



Economia Aziendale Online

Economia Aziendale Online

Business and Management Sciences
International Quarterly Review

La cultura del controllo di gestione: il caso Pavese

Fabrizio De Simeis

Pavia, Maggio 2018
Vol. 9 - N. 1/2018

www.ea2000.it
www.economiaaziendale.it


PaviaUniversityPress

La cultura del controllo di gestione: il caso Pavese

Fabrizio De Simeis¹

¹ *Digital Investment Assistant*
PM Precision
PUBLICIS MEDIA

Corresponding Author:

Fabrizio De Simeis
PUBLICIS MEDIA, Via
Borsi, 9, Milan, 20143, Italy
fabrizio.desimeis@gmail.com

Cite as:

De Simeis, F. (2018). La cultura del controllo di gestione: il caso pavese. *Economia Aziendale Online*, 9(1), 71-80.

Section: *Editorial Board's Review*

ABSTRACT [Italian, English]

Il controllo di gestione è un meccanismo operativo prezioso per tutte le aziende, qualunque sia la loro dimensione o natura. Prima di tutto bisogna definirlo come uno strumento in grado di misurare e controllare le performance interne sia nel breve che nel medio lungo periodo rispetto a dei parametri obiettivo stabiliti in fase strategica. Infatti, il controllo di gestione non è un semplice strumento di tecniche contabili, bensì deve essere inteso come una best-practice aziendale da perseguire. In questo trattato sono state analizzate delle società embrionali del territorio pavese: è stato loro somministrato un questionario sull'importanza del controllo di gestione e in ultimo cercato di fornire loro uno strumento sperimentale di monitoraggio aziendale definito sulle basi della Balance Scorecard e dell'Architettura Modulare.

The Management Control is a valuable operating mechanism for all business, whatever their size or nature. First of all, it's necessary to define it as an instrument able to measure and control internal performances both in the short and in the medium-long term with respect to the target parameters established in the strategic phase. In fact, the performance audit isn't a simple tool of accounting techniques but must be understood as a company best-practice to be pursued. This paper analyzed the embryonic business of Pavia's region (spin-off): they were given a questionnaire on the importance of the management control system and ultimately tried to provide them with an experimental monitoring tool defined on the basis of the Balance Scorecard and Modular Architecture.

Keywords: Management Control, Monitoring, Spin-off, Balance Scorecard, Modulare Architecture.

1 – Il controllo di gestione

Chi controlla il passato controlla il futuro, chi controlla il presente controlla il passato (G. Orwell, 1984). Indagare le dinamiche del Controllo di Gestione aziendale, intese come logiche, regole e processi di funzionamento è senza dubbio un tema di rilevanza predominante: infatti, secondo Hongreen, Sundem e Stratton (2007), il "Controllo di Gestione è un'attività che migliora la capacità del manager di prendere decisioni efficaci". La dottrina permette di comprendere l'articolazione, le caratteristiche e le funzioni

Questo genera un *loop di bilanciamento* poiché le variabili tendono a mantenersi costanti nel tempo. Nel modello si distinguono una variabile d'azione (X), e una variabile/parametro obiettivo (Y). Va letto per senso di variazione: nel caso di specie, la S indica una variabile che genera uno stesso senso di variazione (es. +/+; -/-) la O indica invece un senso opposto di variazione tra le variabili (es. +/-; -/+). L'obiettivo è annullare l'errore/scostamento, indicato con E, facendo aumentare o diminuire la leva X, la quale genererà una variazione dello stesso senso in Y, e questa a sua volta genererà una variazione di senso opposto sull'errore (E): per farlo la Governance pone dei piani e programmi strategici che si tramutano in programmi operativi e budget. Questi saranno confrontati, attraverso il sistema di reporting, con i risultati ottenuti della performance aziendale: individuati eventuali scostamenti, sarà il Management ad agire attraverso decisioni operative o strategiche che faranno aumentare o diminuire la X al fine di riallinearsi all'obiettivo. Oltre alle variabili sopracitate, nel modello in questione sono stati inseriti dei tassi d'azione (g) e di reazione (h) oltre che una fonte di disturbo esterna (D), non controllabile dall'azienda, al solo fine di rendere più verosimile il sistema.

