Amministrazione & Finanza

CONTROLLO DI GESTIONE

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

ANNO IX - Novembre-Dicembre 2012, n. 6
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

00130152
5 000001 301521

Un tragico sospetto: il budget non è morto?

Il ruolo del controllo di gestione nelle microimprese: il caso del Tubettificio Senese

Sistemi informativi automatizzati a supporto della direzione aziendale: ancora un ritardo cronico per le piccole imprese?

6
2012

CAMPAGNA RINNOVO RIVISTE 2013
TANTI VANTAGGI SE RINNOVA SUBITO!
DICEMBRE 21 2012

IPSOA
Gruppo Wolters Kluwer

IPSOA
Gruppo Wolters Kluwer

IVA EUROPEA E NAZIONALE

Due grandi novità editoriali a cura di Paolo Centore

Paolo Centore: avvocato e cassazionista in materia tributaria; membro effettivo del VAT EXPERT GROUP presso la Commissione europea, Direzione Generale Fiscalità e Unione Doganale.

CODICE IVA NAZIONALE E COMUNITARIA

COMMENTATO

La nuova edizione del **"Codice IVA Nazionale e Comunitaria - Commentato"** a cura di Paolo Centore è ormai divenuta il punto di riferimento per i professionisti che si occupano di problematiche in ambito IVA a livello nazionale e internazionale.

La nuova edizione, oltre a considerare le novità normative intervenute, pone particolare attenzione all'evoluzione giurisprudenziale, sia nazionale che comunitaria, in modo da **fornire al lettore l'inquadramento generale ed una visione prospettica dell'imposta**. Inoltre, completa la nuova edizione un **articolato indice analitico**.

IVA EUROPEA

PERCORSI COMMENTATI DELLA GIURISPRUDENZA COMUNITARIA

Con Cd-Rom

"IVA Europea - Percorsi commentati della giurisprudenza comunitaria" a cura di Paolo Centore raccoglie organicamente **commenti e riflessioni su circa 700 sentenze** della Corte di giustizia sul tema IVA (allegate anche in CD-Rom) che sempre maggiormente infl uenzano il Legislatore.

Questa opera, **unica nel panorama editoriale**, offre al lettore una nuova chiave di lettura, un percorso guidato che consente con **facilità di contestualizzare le interpretazioni della Corte e comprenderne le motivazioni**.

Il primo e innovativo Commentario che affianca il professionista nelle nuove sfide legate alle dinamiche internazionali: supportare i propri clienti per cogliere tutte le opportunità.

Le offerte valide fino al 31 dicembre 2012:

- ✓ **CODICE IVA NAZIONALE E COMUNITARIA COMMENTATO + IVA EUROPEA COMMENTARIO DELLA GIURISPRUDENZA COMUNITARIA** (sconto 15%) a **euro 235,00** anziché euro 275,00
- ✓ **CODICE IVA NAZIONALE E COMUNITARIA COMMENTATO + RIVISTA L'IVA** (Abbonamento rolling 12 mesi - sconto 15% sul rinnovo) a **euro 250,00** anziché euro 350,00
- ✓ **CODICE IVA NAZIONALE E COMUNITARIA COMMENTATO + IVA EUROPEA COMMENTARIO DELLA GIURISPRUDENZA COMUNITARIA + RIVISTA L'IVA** (Abbonamento rolling 12 mesi - sconto 15% sul rinnovo) a **euro 300,00** anziché euro 463,00
- ✓ **CODICE IVA NAZIONALE E COMUNITARIA COMMENTATO** a **euro 157,50** anziché euro 175,00
- ✓ **IVA EUROPEA COMMENTARIO DELLA GIURISPRUDENZA COMUNITARIA** a **euro 99,00** anziché euro 110,00

Può chiamare il servizio informazioni commerciali tel. 02.82476794

Può contattare l'Agenzia della sua zona (www.shopwki.it/agenzie)

Può acquistare on line su www.shopwki.it/IVAcommentari

Può rivolgersi alle migliori librerie dell sua città

Y92DV FI

SOMMARIO

IN TEORIA

7 **Un tragico sospetto: il budget non è morto?**
di Alberto Bubbio

METODI E STRUMENTI

13 **La creazione del modello di controllo: il Map Managing Control – M.M.C.**
di Alessandro Garlassi e Luca Fornaciari

SISTEMI INFORMATIVI

21 **Il budget del costo del personale con strumenti multidimensionali**
di Giampaolo Calori e Nicoletta Perego

29 **La gestione delle informazioni per il controllo: l'uso combinato degli strumenti di office automation**
di Francesco Travisonni

CASE HISTORY

36 **Il ruolo del controllo di gestione nelle microimprese: il caso del Tubettificio Senese**
di Federico Barnabè, Pasquale Ruggiero, Franco Vaselli e Alessio Petracca

SEZIONE REFERATA

48 **I sistemi informativi automatizzati a supporto dei processi di direzione aziendale. Ancora un ritardo cronico per le piccole imprese?**
di Massimo Ciambotti, Selena Aureli e Daniele Giampaoli

INDICI

60 **Indice annuale**

CONTROLLO
DI GESTIONE
rivista bimestrale

EDITRICE
Wolters Kluwer Italia s.r.l.
Strada1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)
www.ipsoa.it

INDIRIZZO INTERNET
Compresa nel prezzo dell'abbonamento l'estensione on-line della Rivista, consultabile all'indirizzo www.ipsoa.it/controllodigestione

DIRETTORE RESPONSABILE
Giulietta Lemmi

DIREZIONE SCIENTIFICA
Alberto BUBBIO – Università C. Cattaneo di Castellanza (LIUC)
Francesco GIUNTA – Università di Firenze
Luciano MARCHI – Università di Pisa
Angelo RICCABONI – Università di Siena

COMITATO SCIENTIFICO
Marco AGLIATI – Università L. Bocconi di Milano
Luca BAGNOLI – Università di Firenze
Carmine BIANCHI – Università di Palermo
Massimiliano BONACCHI – Università di Napoli Parthenope
Cristiano BUSCO, Università di Siena;
Adele CALDARELLI – Università di Napoli Federico II
Massimo CIAMBOTTI – Università di Urbino
Lino CINQUINI – Scuola Superiore S. Anna di Pisa
Paolo COLLINI – Università di Trento
Luca DEL BENE, Università Politecnica delle Marche;
Stefano MARASCA – Università Politecnica delle Marche
Kenneth A. MERCHANT – University of Maastricht
Antonella PAOLINI – Università di Macerata
Aldo PAVAN – Università di Cagliari
Riccardo SILVI – Università di Bologna-Forlì
David W. YOUNG – Boston University School of Management

REFERAGGIO
La rivista accoglie contributi di ricerca volti al'avanzamento delle conoscenze scientifiche.
Tali contributi saranno accettati solo dopo essere stati sottoposti ad un processo sistematico di valutazione e accettazione, noto come double blind rewiew, condiviso dalla comunità scientifica internazionale.
Coloro che fossero interessati possono inviare i propri contributi per posta elettronica all'indirizzo rivista.controllogestione.ipsoa@wki.it

REDAZIONE
Agnese Trentalance - Michaela Ventrella
Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:
Redazione Controllo di Gestione
IPSOA
Casella Postale 12055 - 20120 Milano
telefono 02.82476.085 - telefax 02.82476.800
e-mail: rivista.controllogestione.ipsoa@wki.it

AMMINISTRAZIONE
Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi d'indirizzo, ecc.
scrivere o telefonare a:
IPSOA Servizio Clienti
Casella postale 12055 - 20120 Milano
telefono 02.824761 - telefax 02.82476.799
Servizio risposta automatica: telefono 02.82476.999

Servizio Informazioni Commerciali:
telefono 02.82476.794 - telefax 02.82476.403
e-mail: vendite@wki.it

REALIZZAZIONE GRAFICA
Ipsoa

FOTOCOMPOSIZIONE
F.lli Sala - Via Comina, 16/A - 20038 Seregno (MB)
Tel. 0362.239034 - Fax 0362.237417

STAMPA
GECA s.p.a. - Via Magellano, 11
20090 Cesano Boscone (MI)

PUBBLICITÀ
db COMMUNICATION s.r.l.

via Leopoldo Gasparotto, 168 - 21100 Varese
Tel. 0332.282160 - Fax 0332.282483
e-mail: info@dbcomm.it - www.dbcomm.it

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 645 dell'11 novembre 2003
Spedizione in abbonamento postale 45% art. 2 comma 20/B legge 662/96 Filiale di Milano
Iscritta nel Registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 Foglio 417 in data 31 luglio 1991
Iscrizione al R.O.C. n. 1702

ABBONAMENTI
Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 30 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia S.r.l. Strada 1 Pal. F6 Milanofiori 20090 Assago (MI). Servizio Clienti : tel. 02 824761 – e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.ipsoa.it/servizioclienti
Compresa nel prezzo dell'abbonamento l'estensione on line della Rivista, consultabile all'indirizzo www.ipsoa.it/portalebilancio.
Italia annuale: € 182,00
Estero annuale: € 365,00
Prezzo copia: € 32,00
Richiesta di abbonamento: scrivere o telefonare a:
IPSOA, Ufficio vendite
Casella postale 12055 20120 Milano
Telefono 02.82 47 6.794 Telefax 02.82 47 6.403
Forma di pagamento:
- versare l'importo sul c.c.p. n. 583203 intestato a WKI Gestione incassi, Strada 1, Palazzo F6, Milanofiori (indicare nella causale del versamento il titolo della rivista e l'anno dell'abbonamento),
oppure
- inviare assegno bancario/circolare non trasferibile intestato a Wolters Kluwer Italia s.r.l.
Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta

DISTRIBUZIONE
Vendita esclusiva per abbonamento
Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Tutela della Privacy
"Egregio abbonato,
Ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 30.6.2003 n. 196. La informiamo che i Suoi dati sono conservati nel data base informatico del titolare del trattamento, Wolters Kluwer Italia s.r.l. Responsabile del trattamento: Ufficio MID.
L'elenco aggiornato di tutti i responsabili del trattamento potrà essere richiesto per iscritto all'Ufficio MID presso la sede della società.
I Suoi dati saranno utilizzati dalla nostra società, da enti e società esterne ad essa collegati, nonché da soggetti terzi, titolari autonomi del trattamento, solo per l'invio di materiale amministrativo -contabile, commerciale e promozionale.
Ai sensi dell'art. 7 del citato D.Lgs., Lei ha diritto di conoscere, aggiornare, rettificare, cancellare i Suoi dati, nonché di esercitare tutti i restanti diritti ivi previsti, mediante comunicazione scritta a Wolters Kluwer Italia s.r.l., Ufficio MID, Milanofiori, Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (Mi)"

IL NUMERO IN SINTESI

Il budget è ancora uno strumento di pianificazione e controllo efficace per le imprese? ***Alberto Bubbio*** *risponde: Un terribile sospetto: il budget non è morto. Dopo ormai quindici anni di analisi e dibattiti nel tentativo di trovare giustificazione alle posizioni più estreme che vedevano ormai deceduto tale strumento di controllo l'autore reputa opportuno soffermarsi e fare delle puntualizzazioni. Oggi non è tanto il budget ad essere ormai superato e quindi da abbandonare, è invece necessario cercare di superare il modo in cui questo strumento viene spesso utilizzato. Pertanto il budget più che reinventato va ripensato nei suoi contenuti e nelle sue modalità di utilizzo. Ma come? Le risposte a pag. 7.*

Ad avvalorare l'importanza del budget, questa volta associato alla voce del costo del personale, sono ***Giampaolo Calori*** *e* ***Nicoletta Perego*** *che a pag. 21 analizzano Il budget del costo del personale con strumenti multidimensionali. Gli autori sottolineano come l'utilizzo di uno strumento multidimensionale che in un unico database centralizza i dati storici, quelli di budget e di forecast facilita il compito di chi deve valutare i dati di previsione in base agli ultimi consuntivi, consentendo di valutare l'efficacia degli interventi correttivi apportati e di realizzare rapidamente scenari alternativi di simulazione. La sezione Sistemi informativi si completa con l'intervento di* ***Francesco Travisonni*** *con La gestione delle informazioni per il controllo: l'uso combinato degli strumenti di office automation a pag. 29. Le aziende di fronte ad un gap informativo che limita la capacità gestionale devono ricercare una soluzione che si integri in tempi rapidi con il preesistente sistema informativo, che sia modulare e abbia il giusto grado di flessibilità per poter rispondere alle esigenze che si manifesteranno nel corso della sua implementazione. La risposta più efficace spesso consiste nell'uso combinato degli strumenti di office automation. Anche la sezione Referata dedica la sua attenzione a I sistemi informativi automatizzati a supporto dei processi di direzione aziendale. Ancora un ritardo cronico per le piccole imprese?* ***Massimo Ciambotti, Selena Aureli e Daniele Giampaoli*** *portano a conoscenza dei lettori i risultati di un'indagine volta a verificare se, ancora oggi, tra aziende di diversa dimensione, esistono differenze nell'adozione dei sistemi informativi automatizzati funzionali al supporto delle attività di pianificazione e controllo. Il tutto a pag. 48.*

La creazione di un sistema manageriale di controllo all'interno di una qualsiasi azienda ha come presupposto fondamentale la consapevolezza da parte del management che crescita, profitto e rendimento non possono essere garantiti nel lungo periodo senza un modello che sia di supporto alle decisioni d'impresa in termini di efficienza, contenuti e reporting. ***Alessandro Garlassi*** *e* ***Luca Fornaciari*** *in La creazione del modello di controllo: il Map Managing Control descrivono l'implementazione di un sistema di controllo attraverso la metodologia a «mappa», metodologia che ha l'obbiettivo di creare un modello di controllo per le PMI attraverso lo sviluppo modulare dell'intero processo di controllo che consenta di arrivare a risultati informativi intermedi utili e già utilizzabili dall'azienda ai fini decisionali. Quali sono le caratteristiche di tale metodologia? Si legga a pag. 13.*

Un sistema di controllo di gestione può essere implementato con successo, anche se con opportuni adattamenti, anche in realtà aziendali particolari come quella proposta da ***Federico Barnabè, Pasquale Ruggiero, Franco Vaselli e Alessio Petracca*** *in Il ruolo del controllo di gestione nelle microimprese: il caso del Tubettificio Senese a pag. 36. Completano il numero gli Indici Annuali a pag. 60.*

IPSOA
Gruppo Wolters Kluwer

Speciale revisori e sindaci

Revisione.
I libri in offerta
al **15%**

REVISIONE, CONTROLLO E GOVERNANCE

Manuale del revisore legale

La revisione contabile per imprese industriali, commerciali e PMI

La quinta edizione del Manuale del revisore Legale è la più completa, esaustiva ed aggiornata trattazione sul tema specifico e, sotto l'aspetto metodologico ed applicativo, rimane a tutt'oggi un'assoluta novità, **il più completo riferimento nel panorama editoriale professionale in materia di revisione legale in Italia**. Il Manuale fornisce anche il CD-ROM con check list, questionari, carte di lavoro, lettere di conferma e schede standard compilabili, archiviabili e stampabili, già predisposti per un pratico utilizzo.

Sindaco e revisore di società

La revisione legale dei conti nel diritto societario

Il manuale, aggiornato con le disposizioni contenute nella legge **12 novembre 2011, n. 183** e con i nuovi principi di comportamento del collegio sindacale del **CNDCEC del 29 novembre 2011 operanti dal 1° gennaio 2012**, si propone come strumento operativo per chi, in qualità di sindaco o revisore delle società, deve affrontare gli adempimenti relativi al controllo contabile.

Il volume offre strumenti operativi, utili soprattutto a chi si trova per la prima volta ad affrontare tali adempimenti: Check list, carte di lavoro, esempi, consigli operativi, formule, ausili indispensabili per l'attività del sindaco/revisore e per effettuare il controllo contabile.

Il **CD-ROM** allegato permette la gestione dell'intero processo di Verifica e Controllo.

Strumenti operativi per gestire l'attività
L'offerta più completa ed aggiornata sulla revisione
Ogni volume arricchito dal pratico software

☐ (00130288) Sì, desidero acquistare l'opera **Manuale del revisore legale**, V edizione di A. Pesenato, in offerta a **€ 84,50** anzichè € 99,00 (sconto 15%)

☐ (00130263) Sì, desidero acquistare l'opera **Sindaco e revisore di società**, VIII edizione di A. Bompani, B. Dei, P. R. Sorignani, A. Traversi, a **€ 118,50** anzichè € 139,00 (sconto 15%)

Cognome e Nome _____ Azienda/Studio _____
Via _____ CAP _____
Città _____
Tel. _____ Fax _____
e-mail (obbligatoria): _____ Cod. cliente _____
Partita IVA _____ C.F. _____

❑ (1002) Pagherò con bollettino postale premarcato sul c.c. n° 412205, intestato a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Gestione abbonamenti Ipsoa, allegato alla fattura

❑ Addebitare l'importo di € ..... sulla mia carta di credito:

❑ Mastercard (16 cifre) ❑ American Express (15 cifre) ❑ VISA (16 cifre) ❑ Diner's (14 cifre)

n° _____ Data di scadenza _____

Nome e indirizzo titolare carta di credito _____

Timbro e firma _____

TRATTAMENTO DATI PERSONALI - I dati personali saranno registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento e saranno trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del Dlgs. 196/03, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. – PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori Strada 1-Pal. F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Diritto di recesso. Clausola di ripensamento ai sensi dell'art. 5 D.Lgs. n. 185/1999. Decorsi 10 giorni lavorativi dalla data di ricevimento del bene da parte del cliente senza che questi abbia comunicato con raccomandata A.R. inviata a Wolters Kluwer Italia S.r.l. Milanofiori - Assago (o mediante e-mail, telegramma, telex o facsimile confermati con raccomandata A.R. nelle 48 ore successive), la propria volontà di recesso, la proposta si intenderà impegnativa e vincolante per il cliente medesimo. In caso di recesso da parte del cliente, entro lo stesso termine (10 giorni lavorativi dal ricevimento) il bene dovrà essere restituito per posta a Wolters Kluwer Italia S.r.l., Milanofiori, Strada 1 - Pal. F6, 20090 Assago (MI). Le spese di spedizione saranno a carico di Wolters Kluwer Italia S.r.l.

Y97DV AZ

UN TERRIBILE SOSPETTO: IL BUDGET NON È MORTO

di Alberto Bubbio
Docente di Pianificazione e controllo – Università Cattaneo – Liuc. Socio Fondatore e Partner di Dimensione Controllo

Il budget è ancora un strumento di pianificazione e controllo efficace per le imprese? Per rispondere a questa domanda sono necessarie alcune puntualizzazioni. In un mondo in rapido cambiamento un certo modo di elaborare il budget non solo deve essere considerato superato dagli eventi ambientali, ma può diventare pericoloso. Non è tanto il budget che deve essere abbandonato, ma bisogna cercare di superare il modo in cui questo strumento viene utilizzato. Si può quindi giungere alla conclusione che il budget più che reinventato va ripensato nei suoi contenuti e nelle sue modalità di utilizzo. Come?

