
Magazzino	€ -	0,00%	
FULL COSTING ARTICOLO	-€ 3.665,97	-91,65%	
REDDITO NETTO	€ 334,03	8,35%	

un contesto più ampio di pianificazione e programmazione a tutto tondo.

Risulta in ogni modo compiuto un primo passo fondamentale nella ricerca del controllo globale di impresa, con le risorse impegnate nel progetto che hanno dato prova di grande convinzione nel portare avanti gli strumenti metodologici impostati e nel corretto e professionale approccio alle procedure informativo-gestionali ad esso connesse.

In chiusura, nel tentativo di sintetizzare alcuni dei punti chiave emersi nel corso di questo lavoro, è utile mettere in luce i seguenti elementi:

- 1) appare consigliabile impostare un percorso graduale di implementazione della CO.IN. in azienda, elemento ancor più rilevante quando si consideri l'introduzione di più strumenti del CdG;
- 2) il percorso di implementazione in azienda di un sistema di controllo deve necessariamente essere pianificato e gestito con una progettualità che non guardi solo a risultati di breve termine. In tal senso, si ritiene indispensabile che in azienda si progetti - oltre alla CO.IN. - anche l'introduzione del *budget* e, successivamente, degli altri strumenti di CdG maggiormente sofisticati;
- 3) l'implementazione di un sistema di cost *management* in azienda non deve essere visto come un intervento prettamente tecnico, ma anche come un processo che impatterà sulle persone e sui loro comportamenti. Gli attori aziendali, infatti, costituiscono una risorsa chiave del processo, e non i meri utilizzatori dei sistemi e delle tecniche delle quali si è trattato. Il loro coinvolgimento nel progetto, l'interazione tra di essi, la condivisione di idee, esperienze e informazioni sono da riguardarsi allo stesso tempo come un fattore critico di successo e anche un output fondamentale dell'intervento;
- 4) una vera managerializzazione e professionalizzazione delle risorse umane diviene possibile non solo tramite l'attiva partecipazione di quelle persone nel progetto in essere, ma anche comprendendo appieno quali siano i molteplici benefici che siffatti sistemi possono garantire in azienda, ad esempio a supporto del processo decisionale o nelle fasi di preparazione di un passaggio generazionale nella proprietà;
- 5) la managerializzazione e la professionalizzazione cui si è fatto riferimento devono essere intese come un impegno continuo nel tempo. In altri termini, la "cultura del controllo" deve diventare un elemento duraturo dell'operare aziendale. Ne consegue che il *management* aziendale dovrà assumere il compito di modellare continuamente la struttura organizzativa in essere, implementando progressivamente funzionali strumenti di gestione, controllo ed apprendimento, e adottando conseguentemente

idonei e moderni modelli decisionali di natura manageriale.

Concludendo e in considerazione di quanto appena evidenziato, il caso della Volentieri Pellenc S.r.l. evidenzia chiaramente come di fronte alle nostre aziende si ponga una vera e propria sfida gestionale: saper progettare un intervento di cambiamento graduale ma progressivo dei propri sistemi di controllo significa cercare di vincere tale sfida, puntando primariamente sulle competenze umane e tecniche, "gestendo" - e non "subendo" - un tale percorso di cambiamento, verso la managerializzazione e professionalizzazione in azienda.

Bibliografia

- Amin A., Cohendet P. (2000), "Organisational learning and governance through embedded practices", in *Journal of Management and Governance*, 4, pagg. 93-116.
- Anthony R.N., Govindarajan V. (1990), *Management Control Systems*, Irwin, Homewood.
- Atkinson A., Banker R.D., Kaplan R.S., Young S.M. (1997), *Management Accounting*, Prentice Hall, New Jersey.
- Barnabè F. (2003), *La managerializzazione dell'Università italiana. Le potenzialità della System Dynamics*, CEDAM, Padova.
- Barnabè F., Giorgino M.C., Vaselli F., Petracca A. (2014), "Crisi aziendale, turnaround e controllo di gestione: un caso operativo", in *Controllo di gestione*, inserto 11 (6), pagg. III-XIX.
- Barnabè F., Ruggiero P., Vaselli F., Petracca A. (2012), "Il ruolo del controllo di gestione nelle microimprese: il caso del Tubettificio Senese", in *Controllo di gestione*, 9 (6), pagg. 36-47.
- Bertini U. (1984), "Il governo d'impresa tra 'managerialità' e 'imprenditorialità'", in *Studi e Informazioni*, n. 4, pagg. 19-36.
- Bianchi C. (1999), "Il governo dello sviluppo nella piccola impresa attraverso i modelli 'dinamici'", in *Piccola Impresa/Small Business*, 12 (3), pagg. 31-68.
- Brusa L. (1979), *Contabilità dei costi*, Giuffrè Editore, Milano.
- Brusa L. (2000), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè Editore, Milano.
- Busco C. (2002), *Sistemi di controllo e cultura aziendale*, CEDAM, Padova.
- Busco C., Gazzei D.S., Maraghini M.P. (a cura di) (2009), *Controllo di Gestione. Best practice e casi operativi*, Knowitá, Arezzo.
- Busco C., Giovannoni E., Riccaboni A. (2009), *Il Controllo di Gestione - Metodi, strumenti ed esperienze - I fondamentali e le novità*, IPSOA, Milano.
- Busco C., Riccaboni A., Saviotti A. (a cura di) (2008), *Governance, Strategia e Misurazione delle Performance*, Knowitá, Arezzo.
- Catturi G. (2000), *Teoria e prassi del costo di produzione*, CEDAM, Padova.
- Catturi G. (2012), *Principi di Economia Aziendale*, CEDAM, Padova.
- Cinquini L. (2003), *Strumenti per l'analisi dei costi, Vol. I Fondamenti di Cost Accounting*, Giappichelli Editore, Torino.
- Di Pietra R. (a cura di) (2010), *Storie di Eccezionale Imprenditoria*, Knowitá, Arezzo.