La necessità di conoscere le dinamiche gestionali, interne ed esterne, al perimetro aziendale al fine di acquisire informazioni utili per assumere razionali e responsabili decisioni orientate al mantenimento, se non al raggiungimento, di posizioni di vantaggio in arene competitive rende quanto più opportuna l'introduzione, nonché l'applicazione di strumenti contabili capaci di rilevare e governare i processi di creazione del valore (Magliacani, 2014). Ne consegue l'importanza per l'azienda di basare le proprie decisioni su un sistema informativo che sia il più attendibile possibile, che siano a conoscenza le dinamiche interne ed esterne all'azienda, nonché i punti di forza/debolezza e le opportunità/minacce. Bisogni/necessità che si scontrano con il grado di complessità/costi della loro "evasione": per questi motivi, vi è un trade-off strutturale tra i possibili strumenti operativi che è possibile utilizzare e il beneficio ottenibile dagli stessi. Alcuni di questi strumenti possono essere adattati e modellati in base alle specifiche esigenze/complessità di ogni singola realtà operativa analizzandoli sulla base di complessità strategica e operativa.

Ne deriva che l'intero macro-processo del Controllo di Gestione si debba basare su un Sistema di misurazione dei risultati che siano strutturati su piani a lungo termine, programmi di breve periodo e budget: tale sistema di misurazione può essere definito come un insieme completo di indicatori e misure di performance ottenuto coerentemente con un pre-stabilito framework di riferimento, ovvero una serie di regole e linee guida per interpretare i risultati [...] rendendo possibile la rilevazione delle performance, la loro valutazione ed analisi rispetto ai parametri obiettivo ma anche alle trasformazioni "tecnico-strutturali" che l'organizzazione deve conseguire (Giovannoni, 2014). La scelta degli indicatori non è affatto facile: deve essere ponderata in base al framework prescelto, e che questo riesca a generare e individuare le principali leve strategiche, traducendole in obiettivi e in KPIs (Key Performance Indicators). Un esempio di uno tra i più noti framework è senza dubbio la *Balance Scorecard*, ideata da Kaplan e Norton nel 1996, la quale permette un supporto dell'implementazione di un sistema di misurazione delle performance multidimensionale ed integrato con le strategie aziendali.

Recentemente è stata anche presentata una norma che sistematizza numerosi indici di efficienza, efficacia, di tempi di risposta e di livelli di servizio, tranne quello finanziario, ovvero la UNI 11155 “Attività operative delle imprese. Misurazione delle prestazioni”, questa consiglia un insieme di indicatori ritenuto altamente significativo per consentire alle imprese di identificare le variabili rilevanti della propria attività e utilizzare metodi di misurazione che diano risultati significativi e confrontabili per le necessarie verifiche di benchmarking (Mella, 2014).

1.1 – Il caso Pavese

Ovviamente, le logiche, le regole e i processi di funzionamento delle realtà societarie non sono univoche, ma devono adattarsi ai contesti aziendali di riferimento: società di grandi dimensioni adottano un controllo di gestione pervasivo e capillare; al contrario in società come le PMI questo non è sempre vero. Un esempio è proprio il caso di studio improntato: all’interno dell’Università di Pavia esistono ben 24 SPIN-OFF attivi, tutti siti nel Polo Tecnologico. Questi sono definiti dal Regolamento MIUR del 2011 e dallo Statuto dell’Università all’ART.64 come nuove imprese innovative che nascono su iniziativa del personale dell’Ateneo, strutturato e non (docenti, ricercatori, dottorandi, ecc.) e che basano il proprio business su beni e servizi innovativi ideati e sviluppati attraverso le attività di ricerca svolte in Ateneo. Sono società supportate nel loro processo di gemmazione dall’università e il cui ruolo rimane sostanziale esercitando su di esse una significativa influenza in termini di fonte intellettuale a cui attingere e centri fisici come laboratori e strumentazioni in cui operare.

L’analisi delle Spin-Off pavese nasce grazie all’ importante ausilio dell’Ufficio Terza Missione attraverso il quale è stato possibile somministrare una breve SURVEY on-line dal titolo “Quanto sono importanti i modelli di valutazione e controllo delle performance aziendali?”. Al questionario hanno partecipato 10 società campione dove di queste esattamente la metà non applica il controllo di gestione (figura 2). Non solo: chi lo applica ha specificatamente scelto di adottare un cruscotto di indicatori ad hoc e non di contare su un modello specifico.