Il budget è morto? Prima i dubbi e poi le certezze

La domanda è legittima poiché nella letteratura degli anni novanta non si è quasi più parlato di budget e quando lo si è fatto si sono utilizzati toni inquietanti: Gurton (1999) titolava *Bye Bye Budget…the budget is dead;* e gli rispondevano Ekholm e Wallin (2000) *Is the annual budget really dead;* qualche anno più tardi Gary (2003) scriveva *Why Budgeting Kills Your Company*. Da queste posizioni, nacque addirittura una scuola di pensiero con tanto di sito web[1], ma questa scuola, il *Beyond Budgeting Round Table*, dopo aver smontato lo strumento (si veda la Tavola 1), ne ha poi ricomposto i pezzi ed ha offerto nel tempo suggerimenti costruttivi per ripensarlo[2].
I primi dubbi sui limiti del budget presero corpo durante un confronto con Tony Hope organizzato dallo Studio Ambrosetti nell'ambito di un ciclo di seminari dedicati a: «Il nuovo controller».
Hope aveva da poco pubblicato, insieme al fratello Jeremy e per Harvard Business School Press, *Trasforming the bottom line*, dove venivano già sottolineati alcuni difetti del budget. Dal confronto citato emerse che c'era ancora molto da fare per restituire utilità a questo prezioso strumento del controllo di gestione.
Dopo più di quindici anni di analisi e dibattiti, nel tentativo di trovare una giustificazione alle posizioni più estreme si può affermare, che la risposta alla domanda posta all'inizio del paragrafo può anche essere positiva, ma con alcune puntualizzazioni. In primo luogo, un certo modo di elaborare il budget non solo deve essere considerato superato dagli eventi ambientali, ma può diventare pericoloso continuare a seguire la prassi a cui si attiene. Ci si riferisce a quell'approccio che vede nel budget un articolato processo per ottenere una mera autorizzazione a utilizzare determinate risorse (costi) al fine di arrivare a conseguire i risultati economico-finanziari desiderati. Con quest'approccio ci si dimentica del fatto che il budget più che un insieme di numeri è, prima di tutto, «un programma di azione espresso in termini quantitativi monetari».
Ne consegue che si approva il programma e solo di riflesso i risultati monetari. Pertanto non dovrebbe essere possibile elaborare un budget aziendale senza la preventiva stesura di un programma di azione.
È il programma il cuore del budget. Molto spesso invece si vedono budget i cui numeri sono di difficile comprensione, in quanto non collegati a un programma di azione, ma frutto di una previsione estrapolativa più o meno accurata e prudente.
Quest'impostazione in un mondo in rapido cambiamento diventa ingessante e fa assumere al budget il ruolo di un rituale nel quale viene, fra l'altro, messo in gioco il potere organizzativo dei singoli manager coinvolti: la più o meno rapida e completa autorizzazione del budget proposto è vista come espressione della capacità di influenzare il vertice aziendale.
Così negli anni, a fronte di uno scenario che evidenziava una certa disaffezione dal budget inteso come strumento di direzione completo e costruttivo si è voluta effettuare una verifica su come lo strumento fosse percepito nelle imprese italiane.
Pertanto si è avviata una *survey* che è stata realizzata con i partecipanti alle varie edizioni di un corso del Centro di formazione manageriale del terziario avanzato e che ha evidenziato come (Tavola 2):
a) solo il 2,7% degli interpellati è pienamente soddisfatto del proprio sistema di budget, anche se un restante 71% lo è, ma solo parzialmente;
b) il budget nel 59% delle aziende considerate si ferma al budget economico e non si completa il processo con l'elaborazione del budget di cassa.
Da questa *survey* emergono anche quelle soluzioni

[1] *Si veda www.beyondbudgeting.com*
[2] *Russ Banham (2012)*

ritenute in grado di conferire al budget una maggior efficacia organizzativa e quelle soluzioni che invece ne inibiscono la reale utilità. Nella Tavola 3 sono riportate le principali osservazioni indicate dai partecipanti al *survey*.
Ma c'è di più. William Newman, in uno dei più bei libri dedicati al controllo di gestione ricordava che ci sono tre tipi di possibili impostazioni del controllo:

Tavola 1 – Dieci ragioni per sostituire il Budget (*)

Il Budgeting impedisce una risposta rapida ad eventi non prevedibili
Il Budgeting è troppo dettagliato e costoso, assorbe circa il 20% del tempo del manager
Il budgeting è da aggiornare con frequenza e crea confusione e rielaborazioni
Il budgeting non è allineato con le dinamiche dell'ambiente competitivo
Il budgeting non è allineato con la strategia. Il budget è basato sulla visione delle aree funzionali e dei dipartimenti piuttosto che sulla strategia aziendale
Il Budgeting soffoca iniziative e innovazione
Il Budgeting protegge e nasconde i costi che non creano valore per il cliente
Il Budgeting rafforza comando e controllo. I budget sono disegnati dai responsabili di area funzionale per gestire l'organizzazione come centro
Il Budgeting demotiva le persone
Il Budgeting incoraggia comportamenti non etici e aumenta il rischio reputazionale dei singoli. Target aggressivi e gli incentivi guidano le persone a cercare di raggiungere l'obiettivo ad ogni costo

(*) Tratta da Beyond Budgeting Round Table, Russ Banha, 2012

1) *yes-no control*, tipico del controllo qualità, per cui si verifica la conformità di quanto si vuole controllare;
2) *post-action control*, che guarda al passato e che è l'espressione del tradizionale controllo a budget, si eseguono per un certo periodo una serie di attività e si viene valutati per la capacità di essere rimasti con i risultati effettivi del periodo passato in linea con quelli indicati a budget;
3) lo *steering control*, che è un controllo costantemente orientato al futuro, con un continuo riprogettare, alla data in cui si effettua il controllo, dei risultati a finire: dove si andrà a finire se i risultati continueranno ad essere quelli rilevati alla data; un esempio molto efficace di questo controllo è quello che si fa per portare in orbita una navicella spaziale; è un continuo riproiettare a finire i risultati conseguiti sino a quel punto, poiché non ci si può permettere di non raggiungere l'obiettivo.
Così il budget se viene utilizzato solo per il *post-action control*, in un ambiente come l'attuale dai dinamismi di difficile prevedibilità, perde molta della sua potenziale utilità. Ben diverso se diventa il modello grazie al quale effettuare frequenti e spesso opportune proiezioni a finire.
Inoltre due sono i limiti congeniti del budget come strumento di direzione:
1) viene utilizzato come strumento dai contenuti solo economico-finanziari;
2) copre un arco temporale annuale.
Questi sono ancora oggi limiti oggettivi, ma una volta capiti si possono superare.
Per superare il primo limite basta ricordare che ogni attività/processo/area funzionale coperta dal budget può prevedere l'affiancamento agli obiettivi eco-fin di obiettivi quantitativi che completino

Tavola 2 – Alcuni risultati della survey condotta su un campione di 96 partecipanti ad iniziative di managerial education - CFMT

SIETE SODDISFATTI DEL VOSTRO ATTUALE SISTEMA DI BUDGET?

Pienamente soddisfatti	Parzialmente soddisfatti	Insoddisfatti
3 %	72 %	25 %

IL VOSTRO ATTUALE SISTEMA

2.A	SI FERMA AL BUDGET ECONOMICO	44%
2.B	COMPRENDE UN BUDGETING DEGLI INVESTIMENTI	26%
2.C	SI COMPLETA CON UN BUDGET DI CASSA	30%

la visione e la possibilità di apprezzamento della performance. Bisogna solo non cadere nella trappola del *Management by objectives* (con obiettivi abbinati quasi automaticamente alle ricompense *reward system*) o agli eccessi da numerosità che spesso caratterizzano i *Key Perfomance Indicator* (K.P.I).
Per il secondo limite sono sufficienti due accorgimenti: estrapolare gli obiettivi di budget dagli obiettivi strategici di medio/lungo termine, ma soprattutto non collegare il budget ad un sistema di ricompense (*reward*) legato a risultati di singoli anni, soprattutto se questi sono di area e non di impresa.

Il budget più che reinventato va ripensato

Come è stato ben evidenziato da Gary Hamel nel suo «*Il futuro del management*»[3] il problema di innovazione manageriale non è tanto negli strumenti quanto nelle modalità con le quali questi vengono utilizzati e nel caratterizzarsi dei processi. Così, in generale, non si tratta più di pianificare, ma di farlo con contenuti, fasi di elaborazione e passaggi organizzativi diversi.
Quello che deve cambiare è soprattutto il processo. È opportuno far tesoro delle parole di Charles Horngren che nella prefazione di *Beyond Budgeting* scrive «*è necessario trovare un modello alternativo di general management. Per molti manager non sarà facile poiché è loro richiesto di andare oltre la loro 'comfort zone' funzionale. Un modello che costringa a considerare le interdipendenze di un processo di management nel suo complesso. Questo significa ripensare prioritariamente come gli obiettivi sono fissati, ma alla fine anche i sistemi di ricompense dovranno essere riallineati*»[4].
C'è poi un aspetto legato al budget come modello: questo modello va utilizzato per rapide e complete verifiche dei risultati cui si va incontro se alcune variabili nel periodo di budget continueranno ad avere determinati andamenti, svolgendo delle *what if analysis*. Il budget in questo caso deve diventare quello che potenzialmente è già: un articolato e completo modello per effettuare delle simulazione. Fra l'altro l'utilizzo frequente di soluzioni excell per l'elaborazione e la gestione del budget facilita quest'utilizzo per un approccio simulativo.
Quest'approccio ben risponde alle esigenze che il controllo deve riuscire a soddisfare: prime fra queste la possibilità per i vertici di non avere sorprese, nonché quella di consentire al controller di essere come il navigatore nei rally automobilistici ed avvertire il pilota della difficoltà, prima che questi la affronti. Avvertire dopo serve a poco. Avvertendo prima si aumentano, fra l'altro, le probabilità che il pilota (il vertice aziendale) riesca ad effettuare una manovra di successo.
Il budget è il primo strumento da utilizzare, non come si è sempre fatto privilegiando l'effetto *feedback* (come si è andati sino ad oggi rispetto a quanto indicato a budget), ma stimolando l'approccio *feedforward* o *steering control* (questo significa domandarsi dove si andrà a finire se le cose continueranno così).
Questo è il nuovo utilizzo più efficace del precedente, ma fa saltare l'utilizzo del budget per responsabilizzare e per riconoscere ricompense con

Tavola 3 – Budget survey: alcune indicazioni su quelli che sono ritenuti i punti di forza e i punti deboli del sistema di budget utilizzato in impresa

QUALI RITENETE SIANO I PUNTI DI FORZA DEL VOSTRO SISTEMA DI BUDGETING

- STRUMENTO DI COMUNICAZIONE
- DISTRIBUZIONE RESPONSABILITA'
- STRUMENTO DI ORGANIZZAZIONE

QUALI RITENETE SIANO I PUNTI DI DEBOLEZZA DEL VOSTRO SISTEMA DI BUDGETING

- ASSENZA DI FOTOGRAFIA DINAMICA DEL FUTURO
- POCO DIFFUSO E CONDIVISO
- COMPORTAMENTI "ELUSIVI"
- BASATO TROPPO SULLO "STORICO"
- POCO COLLEGATO ALLA STRATEGIA (UN PO' POVERO DI CONTENUTI STRATEGICI)
- BUDGET ANNUALE POCO MODIFICABILE (RIGIDITA')
- SPINGE AD OSSERVARE MOLTO LE REGOLE
- FOTOGRAFA PIU' IL PRODOTTO/SERVIZIO CHE IL MERCATO
- IMPOSTO DALL'ALTO

[3] *Gary Hamel (2008)*
[4] *Charles Horngren, pag. IX-X, Foreword in Hope-Fraser (2003b)*

riferimento al rispetto o meno del budget stesso. D'altra parte devono entrare in impresa approcci in base ai quali non sono i risultati dei singoli che contano ma i risultati aziendali, per raggiungere i quali il budget può aiutare a fornire numeri chiave e ad indirizzare i comportamenti, ma deve considerare l'impresa nel suo complesso e non nelle sue singole parti (centri di responsabilità).
Così appare appropriato suggerire di abbandonare progressivamente le viste di area funzionale per passare alla vista dei processi.
Quando si elaborano i budget relativi alle attività di vendita, con le loro attività di pre-vendita e post-vendita è opportuno dare a questi budget i contenuti strategicamente più corretti: questi spesso sono legati al fatto di mettere al centro il cliente e le combinazioni prodotto-servizio/cliente. Non si capisce perché nella letteratura di management si sottolinei la necessità di un impresa orientata al cliente e poi si elaborino i budget commerciali dimenticandosi dei clienti.
C'è poi da dare ai budget la loro corretta sequenza spazio-temporale. Così il processo di elaborazione è opportuno che parta dal budget delle vendite e che dai suoi sviluppi nascano in sequenza logica i budget relativi a:
a) processi di trasformazione dei prodotti, che richiede anche che siano definite le politiche delle scorte di prodotti finiti;
b) processi di approvvigionamento, per definire i quali è necessario fare delle scelte di politica scorte materie prime e componenti.
Talvolta questi programmi/budget sono definiti in modo del tutto inappropriato; quanto più le vendite sono di difficile quantificazione tanto più può essere opportuno usare la logica del *rolling budget*: ogni bimestre o ogni trimestre si procede ad una quantificazione di dettaglio, sulla parte restante dell'anno si rimane su valori di contenuto generale.
Un'altra prassi molto diffusa e strategicamente pericolosa è quella relativa al budget degli investimenti, con due aspetti migliorabili. Il primo è quello di non effettuare una distinzione utile tra *capital expenses* (*capex*) e *strategic expenses* (*stratex*). Tale distinzione è utile per capire la reale «strategicità» della spesa. Le *capex* sono quelle spese che non si possono non sostenere se si vuole continuare ad operare in un business, mentre le *stratex* sono quelle attinenti la volontà di modifica nel posizionamento strategico.
Il secondo aspetto riguarda la mancanza di un monitoraggio dei budget degli investimenti, come se non fossero dei budget. Si dedica una certa attenzione alla fase di valutazione dell'investimento e poi una volta approvato e come se non esistesse più. In questo caso il controllo va invece effettuato, anche se si sgancia dal calendario e diventa quello tipico dei progetti, individuando le *miles stone*: il monitoraggio va effettuato analizzando l'utilizzo delle risorse lungo il ciclo di vita dell'investimento.
Il *revised budget* può diventare la regola. Già negli anni settanta/ottanta di profonda incertezza a livello macro economico, la teoria aveva suggerito di procedere ad una revisione del budget ogni qualvolta le *assumption* del budget subivano un drastico cambiamento. In questo caso si può anche decidere di cambiare il nome al budget per darne a pieno il senso di un'elaborazione soggetta a probabili variazioni: in un impresa francese hanno introdotto il termine *estimé*. L'estimé è soggetta a riformulazione ogni volta che si presenta la necessità di rielaborarla. Il budget o l'*estimer* presentano il numero dal quale «partire» per gestire. Il budget è lo strumento non il fine.

Alcuni suggerimenti per imparare ad utilizzare meglio il budget

Il problema, dunque, non è lo strumento.
Non è il budget ad essere ormai superato e quindi da abbandonare. È invece necessario cercare di superare il modo in cui questo strumento viene spesso utilizzato. Per cercare di utilizzarlo meglio alcuni suggerimenti appaiono utili.
Se si vuole valicare la «trappola della performance annuale» e della responsabilizzazione delle persone unicamente in termini economico-finanziari appare fondamentale:
a) collegare il budget alla strategia aziendale, introducendo e utilizzando strumenti come la Balanced Scorecard[5]. Il pregio di questo strumento ai fini del budget è triplice. In primo luogo spinge a pensare alle perfomance dell'azienda nel suo complesso. In secondo luogo induce a riflettere su quattro dimensioni delle perfomance, strategicamente rilevanti. In terzo luogo, ognuna della quattro Scorecard si chiude con una indicazione delle azioni che in impresa si intende intraprendere per perseguire i target, indicati per le singole variabili a valenza strategica. Si ricorda che queste variabili vengono individuate attraverso un'analisi di relazioni causa/effetto che si sostanzia nell'elaborazione della mappa strategica.
Attraverso le Scorecard si passa dalla strategia, alle variabili strategiche, ai target per ognuna di queste variabili, alle azioni che si reputano necessarie per perseguire i target. Queste azioni diventano l'input fondante dell'intero processo di elaborazione del budget, che, non può che beneficiarne posto che un budget efficace, come evidenziato, è un programma di azione espresso in termini quantitativo-monetari e di più, seguendo quest'approccio è un programma a valenza strategica. Si rischia di elaborare un budget

[5] *Per approfondimenti ci sia consentito di rinviare a A.Bubbio (2009) cap. 2*

strategico: un budget che offra precise indicazioni sulle azioni da compiere per cercare di dare attuazione alla strategia.
Applicando quest'approccio diventa ancora più chiaro cogliere che mentre non si cambiano i target strategici fissati con la BSC (spesso non possono e non devono cambiare) per contro può essere necessario elaborare uno o più *revised budget*, in considerazione dell' evoluzioni di ambiente esterno o alle risposte inaspettate date dai concorrenti;
b) abbandonare le tradizionali modalità di svolgimento del processo di elaborazione del budget, del *budgeting*. Questo processo inizia spesso con una definizione degli obiettivi *top down* (comunicati attraverso una *budget letter*) e si conclude con budget elaborati in sequenza gerarchica e rigorosamente per centri di responsabilità. Questi budget vengono poi aggregati e se i risultati economico-finanziari che ne emergono sono in linea con le aspettative, il budget viene approvato. È questa caratteristica quella, almeno teoricamente, più facile da modificare ma è anche quella che può attivare, attraverso momenti partecipativi e trasversali, processi di comprensione e di condivisione. Si tratta di creare occasioni in cui si discutono, con personale proveniente da diverse aree gestionali, i programmi di azione e i conseguenti budget «trasversali». Si possono così svolgere riunioni di budget centrate su temi come: l'ampiezza di gamma che è opportuno caratterizzi i prodotti/servizi offerti, il livello di efficienza *vs*. flessibilità dei programmi di fabbricazione, perché e dove spendere nell'IT, quanto spendere in gestione delle risorse umane (osservata nei tre processi principali: selezione delle risorse, manutenzione e sviluppo).
Il budget deve diventare il risultato di un lavoro in team, dove apparentemente si perde tempo prima (per analizzare e discutere), ma si guadagna poi, se la realizzazione del budget diventa un problema di squadra e non più dei singoli; oggi è spesso così, la reazione all'ambiente esterno non è di un'area aziendale, ma deve essere dell'impresa nel suo insieme.
Inoltre creando un team di budget interfunzionale si costringono persone con culture diverse a confrontarsi. Si rischia di attivare processi creativi di risoluzione dei problemi, innescando quello che con felice espressione F. Johansson(2006) definì «l'effetto medici»; facendo riferimento a quella situazione creata dalla famiglia Medici a Firenze nel XV secolo. Quest'effetto fu alla base di un'esplosione di innovazioni. Il budget gestito in team trasversali, come occasione di incontro/scontro tra culture, concetti e discipline diverse, può diventare quel «punto di intersezione», nel quale generare un auspicabile innovazione.
Si possono dunque considerare diverse soluzioni per ripensare il budget senza reinventarlo. Il ricorso a questo strumento rimane un momento di riflessione sul futuro, che non deve però cadere in miopi considerazioni di breve termine, ma essere interpretato come un passo importante nell'attuazione della strategia aziendale. Mai come in questi momenti il superamento di una crisi economica prolungata e di natura strutturale richiede visioni aziendali condivise. Pertanto il budget può essere un'occasione per sviluppare in impresa una visione condivisa del futuro, con gli obiettivi da perseguire e la definizione delle azioni che appare opportuno intraprendere.
In sintesi se si vuole che il budget recuperi il suo ruolo di potente strumento di direzione orientato al futuro e diventi un budget «strategico», i dieci suggerimenti cui si è accennato in questo articolo sono:
1) legare il budget alla strategia, utilizzando come soluzione ottimale l'elaborazione della BSC, alla quale collegarsi utilizzando le azioni indicate nelle quattro *scorecard*; in questo modo si pongono le premesse per fuggire dalla trappola della performance eco-fin annuale;
2) non enfatizzare il budget per centri di responsabilità, ma utilizzare in maniera intensiva budget per progetti e per processi di rilevanza strategica; questi sono automaticamente desumibili qualora si sia elaborata una BSC;
3) inserire, misurare e monitorare unitamente al budget gli indicatori che anticipino i fenomeni e siano le determinanti dei risultati (*result driver*); anche questi indicatori sono individuabili grazie alla BSC;
4) elaborare il budget delle vendite non definendo gli obiettivi di fatturato per prodotti/servizi, ma per i singoli clienti o i *cluster* di clienti o i canali distributivi; l'orientamento al cliente deve partire dal budget delle vendite; il budget delle vendite deve emergere in tutta la sua centralità;
5) valutare se le spese inserite a budget creano o meno valore per il cliente, contenendo al minimo quelle che non creano valore, ma sono necessarie; potrebbe essere utile un budget per processi gestionali;
6) sostituire al reddito, come figura eco-fin di sintesi, il *cash flow*; la valutazione della performance eco-fin non può più fermarsi al reddito, quello che conta oggi è la capacità dell'impresa di generare cassa;
7) non trascurare i budget degli investimenti sia per la loro connotazione se *capital expenses* (*capex*) o *strategic expenses* (*stratex*) sia nella loro attuazione: controllare la realizzazione dei progetti di investimento e l'utilizzo delle risorse lungo il ciclo di vita dei progetti stessi;
8) il *revised budget* può diventare la prassi e non più l'eccezione; può anche sostituirsi al *rolling budget*, che rappresenta un primo tentativo di

flessibilizzarne i contenuti; insomma il budget da «rigido» deve diventare flessibile/modificabile; anche se gli obiettivi strategici non devono essere modificabili salvo situazioni di ambiente profondamente modificate rispetto alle originarie;
9) utilizzare il budget nella logica dello *steering control* e quindi effettuare grazie al modello economico-aziendale costituito dal sistema budgetario nel suo insieme, continue riproiezioni su «*a quali risultati si andrà incontro se le cose continueranno ad andare come sono andate alla data……*»;
10) svolgere il processo di elaborazione del budget aziendale creando numerose occasioni di discussione e condivisione dei traguardi che l'impresa si dà con riferimento al futuro; questo significa spostare l'enfasi dal budget dei singoli responsabili di centro al budget aziendale del team; la conseguenza è che questo cambiamento deve poi tradursi nel sistema premiante (*reward system*) con l'abbandono degli obiettivi di budget degli singoli centri di responsabilità a favore degli obiettivi aziendali; e si può fare ancora di più: se si vogliono spingere le logiche del confronto competitivo si agganciano, come suggeriscono Hope-Fraser (2003b), le ricompense alle perfomance aziendali confrontate con quelle dei principali concorrenti.
L'adozione di questi accorgimenti non sempre può risultare facile. Richiede un cambiamento culturale. Per assurdo può essere più facile in quelle imprese dove non si è radicata una cultura di budget «tradizionale», dove il budget non è un monolitico susseguirsi di budget per centri di responsabilità, creati per business unit e per area funzionale, aggregati poi dal controllo di gestione. Mentre dove esiste una propensione al lavoro in team e alla condivisione dei traguardi da perseguire questo strumento, recependo alcuni dei suggerimenti offerti, può tornare a svolgere il ruolo di efficace strumento di direzione.
Bisogna abbandonare le logiche per cui l'importante è «realizzare» il budget e si deve cercare invece di recepire che l'importante è attuare una strategia efficace, magari anche grazie all'utilizzo di un budget «strategico».