- Hornigren C.T., Bhimani A., Foster G., Datar S.M. (1999), *Management and Cost Accounting*, Prentice Hall Europe, Cambridge.
- Hornigren C.T., Foster G., Datar S.M. (1997), *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, New Jersey.
- Hornigren, C.T., Sundem, G.L., Burgstahler D., Schatzberg J., Agliati M., Dittillo A. (2016), *Programmazione e Controllo*, Pearson, Milano.
- ISTAT (2014), *Struttura e occupazione delle imprese. Registro statistico delle imprese attive (Asia)*, Anno 2014.
- Marchi L. (2011), "L'evoluzione del controllo di gestione nella prospettiva informativa e gestionale esterna", in *Management Control*, 3, pagg. 5-16.
- Marchi L. (2013), "I contenuti del reporting", in Marasca S., Marchi L., Riccaboni A. (a cura di), *Controllo di gestione. Metodologie e strumenti*, II ed., Knowità Editore, Arezzo, pagg. 395-414.
- Riccaboni A. (1999), *Performance ed incentive*, CEDAM, Padova.
- Riccaboni A. (2003), "Controllo di gestione e comportamenti individuali", in Donna G., Riccaboni A. (a cura di), *Manuale del controllo di gestione*, I ed., Iposa, Milano, pagg. 27-61.
- Riccaboni A. (2011), "Le valenze operative, comportamentali e culturali del controllo di gestione", in Busco C., Giovannoni E., Riccaboni A. (a cura di), *Il controllo di gestione*, IPSOA, Milano, pagg. 3-38.
- Songini L., Gnan L. (2003), "The professionalization of family firms: the role of agency cost control mechanisms", in *Working paper* n.104/03, SDA Bocconi.
- Songini L., Morelli C., Gnan L., Vola P. (2015), "The why and how of managerialization of family businesses: evidences from Italy", in *Rivista Piccola Impresa/Small Business*, 1, pagg. 86-118.
- Songini L., Vola P. (2015), "The Role of Professionalization and Managerialization in Family Business Succession", in *Management Control*, 1, pagg. 9-43.

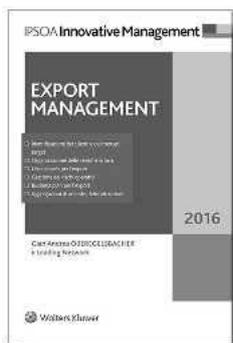
LIBRI

EXPORT MANAGEMENT

Identificazione dei clienti e dei mercati target - Organizzazione delle vendite in loco - Uso del web per l'export - Gestione dei rischi operativi - Business plan per l'export - Aggregazioni di aziende - Delocalizzazioni

Gian Andrea Oberegelsbacher e Leading Network

Wolters Kluwer, 2016, pagg. 320, € 32,00



Il libro spiega come impostare nel modo più affidabile possibile la **strategia di internazionalizzazione di una PMI**. È destinato a manager e imprenditori. In dieci capitoli Temporary Export Manager di consolidata esperienza spiegano, grazie a una ricca **casistica aziendale** vissuta in prima persona, quando conviene e come avviare un processo di internazionalizzazione: come selezionare i **clienti target**, i **mercati di riferimento** e i **prodotti** più adatti ad essere esportati; come organizzare **le vendite** nel paese estero scelto come mercato target; come sfruttare il **"Made in Italy"** come "brand" e **tutelarsi** a livello brevettuale e di marchio; come utilizzare il **Web** e affrontare i **rischi più operativi**, come compilare un business plan e come e quando ricorrere alle **ag-**

gregazioni di imprese sotto forma di reti o di vere e proprie fusioni e acquisizioni. Infine, come valutare fin dall'inizio un progetto di **delocalizzazione produttiva**. Un'interessante appendice finale indica nella figura del **Temporary Manager** la risposta ideale alle esigenze di quell'imprenditore, e del suo professionista di fiducia, che guardano con interesse ed entusiasmo alla possibilità dei mercati esteri.

Per informazioni o per l'acquisto:

- **Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa**
Tel. 02.82476794 - fax 02.82476403
- **Agenzie Ipsoa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- **www.shopwki.it**