Applicate il controllo di gestione (misurazione e valutazione delle performance rispetto agli obiettivi prefissati)?

10 risposte

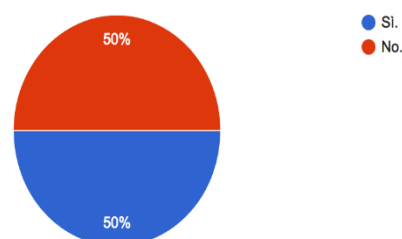


Figura 2 - Survey

Inoltre, per le società che non lo applicano, si è evidenziato che alla domanda “avvertite l’esigenza di un controllo di gestione?” vi è stato un 60% di SI e un ridondante 40% di NO (figura 3).



Figura 3 - Survey

Per gli adviser che hanno risposto al questionario, la discriminante alla non implementazione sono non solo la dimensione aziendale ma anche la complessità (figura 4). Non solo, nessuna di queste società pur sentendone l’esigenza, non ha dato avvio a tale progetto e non intende farlo nell’immediato futuro.

Come mai non lo avete ancora implementato?

5 risposte

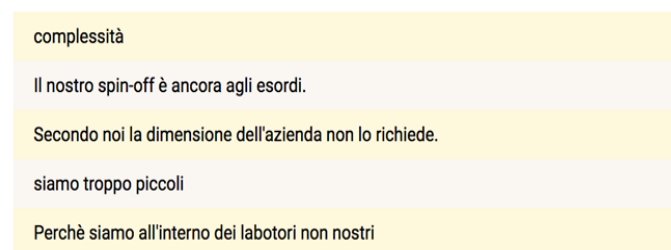


Figura 4 - Survey

Sono state svolte anche due diverse interviste a due spin-off: la prima applicante un sistema del controllo di gestione basato esclusivamente sulla contabilità analitica e una seconda che invece non lo applica per complessità e carenza di know-how.

Sia il questionario che le interviste hanno evidenziato criticità e strutture organizzative molto semplificate con un’esigua cultura del controllo di gestione che questi spin-off possiedono in termini di know-how apportato e fatto emergere la reale possibilità applicativa di strutturazione di un sistema di controllo delle performance aziendali su base empirica. Grazie a queste premesse, partendo dai concetti cardine di Efficacia, Efficienza ed Economicità si è intuito come la gestione dei processi del cambiamento sia essenziale per il raggiungimento dei risultati chiave della performance e quindi poter generare non solo Output ma anche Outcome. Secondo questo elaborato, la gestione di

questi processi e del cambiamento parte dalla gestione delle risorse umane, da una corretta strategia e pianificazione e da un costante coinvolgimento dei partner e delle risorse (come l'Università). Un sistema di questo tipo, formalizzato per obiettivi strategici, è un classico meccanismo a feedback, il quale è stato sviluppato su un modello basato sulla *Balance Scorecard* di Kaplan e Norton ma affiancato da una struttura definita di *Architettura Modulare* (figure 5 e Tabella 6).