Bibliografia

Russ Banham (2012) Freed from the Budget, *CFO Magazine*, September 01, in www.CFO.com

Alberto Bubbio (2009) *Budget*, Il Sole 24 Ore Libri, Milano

Ekholm Bo-Goran – Wallin Jan (2000) Is rhe annual budget really dead?, in *The European Accounting Review*

Gary Loren (2003) Why budgeting kills Your Company in Working Knowledge, Harvard Business School, August

Gurton A. (1999)Bye bye budget….the annual budget is dead in Accountancy, March

Gary Hamel (2008)*Il futuro del management*, Trad. it di Roberto Merlin, Etas Libri Milano; The future of management, Harvard Business School Press, Boston (2007).

Jeremy Hope Robin Fraser (2003a)Who needs Budget ? in *Harvard Business Review*, February

Jeremy Hope Robin Fraser (2003b) *Beyond Budgeting. How Managers Can Break free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Press Publishing, Boston

Tony Hope – Jeremy Hope (1996) *Trasforming the Bottom Line, Managing Perfomance with the real Numbers*, Harvard Business School Press; Boston; trad. It.di A. Ganassini con il titolo *Il nuovo sistema informativo direzionale*, F. Angeli, Milano 1997.

Frans Johansson (2006) *Effetto Medici. Innovare all'intersezione tra idee, concetti e culture*, tad. It. di N. Gaiarin, Etas Libri, Milano; ed. originale The Medici Effect, Breakthrough Insights at the Intersection of ideas, Concepts and Cultures, Harvard Business School Press, Boston 2004.

William H. Newman (1975), Constructive control Design and Use of Control Systems, Prentice Hall, Englewood Cliffs N.J.; trad. It di Alberto Bubbio con il titolo Direzione e sistemi di controllo, Etas Libri, Milano 1981

LA CREAZIONE DEL MODELLO DI CONTROLLO: IL MAP MANAGING CONTROL – M.M.C.

di Alessandro Garlassi
Dottore Commercialista, Revisore Contabile e Partner BarilliAssociati - Consulenza per la Direzione, in Reggio Emilia
e Luca Fornaciari
Professore a contratto di Programmazione e Controllo – Università degli Studi di Parma

La creazione di un sistema manageriale di controllo all'interno di qualsiasi azienda, ha come presupposto fondamentale, ancorché non sufficiente, la consapevolezza «culturale» da parte del management che crescita, profitto e rendimento non possano essere garantiti con coerenza nel lungo periodo senza un modello interpretativo dei valori e dei risultati d'impresa. Al fine di ottenere la necessaria fiducia e credibilità nel progetto di creazione del «sistema di controllo», è necessario che esso, in breve tempo e a costi contenuti, renda evidente, al management, la propria utilità per le decisioni d'impresa in termini di efficienza, contenuti e reporting. La Metodologia a «Mappa» (Map Managing Control) ha l'obiettivo di creare un sistema di controllo per le PMI attraverso lo sviluppo modulare, in ordine di priorità, dell'intero processo di controllo che consenta, da un lato, di arrivare a risultati informativi intermedi utili e subito utilizzabili dall'azienda a fini decisionali, e dall'altro di far nascere quel clima aziendale di condivisione al progetto, fattore critico indispensabile per il mantenimento e lo sviluppo futuro del sistema di misurazione delle performance.

Il ruolo centrale del «controllo» nello sviluppo del sistema economico

Perché le aziende prosperino e creino valore per se stesse e l'ambiente sociale in cui sono inserite, è necessario che siano circondate da un clima di fiducia e credibilità, al quale esse stesse contribuiscono e partecipano. Il clima di fiducia e credibilità è fattore fondamentale per il rafforzamento della competitività esterna sui mercati nazionali e globali e per lo sviluppo delle componenti interne di *know-how* e competenza, difficilmente imitabili, che rendono distintive le aziende di successo da quelle destinate al declino.
Nel contesto ambientale attuale, diventa quindi fondamentale per le piccole e medie imprese:
- ritrovare la giusta coesione culturale con la società civile e le istituzioni, sulla base dell'applicazione di condivise regole di management ed il rispetto delle regole di sostenibilità, distinguendo le «buone» dalle «cattive» condotte aziendali;
- individuare cosa è possibile migliorare al proprio interno al fine di mettere il management nelle condizioni di prendere decisioni consapevoli rivolte alla soddisfazione della clientela e alla creazione del valore;
- ricercare soluzioni ed innovare i processi di controllo del business al fine di renderli effettivamente utili, concretamente attuabili, riconoscibili e riconosciuti come strumenti fondamentali di gestione dall'intera organizzazione.

Ma cosa distingue un'azienda dal successo effimero di breve periodo da quelle che creano valore reale e duraturo sia per i portatori di capitale di rischio (*shareholder*) che per i soggetti esterni all'impresa (*stakeholder*)? Come riconoscere e quindi sostenere comportamenti imprenditoriali virtuosi, rispetto a quelli orientati al solo profitto di breve periodo?
Il fattore comune di risposta a tutte queste domande è il principio di «misurabilità» che consente contemporaneamente visibilità e distinzione ai risultati d'impresa.
Lo strumento dedicato alla raccolta, verifica ed analisi dei risultati aziendali operativi e strategici è il sistema di controllo manageriale (M.C.S.), che assume in tale contesto un ruolo centrale e cruciale.
Il motivo del ritardo nell'applicazione di teorie di management e nell'introduzione di sistemi coordinati di controllo nelle aziende italiane deve essere cercato, a parere di chi scrive, nella struttura dimensionale delle inimitabili aziende italiane e nell'origine della loro esistenza.
Nate, spesso, dallo spiccato talento ed intuito del fondatore in contesti competitivi di crescita ed opportunità di business sostenuti, le PMI si trovano, ad affrontare un mondo profondamente diverso da quello originario dove le regole del gioco sono diventate:
- dinamicità ed estensione dei mercati;
- ipercompetitività globale dell'offerta;
- instabilità e velocità di cambiamento dei diversi business e stili di vita;
- evoluzione della tecnologia a tutti i livelli.

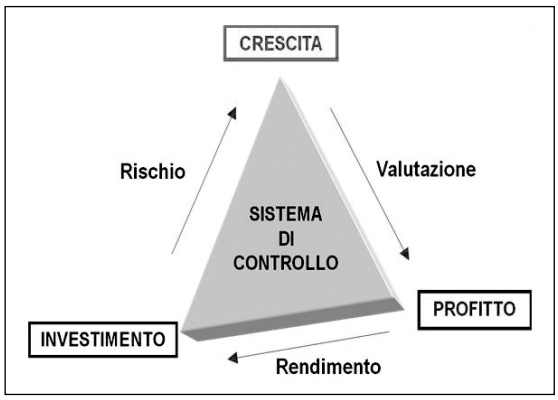
Le aziende italiane, oggi, devono affrontare la

gestione con nuovi paradigmi che vedono lo stile di conduzione del business «a vista», lasciare inevitabilmente il passo a sistemi decisionali basati su informazioni analitiche e strutturate, che prevedano scenari alternativi, fissino obiettivi di performance, permettano di apprendere dalle differenze riscontrabili rispetto alla strategia deliberata, consentano di motivare le risorse umane e i collaboratori (Tavola 1).
Elemento fondamentale distintivo delle aziende moderne virtuose rispetto a quelle tradizionali è la presenza e l'utilizzo corrente di un sistema di controllo condiviso e accettato dall'intera organizzazione, non tanto inteso come attività similare all'*auditing* (al quale peraltro sono dedicate vere e proprie norme e principi generali), quanto piuttosto considerato quale «motore» propulsivo di idee e azioni, capace di verificare i risultati ed indicare la strada per cogliere opportunità di lavoro future.

Il «modello di controllo» come strumento di cambiamento culturale del management

Elemento comune alle imprese di successo è la presenza e la rilevanza del *Management Control System*, inteso come insieme di processi, organizzazione e strumenti utilizzati dall'azienda per controllare le performance e dirigere il business verso la direzione desiderata.
Il passaggio da una realtà produttiva domestica, famigliare o a volte padronale ad un contesto organizzativo proattivo nella gestione rivolto all'innovazione e all'espansione anche territoriale del business, passa inevitabilmente dallo sviluppo dei sistemi di management che consentono un'attenta analisi della situazione storica ed attuale degli affari al fine di interpretare e decidere per il meglio nel futuro. Se è vero che la mission ed i valori sono elementi fondanti dell'agire d'impresa

Tavola 1 - Il ruolo centrale del sistema di controllo nella misurazione delle performance



è altrettanto vero che la visione del business deve essere periodicamente controllata ed eventualmente revisionata attraverso misurazione dei fattori critici e dei processi aziendali fondamentali nella catena del valore. Perché dimensioni, fatti e misure d'impresa siano correttamente elaborate dal sistema di controllo è necessario che le procedure che sottendono i processi di rilevazione degli accadimenti gestionali, il flusso dell'acquisizione dei dati e la relativa rappresentazione nel sistema di reporting siano privi di inefficienze operative. Le persone dovranno accettare certe regole di comportamento, i sistemi informativi utilizzare certe routine, i tempi delle azioni essere predefiniti e rispettati.
La creazione del *Management Control System* se dal lato meramente pratico ed operativo mette a disposizione le informazioni utili per prendere decisioni di breve e lungo periodo, dall'altro, in modo anche più rilevante, costringe l'intera organizzazione all'autocritica ed al rispetto delle *best practice* che inevitabilmente modificano la cultura d'impresa nella quale l'improvvisazione diventa elemento eccezionale lasciando spazio alla gestione razionale.
In estrema sintesi il salto culturale che il M.C.S. contribuisce a provocare in azienda, nei diversi livelli dell'organizzazione, è:
- dalla proprietà al management (visione analitica dei dati e dalle informazioni interne/esterne all'impresa al fine di migliorare la consapevolezza e la razionalità delle decisioni);
- dalla strategia deliberata alla strategia attuata (verifica della strategia emergente rispetto a quella deliberata al fine di correggere e apprendere dalle situazioni reali);
- da ruolo passivo a ruolo attivo di gestione (possibilità di cogliere le opportunità e valutare le varie tipologie di rischio, essendo preparati a scenari potenzialmente differenti);
- dai valori finanziari alle misure di performance (utilizzo di una pluralità di dati non solo di tipo contabile o finanziario per la verifica delle performance);
- dal consuntivo all'obiettivo (stimolo alla visione prospettica della gestione tramite l'individuazione di target e benchmark di riferimento apprendendo dalla misurazione degli scostamenti);
- dai premi agli incentivi di performance (i sistema premianti basati su valori contabili di natura prettamente economico-finanziaria sono collegati a quelli fissati sui *driver* fondamentali di successo anche di lungo periodo).
Il modello di controllo diventa uno strumento di guida ai comportamenti aziendali che richiede, in modo naturale, un inevitabile sistema di miglioramento dei processi e delle procedure gestionali.

Creazione dei sistemi di controllo nelle PMI: principali criticità

Finora si è discusso dei vantaggi culturali ed operativi che il sistema azienda, e più in generale l'ambiente economico complessivo, otterrebbero dall'introduzione dei sistema di Management Control nelle imprese.
Prima di passare all'esposizione di come sia possibile creare tali sistemi attraverso una metodologia specifica, è necessario mettere in luce quali siano le principali resistenze o difficoltà che normalmente si incontrano nella realizzazione di questi progetti in azienda, tanto ambiziosi nel risultato finale quanto complessi nelle fasi di implementazione.
Dalla necessità di rispondere in modo efficace a tali difficoltà, nasce infatti la metodologia M.M.C. oggetto d'analisi successiva.
La più evidente delle criticità nella quale spesso ci si scontra è la mentalità del management, la quale può essere distinta in tre sottocategorie:
1) timore per l'emersione di eventuali inefficienze;
2) convinzione di conoscere già tutto il necessario;
3) resistenza al cambiamento.
In merito al primo punto è di tutta evidenza che per poter migliorare qualche aspetto gestionale, di qualsiasi tipo esso sia, è necessario non aver il timore di far emergere eventuali inefficienze attuali. Si ricordi sempre che la finalità del M.C.S. non è quella di punire o mortificare le procedure o le persone ma, al contrario, quello di mettere le stesse nelle condizioni di svolgere le proprie attività con maggior qualità ed efficienza.
In merito al secondo aspetto, non di rado capita di incontrare imprenditori o responsabili aziendali scettici sui risultati ottenibili dalla creazione del sistema di controllo nella ferma convinzione che l'intuito e le conoscenze personali siano complete ed esaustive per dirigere l'azienda. Conseguentemente sarebbero del tutto inutili le pratiche del nuovo sistema.
L'obiettivo del M.C.S. non è quello di contrapporsi e confrontare le storiche e a volte corrette convinzioni del management in merito all'andamento dell'impresa quanto, al contrario, confrontare le stesse con risultanze effettive, emergenti, «scientifiche» create dal nuovo sistema. La visione del business non è in competizione con il reporting strategico e direzionale che diventa strumento essenziale di interpretazione ed analisi critica degli indici di performance.
In ultimo, l'elemento più difficile da introdurre, consiste nella propensione all'innovazione ed al cambiamento.
In un mondo che cambia così velocemente l'immobilismo organizzativo che fino al secolo scorso poteva essere tollerato è oggi fonte di reale svantaggio competitivo. Cambiare ottica sia a livello di business che a livello di organizzazione interna, consente alle persone maggiore partecipazione ed all'impresa maggiore flessibilità.
Il sistema di controllo non dovrà seguire un approccio di tipo tradizionale ma percorrere la logica di tipo «situazionale» nella quale la caratteristica principale è la capacità di adattarsi alle molteplici situazioni e ai cambiamenti[1].
La seconda frequente difficoltà riguarda la modesta capacità di investimento di tempo, denaro e risorse dedicabili al progetto da parte delle PMI.
Le piccole e medie imprese affrontano oggi continue emergenze organizzative a causa dell'inefficienza della pubblica amministrazione, di un sistema di accesso al credito praticamente bloccato e di una vera e propria giungla di norme e regolamentazioni di ogni tipo che creano complessità e inutili dispersioni di energie.
In questo contesto ambientale, creare progetti di Management System in aziende di medio-piccole dimensioni può sembrare erroneamente l'ultimo dei problemi da affrontare, ma purtroppo così non è.
La creazione di valore è notevolmente superiore nelle imprese dove il sistema di controllo è presente e centrale nella vita dell'organizzazione. La ricerca IBM – Global CFO Study 2010 – «IBM Institute for Business Value» dimostra come liquidità, profitti e rendimenti siano esponenzialmente superiori nelle imprese che adottano tale sistema.
Per contro la ricerca «IBM Business Analytics and Optimization for the Intelligent Enterprise» evidenzia come un manager su tre dichiari di prendere decisioni senza avere a disposizione le informazioni necessarie alla scelta e che il 50% dei responsabili non ne abbia proprio accesso.
I grandi temi del valore e della condivisione degli asset critici di successo tornano in modo preponderante quando si passa dal «dire comune» alle analisi tecniche sul campo.
La terza e ultima criticità, che merita un approfondimento successivo, è la realizzabilità pratica dei progetti di creazione dei sistemi di controllo nelle PMI attraverso procedure di tipo tradizionale che prevedono tempi e costi di implementazione rilevanti, a fronte di risultati futuri poco facilmente controllabili nel corso del progetto.
Le piccole e medie imprese non hanno di solito la possibilità, la volontà e, a volte, la pazienza di aspettare mesi o addirittura anni per vedere utilità pratiche derivanti dal nuovo sistema di controllo.
Era ed è necessario, far partecipare attivamente l'organizzazione aziendale al progetto, collegare i costi alla reale soddisfazione dell'impresa, ridurre, infine, i tempi di ottenimento dei primi benefici.

[1] *Per un approfondimento alla progettazione dei sistemi di controllo di tipo "situazionale" si veda: Bubbio A.,* Strategie e controllo nelle imprese della distribuzione commerciale, *Ipsoa, Milano, 2011, p. 23.*

La metodologia M.M.C. come risposta alle criticità operative nella creazione del sistema di controllo nelle PMI

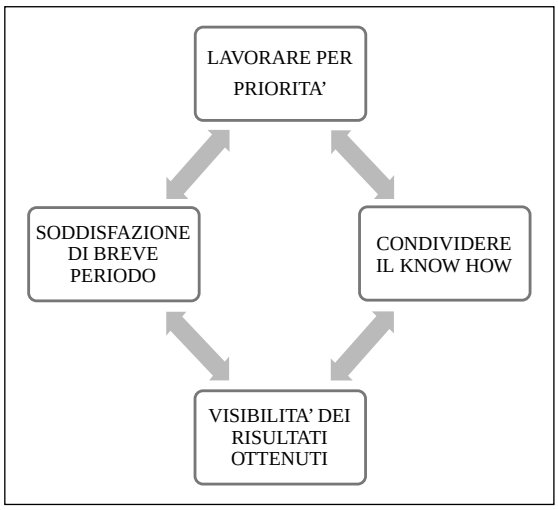
Le criticità elencate dimostrano come l'introduzione dei sistemi manageriali di controllo debba avvenire con buon senso e cautela, rispettando, prima di ogni cosa, l'ambiente aziendale attuale in moda da accompagnare il cambiamento piuttosto che imporlo. Per la vicinanza della proprietà all'azienda, per la propria cultura e storia d'impresa è necessario che nella creazione del M.C.S. si adotti una metodologia che preveda come caratteristiche fondamentali:
- la possibilità di controllo diretto e immediato del progetto da parte dei responsabili (CEO o CFO). La verifica della situazione del progetto è segno di trasparenza è bontà del metodo di creazione utilizzato e infonde sicurezza sul buon esito dell'investimento. Tale fattore è tanto importante quanto è minore la distanza tra decisore e operatore;
- la necessità di tempi brevi per raggiungere il risultato. La dispersione del progetto senza output periodici crea incertezza nelle piccole e medie imprese abituate a lavorare in velocità e con necessità di evidenze pratiche;
- la chiarezza negli obiettivi. I risultati attesi dal sistema devono essere definiti con precisione. Equivoci o mancanza di comunicazione, in tal senso, sono percepiti dalle PMI come ulteriore complessità gestionale addebitabile spesso ad un sistema «sentito» come complicato. In tal direzione è necessario evitare obiettivi troppo ambiziosi promessi in prima istanza;
- la definizione delle responsabilità e dei tempi. Le risorse coinvolte devono essere individuate nel progetto e chiaramente responsabilizzate nelle proprie mansioni.