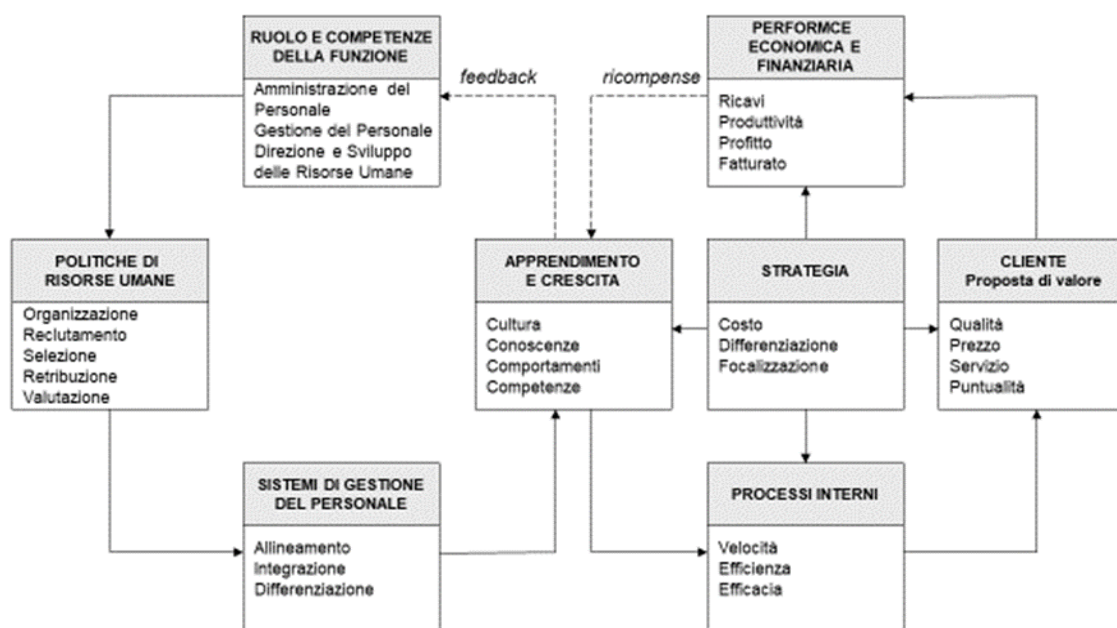


Figura 5 - Sistema interrelato Human Research e Balance Scorecard (Costa, Giaccherini, 2007)

<u>Architettura Modulare di rilevanza operazioni</u>						
Logistica Vendite	Logistica Produzione	Logistica Acquisti	Contabilità	Risorse Umane	Pianificazione e Controllo	Capitale Fisso
Ordini standard	Produzione a Lotti	Materiale di scorta	Contabilità Fornitori	Risorse Umane	Oggetto di costo	Manutenzione programmata
Contratti	Produzione Ripetitiva	Materiale di consumo	Ciclo Attivo	Convegni	Analisi redditività	Mantenzione speciale
Conto deposito	Produzione su Ordine	Stock in c/deposito	Contabilità generale	Note spese	Centro di profitto	Cash management
Mandati pagamenti	Produzione su Processo	Ordine in c/lavoro	Contabilità specifiche	Rilevazione Presenza	Costi generali	Budgeting
Ordini urgenti	Progettazione su Commessa	Traferimenti	Consolidato	Retribuzione		Gestione cespiti
Spedizione	Gestione Qualità	Gestione Qualità		Benefit		Cespiti in Leasing

Tabella 6 - Architettura Modulare per la gestione delle performance

Gli obiettivi da perseguire partono “dall’interno”: essendo società la cui realtà è molto piccola, il personale può esso stesso partecipare alla formulazione della strategia d’impresa. La stessa iniziativa potrebbe essere applicata per una strategia di marketing definibile “reverse”, proponendo una segmentazione professionale e/o funzionale. Tramite queste poi si potrebbe valutare la performance raggiunta in termini di contributo del personale al vantaggio competitivo, alla cultura, ai valori aziendale e all’innovazione garantendo un feedback maggiore e più puntuale.

La BSC cerca di tradurre le strategie aziendali in un insieme di indicatori di performance che inquadrino obiettivi aziendali di medio/lungo termine, valutando i risultati e individuando i punti di forza e debolezza attraverso la creazione di una Strategy Maps e l’individuazione di 4 Prospettive correlate ai c.d. Fattori Critici di Successo ovvero: Economico-Finanziaria, Clienti, Processi Interni ed Apprendimento e Crescita. Un esempio di struttura per il controllo delle performance aziendali è quello che viene proposto in Tabella 7 sul modello della BSC, dove sono state specificate la ricerca della crescita societaria degli spin-off oggetto di analisi secondo ogni prospettiva.

TEMA STRATEGICO: CRESCITA E INDIPENDENZA SOCIETARIA					
	Mapa Strategica	Obiettivi	Indicatori	Target	Misure
Economico Finanziario	Espansione del reddito	Aumentare il reddito derivante da nuovi prodotti	- Crescita del reddito annuo;	+20%	/
			- Reddito percentuale derivante da nuovi	+30%	/
Cliente	Soddisfazione cliente	Soddisfare le esigenze di vecchi e nuovi clienti	- Fidelizzazione	+60%	- Programma di gestione delle relazioni;
			- Quota clientela	+40%	- Pubblicità Target
Processi Interni	R&S e Gestione	Accelerare lo sviluppo di nuovi servizi	- Funzionalità del Prodotto;	Competitor di settore	- Collegamento con le università / trasferimento di tecnologia;
			- Time to Market	6 mesi	- Riprogettazione del tempo di ciclo di sviluppo
Apprendimento e Crescita	Forza lavoro stabile e qualificata	Acquisire, sviluppare e mantenere le competenze strategiche	- Disponibilità di competenza specializzata;	100%	- Modello delle competenze
			- Mantenimento del personale chiave	90%	- Kanban Board - Programma di assunzioni definito