La metodologia M.M.C. (*Map Managing Control*) nasce dalla comprensione che il superamento di queste criticità sono condizioni essenziali, ancorché non sufficienti, al buon esito del progetto ancor prima dell'utilizzo vero e proprio di teorie o tecniche di management specifiche.
Il sistema a «Mappa» ingegnerizza e razionalizza l'esperienza vissuta in numerosi progetti a contatto diretto con le PMI e si sviluppa, fino a essere una soluzione completa, nell'esigenza di dare risposta a tutte le peculiarità organizzative delle piccole e medie imprese infondendo certezza dei risultati, i quali, sin da subito, sono mostrati nella loro forma di realizzo.
Obiettivi e report finali diventano punto di partenza del progetto e punto di forza delle aspettative del management che è in grado di conoscere, in anticipo, cosa dovrà essere realizzato.

L'assunto che sta alla base della creazione della metodologia M.M.C. è che gli obiettivi informativi e di contenuto tipici del Management Control System, possono essere raggiunti dalle PMI solo se le attività di crescita e di funzionamento del sistema sono governate e definite attraverso un vero e proprio metodo collaudato che vede, tra le sue caratteristiche essenziali (si veda la Tavola 2), i seguenti elementi fondamentali:
- priorità informativa e svolgimento delle attività in ordine di importanza. L'azienda deve poter avere da subito risposte ai problemi più sentiti, urgenti o rilevanti;
- visibilità e formalizzazione. Le attività svolte, gli obiettivi da raggiungere, i vantaggi di efficienza o di efficacia del sistema di controllo devono essere palesi e chiaramente comunicati;
- coinvolgimento e condivisione. Il know how del sistema, le procedure e le logiche sottostanti alle decisioni di lavoro devono essere spiegate e percepite dagli operatori ai diversi livelli gerarchici (indipendentemente dalla complessità organizzativa dell'azienda);
- costi collegati alla soddisfazione. I costi devono poter essere modulati in modo tale da essere collegati alla soddisfazione dell'azienda ed alla completezza del sistema;
- tempi e responsabilità. Le attività operative così come quelle di analisi dei dati devono essere predefinite. Qualsiasi modifica o ritardo dovrà essere motivato e documentato.

Per rispondere a queste molteplici e contemporanee esigenze, l'utilizzo di una metodologia che preveda regole ragionevoli e attuabili suddivise per step di lavoro aiuta l'azienda a crescere e ad avere fiducia nel progetto.

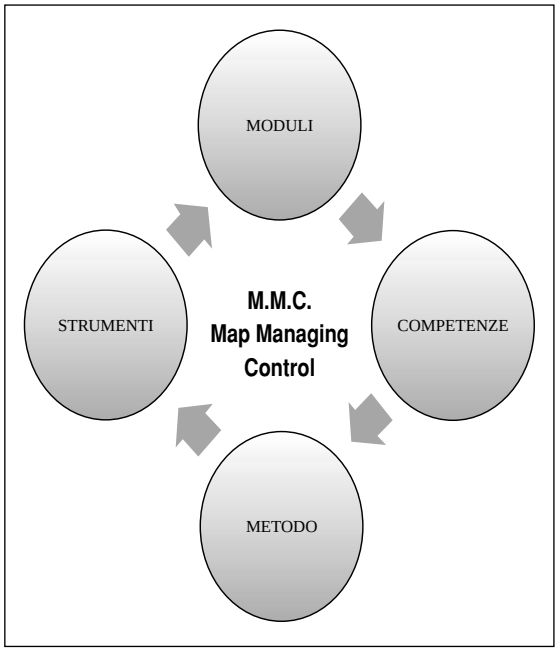
Tavola 2 - Le caratteristiche di un efficiente M.M.C.



La metodologia M.M.C. come innovazione di processo nella creazione dei sistemi di controllo

La metodologia M.M.C. si prefigge di superare le criticità elencate rispettando allo stesso tempo le caratteristiche di successo individuate in precedenza. Al fine di creare un sistema di controllo completo per il management che sia strategico, direzionale ed operativo, è necessario creare un M.C.S. che consenta la verifica degli andamenti di efficienza ed efficacia di breve e lungo periodo.
La metodologia M.M.C. presenta una soluzione imperniata sulla presenza di quattro caratteristiche (si veda la Tavola 3) indispensabili:
1) Modularità. Tutto il processo di controllo è visualizzato in una «mappa» che suddivide il «percorso» del processo di controllo in diversi moduli indipendenti aventi caratteristiche e risultati autonomi ma al contempo correlati ad ulteriori e differenti moduli di sviluppo.
2) Competenza. Ogni modulo prevede uno specifico know how per risolvere le questioni logiche, pratiche ed operative per individuare le fonte dati più opportune, per elaborare i valori ed effettuare gli opportuni, controlli e riconciliazioni.
3) Metodologia. Ogni modulo ha una propria formalizzazione e un processo di svolgimento predefinito nel quale risultano chiari tempi, modi e responsabilità dei soggetti coinvolti.
Il singolo processo operativo viene in questo modo inquadrato e guidato nei suoi aspetti essenziali coerentemente al sistema complessivo.

Tavola 3 - Le quattro caratteristiche della struttura del M.M.C.



4) Strumentazione. La raccolta dati, la rilevazione dei valori e la rappresentazione degli stessi ai fini d'analisi non possono essere lasciati alla teoria ma devono trovare adeguata risposta pratica grazie all'utilizzo di moderni e appositi strumenti informativi (*datawarehousing* e sistemi di reporting) già collegati e connessi allo svolgimento dei singoli moduli.
Ogni strumento è deciso in base alle regole di costo-beneficio e complessità-utilità in modo tale da non appesantire il sistema informativo dell'azienda ed al contempo farla evolvere verso strumenti nuovi e più efficienti.
Le quattro caratteristiche delineate costituiscono per l'azienda una vera e propria *road map* da seguire nel disegno e nella creazione dell'M.C.S. riducendo al minimo il rischio di insuccesso e l'eccesso di complessità.
Solo al momento della piena consapevolezza e soddisfazione dei risultati del modulo attivato sarà possibile passare agli step modulari successivi, già legati tra loro logicamente e tecnologicamente, e sempre da sviluppare in ordine di importanza.

La «mappa» del processo di controllo: creazione e attivazione

L'azienda attraverso le mappe di controllo previste dalla metodologia M.M.C. è in grado di attivare da subito singoli moduli che consentono di analizzare le prime performance in termini di urgenza/rilevanza.
La definizione della mappa è stata elaborata attraverso un procedimento logico nel quale qualsiasi assunzione è stata oggetto di critica teorica ed applicazione pratica, per addivenire, solo alla fine del percorso, modulo distintivo e componente autonomo realmente utilizzabile.
Il processo modulare ha previsto il seguente iter di costruzione tecnica (Tavola 4):
1) Parcellizzazione del processo. Il sistema di controllo complessivo è suddiviso in moduli tenendo in considerazione il trade-off di ciascun modulo con il resto del sistema. Ogni modulo è autonomo e indipendente per obiettivi, finalità e operatività.
2) Identificazione delle attività per modulo. Sono state identificate tutte le procedure di svolgimento operativo

Tavola 4 - La logica di creazione del M.M.C.

1. MAPPATURA DEL PROCESSO DI CONTROLLO	Analisi Processo
2. PARCELIZZAZIONE IN MODULI SEPARATI	Divisione Processo
3. MODULI INDIPENDENTI MA CORRELATI	Visione Processo
4. STUDIO - CRITICA - PRATICA DI OGNI MODULI	Attività Processo
5. OGNI MODULO HA UN RELATIVO MODULO SVILUPPO	Sviluppo Processo

di ciascun modulo e superate le difficoltà specifiche.
3) Correlazione dei singoli moduli a sistema.
Ogni modulo è creato in modo da sfruttare le informazioni di quello precedente ed essere la base per lo sviluppo di quello successivo. La coerenza è anche di tipo tecnico e tecnologico in quanto il sistema informativo di raccolta dati rimane unico.
4) Critica, studio e prassi aziendali di modulo.
L'evidenza e l'esperienza hanno guidato il disegno e la creazione della mappa che diventa così avvalorata da entrambi gli aspetti, accademico e pratico esperienziale.
5) Formalizzazione dei moduli. Ciascun modulo prevede un modello di formalizzazione e schede di raccolta dati predefinite. In ogni step diventa possibile documentare e tracciare l'iter di costruzione nella massima trasparenza e condivisione. L'assenza o la mancanza di alcuni addetti o operatori non inficia sulla continuazione del sistema che diventa conosciuto, applicabile e controllabile da chiunque.
In tal senso il sistema così concepito e formalizzato diventa un plusvalore anche in caso di operazioni di finanza straordinaria o valutazioni d'azienda divenendo addirittura elemento obbligatorio in caso di quotazione alla Borsa valori.

I moduli di attivazione del *Map Managing Control*: premesse operative

L'azienda attraverso le mappe di controllo previste dalla metodologia M.M.C. è in grado, attraverso l'apposita metodologia, di attivare a step un Management Control System completo gestendo in autonomia tempi e risorse del progetto. Sarà così possibile per un'azienda attivarsi sul primo modulo di massima urgenza e attendere nello sviluppo degli altri moduli meno importanti o più complessi che richiedono ulteriori investimenti.
Preliminarmente, infatti, è necessario evidenziare come ogni modulo abbia, in fase applicativa, il controllo degli elementi base necessari al suo completamento con successo.
Se ad esempio il modulo «gestione del credito» è ritenuto rilevante esso potrà essere correttamente attivato solo qualora in azienda vi sia nel sistema gestionale il ciclo attivo installato e correttamente utilizzabile nelle sue tabelle di scadenziario e partitario.
Ogni modulo prevede, quindi, nella sua operatività, l'analisi delle premesse essenziali al lavoro.
Nel caso esse siano disattese, si dovrà trovare una modalità alternativa di lavoro ovvero fare nuovi investimenti per raggiungere le condizioni operative necessarie.
Si evitano in questo modo «false partenze» che normalmente richiedono denaro, impegni e tempi inutili.
Le premesse operative di base riguardano in estrema sintesi i seguenti quattro aspetti:
1) caratteristiche dell'attività. L'indagine sintetica delle logiche di produzione e di commercializzazione, così quanto la strategia competitiva dell'azienda ed i connessi fattori critici devono essere chiari sin dal principio, costituendo guida e premessa fondamentale di ogni indagine o misurazione.
2) Assetto organizzativo. È di primario interesse comprendere l'organigramma per capire le responsabilità, le persone e le funzioni gestite ovvero non presidiate.
Deve, inoltre, essere individuato un referente di modulo a cui conferire la responsabilità generale del progetto e con il quale poter analizzare le difficoltà operative.
3) Sistema informativo. Il sistema gestionale (ERP o similari) e i sistemi operazionali (SQL o similari) devono essere presenti a diversi livelli per i diversi moduli. In ogni caso un minimo di informatizzazione dell'azienda è consigliabile anche sui moduli più liberi perché in grado di garantire origine e bontà del dato.
4) Sistema delle rilevazioni. L'analisi dei dati attualmente a diposizione, delle modalità d'acquisizione e dell'utilizzo delle stesse ai fini gestionali è fondamentale per comprendere fino a che punto il modulo può contare su un universo informativo completo ed affidabile.
Oggetto di indagine e valutazione sarà tanto il sistema contabile quanto quello extracontabile anche partizionale (di produzione, di magazzino, ecc…).

Conclusioni

Al fine di dare un contributo alle PMI nello sviluppo manageriale dei propri processi decisionali, si è voluto descrivere una possibile metodologia di lavoro che affronta il progetto di introduzione del sistema di controllo in modo modulare e graduale, accompagnando l'azienda in una crescita anche di tipo «culturale» oltre che tecnica.
I moduli, composti a Mappa dal sistema, riguardano tutti gli aspetti dei processi aziendali dal bilancio riclassificato agli indicatori di performance, dalle marginalità alla valutazione degli andamenti delle singole Business Unit.
Ogni modulo e deciso per priorità ed è sviluppato e formalizzato in modo tale da realizzare una traccia di lavoro anche per le aziende meno strutturate.
Lo sviluppo del sistema è «a completamento», garantito da appositi strumenti di lavoro, da un sistema di reporting predefinito e connesso ai diversi risultati di modulo che consente di ridurre tempi e costi dei singoli micro-progetti, garantendo la necessaria connessione tra soddisfazione del management e investimento effettuato.

Solo alla piena comprensione dei risultati ottenuti e della riconosciuta utilità per l'azienda, infatti, il Map Managing Control continua il proprio sviluppo. Una metodologia testata su centinaia di aziende di tutte le dimensioni, appositamente creata per le PMI e di diretta applicabilità.

Bibliografia

AMADIO A. (2005) Performance analysis management, sistemi di analisi, misurazione e gestione delle prestazioni aziendali, FrancoAngeli, Milano

BUBBIO A. (2011) Strategie e controllo nelle imprese della distribuzione commerciale, Ipsoa, Milano

BUBBIO A. (2009),) Il controllo di gestione nelle imprese del fashion, Ipsoa, Milano

BRIMSON J.A., (1992), Contabilità per Attività, Franco Angeli, Milano

KAPLAN R.S. & NORTON D. P. (1996), «Balanced Scorecard: translating strategy into action», Harvard Business School Press, Boston, Mass.

KAPLAN R.S. & NORTON D. P. (2001), «The strategy focused organization: how Balanced Scorecard companies thrive in the new business environment», Harvard Business School Press, Boston, Mass.

KAPLAN R.S. & NORTON D. P. (2004), «Strategy maps. Converting intangible assets into tangible outcomes», Harvard Business School Press, Boston, Mass.

FONTANA V. (1994), «La contabilità dei ricavi», in Amministrazione&Finanza, Ipsoa, Milano, anno IX, n.2, pag.89

FORNACIARI L., GARLASSI A. (2012), Strategie e Controllo Economico Finanziario per il punto vendita, IPSOA, Milano

FORNACIARI L., GARLASSI A. (2012), «Il Controllo Strategico Operativo nel settore Fitness», in Controllo di Gestione, n.4, anno 2012, IPSOA, Milano

FORNACIARI L., GARLASSI A. (2012), «Il Controllo gestione alla guida della strategia del punto vendita: il Retail Control System», in Controllo di Gestione, n.5, anno 2012, IPSOA, Milano

PIGHIN M. & MARZONA A. (2005) , Sistemi informativi aziendali struttura e applicazioni, Pearson Education Italia, Milano

PREVIDI G. (2009), Il valore dell'informazione, semantica e logistica dell'ICT, FrancoAngeli, Milano

ROSS M., KIMBALL R., (2003), Data Warehouse. La guida completa, Ulrico Hoepli Editore, Milano.

SIMONS R. (2010), Sistemi di controllo e misure di performance, Edizione Italiana, Egea, Milano

SIMONS R. (1995), «Levers of control: how manager use innovative control system to drive strategic reneval», Harvard Business School Press, Boston, Mass.

LIBRI

Il budget e il controllo di gestione per le PMI

di F. Aloi e A. Aloi

V Edizione, Ipsoa Editore, 2012, pagg. 530, € 89,00

Il volume costituisce un utile supporto per l'imprenditore e per il responsabile della gestione aziendale. Offre schemi e suggerimenti operativi in grado di semplificare i sistemi di pianificazione e controllo delle PMI. Il manuale permette di impostare in modo concreto e completo la definizione del budget, riferito sia a singoli prodotti, sia all'intera azienda. Consente di effettuare continue rilevazioni dei risultati effettivi raggiunti e di individuare le aree nelle quali si sono verificati i principali scostamenti rispetto agli obiettivi definiti.
Nella quinta edizione si è voluto allargare il panorama alla pianificazione e controllo dei costi nell'area commerciale. Vengono suggeriti dei modelli operativi adatti alla peculiarità degli innumerevoli settori che compongono il comparto del terziario.
L'edizione, aggiornata, comprende:

1) metodologia e modelli operativi per il controllo della gestione nelle aziende produttrici di beni (aziende manifatturiere);
2) metodologia e modelli operativi per il controllo della gestione nelle aziende produttrici e/o fornitrici di servizi (aziende del terziario);
3) analisi dell'impatto dell'e-commerce sul controllo di gestione, ponendo a raffronto la catena del valore tradizionale con il value net ed individuando i fattori decisivi del successo in rete;
4) pianificazione e controllo della qualità;
5) pianificazione e controllo dei costi dell'area commerciale.

IL CD-ROM

Il volume contiene il software applicativo per la definizione del budget aziendale. Il software accompagna il lettore nella costruzione del budget aziendale, trasponendo le nozioni tecniche sul piano operativo. Per le aziende di servizi sono proposti modelli di budget per centro di costo e per centri di profitto.

Per ulteriori informazioni o per l'acquisto:

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

IPSOA
Gruppo Wolters Kluwer

Il sistema Intrastat

A cura di **Franca Delle Chiaie**
pagg. 448, **€ 40,00**

Le importanti modifiche in tema di territorialità introdotte a livello comunitario nel 2010 hanno creato numerose difficoltà agli operatori negli adempimenti dichiarativi.
Allo scopo di chiarire le modalità di compilazione dei riepiloghi Intrastat, l'Agenzia delle Entrate ha emanato diversi documenti di prassi.
Inoltre, nella prosecuzione del recepimento delle norme comunitarie, le Autorità preposte hanno emesso ulteriori disposizioni sul trattamento fiscale di tali novità, includendo l'obbligatorietà di iscrizione alla banca dati VIES, la definizione del momento di ultimazione del servizio, il trattamento dei servizi fieristici e di formazione e aggiornamento professionale.
L'opera traccia un quadro sintetico e aggiornato della materia e fornisce un *excursus* degli obblighi dichiarativi in vigore dal 1993 ad oggi, relativi sia agli scambi intracomunitari di beni che alle prestazioni di servizi.
Il lavoro è redatto in un'ottica di semplicità e concretezza operativa, con **più di 90 casi risolti** e ha l'obiettivo di agevolare professionisti e operatori nella gestione degli adempimenti.

Compili subito il coupon, e lo invii **via fax allo 02.82476403.** Può acquistare anche on line su **www.shopwki.it** oppure può contattare l'**Agenzia** della sua zona (www.shopwki.it/agenzie) o rivolgersi alle **migliori librerie** della Sua città.

☐ (00130283) Sì, desidero acquistare il volume Il sistema Intrastat a cura di Franca Delle Chiaie a € 40,00

Cognome e Nome _____ Azienda/Studio _____
Via _____ CAP _____
Città _____
Tel. _____ Fax _____
e-mail (obbligatoria): _____ Cod. cliente _____
Partita IVA _____ C.F. _____

❑ (1002) Pagherò con bollettino postale premarcato sul c.c. n° 412205, intestato a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Gestione abbonamenti Ipsoa, allegato alla fattura
❑ Addebitare l'importo di € ..... sulla mia carta di credito:
❑ Mastercard (16 cifre) ❑ American Express (15 cifre) ❑ VISA (16 cifre) ❑ Diner's (14 cifre)

n° _____ Data di scadenza _____
Nome e indirizzo titolare carta di credito _____
Timbro e firma _____

• Ai sensi dell'art. 13 n. 196 del D.Lgs. n. 30.6.2003. La informiamo che i Suoi dati sono conservati nel data base informatico del titolare del trattamento, Wolters Kluwer Italia S.r.l. Responsabile del trattamento: Ufficio MID. L'elenco aggiornato di tutti i responsabili del trattamento potrà essere richiesto per iscritto all'Ufficio MID presso la sede della società. I Suoi dati saranno utilizzati dalla nostra società, da enti e società esterne ad essa collegati, nonché da soggetti terzi, titolari autonomi del trattamento, solo per l'invio di materiale amministrativo-contabile, commerciale e promozionale. Ai sensi dell'art. 7 del citato D.Lgs., Lei ha diritto di conoscere, aggiornare, rettificare, cancellare i Suoi dati, nonché di esercitare tutti i restanti diritti ivi previsti, mediante comunicazione scritta a Wolters Kluwer Italia S.r.l., Ufficio MID, Milanofiori, Strada 1 - Palazzo F6, 20090 Assago (MI).

• Diritto di recesso. Clausola di ripensamento ai sensi dell'art. 5 D.Lgs. n. 185/1999. Decorsi 10 giorni lavorativi dalla data di ricevimento del bene da parte del cliente senza che questi abbia comunicato con raccomandata A.R. inviata a Wolters Kluwer Italia S.r.l. Milanofiori - Assago (o mediante e-mail, telegramma, telex o facsimile confermati con raccomandata A.R. nelle 48 ore successive), la propria volontà di recesso, la proposta si intenderà impegnativa e vincolante per il cliente medesimo. In caso di recesso da parte del cliente, entro lo stesso termine (10 giorni lavorativi dal ricevimento) il bene dovrà essere restituito per posta a Wolters Kluwer Italia S.r.l., Milanofiori, Strada 1 - Pal. F6, 20090 Assago (MI). Le spese di spedizione saranno a carico di Wolters Kluwer Italia S.r.l.

Y37DU AZ

IL BUDGET DEL COSTO DEL PERSONALE CON STRUMENTI MULTIDIMENSIONALI

di Giampaolo Calori e Nicoletta Perego
Eulogos Consulenti di Direzione

Il costo del personale, nelle diverse tipologie contrattuali di lavoro subordinato, parasubordinato e autonomo, rappresenta normalmente per l'azienda una delle voci di spesa tra le più significative; conseguentemente, un'accurata elaborazione del relativo budget risulta estremamente importante per misurare la redditività aziendale, analizzando in modo dettagliato le voci di spesa in funzione degli obiettivi, delle esigenze e delle strategie aziendali.

Introduzione

Per costruire un corretto budget del personale è necessario recuperare tutte le informazioni che possono essere utili per la determinazioni delle diverse componenti di costo, quali le retribuzioni, lo straordinario, le trasferte, i rimborsi spese, gli obiettivi di produttività, qualità ed efficienza organizzativa.
Al di la delle prescrizioni teoriche, la realizzazione pratica di un budget non si limita all'utilizzo di grandezze riepilogative, ma richiede un approfondimento di analisi sulle dimensioni rilevanti per il business: l'articolazione su tali grandezze consente una adeguata analisi degli scostamenti e delle cause che li hanno prodotti.
Per questo, la previsione del costo del personale non è normalmente definita a livello di riga di Conto economico aziendale, ma deriva dal dettaglio di stime di costo per ogni centro/dipendente/natura di spesa. La declinazione di queste dimensioni non è tale da portare ad una mutua esclusione, ma deve anzi prevedere la contemporanea esistenza di ciascuna di esse, sulle varie righe di previsione.
La corretta pianificazione di queste grandezze può avvenire in modo sistematico utilizzando strumenti di modellazione che consentono questa gestione multidimensionale: essi guidano il processo verso la creazione dei «cubi», sia semplificando la generazione dei dati stessi, sia permettendo la selezione su «viste» particolari.
Il punto cruciale nello sviluppo di questo tipo di modello è rappresentato dall'individuazione delle dimensioni di analisi e dalla definizione delle gerarchie con cui esse sono organizzate. Questa fase costituisce, infatti, il fondamento delle logiche di selezione, aggregazione e organizzazione delle informazioni e, conseguentemente, condiziona lo sviluppo delle metodologie di alimentazione e di calcolo del modello di budget.
Le dimensioni prescelte devono essere quelle che meglio rappresentano la correlazione tra l'azienda, le logiche competitive dei business a cui partecipa ed i suoi risultati ed è strettamente collegata alla struttura organizzativa e decisionale.
Un'articolazione troppo spinta può portare ad una difficile gestione delle ipotesi formulate e ad un complicato controllo dei risultati; un dettaglio insufficiente può invece far perdere credibilità al sistema e costringere a posteriori ad un oneroso lavoro di approfondimento «extra sistema». La struttura delle gerarchie è, inoltre, l'elemento portante su cui vengono costruite le analisi, in quanto definisce i percorsi lungo i quali si può procedere nella navigazione dei dati - dalla dimensione «radice» verso le dimensioni «foglie», attraverso le dimensioni «ramo» (*drill down*) e viceversa (*drill up*). Le foglie rappresentano, quindi, la dimensione di massimo dettaglio e cioè il livello su cui sono memorizzati i dati elementari e l'ultimo livello di navigazione possibile; una progettazione non accurata di questi elementi comporta infatti l'impossibilità di visualizzare alcuni dettagli o di calcolare alcune aggregazioni.
La definizione delle dimensioni di analisi e dei livelli gerarchici consente di individuare più facilmente l'area di interesse delle informazioni da inviare ai singoli utenti, limitando la necessità di predisporre report strutturati: all'interno dello stesso documento, ai vertici aziendali vengono normalmente fornite informazioni relative all'andamento aziendale complessivo, privilegiando quindi una visione a livello aggregato di ogni dimensione, mentre ai responsabili di funzione sono indirizzate informazioni più dettagliate, che garantiscono quindi la possibilità di navigare fino ad arrivare al massimo dettaglio.
La realizzazione di un modello di questo tipo è possibile in modo efficiente, da un punto di vista informatico, grazie all'utilizzo di software che si basa

su tecnologie OLAP (*On Line Analytical Processing*). Tali strumenti, basati su tecnologia OLAP, hanno avuto, in questi ultimi anni, una forte diffusione nell'ambito delle funzioni aziendali di pianificazione e controllo di gestione, dove l'accesso a enormi quantità di dati e la necessità di analizzare queste informazioni da differenti punti di vista non sempre viene supportato con buone prestazioni dai sistemi basati su database relazionali, dotati cioè di strutture con le classiche tabelle a sole due dimensioni.

Modello di calcolo del budget

Dimensioni rilevanti

La definizione delle dimensioni, come detto, costituisce il fondamento delle logiche di selezione, aggregazione e organizzazione delle informazioni e condiziona quindi lo sviluppo delle metodologie di alimentazione dei dati e di calcolo dei risultati.
Nel caso del budget del personale tali risultati sono rappresentati dal dettaglio delle voci di spesa che costituiscono il costo del lavoro.
La scelta delle dimensioni diventa quindi il primo passo fondamentale nella costruzione del modello di analisi e va svolta con accuratezza, perché ne costituisce la struttura portante.
Certamente nella definizione del budget del costo del personale non si può prescindere dalla dimensione «dipendente»: è ovviamente l'elemento principale di analisi. Ma da solo non basta. Per poter approfondire la valutazione, è infatti fondamentale considerare anche la dimensione «organizzazione», che rappresenta l'articolazione della struttura organizzativa nelle varie funzioni che costituiscono l'azienda e, nel caso di gruppi societari, nelle varie aziende coinvolte nel budget.
Un ulteriore elemento da valutare è l'unità temporale di riferimento per la competenza dei dati: la scelta può condizionare le necessità informative e la tempistica circa l'ottenimento delle informazioni.
Nella predisposizione del budget del personale viene assunto il mese come unità di riferimento, non essendo significativo un dettaglio maggiore, per poi effettuare successive aggregazioni per trimestre ed anno.
I sistemi multidimensionali offrono tutti gli strumenti per realizzare l'intero processo di pianificazione e controllo, consentendo l'elaborazione e la gestione di dati consuntivi e previsionali; per tal ragione, la versione del dato (*actual*, *budget*, *forecast*) e la voce del piano dei conti (natura del costo) rappresentano due ulteriori dimensioni fondamentali.
La disponibilità di un livello di dettaglio affidabile sulle dimensioni principali, quali il «dipendente» e l'«organizzazione», costituisce un requisito fondamentale per dare corpo all'analisi delle varianze ed alle decisioni operative conseguenti. A tal fine, diventa sostanzialmente irrinunciabile il ricorso ad una integrazione con il sistema di rilevazione delle presenze e di gestione delle paghe e con il sistema di contabilità analitica, per poter registrare i movimenti contabili con la dovuta accuratezza, senza dover ricorrere a successive scritture manuali.
Tutte le dimensioni sono organizzate secondo una gerarchia principale, che prevede un legame tra ogni elemento «figlio» e l'elemento «padre» che ne costituisce il raggruppamento, anche su *n* livelli. A fianco della gerarchia principale è possibile definire delle strutture di aggregazione alternative, in modo da poter analizzare e totalizzare gli stessi dati in modi differenti.

Grandezze da calcolare

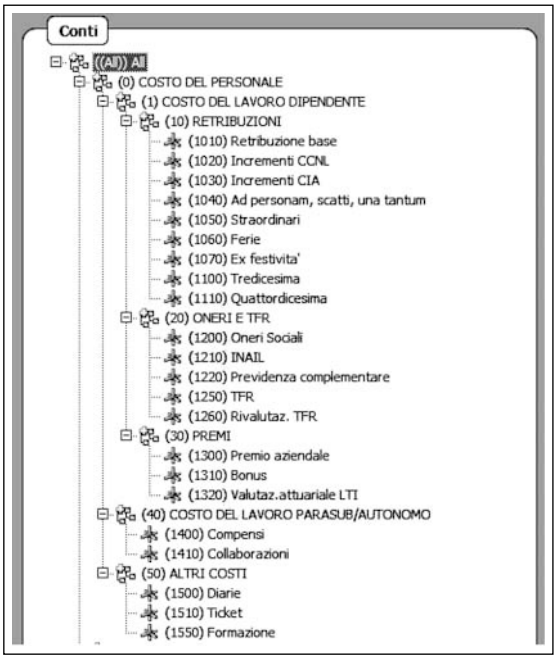
Il budget del personale sintetizza la previsione dei costi per le diverse tipologie contrattuali di lavoro - subordinato, parasubordinato e autonomo - utilizzate dalla società/gruppo.
In particolare il costo complessivo del personale può essere suddiviso in tre distinti aggregati che identificano (Tavola 1):
1) il costo del lavoro dipendente: deriva dalla somma algebrica delle voci di costo relative:
- alla retribuzione corrisposta ai dipendenti: è costituita dalla retribuzione base, dagli aumenti retributivi e dagli scatti di anzianità definiti dal CCNL, dalle ferie e dai permessi maturati non usufruiti, dalla tredicesima mensilità ed altre mensilità aggiuntive, dal lavoro straordinario;
- agli oneri contributivi e tributari obbligatori a carico della società: in tale raggruppamento rientrano gli oneri sociali, l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni, la quota di TFR maturata e la relativa rivalutazione, l'eventuale previdenza complementare;
- ad eventuali premi, bonus di produttività e valutazione attuariale dei piani previdenziali;
2) il costo del lavoro parasubordinato ed autonomo: totalizza i compensi corrisposti ai consiglieri/amministratori ed ai collaboratori non dipendenti;
3) gli altri costi afferenti al personale: considera il rimborso spese per i giorni di lavoro svolto fuori sede, i buoni pasto, i corsi di formazione e addestramento, ed altre voci di questa natura, non direttamente inquadrabile in una delle categorie precedenti.

Dati di input e parametri di budget

Ogni dipendente è classificato nella gerarchia con il suo codice di matricola ed i suoi dati anagrafici. La predisposizione del budget richiede la definizione di una ulteriore serie di informazioni (Tavola 2),

necessarie per poter simulare il calcolo dei principali elementi che compongono la busta paga e per verificare i risultati ottenuti.

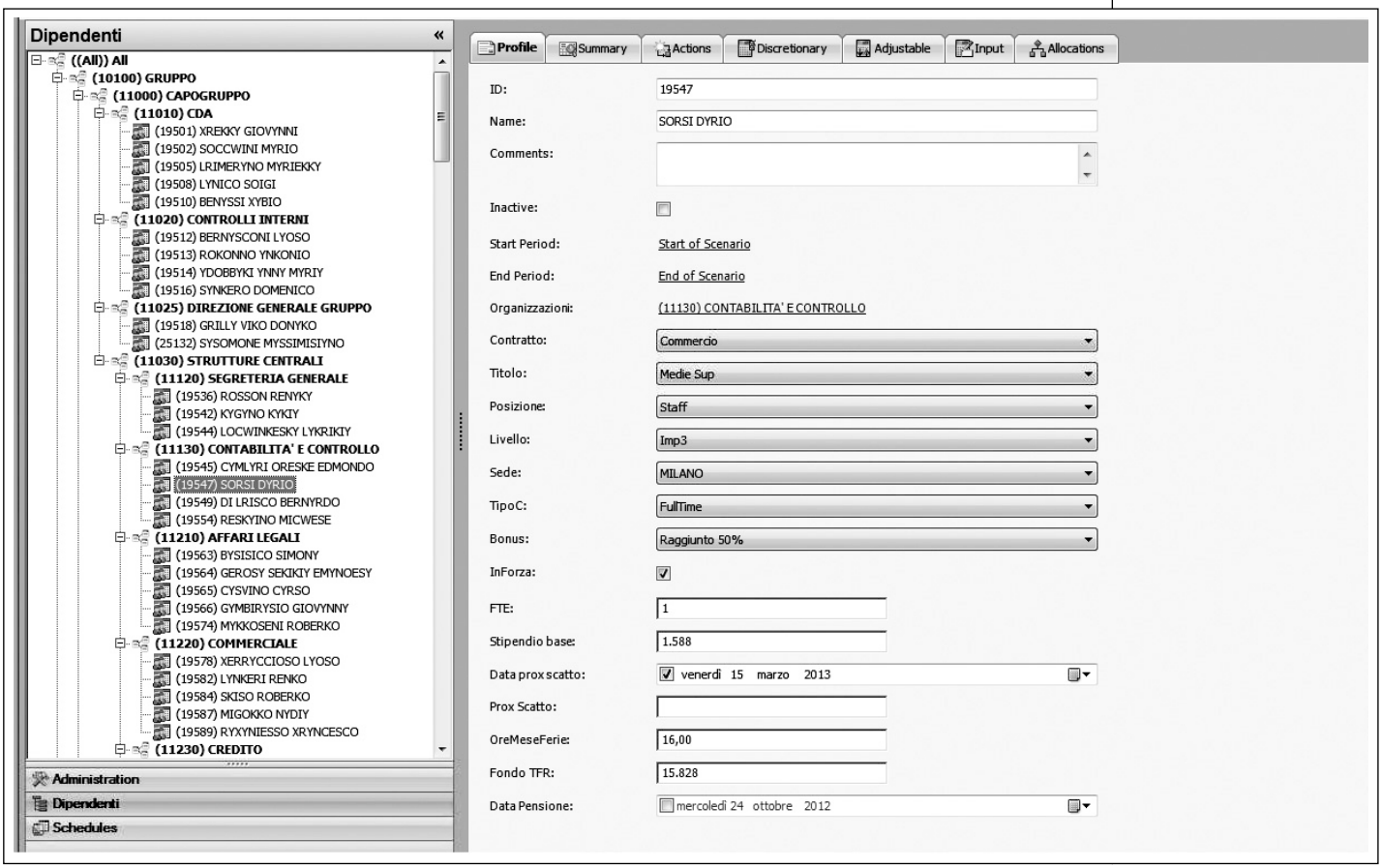
Tavola 1 - Gerarchia delle voci di costo (conti)



In particolare, serve specificare:
- il contratto collettivo nazionale applicato (commercio, bancario, assicurativo, turismo, ecc.); nel caso di gruppi, possono essere vigenti più contratti contemporaneamente;
- il livello di inquadramento contrattuale (dirigenti, quadri, impiegati, operai);
- il tipo di contratto applicato (a tempo indeterminato full-time, a part-time);
- lo stipendio base, definito dal contratto in base alla qualifica ed al livello di inquadramento;
- l'eventuale bonus di produttività riconosciuto;
- la data in cui si manifesta il prossimo scatto di anzianità;
- le ore di ferie riconosciute ogni mese;
- il valore del fondo TFR maturato;
- l'eventuale data di entrate in pensione, se significativa per l'orizzonte di previsione.

A queste informazioni è opportuno associare altri attributi dell'anagrafica del dipendente che consentono selezioni e raggruppamenti per categorie omogenee quali, ad esempio:
- la qualifica assegnata al lavoratore in base alla mansione svolta all'interno dell'azienda (ad esempio centralinista, segretaria, programmatore, ecc.);
- il titolo di studio;
- la sede lavorativa, al fine di poter stimare

Tavola 2 - Informazioni aggiuntive per la dimensione Dipendente



l'eventuale diaria riconosciuta nel caso di lavoro svolto fuori sede.
In aggiunta ai dati di input definiti per ogni dipendente è necessario specificare una serie di parametri di budget, validi per tutto l'organico aziendale e che variano solo in funzione della dimensione temporale.
In tale categoria rientrano gli incrementi retributivi previsti dal contratto nazionale e da eventuali contratti integrativi, le aliquote contributive da applicare per il calcolo degli oneri sociali, le aliquote per il calcolo dell'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni, le percentuali per il calcolo del fondo di trattamento di fine rapporto. I parametri devono essere opportunamente distinti per livelli di inquadramento, qualora siano previsti valori differenti. Altri parametri da considerare riguardano la percentuale di calcolo di eventuali premi/bonus complessivi aziendali, le aliquote per il calcolo delle ex-festività, il monte ore annuale, i giorni lavorativi mensili, il valore nominale dei ticket restaurant corrisposti ai dipendenti.

Relazioni di calcolo

La determinazione delle diverse voci di dettaglio che compongono il costo complessivo richiede lo sviluppo di regole per la realizzazione dei calcoli, a partire dai dati di input e dai parametri di budget: ciò significa che ad ogni grandezza di output deve essere associato una formula di calcolo.
Le modalità operative da seguire per lo sviluppo dei calcoli sono influenzate dallo strumento utilizzato: nel caso di specie si presenta una *case history* in cui il gruppo utilizza un software basato su database multidimensionale per la pianificazione e controllo, che mette a disposizione uno strumento ad *hoc* per la pianificazione dettagliata del costo del personale.
In particolare tale strumento gestisce differenti tipologie di calcolo, che possono essere applicate ai dati di input ed ai parametri di budget; tra quelli disponibili, sono state ritenute fondamentali:
- *Formula*, per creare semplici relazioni tra grandezze, che utilizzano i quattro operatori matematici (somma, sottrazione, moltiplicazione, divisione). Gli oneri sociali sono calcolati, ad esempio, moltiplicando la retribuzione base, la tredicesima, la quattordicesima ed il bonus per l'aliquota contributiva definita a budget in funzione del livello di inquadramento.
- *Accumulate*, per calcolare il valore progressivo *year to date*, di una altra grandezza o di un calcolo.
- *Anniversary increase*, da utilizzare quando un valore può essere calcolato applicando un incremento percentuale a partire da una data prefissata, specificando eventualmente la periodicità degli incrementi successivi.
Gli aumenti retributivi stabiliti dal contratto nazionale così come gli scatti di anzianità sono infatti determinati applicando al valore dello stipendio base, una percentuale di incremento stabilita a budget in funzione del livello di inquadramento a partire da un certo mese.
- *General increase*, da utilizzare quando un valore può essere calcolato applicando un incremento percentuale; è simile alla precedente, solo che in questo caso l'incremento non è legato ad una data.
- *Banding*, da utilizzare per poter calcolare un valore solo se il parametro di riferimento utilizzato per la verifica è incluso all'interno di un intervallo. In tale tipologia può, ad esempio, rientrare il calcolo dei bonus di produttività, la cui erogazione si manifesta solo al raggiungimento di un livello minimo di marginalità.
- *Lag* o *Lead*, da utilizzare quando si ha la necessità di recuperare il valore di una grandezza in un periodo precedente o futuro. Risulta essere indispensabile, ad esempio, per poter calcolare il valore dello stipendio di un certo mese, a partire dai dati del mese precedente e dalle informazioni di incremento relative a scatti, passaggi di livello, scadenze contrattuali.
- *Lookup*, per poter distinguere il calcolo in funzione di un attributo dell'anagrafica del dipendente, quale l'inquadramento, la sede, la qualifica.