Tabella 7 - Crescita e indipendenza societaria per Spin-off

Quello che risulta particolarmente evidenziabile è il ruolo che la prospettiva dell’Apprendimento e Crescita svolge al suo interno: viste le dimensioni aziendali esigue, gli stessi obiettivi e formulazioni strategiche possono essere poste dal personale il quale così potrebbe partecipare più attivamente in tutte le fasi del processo di crescita. Proprio la capacità di una società di puntare su processi di pianificazione strategica basati sulla crescita interna e del proprio personale tramite responsabilizzazione, cooperazione e integrazione tra le diverse strutture organizzative potrebbero essere la

“chiave di volta” per una corretta e puntuale analisi di gestione. Per quanto riguarda invece i processi interni, sviluppare un processo gestionale basato sull’Architettura Modulare permetterebbe una customized standardization della logistica produttiva, ossia l’adattamento ai bisogni dei clienti nelle fasi di assemblaggio delle componenti dell’offerta e nei processi distributivi che ben si sposano con le caratteristiche dinamiche e talvolta turbolente dei mercati in cui cercano di operare le società in oggetto (Feitzinger, Lee, 1997).

Per concludere, il lavoro svolto e lo studio di settore effettuato per le Spin-off pavese hanno evidenziato criticità rilevanti non solo da un punto di vista del macro ambiente (e quindi ad esempio turbolenze e dinamicità del mercato) ma anche del micro ambiente come lo stesso questionario proposto ha messo in luce attraverso una scarsa attenzione verso l’analisi e il controllo delle performance aziendali o addirittura una totale reticenza.

In ogni caso, il modello suggerito vuole proporsi come un “primo bagaglio” di struttura: ovvero un modello di misurazione delle performance che non sforzi e snaturi la BSC: ovviamente è un modello basico comune che è stato vagliato dal Polo Tecnologico, ma non si può pretendere che possa essere un modello universale per un controllo finalizzato alla crescita e all’espansione aziendale ma potrebbe comunque presentarsi come un punto di partenza delineato da affiancare alla contabilità analitica, la quale rimane comunque il primo strumento di controllo di competenza gestionale e amministrativa.

Il mercato italiano, come anche evidenziato nell’analisi svolta da Berger nel 2014 sulla “prontezza al cambiamento” (Berger, 2014), è strutturato in larga parte in PMI che lui definisce nel nostro panorama come Hesitators. Queste soffrono, ancora oggi, di economie di scala sui volumi di produzione, di centralizzazione della produzione e di problematiche di *make to stock* sulle previsioni di vendita, causate anche da un dominio gerarchico funzionale dei processi e delle infrastrutture. Proprio in questo contesto società come le spin-off in oggetto potrebbero muoversi verso il paradigma dell’Industria 4.0, il quale si pone l’obiettivo di promuovere una rivoluzione nel modo di creare i prodotti, servizi e nei modelli di business cercando ad esempio di sfruttare l’automazione industriale a logiche di *make to order* per la gestione del magazzino, garantendo così una maggiore implementazione delle competenze core e gestionali e vantaggi competitivi stabili.