Caso aziendale

L'approfondimento delle tematiche affrontate in precedenza può trovare un efficace riscontro nell'esposizione del budget del personale sviluppato per un gruppo di società commerciali e di servizi che opera nel settore elettronico e delle telecomunicazioni.
La capogruppo svolge non solo attività di holding ma gestisce anche le attività di acquisto e di ricerca e sviluppo. Le società operative sono presenti su tutto il territorio.
Il processo di costruzione del budget, avvenuto a fine 2011 per la previsione dell'esercizio 2012, si è articolato nelle seguenti fasi:
- verifica della composizione dell'organico, al fine di rilevare eventuali fabbisogni/eccedenze di risorse;
- analisi dei dati di consuntivo: è stata focalizzata l'attenzione su tutti quegli elementi che hanno partecipato alla determinazione del costo del lavoro (la percentuale di assenze, il *turn over*, lo straordinario, le trasferte, i rimborsi spese);
- formulazione della politica retributiva, dei piani premianti e dei programmi di formazione.
L'alimentazione del database multidimensionale, per quanto riguarda l'anagrafica dei dipendenti ed i dati di input ad essi associati, viene realizzata

mediamente un processo di importazione automatico che provvede ad elaborare le informazioni estratte dal sistema gestionale di elaborazione delle paghe.

Ipotesi di budget

Per l'anno 2012, la società prevede di mantenere l'attuale organico, che consta di 236 persone, considerando un turnover fisiologico: il 72% circa è rappresentato da impiegati, il 20% da quadri, l'8% da dirigenti. L'incremento retributivo derivante dall'applicazione del contratto nazionale è dettagliato in funzione del livello di inquadramento: per gli impiegati sono previsti due scatti, uno nel mese di marzo (1,50%) ed uno nel mese di ottobre (1%); per i quadri uno scatto pari al 2% nel mese di marzo. È inoltre previsto un ulteriore aumento retributivo nel mese di settembre pari ad euro 80 per gli impiegati, 100 euro per i quadri e 150 euro per i dirigenti, in applicazione del contratto integrativo aziendale.
La tredicesima e la quattordicesima sono stimate separatamente.
Il premio a medio lungo termine, calcolato a fine anno *ad personam* per i dirigenti coinvolti nel piano di incentivazione, è stimato pari al 10,50% della retribuzione.
La società prevede inoltre di corrispondere, nel mese di febbraio, un premio di produttività pari al 4% della retribuzione base, in funzione dei risultati dell'esercizio precedente.
Il contratto integrativo aziendale prevede un incremento del valore nominale del *ticket restaurant* pari a 0,50 euro a partire dal mese di settembre.
Il riepilogo delle ipotesi formulate per la predisposizione del budget 2012 è riportato nella Tavola 3.

Sviluppo del budget

Lo sviluppo del budget è stato ottenuto applicando le relazioni di calcolo ai valori di input; il processo ha comportato la realizzazione di varie versioni, con ipotesi differenti, fino ad arrivare ad uno schema consolidato, approvato dal vertice di gruppo.
L'analisi dei risultati è stata realizzata utilizzando uno degli strumenti di reporting messi a disposizione dal sistema adottato dalla società, definito *Ad-hoc Analysis*.
Si configura come una tabella pivot che consente una ampia navigazione nei dati, con la possibilità di costruire «al volo» lo schema di analisi, riportando le dimensioni in intestazione di riga, colonna e pagina e sfruttando le gerarchie principali ed alternative.
Nel caso proposto, il risultato derivante dall'elaborazione delle ipotesi formulate è riportato nella Tavola 4: in questo caso, il layout prescelto per la rappresentazione dei dati espone in riga il riferimento alle voci che compongono il costo del personale mentre in intestazione di colonna il valore del tempo, espresso al massimo dettaglio gestito, cioè il mese.
In particolare il costo complesso del personale stimato per il 2012 risulta pari a 18,5 milioni di euro, di cui l'84% circa costituito dal costo del lavoro dipendente. I mesi in cui si evidenzia una maggiore uscita corrispondono a quelli in cui la società eroga il premio aziendale (febbraio), il bonus di produttività

Tavola 3 - Parametri di sviluppo del budget

Global Vector Data Entry

Close | Save | Cut | Copy | Paste | Fill Down | Fill Right | Scenarios: Budget base

Name	2012M01	2012M02	2012M03	2012M04	2012M05	2012M06	2012M07	2012M08	2012M09	2012M10	2012M11	2012M12
Tredicesima	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,03
Quattrordicesima	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CCNL Impiegati	0,00%	0,00%	1,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	1,00%	0,00%	0,00%
CCNL Quadri	0,00%	0,00%	2,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
CCNL Dirigenti	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	3,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
CIA Impiegati									80			
CIA Quadri									100			
CIA Dirigenti									150			
INPS Impiegati	32,00%	32,00%	32,00%	32,00%	32,00%	32,00%	32,00%	32,00%	32,00%	32,00%	32,00%	32,00%
INPS Quadri	33,45%	33,45%	33,45%	33,45%	33,45%	33,45%	33,45%	33,45%	33,45%	33,45%	33,45%	33,45%
INPS Dirigenti	36,87%	36,87%	36,87%	36,87%	36,87%	36,87%	36,87%	36,87%	36,87%	36,87%	36,87%	36,87%
INAIL Impiegati	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%
INAIL Quadri	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%
INAIL Dirigenti	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%	1,15%
TFR Dirigenti	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%
TFR Quadri	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%
TFR Impiegati	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%	5,21%
ISTAT	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	1,45%
LTI	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	10,50%
Premio azienda	0,00%	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Ore scarico ferie	12	8	8	4	4	8	40	80	8	4	4	12
Ex festivi	0,39%	0,39%	0,39%	0,39%	0,39%	0,39%	0,39%	0,39%	0,39%	0,39%	0,39%	0,39%
Ore annue	1672	1672	1672	1672	1672	1672	1672	1672	1672	1672	1672	1672
Giorni mese	18	20	21	21	22	21	22	20	21	21	20	15
Valore ticket	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	8,00	8,00	8,00	8,00
ModulazioneFormazione												

(aprile e settembre), la tredicesima (dicembre) e la quattordicesima (giugno). Sfruttando le potenzialità del modello multidimensionale, è possibile verificare la consistenza del budget, navigando sulle due dimensioni principali, Organizzazione e Dipendenti, fino a scendere al massimo livello di dettaglio, rappresentato dal singolo codice matricola (Tavola 5). Lo strumento consente inoltre di utilizzare le informazioni gestite nell'anagrafica dei dipendente (qualifica, livello di inquadramento, sede, tipologia contratto, ecc.) per navigare lungo le gerarchie alternative. Nello specifico, il costo del personale è stato rappresentato graficamente, utilizzando la gerarchia basata sul livello di inquadramento (Tavola 6); da questo report si deduce che il maggior costo del personale si concentra sugli impiegati di terzo livello e sui dirigenti.

Contingency plan

Nel corso del 2012, la congiuntura economica ha avuto per il gruppo un andamento decisamente più sfavorevole rispetto all'esercizio precedente ed alle previsioni di budget. Ciò ha richiesto un intervento di contenimento dei costi a vari livelli, compresa l'area del personale.
Dall'analisi dei dati consuntivi a fine agosto 2012 (Tavola 7), il gruppo ha infatti rilevato una riduzione del fatturato pari 6,4 milioni di euro (-12,3%) ed una conseguente significativa contrazione

Tavola 4 - Riepilogo costo del lavoro

Dipendenti: All | Measures: Value | Organizzazioni: All | TimeP: Base | Versioni: Budget | Allocazioni: All

	2012M01	2012M02	2012M03	2012M04	2012M05	2012M06	2012M07	2012M08	2012M09	2012M10	2012M11	2012M12	2012 (+)
COSTO DEL PERSONALE (-)	1.125.121	1.504.036	1.245.094	1.990.786	1.250.720	2.148.379	1.245.958	1.158.121	1.621.016	1.320.418	1.322.877	2.569.034	18.501.562
COSTO DEL LAVORO DIPENDENTE (-)	951.731	1.255.288	979.424	1.603.880	996.996	1.892.681	1.011.951	1.009.194	1.320.518	1.062.333	1.062.333	2.393.479	15.539.808
RETRIBUZIONI (-)	668.452	673.768	696.145	701.626	713.718	1.358.047	728.673	725.916	754.109	779.055	779.055	1.426.587	10.005.150
Retribuzione base	650.381	650.381	658.905	658.905	658.905	662.972	662.972	662.972	662.972	666.290	666.290	666.290	7.928.232
Incrementi CCNL			8.497	8.497	8.497	12.564	12.564	12.564	12.564	15.863	15.863	15.863	123.336
Incrementi CIA									20.010	20.010	20.010	20.010	80.038
Ad personam, scatti, una tantum		2.619	7.975	13.213	23.166	29.593	41.997	41.997	47.424	62.195	62.195	71.624	403.998
Straordinari	9.688	12.385	12.385	12.627	14.767	12.627	2.757		2.757	6.314	6.314	6.314	98.936
Ferie	5.946	5.946	5.946	5.946	5.946	5.946	5.946	5.946	5.946	5.946	5.946	5.946	71.350
Ex festivita'	2.437	2.437	2.437	2.437	2.437	2.437	2.437	2.437	2.437	2.437	2.437	2.437	29.249
Tredicesima												638.103	638.103
Quattordicesima						631.908							631.908
ONERI E TFR (-)	283.278	283.278	283.278	438.543	283.278	534.633	283.278	283.278	354.327	283.278	283.278	707.752	4.301.482
Oneri Sociali	216.713	216.713	216.713	371.978	216.713	427.937	216.713	216.713	287.761	216.713	216.713	430.008	3.251.387
INAIL	7.458	7.458	7.458	7.458	7.458	14.715	7.458	7.458	7.458	7.458	7.458	14.786	104.085
Previdenza complementare	25.317	25.317	25.317	25.317	25.317	25.317	25.317	25.317	25.317	25.317	25.317	25.317	303.804
TFR	33.790	33.790	33.790	33.790	33.790	66.664	33.790	33.790	33.790	33.790	33.790	66.986	471.551
Rivalutaz. TFR												170.654	170.654
PREMI (-)		298.242		463.711					212.082			259.140	1.233.175
Premio aziendale		298.242											298.242
Bonus				463.711					212.082				675.793
Valutaz.attuariale LTI												259.140	259.140
COSTO DEL LAVORO PARASUB/AUTONOMO (+	114.827	114.827	114.827	236.063	114.827	114.827	114.827	114.827	166.994	114.827	114.827	114.827	1.551.331
ALTRI COSTI (+)	58.563	133.921	150.843	150.843	138.896	140.871	119.180	34.100	133.504	143.258	145.717	60.728	1.410.423

Tavola 5 - Navigazione sulle dimensioni principali

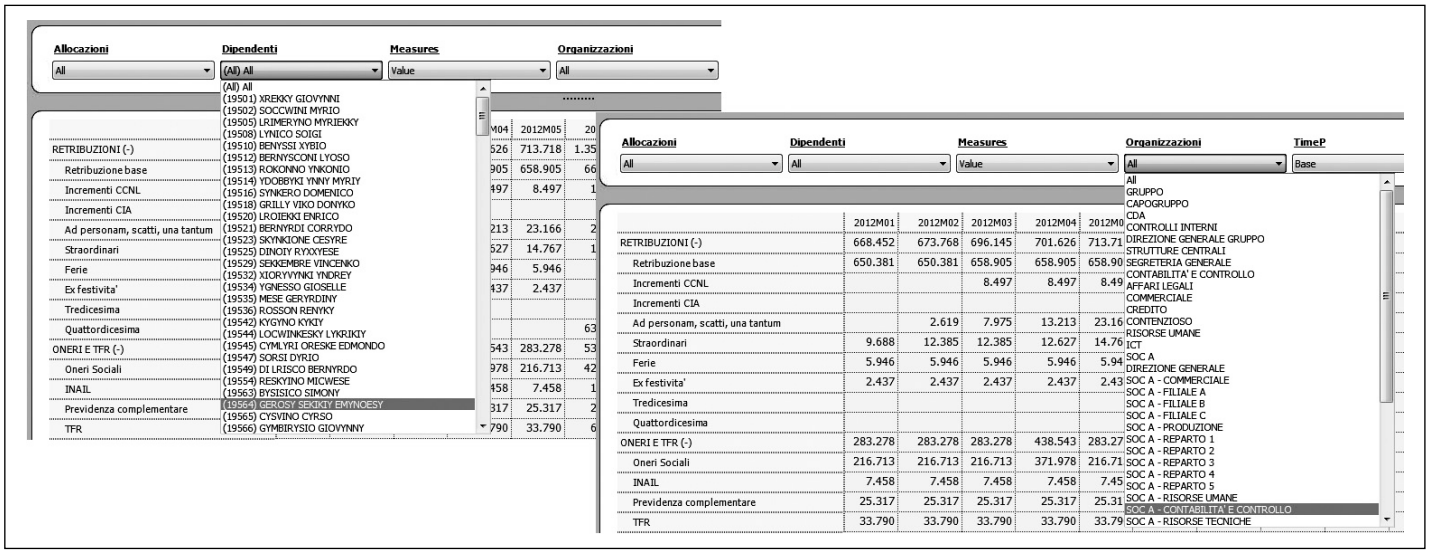


Tavola 6 - Scomposizione costo del personale per livello di inquadramento

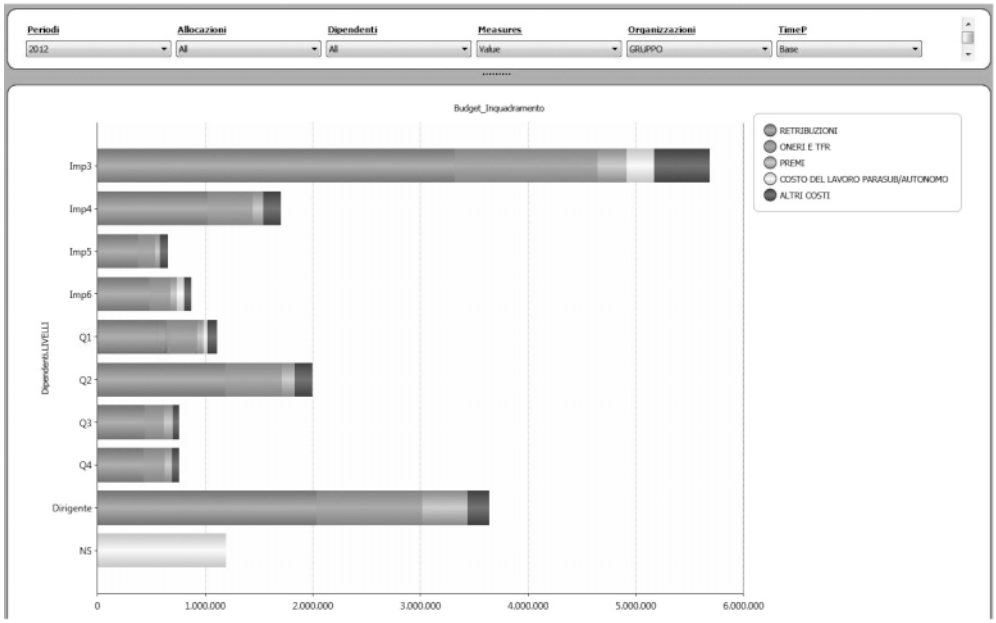


Tavola 7 - Analisi risultati di consuntivo

	AGOSTO - YTD				SET-DIC	
	Budget	Consuntivo	Varianze da Budget		Budget	Forecast
COSTO DEL LAVORO DIPENDENTE	**9.621.764**	**9.365.674**	**-256.089**	**-2,7%**	**5.795.564**	
RETRIBUZIONI	**6.213.245**	**6.177.101**	**-36.143**	**-0,6%**	**3.708.617**	
Retribuzione base	5.221.092	5.210.630	-10.462	-0,2%	2.639.191	
Incrementi CCNL	63.182	50.700	-12.481	-19,8%	60.154	
Incrementi CIA					79.032	
Ad personam, scatti, una tantum	160.561	142.730	-17.830	-11,1%	243.438	
Straordinari	75.822	79.848	4.026	5,3%	21.302	
Ferie	47.133	48.535	1.402	3,0%	23.567	
Ex festivita'	19.323	18.926	-397	-2,1%	9.661	
Tredicesima					632.271	
Quattordicesima	626.133	625.733	-400	-0,1%		
ONERI E TFR	**2.651.159**	**2.722.297**	**71.137**	**2,7%**	**1.616.662**	
Oneri Sociali	2.083.248	2.163.512	80.264	3,9%	1.141.781	
INAIL	66.337	64.873	-1.463	-2,2%	36.834	
Previdenza complementare	201.041	200.006	-1.035	-0,5%	100.521	
TFR	300.533	293.905	-6.628	-2,2%	166.873	
Rivalutaz. TFR					170.654	
PREMI	**757.360**	**466.276**	**-291.083**	**-38,4%**	**470.285**	
Premio aziendale	295.524	238.677	-56.847	-19,2%		
Bonus	461.836	227.599	-234.237	-50,7%	211.144	
Valutaz. attuariale LTI					259.140	
COSTO DEL LAVORO PARASUB/AUTONOMO	**1.039.855**	**786.869**	**-252.986**	**-24,3%**	**511.476**	
Compensi	801.299	623.554	-177.744	-22,2%	392.472	
Collaborazioni	238.556	163.315	-75.242	-31,5%	119.004	
ALTRI COSTI	**922.118**	**775.084**	**-147.034**	**-15,9%**	**480.720**	
Diarie	538.605	462.527	-76.078	-14,1%	294.402	
Ticket	277.436	270.753	-6.683	-2,4%	138.101	
Formazione	106.077	41.804	-64.273	-60,6%	48.217	
TOTALE COSTO DEL PERSONALE	**11.583.736**	**10.927.627**	**-656.109**	**-5,7%**	**6.787.760**	**6.787.760**
RICAVI NETTI	**52.160.000**	**45.750.322**	**-6.409.678**	**-12,3%**	**28.415.000**	**23.976.000**
Incidenza costo del personale	*22,2%*	*23,9%*			*23,9%*	*28,3%*
EBITDA	**4.875.150**	**1.750.850**	**-3.124.300**	**-64,1%**	**2.571.500**	**615.700**
EBITDA/Ricavi netti	*9,3%*	*3,8%*			*9,0%*	*2,6%*

dell'EBITDA per 3,1 milioni di euro (-64,1%), rispetto a quanto preventivato a budget.
Focalizzando l'attenzione sull'andamento del costo del personale, si rileva che nei primi otto mesi dell'anno la minore attività ha comportato un minor costo complessivo del lavoro per 656 mila euro (-5,7%) ma non tale da compensare la riduzione del margine operativo.
A fine anno, in assenza di interventi correttivi, l'EBITDA potrebbe ulteriormente scendere a 2,4 milioni di euro (3,4% dei ricavi rispetto al 3,8% del consuntivo di agosto) per effetto della riduzione del fatturato complessivo.
Il gruppo ha deciso quindi di procedere ad una revisione delle ipotesi economiche, in previsione di volumi di attività ancora significativamente al di sotto del budget per il periodo da settembre a dicembre. In particolare vuole valutare l'impatto di un intervento diretto alla riduzione del costo del personale, con l'obiettivo di recuperare redditività fino ad ottenere un EBITDA pari al 5% dei ricavi.
Le leve previste riguardano l'utilizzo della cassa integrazione per impiegati e quadri di primo e secondo livello, la riduzione delle trasferte, il minor ricorso alle collaborazioni esterne e la contrazione dei programmi di formazione. Un ulteriore beneficio deriva dal ridimensionamento dei bonus, conseguenti alla minore redditività.
L'applicazione di tale politica porta ad evidenziare a fine anno un risparmio complessivo di circa 1,7 milioni di euro rispetto a quanto previsto a budget; ciò determina un miglioramento dell'EBITDA del piano di *contingency* a fine anno a 3,4 milioni di euro (pari al 4,8% dei ricavi) contro 2,4 milioni di euro del forecast calcolabile dal consuntivo di agosto (3,4% dei ricavi). Il riepilogo dei risultati è riportato nella Tavola 8, con il dettaglio delle variazioni previste su ciascuna voce di costo.

Conclusioni

Sviluppare le previsioni partendo da dati di massimo dettaglio, come nel caso del budget del costo del personale, è una attività molto onerosa che può comportare errori di valutazione grossolani, soprattutto se non supportata da strumenti informatici adeguati.
L'utilizzo del foglio elettronico per lo sviluppo di un modello come quello appena descritto appare infatti una scelta inadeguata, risultando pressoché impossibile realizzare una efficiente integrazione con i dati consuntivi che mensilmente vengono generati dall'elaborazione dei cedolini.
Per contro, l'utilizzo di uno strumento multidimensionale che in un unico database centralizza i dati storici, quelli di budget e di forecast, facilita il compito di chi deve valutare i dati di previsione in base agli ultimi consuntivi, consentendo di valutare l'efficacia degli interventi correttivi apportati e di realizzare rapidamente scenari alternativi di simulazione.