REFERENCES

- Arcari A. (2014), *Programmazione e Controllo*, II ed., Mc Graw Hill Education, Milano.
- Arezzini S. (2014), *Il Controllo di Gestione*, III ed., Wolters Kluwer, IPSOA.
- Argenziano R. (1961), *La pianificazione d'impresa*, UTET, Torino.
- Avi M.S. (2005), *Controllo di Gestione: aspetti contabili, tecnico operativi e gestionali*, Sole 24 Ore Spa, Milano.
- Avi M.S. (2012); *Management Accounting, Volume II, Cost Analysis*, EIF-e.Book.
- Bartoli F. (2017), *Il controllo di gestione nelle piccole e medie imprese. Dalla contabilità analitica al budget, dall'analisi di bilancio al sistema di reporting*, Franco Angeli.
- Bergamin Barbato M. (1991), *Programmazione e Controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino.
- Berger R. (2014), *Industry 4.0: the new industrial revolution, how Europe will succeed*, GMBH, Munich.
- Bocchino U. (2002), *Manuale di controllo di gestione*, Il Sole 24 Ore S.p.A., Milano.
- Brioschi M.S., Pedrini S. (2009), *La Contabilità analitica*, Università degli Studi di Bergamo.
- Brunetti G. (1989), *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano.
- Busco C., Bacci A., Saviotti A., Tommasiello S. (2014), *Il Controllo di Gestione*, III ed., Wolters Kluwer, IPSOA.
- Costa, Gianecchini (2007), *Programmazione del Personale*, Università degli studi di Padova.
- Espejo R. (2003), *Social Systems and the Embodiment of Organizational Learning*, in: Eve Mitleton-Kelly, *Complex Systems and Evolutionary Perspectives on Organizations*, Eve Mitleton-Kelly, Amsterdam: Pergamon [pag.5].
- Fabiotti G. (2014); *Il Controllo di Gestione*, III ed., Wolters Kluwer, IPSOA.
- Facchinetti I. (1997), *Contabilità analitica calcolo dei costi e decisioni aziendali*, Il Sole24ore, Pirola Spa, Milano.
- Garrison R.H., Noreen-E.W. (2008), *Programmazione e Controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*, McGraw Hill, Milano.
- Giorgino M. C., Paternostro S. (2014); *Il Controllo di Gestione*, III ed., Wolters Kluwer, IPSOA.
- Giovannoni E. (2014), *Il Controllo di Gestione*, III ed., Wolters Kluwer, IPSOA.
- Hongreen C. T, Sundem G. L., Stratton W. O. (2004), *Programmazione e controllo*, Pearson.
- Lava G. (2013), *Il Controllo di Gestione e l'analisi dei dati economici nel contesto delle PMI*, Università Ca' Foscari, Venezia.
- Magliacani M. (2014), *Il Controllo di Gestione*, III ed., Wolters Kluwer, IPSOA.
- Mella P. (2014), *Teoria del Controllo*, Franco Angeli, Milano.
- Mella P. (2008), *Aziende – Istituzioni di Economia Aziendale*, Franco Angeli, Milano
- Miggiani F. (1994), *Learning Organization: idee e sistemi per lo sviluppo aziendale nella società della conoscenza*, Guerrini e Associati, Milano.
- Orwell G. (2002), 1984, Mondadori.

- Pulic A. (2005), Value creation efficiency at national and regional levels: case study – Croatia and the European Union, in A. Bounfour and L. Edvinsson (eds.), *Intellectual Capital for communities*, Elsevier, Burlington, MA [197-212].
- Senge P. (2006), *The Fifth discipline: the art and practice of the learning organization*; New York, Doubleday/Currency.
- Tunisini A. (2006), V International Conference Marketing Trends, Modularizzazione del prodotto e processi di creazione del valore nei mercati industriali, Venezia, Marketing Trends Association.
- Vatalaro F. (2015), Convegno Industria 4.0: parola d'ordine "Digital Disruption"; Università di Roma "Tor Vergata".
- www.centrosistemi.it/sito/privato/BSC/BSC.pdf: Zucchetti centro sistemi S.p.A.; Balanced Scorecard.
- www.ialweb.it: Serio L. (2017), *Industria 4.0: come cambiano i modelli di business*.
- www.itconsult.it/knowledge-box/white-paper/PDF/itc_WP_Formazione_Cap4.pdf: La learning organization e i Knowledge Workers (2002).
- www.neomobile-blog.it/kanban-le-basi/.
- www.polotecnologicopavia.it: Polo Tecnologico di Pavia.
- Zambon S. and Cordazzo M. (2002), *IC Statement vs. Environmental and Social reports: An empirical Analysis of their Convergences in the Italian Context*. Working Paper: University of Ferrara. Paper developed within the EU-Funded Research Project "Prism" and presented at the 2nd PRISM Meeting, Barcelona, 4-5 March.