Tavola 8 - Valutazione contingency plan

	AGOSTO - YTD				SET-DIC		TOTALE ANNO		SET-DIC	TOTALE ANNO		
	Budget	Consuntivo	Varianze da Budget		Budget	Forecast	Budget	Forecast	Contingency	Contingency	Varianze da Budget	
COSTO DEL LAVORO DIPENDENTE	**9.621.764**	**9.365.674**	**-256.089**	**-2,7%**	**5.795.564**		**15.417.327**		**4.915.755**	**14.281.429**	**-1.135.898**	**-7,4%**
RETRIBUZIONI	**6.213.245**	**6.177.101**	**-36.143**	**-0,6%**	**3.708.617**		**9.921.861**		**3.198.062**	**9.375.164**	**-546.697**	**-5,5%**
Retribuzione base	5.221.092	5.210.630	-10.462	-0,2%	2.639.191		7.860.284		2.175.887	7.386.517	-473.766	-6,0%
Incrementi CCNL	63.182	50.700	-12.481	-19,8%	60.154		123.336		50.297	100.998	-22.338	-18,1%
Incrementi CIA					79.032		79.032		62.941	62.941	-16.091	-20,4%
Ad personam, scatti, una tantum	160.561	142.730	-17.830	-11,1%	243.438		403.998		243.438	386.168	-17.830	-4,4%
Straordinari	75.822	79.848	4.026	5,3%	21.302		97.124			79.848	-17.276	-17,8%
Ferie	47.133	48.535	1.402	3,0%	23.567		70.700		23.567	72.101	1.402	2,0%
Ex festivita'	19.323	18.926	-397	-2,1%	9.661		28.984		9.661	28.587	-397	-1,4%
Tredicesima					632.271		632.271		632.271	632.271		0,0%
Quattordicesima	626.133	625.733	-400	-0,1%			626.133			625.733	-400	-0,1%
ONERI E TFR	**2.651.159**	**2.722.297**	**71.137**	**2,7%**	**1.616.662**		**4.267.822**		**1.388.229**	**4.110.526**	**-157.296**	**-3,7%**
Oneri Sociali	2.083.248	2.163.512	80.264	3,9%	1.141.781		3.225.029		948.374	3.112.486	-112.543	-3,5%
INAIL	66.337	64.873	-1.463	-2,2%	36.834		103.170		30.392	95.265	-7.905	-7,7%
Previdenza complementare	201.041	200.006	-1.035	-0,5%	100.521		301.562		100.521	300.527	-1.035	-0,3%
TFR	300.533	293.905	-6.628	-2,2%	166.873		467.406		137.688	431.593	-35.813	-7,7%
Rivalutaz. TFR					170.654		170.654		170.654	170.654		0,0%
PREMI	**757.360**	**466.276**	**-291.083**	**-38,4%**	**470.285**		**1.227.644**		**329.463**	**795.739**	**-431.905**	**-35,2%**
Premio aziendale	295.524	238.677	-56.847	-19,2%			295.524			238.677	-56.847	-19,2%
Bonus	461.836	227.599	-234.237	-50,7%	211.144		672.980		70.322	297.921	-375.059	-55,7%
Valutaz. attuariale LTI					259.140		259.140		259.140	259.140		0,0%
COSTO DEL LAVORO PARASUBIAUTONOMO	**1.039.855**	**786.869**	**-252.986**	**-24,3%**	**511.476**		**1.551.331**		**451.974**	**1.238.843**	**-312.488**	**-20,1%**
Compensi	801.299	623.554	-177.744	-22,2%	392.472		1.193.771		392.472	1.016.027	-177.744	-14,9%
Collaborazioni	238.556	163.315	-75.242	-31,5%	119.004		357.560		59.502	222.817	-134.744	-37,7%
ALTRI COSTI	**922.118**	**775.084**	**-147.034**	**-15,9%**	**480.720**		**1.402.838**		**409.269**	**1.184.353**	**-218.484**	**-15,6%**
Diarie	538.605	462.527	-76.078	-14,1%	294.402		833.007		242.411	704.938	-128.069	-15,4%
Ticket	277.436	270.753	-6.683	-2,4%	138.101		415.537		138.101	408.854	-6.683	-1,6%
Formazione	106.077	41.804	-64.273	-60,6%	48.217		154.293		28.757	70.561	-83.732	-54,3%
TOTALE COSTO DEL PERSONALE	**11.583.736**	**10.927.627**	**-656.109**	**-5,7%**	**6.787.760**	**6.787.760**	**18.371.496**	**17.715.387**	**5.776.998**	**16.704.625**	**-1.666.871**	**-9,1%**
RICAVI NETTI	**52.160.000**	**45.750.322**	**-6.409.678**	**-12,3%**	**28.415.000**	**23.976.000**	**80.575.000**	**69.726.322**	**23.976.000**	**69.726.322**	**-6.409.678**	**-8,0%**
Incidenza costo del personale	*22,2%*	*23,9%*			*23,9%*	*28,3%*	*22,8%*	*25,4%*	*24,1%*	*24,0%*		
EBITDA	**4.875.150**	**1.750.850**	**-3.124.300**	**-64,1%**	**2.571.500**	**615.700**	**7.446.650**	**2.366.550**	**1.626.462**	**3.377.312**	**-3.124.300**	**-42,0%**
EBITDA/Ricavi netti	*9,3%*	*3,8%*			*9,0%*	*2,6%*	*9,2%*	*3,4%*	*6,8%*	*4,8%*		

LA GESTIONE DELLE INFORMAZIONI PER IL CONTROLLO: L'USO COMBINATO DEGLI STRUMENTI DI OFFICE AUTOMATION

di Francesco Travisonni
Controllo di Gestione ed Organizzazione Gruppo Maresca

Le aziende di fronte ad un gap informativo che limita la capacità gestionale devono ricercare una soluzione che si integri in tempi rapidi con il preesistente sistema informativo, che sia modulare e abbia il giusto grado di flessibilità per poter rispondere alle esigenze che si manifesteranno nel corso della sua implementazione. La risposta più efficace spesso consiste nell'uso combinato degli strumenti di office automation.

Numerosi scritti riguardanti la gestione delle informazioni per il controllo direzionale, presenti su riviste scientifiche autorevoli, conducono il lettore per mano attraverso gli innumerevoli esempi che la disciplina propone tra teorie, discussioni e paradigmi. Il ricercatore, poi, si inserisce nel dibattito culturale con un proprio punto di vista o vi si riallaccia proponendo una *case history* o una *best practice* che possa aiutare il lettore ad interpretare la propria realtà aziendale e professionale. Tutti preziosi contributi che arricchiscono il panorama culturale e scientifico della disciplina in questione partendo dalla sua essenza. Il punto di vista che si intende adottare in questo articolo è leggermente diverso. Volendo affrontare il tema dell'uso combinato degli strumenti di *office automation* nella definizione di un sistema informativo di supporto alle decisioni aziendali, si propone di partire più che dai numerosi e importanti scritti sull'argomento, dalla classica situazione decisionale *make or buy* in cui spesso si viene coinvolti come professionisti e manager. Davanti ad un gap che limita la capacità gestionale dell'impresa, deve essere ricercata una soluzione che si integri in tempi rapidi con il preesistente sistema informativo, che sia modulare e che abbia il giusto grado di flessibilità per poter rispondere alle esigenze che si manifesteranno nel corso della sua implementazione.

Make or buy

Nato come soluzione per l'abbattimento dei costi nelle industrie manifatturiere, il processo decisionale «make or buy» (o *make vs buy*) attualmente è un irrinunciabile strumento per operare delle scelte anche nel settore dei servizi alle imprese. Grazie alla diversificazione e specializzazione dell'offerta spesso i fornitori (software house più o meno grandi, liberi professionisti) possono proporre i propri servizi ad un prezzo di gran lunga inferiore a quello che si sosterrebbe internamente. E questo comporta non solo un beneficio in termini di costo ma spesso induce considerevoli miglioramenti nei processi e nelle performance aziendali, e quindi sul prodotto/servizio offerto sul mercato.
Come lascia intendere la traduzione letterale, tale processo decisionale è relativo alla scelta di un attore (che sia un individuo, un gruppo o una azienda poco incide sui suoi presupposti logici) di realizzare direttamente un prodotto/servizio (make) oppure di acquistarlo sul mercato (buy). Una scelta che non può essere affrontata esclusivamente da un punto di vista quantitativo e operativo, limitandola alle domande «*quanto mi costa?*» e «*chi può farlo?*».
Occorre introdurre il piano qualitativo e temporale attraverso una prospettiva strategica che la ponga su un piano di opportunità, per esempio domandandosi «*quali sono i pro e i contro che avrei nell'operare una delle due scelte?*» e «*quale scelta si rivela più in linea con le azioni che intendo adottare?*».
Questa doppia natura emerge molto bene nella letteratura classica sul *supply management*, e alcuni contributi possono essere mutuati per comprenderne meglio le logiche ed i parallelismi che si intendono tracciare con riguardo al contesto dei sistemi informativi aziendali e all'uso degli strumenti di office automation. David Burt, Donald Dobler, e Stephen Starling nel loro libro *World Class Supply Management* (ed Mcgraw Hill 2002) semplificano la scelta strategica ponendosi tre domande sulla componente oggetto dell'analisi make or buy:
1) È fondamentale per il successo del prodotto, compresa la percezione del cliente di importanti caratteristiche del prodotto?
2) Richiede delle abilità di progettazione specializzate o particolari capacità di produzione, e il numero di fornitori capaci e affidabili è estremamente limitato?
3) Si adatta bene alle principali competenze dell'azienda, o a quelle che si intende sviluppare per realizzare i progetti futuri?

Se almeno una delle risposte è positiva la componente dovrebbe essere considerata strategica e quindi, possibilmente, prodotta all'interno. Allo stesso modo, con riguardo alla questione che qui si affronta, ci si dovrebbe domandare il rilievo strategico del problema/soluzione informativa che si intende risolvere/adottare:
1) Qual è il reale beneficio che si trae nel gestire questa informazione? Quanto incide sul prodotto/servizio finale e quanto sul suo processo decisionale o strategico?
2) Qual è il livello di competenze e know-how necessario per risolvere efficacemente l'esigenza informativa in esame? Quali sono i fornitori adeguati presenti sul mercato? Sono affidabili in termini di tempistica e soluzioni proposte?
3) L'azienda possiede già al suo interno il know-how giusto per trovare la soluzione adeguata al problema? In caso negativo, può essere utile dotarsene e beneficiarne anche per altri progetti e problematiche?
Un'analisi strategica del sistema informativo interno e delle sue distinte componenti, spesso, viene portata avanti solo sui progetti di maggiore impatto. Poca attenzione viene invece rivolta alla visione sistemica delle informazioni che viaggiano in azienda e delle più diverse esigenze che si manifestano ad ogni livello dell'organizzazione. E come se nel tessere un arazzo si ritenessero più importanti alcune parti rispetto al suo intero disegno, non comprendendo che l'armonia complessiva nasce dalla sapiente tessitura di tutti i suoi innumerevoli fili. Altri interessanti parallelismi possono essere tracciati sugli aspetti operativi (Tavola 1), dove vengono distinti i fattori che fanno propendere per soluzioni *in-house* da quelli che spingono ad esternalizzare.
Anche in questo caso, riportando questi elementi sul *make or buy* di soluzioni informative, si possono tracciare alcuni parallelismi con quanto esposto. L'integrazione della soluzione con i sistemi esistenti, la necessità di mantenere riservate alcune informazioni o processi strategici e la difficoltà di reperire fornitori competenti nel proprio settore (in grado quindi di interpretare i reali fabbisogni aziendali, una delle abilità più importanti da dover ricercare come si vedrà in seguito) sono sicuramente gli elementi che aumentano il rischio di raggiungere risultati insoddisfacenti. In tutti questi casi è meglio propendere per una soluzione interna.
Tuttavia si potrebbe tendere ad adottare una soluzione esterna qualora ci si renda conto di non avere le competenze necessarie per uno sviluppo interno ovvero di essere in possesso di una conoscenza inadeguata al problema che ci si pone davanti. In questo caso si può affiancare una risorsa interna al progetto al fine di acquisire rapidamente il know-how necessario ad assicurarsi un minimo di autonomia per la manutenzione del progetto e i piccoli sviluppi che si renderanno necessari. Non è da escludere anche la volontà di dotarsi di una soluzione standard nel proprio settore di mercato al duplice scopo di migliorare alcuni processi interni attraverso l'adozione di prassi consolidate e di allinearsi in tempi rapidi agli standard della concorrenza. In questa direzione potrebbero tendere piccole e medie imprese ancora non ben strutturate, che inseguono i *competitor* in attesa di definire una propria strategia operativa ed organizzativa.
Volutamente è stata lasciata per ultima la variabile che più di ogni altra «*is subject to more varied interpretation and to greater misunderstanding*»: il costo. È del tutto evidente che al momento della scelta sul piatto della bilancia graveranno sia i costi di produzione che quelli di acquisto, ma in entrambi i casi non ci si deve limitare a soppesare solo quelli di breve termine perché spesso i più rilevanti sono quelli incrementali e di lunga durata, che sono anche

Tavola 1 – Analisi Make or Buy: gli aspetti operativi

In-house	Outsourcing
Potenziare l'integrazione del funzionamento degli impianti	Mancanza di competenza e di conoscenza adeguata
Assorbire i costi generali fissi recuperando la capacità inutilizzata delle risorse esistenti	Necessità di piccoli volumi che non giustificano una produzione interna
Volontà di esercitare un controllo diretto sulla produzione e/o la qualità della componente	Insufficiente capacità produttiva interna
Necessità di proteggere la riservatezza di alcuni processi interni	Volontà nel diversificare le fonti di approvvigionamento
Doversi relazionare con fornitori inaffidabili o poco competenti	Opportunità indirette di controllo sul mercato delle fonti
Mantenere stabile la forza lavoro anche in periodi di calo delle vendite	Preferenza del brand (affidabile, conosciuto ...)
Controllo dei tempi di consegna, trasporto e dei costi di magazzino	La componente non viene considerata essenziale per la strategia dell'impresa
Maggiori garanzie di approvvigionamento continuo	
Necessità di definire una seconda fonte di approvvigionamento	
Motivi politici, sociali o ambientali	
Motivi di natura emozionale (ad esempio, l'orgoglio di portare a termine il progetto)	

i più difficili da valutare. Entrando direttamente nelle logiche dei costi nel caso di soluzioni e servizi per il controllo di gestione, i costi si possono suddividere tra costi base e costi incrementali (Tavola 2).
Ma come si diceva, questa voce è quella che più delle altre illude ed inganna in fase di scelta progettuale, e accade perchè il sistema informativo è per sua natura un sistema complesso, costituito da una fitta rete di relazioni fra i dati che contiene, gli attori che ne condizionano lo sviluppo (generando la «realtà rappresentata») e i beneficiari che ne utilizzano le interfacce e i report (che, in un qualche modo, generano una «realtà percepita»). E al crescere del numero di relazioni, spesso l'analisi viene portata avanti in contemporanea allo sviluppo adottando soluzioni sub ottimali che vengono migliorate progressivamente. Questo avviene principalmente per due motivi:
1) c'è sempre bisogno di implementare la soluzione nel minor tempo possibile, e quindi il tempo dedicato all'analisi viene spesso percepito come sprecato o non utilizzato per lo sviluppo. Il costante *trade-off* tra analisi e sviluppo sulla variabile tempo deve essere gestito insieme agli *stakeholder* del progetto, con i quali si dovrà trovare il giusto punto di equilibrio al fine di non danneggiare il risultato atteso.
2) Alcune dinamiche operative non possono essere previste perché devono essere ancora creati i relativi presupposti, e spesso sarà proprio la soluzione che si intende adottare a generarli. L'analisi funzionale si basa infatti sulla percezione attuale che i diversi attori hanno del problema e, per quanto ci si sforzi, si potrà lavorare di fantasia ed intuito su tabelle, interfacce, query e report ma non sui nuovi problemi che verranno percepiti o generati dall'utilizzo della soluzione adottata.
E se può essere opportuno o necessario adottare soluzioni sub-ottimali, è chiaro che i costi incrementali risultano di difficile definizione. Così come del resto lo sono anche i benefici incrementali che si generano con il progetto, e che nascono dalla sinergia delle soluzioni adottate o indotte nel corso dello sviluppo.

Tavola 2 – Analisi Make or Buy: i costi

In-house - Costi base	Outsourcing – Costi base
Costo diretto del lavoro	Costo del prodotto/servizio
Costo di acquisto di software e licenze	Costo di licenza ed installazione
Costo per la eventuale formazione degli utenti (qualora non coincida con lo sviluppatore delle cd micro-soluzioni, illustrate più avanti)	Costo per la formazione degli utenti
Costo di eventuali servizi necessari allo sviluppo ed implementazione	
In-house - Costi incrementali	Outsourcing – Costi incrementali
Costi collegati allo sviluppo del sistema esistente, per ottenere nuovi dati o normalizzare gli esistenti per il nuovo ambiente	Costi non prevedibili di manutenzione e formazione
Costi incrementali di gestione per l'intero nuovo sistema generato	Eventuali follow-on sui costi relativi alla qualità e servizio (nuovi report, sviluppo di nuovi moduli …)
Costi incrementali di formazione	
Eventuali follow-on sui costi relativi alla qualità e servizio (nuovi report, sviluppo di nuovi moduli …)	

L'ipersoluzione e la realtà esplorata

Il processo *make or buy* e la valutazione dei costi, in particolar modo di quelli incrementali, è fondamentale per l'analisi condotta ma non la esaurisce perché occorre prendere in considerazione anche la componente psicologica del processo o almeno quella parte che porta ad «abbondare» nella ricerca di una soluzione, fosse solo per prudenza. Spesso infatti si è indotti a pensare che una soluzione sovradimensionata oggi può risultare una scelta vincente per svariati motivi: la proposta commerciale è particolarmente conveniente, è una soluzione comoda al crescere del business e delle esigenze informative aziendali mantenendo nel tempo costi di adattamento marginali, quando sarà necessario il sistema sarà già rodato e noto alle risorse interne.
Il rischio che si corre in questo caso è di ricadere nella situazione descritta da P.Watzlawick nel suo libro *Di bene in peggio. Istruzioni per un successo catastrofico* (ed Feltrinelli 2011). «*Esistono soluzioni per le quali non abbiamo ancora trovato una denominazione appropriata, e che si potrebbero forse chiamare ipersoluzioni. Il termine definisce un modo di affrontare i problemi che, pur essendo fondato sulle migliori intenzioni, finisce sempre con l'avere effetti controproducenti, più o meno nel significato espresso dal famoso bon mot dei medici: operazione perfettamente riuscita, paziente deceduto*».
L'autore, psicologo ed esponente di primo piano della Scuola di Palo Alto, con ironia e leggerezza aiuta a comprendere come la ricerca di soluzioni radicali e definitive, ancorché motivata dalle migliori intenzioni, tende spesso a produrre soluzioni che complicano la situazione di partenza. In precedenza si faceva l'esempio dell'implementazione di un

sistema sovradimensionato rispetto alle esigenze informative attuali, scelto perché attraverso una rigida analisi *make or buy* risulta essere la soluzione migliore. Questa scelta potrebbe rivelarsi non solo controproducente ma addirittura disastrosa, e per comprendere il concetto è sufficiente soffermarsi su un paio di spunti offerti dal testo.
1) Se una soluzione è valida non è detto che rimanga tale al variare della scala perché una maggiore quantità di un bene/servizio non è la stessa cosa del suo multiplo. Subentrano relazioni tra le entità che mutano radicalmente le dinamiche, producendo di fatto un altro bene/servizio. Come esempio di mania moltiplicatoria, viene riportato quanto descritto da J.Gall nel suo libro *Systematics* (ed Pocket Book NY 1978). Al fine di proteggere i propri enormi razzi dagli eventi atmosferici (in particolare dalla pioggia e dai fulmini), l'ente spaziale americano decise di costruire un hangar di grandezza sufficiente a contenerli. Dal momento che la tecnica di costruzione di un hangar è nota da oltre un secolo, non ci volle molto a moltiplicare per dieci i progetti del più grande hangar esistente. Tuttavia ci si accorse, con totale meraviglia degli ingegneri, che uno spazio vuoto di tali dimensioni produce un proprio clima interno, con nuvole, pioggia e scariche di energia elettrostatica: proprio gli stessi fenomeni dai quali ci si sarebbe dovuti proteggere.
2) Le soluzioni adottate generano nel tempo dinamiche a catena che sono spesso imprevedibili e possono condurre a scenari che inizialmente sembrano inverosimili. Durante la prima guerra mondiale nelle Fiandre, noto teatro di durissimi scontri, la estenuante guerra di trincea portò spontaneamente e senza alcuna premeditazione alla formazione di un sistema «vivi e lascia vivere». Si arrivò a stabilire tregue di intere settimane e ad ignorarsi in caso di incontri accidentali durante le perlustrazioni. Accortisi di questo, i generali di entrambe le fazioni impartirono l'ordine che chi non avesse sparato al nemico sarebbe stato sottoposto a corte marziale. Davanti a tale ipersoluzione, i soldati si trovarono a dover decidere se morire al fronte o davanti ad un plotone di esecuzione. Anche in questo caso il sistema si autorganizzò, utilizzando un espediente già in vigore ai tempi dell'impero spagnolo quando agli ordini spesso insensati provenienti dall'Escorial, si reagiva secondo la formula: *Se obedece, pero no se cumple* (Si ubbidisce, ma non si esegue). Nelle Fiandre si decise di ubbidire all'ordine di sparare ma si sbagliava sistematicamente la mira e il nemico, grato, faceva altrettanto.
Per ridurre il rischio di ipersoluzione, Watzlawick suggerisce un approccio per piccoli passi, micro-soluzioni che consentano di raggiungere l'obbiettivo attraverso continui progressi e ripetute tarature, ravvicinate nel tempo, delle proprie azioni. «*Per rendersi conto che una strada è errata bisogna prima percorrerla. Questa considerazione lapalissiana corrisponde a uno dei principi del cosiddetto costruttivismo – lo studio del modo in cui noi umani creiamo le nostre realtà -, secondo il quale della realtà "vera" (ammesso che esista) noi sappiamo sempre solo ciò che essa non è*».

Office automation, micro-soluzioni e modelli

Dopo aver portato a termine una più o meno complessa analisi *make or buy* ci si trova dunque con la consapevolezza che la soluzione prospettata possa essere una ipersoluzione.
Una possibilità per superare questo momento e ridurre i rischi da ipersoluzione, ma anche dagli errori valutativi dell'analisi condotta, può essere dato dall'utilizzo degli strumenti di *office automation*. Questi software aiutano consulenti e manager ogni giorno nel proprio lavoro, e spesso si ritiene di conoscerli quando invece li si usa al minimo della loro potenzialità. Si confonde la funzione con lo strumento e cosi si utilizza, ad esempio, il *word processor* come se fosse una macchina da scrivere, il foglio di calcolo come se fosse una calcolatrice.
Anche per affrontare correttamente il processo di *problem setting* è assolutamente prioritario dotarsi della conoscenza e, ancor prima, della consapevolezza di questi strumenti. Non è assolutamente necessario un livello di conoscenza tecnica o avanzata, ma è sufficiente sapere che il foglio di calcolo elabora anche funzioni e pivot per riuscire ad inquadrare meglio le proprie esigenze informative. Di grande importanza sarebbe poi diffondere una conoscenza elementare delle logiche di un data base, del resto il mercato richiede la capacità di dare risposte in tempi rapidi e, per darle, bisogna sapere elaborare in tempi rapidi le informazioni. Ed è proprio quello che fa un software per la gestione di una base di dati.
In base a quanto fin qui esposto, gli strumenti di *office automation* trovano maggiore utilità principalmente in due direzioni: la creazione di micro-soluzioni e la definizione di modelli. Entrambe le direzioni prendono spunto dai concetti espressi nel costruttivismo richiamato da Watzlawick ma anche dal principio di «Indeterminazione» di Heisenberg, noto nella fisica quantistica. In entrambi i casi si sottolinea la difficoltà di percepire tutte le variabili di un fenomeno e di come questa percezione sia fortemente condizionata dall'osservatore. Per questo si ritiene fondamentale avvicinare il più possibile l'osservatore al problema da analizzare ed interpretare, tendendo quasi ad identificarlo con il fenomeno osservato.
Pur scontando una incapacità di base di cogliere il

problema nella sua interezza, se l'osservatore è l'attore principale delle dinamiche aziendali (micro-soluzioni) o le vive personalmente (modelli), si hanno maggiori probabilità di implementare soluzioni efficaci.
Al crescere di tale distanza, il rischio deve essere necessariamente compensato da una sempre maggiore sensibilità di leggere ed interpretare i fenomeni più che da una elevata abilità tecnica. La capacità di interpretazione è quindi la variabile cardine su cui andrebbe valutata una scelta «buy».

Le micro soluzioni

Le micro-soluzioni costituiscono un vero e proprio micro-cosmo informativo e, di fatto, aiutano per massima parte a tessere l'arazzo del sistema aziendale. Presentano il duplice vantaggio di abbattere i costi gravanti sul sistema informativo centrale e stimolare la partecipazione e la creatività delle risorse attraverso una vera e propria gestione artigianale del problema. Se tuttavia si potesse avere uno sguardo d'insieme di tale micro-cosmo, ci si renderebbe conto della presenza di problemi di ridondanza, concorrenza e disallineamento. Questi problemi si manifestano non solo tra un'area funzionale e l'altra ma spesso all'interno di una stessa area e anche di uno stesso ufficio. Organizzando a sistema queste soluzioni si potrebbero avere notevoli miglioramenti di performance e una riduzione di costi in termini di tempo risparmiato nella ricerca e/o creazione di informazioni già disponibili in azienda. Sarebbe quindi opportuno governare tale attività per ridurre i problemi indicati e per evitare che il diffondersi di queste soluzioni faccia crescere la componente entropica del sistema informativo aziendale. Trasformando così la micro-soluzione in un'ipersoluzione.
Con micro-soluzioni si intendono tutti quegli strumenti estremamente contestualizzati nell'operatività del singolo ufficio o della singola scrivania, spesso unici beneficiari della soluzione. Si pensi ad un foglio di calcolo collegato al sistema aziendale che rappresenti e sintetizzi attraverso una pivot le ore lavoro distribuite per reparto. In meno di mezz'ora si ottiene uno strumento che non richiede capacità di programmazione, ne nuove implementazioni del software di gestione delle risorse umane ne nuovi costi di licenza. Al contempo è disponibile per chiunque, stampabile, trasferibile ed lascia all'utente massima flessibilità di analisi. Dal raggruppamento per totali ad una vista dettagliata del personale impiegato in ciascun reparto si passa con un semplice click.
Alla micro-soluzione si affianca la definizione dei modelli di database, nati da esigenze prettamente centrali e non periferiche. Il loro sviluppo segue un percorso necessariamente più strutturato.

I modelli

L'esigenza di definire un modello nasce durante il processo make or buy e serve principalmente a chiarire cosa si vuole, come lo si vuole e, spesso, perché lo si vuole. È un passaggio imprescindibile dell'ermeneutica aziendale. Chi si occupa di organizzazione sa che il problema principale quando si reingegnerizza un processo è proprio il recupero delle attività operative, la comprensione della loro logica e l'interpretazione delle dinamiche osservate. Per questo è preferibile che la definizione del modello sia affidata ad una risorsa interna, dotata di una discreta sensibilità nel leggere i processi aziendali (agevolata dalla conoscenza diretta) e buone conoscenze tecniche nella gestione dei dati (ma non significa che debba essere un informatico). È opportuno che non sia una persona appartenente ad una delle funzioni coinvolte nel processo ma che abbia un equilibrato distacco da tutte; tale distanza permette di evitare che alcune attività siano viste prioritarie rispetto ad altre a seguito di una naturale difesa d'ufficio della propria operatività.
Fatte queste premesse, l'attività di indagine e modellizzazione segue i canoni classici dei circoli di qualità e del ciclo di Deming. Non servono quindi strumenti complicati né teorie alla moda per acquisire maggiore consapevolezza delle proprie esigenze informative, ma è sufficiente dotarsi di una suite di software da ufficio (e ce ne sono di gratuite) e alcuni semplici concetti applicabili ad ogni realtà e ad ogni attività.
Per rendere più concreta l'esposizione, si ipotizzi di avere l'esigenza di dover ripartire i costi di dipendenti e collaboratori tra le attività svolte e tenere conto di eventuali note spese. Ci sono molte soluzioni sul mercato che potrebbero essere adottate e si deve decidere quali implementare o se può essere più pratico semplificare le esigenze ed utilizzare qualche strumento di rilevazione e calcolo già presente in azienda.
L'analisi viene portata avanti tramite i cosiddetti circoli di qualità. Sono piccoli gruppi di dipendenti della stessa area, o provenienti da diversi ambiti aziendali, che si riuniscono al fine di migliorare la propria attività lavorativa o i diversi settori aziendali di provenienza. La scelta di un circolo, e non delle interviste o altri strumenti analoghi, crea l'ambiente favorevole al cambiamento e innalza il morale dei dipendenti coinvolti, che sentono come proprio il raggiungimento dell'obbiettivo e partecipano attivamente con proposte spesso preziose. Il clima che si crea è molto informale e questo agevola tanto il coinvolgimento dei membri per la loro apertura e partecipazione, con beneficio diretto per la comprensione delle dinamiche interne e di come poterle dirigere verso l'obbiettivo prefissato.

È preferibile non coinvolgere la dirigenza all'interno del circolo, al fine di mantenere il clima informale ed evitare la polarizzazione del gruppo sulle posizioni dei «capi». Con questi è preferibile fare incontri di più breve durata e molto puntuali su qual è l'esigenza percepita e quale dovrebbe essere secondo loro l'obbiettivo da raggiungere. Il condizionale è d'obbligo perché spesso questa consapevolezza viene raggiunta in itinere. Il circolo sarà molto attivo nelle prime fasi della modellizzazione e diraderà gli incontri man mano che il modello verrà implementato. Riprende ad essere un elemento cardine di analisi quando il modello diviene operativo e le riunioni saranno utili ad affinarlo.
Nell'esempio scelto, verrà coinvolta l'area amministrativa e quella di gestione delle risorse umane. Come «capi» possono essere identificati diversi profili: prima di tutto i responsabili delle aree coinvolte e, se possibile, la stessa dirigenza aziendale. Senza uno sponsor che crede nel progetto difficilmente questo potrà procedere in modo spedito, inoltre più è alto il profilo coinvolto più c'è la percezione che il progetto sia rilevante per l'intera azienda. Con loro gli incontri saranno di breve durata e orientati a comprendere gli obiettivi che devono essere raggiunti. Chiaramente più si sale nella gerarchia aziendale e più le esigenze operative lasciano il passo a quelle strategiche. Tutte comunque sono utili a definire il terreno in cui ci si muove e lo scenario che si intende raggiungere. In ogni caso è fondamentale ricordarsi di coinvolgere gli operativi, sono loro gli utenti principali della soluzione che si intende adottare e da loro verranno i principali suggerimenti dettati dall'esperienza quotidiana.
Il ciclo di Deming è una delle più note tecniche di miglioramento continuo e si può considerarla la filosofia del responsabile della modellizzazione. Consta di quattro fasi che, ciclicamente ripetute, permettono di affinare il modello e di acquisire una buona consapevolezza sugli obiettivi e le funzionalità richieste. Tali fasi sono:
- «*Plan*» ovvero la pianificazione. Si stabiliscono le esigenze informative, gli obiettivi, i sub-obbiettivi e le strategie da adottare per raggiungerli. I soggetti coinvolti in questa fase sono sia i membri del circolo che la dirigenza aziendale ma, nelle prime fasi, possono partecipare anche altri attori indirettamente coinvolti dal processo analizzato al fine di coglierne il collocamento nelle dinamiche aziendali. Nei primi passaggi gli incontri saranno necessariamente più lunghi e dispersivi, a beneficio dell'informalità e della conoscenza reciproca. Progressivamente tenderanno ad essere più brevi e a concentrarsi su problemi specifici.
È necessario capire fin dai primi incontri alcuni elementi fondamentali per lo sviluppo del modello: quali sono gli attuali strumenti di rilevazione utilizzati, chi li usa e con quale frequenza lo fa, chi beneficia delle rilevazioni e che uso ne fa. Questa fase si occupa quindi di riflettere sul modello partendo dai processi attuali.
- «*Do*» ovvero l'implementazione. Durante questa fase si da concretezza alle informazioni raccolte e si inizia ad elaborare il modello affinandolo ad ogni ciclo. Si cerca di capire chi deve fornire i dati, quando e come. Il principio ispiratore di questa fase è dato dall'acronimo GIGO che in inglese vuol dire «*garbage in, garbage out*» e quindi se nel nostro modello entrano dati sporchi ed inaffidabili ne escono inevitabilmente informazioni sporche ed inaffidabili. Per questo devono essere definiti i tre elementi imprescindibili del modello, che valgono per ogni sistema informativo:
1) Qual è il dato da rilevare – si parte dall'informazione che si intende ottenere e, andando a ritroso, la si atomizza in dati da immettere e gestire nel modello. Sufficientemente piccoli da essere riaggregati in più informazioni ma adeguatamente grandi da non far perdere troppo tempo in fase di inserimento. L'attività svolta, la sua durata e la commessa/progetto su cui si è lavorato sono sicuramente le informazioni base per una gestione dei collaboratori. L'atomizzazione in campi e tabelle avviene in questa fase e per farlo basta una conoscenza media delle logiche di un database relazionale. Come si diceva, non è necessario avere conoscenze di programmazione perché i software in commercio consentono di raggiungere gli obbiettivi prefissati senza dover scrivere neanche una riga di codice. Il risultato non sarà elegante ma questo non è l'obiettivo del modello, che resta sempre e solo uno strumento di analisi approfondita ma rapida.
2) Chi lo deve immettere nel modello – l'analisi del processo deve portare ad identificare il «proprietario» dell'informazione. Successivamente potrà essere integrata da altri utenti ma bisogna saper indicare chi è il responsabile di ogni informazione e su questo non ci deve essere alcuna ambiguità, pena la deresponsabilizzazione dei proprietari sulla qualità dei dati immessi e il conseguente degrado del database. Per questo stesso motivo è importante che il proprietario sia anche il primo beneficiario dei dati immessi perché, utilizzandoli per la propria attività, sarà anche particolarmente attento alla loro qualità.
Nell'esempio fatto, il proprietario dell'informazione non può che essere il collaboratore/dipendente, solo lui può sapere cosa ha fatto e quante ore di lavoro ci ha dedicato. In questo caso dunque l'*owner* viene identificato all'esterno delle aree aziendali coinvolte nel progetto, per questo, come detto, è opportuno allargare inizialmente il numero degli attori per comprendere meglio l'intero processo.

3) Come e quando deve essere inserito – l'obiettivo è sempre quello di rendere «invisibile» il nuovo sistema di rilevazione per ridurre la naturale resistenza che si incontrerà in fase di implementazione. In genere ci si trova davanti ad una serie di report che devono essere compilati ed informazioni che vengono comunicate con strumenti differenti (per esempio mail, cartaceo). In questo caso si coglie l'occasione per semplificare la vita del collaboratore/dipendente (che sarà il primo promotore del progetto, anche se con una certa diffidenza di base) e si progetta un'unica interfaccia ed un unico momento di rilevazione.
- «*Check*» ovvero la verifica. Il modello nasce come strumento di analisi del fabbisogno informativo aziendale, per questo la fase di verifica è forse la più critica e delicata. La verifica non si deve limitare allo scostamento tra quanto realizzato e gli obiettivi di ciclo, ma è di particolare importanza verificare se l'obiettivo stesso corrisponde al reale fabbisogno aziendale. Per questo è importante distinguere due momenti: durante il primo, il responsabile del modello verificherà in autonomia la corrispondenza di quanto sviluppato con quanto deciso in precedenza. Vi è poi un secondo distinto momento durante il quale il responsabile verificherà con gli operativi, i responsabili di area e i dirigenti l'effettiva corrispondenza con i fabbisogni aziendali. Se come detto «per rendersi conto che una strada è errata bisogna prima percorrerla», si può solo aggiungere che è importante scoprirlo prima di averne precorsa troppa.
- «*Act*» ovvero l'azione di rettifica. L'obbiettivo di questa fase è risalire alla causa dello scostamento ed intervenire. In base a quanto appena letto, le cause potrebbero essere posizionate a qualsiasi livello dell'analisi fin qui condotta. Per esempio andando a verificare un report può capitare che ci si accorga di una quantità oraria sbagliata, la cui causa va ricercata in un errore di rappresentazione, ovvero in una *query* mal strutturata o ancora causata da una mancata verifica del dato immesso dall'operatore. Ma può capitare anche che si metta in discussione il report stesso, non solo come layout ma proprio come informazione elaborata. Si ipotizzava di coinvolgere determinati attori seguendo alcune procedure vigenti, e solo davanti al report ci si rende conto che è opportuno rivedere prima la procedura operativa e solo in seguito lavorare sulle informazioni che devono essere veicolate.
Per poter essere efficaci, queste quattro fasi devono essere eseguite in sequenza in cicli relativamente ravvicinati. La durata di un ciclo deve essere abbastanza breve, altrimenti il modello perde uno degli elementi che lo giustifica, tuttavia non vi è standard e può essere variabile a causa della complessità del ciclo che si sta affrontando.

L'esempio fatto di un sistema di gestione delle attività dei collaboratori/dipendenti è stato concretamente realizzato in cinque giorni con cicli variabili dalle 2 alle 6 ore. L'obbiettivo iniziale era quello di agevolare la registrazione contabile dei costi dei collaboratori esterni sostituendo i modelli cartacei compilati internamente con dei prospetti elettronici. Dopo i primi cicli ci si è resi conto che il reale fabbisogno aziendale era l'implementazione di un sistema di controllo di gestione dei collaboratori e dei dipendenti, che ripartisse i costi tra le commesse e i progetti delle diverse società del gruppo. Il modello è attualmente in uso, e si è trasformato da strumento di analisi a strumento operativo.

Considerazioni di sintesi

In conclusione si può dire che gli strumenti di office automation, avendo una funzionalità ben più ampia di quella comunemente percepita, devono essere considerati tra gli strumenti cardine del sistema informativo aziendale. Strumenti alla portata di qualsiasi realtà grazie alla loro diffusione e alla possibilità di sviluppare in modo semplice micro-soluzioni e modelli operativi. In entrambi i casi contribuiscono a quel fondamentale passaggio dell'analisi *make or buy* che è la valutazione del fabbisogno aziendale, riuscendo a contrastare efficacemente il rischio da ipersoluzione.

Riferimenti bibliografici

David Burt, Donald Dobler, e Stephen Starling, *World Class Supply Management* (ed Mcgraw Hill 2002)
P. Watzlawick, *Di bene in peggio. Istruzioni per un successo catastrofico* (ed Feltrinelli 2011)
J. Gall, *Systematics* (ed Pocket Book NY 1978)
K. Ishikawa, *Guida al controllo della qualità*, (ed Franco Angeli 1988)

IL RUOLO DEL CONTROLLO DI GESTIONE NELLE MICROIMPRESE: IL CASO DEL TUBETTIFICIO SENESE

di Federico Barnabè, Pasquale Ruggiero
Università degli Studi di Siena
Franco Vaselli e Alessio Petracca
Studio Vaselli e Associati

Il contributo[1] si propone di mostrare come un sistema di controllo di gestione possa essere implementato con successo, pur con specifici adattamenti, in realtà aziendali particolari come quelle delle microimprese. Tali imprese risultano di interesse per un'analisi sui sistemi di controllo in quanto tipologia aziendale maggiormente rappresentativa del contesto italiano. Nello specifico, il contributo analizza il caso del Tubettificio senese, presentando le caratteristiche del sistema di controllo adottato nonché alcune considerazioni utili per altre aziende interessate ad intraprendere un percorso simile.

Introduzione

Le imprese di piccole dimensione, e nello specifico le microimprese, costituiscono un oggetto di analisi di estremo interesse essendo la tipologia di aziende predominante nel contesto italiano. Tali aziende, inoltre, sono di interesse poiché contraddistinte da caratteristiche organizzative ed operative che le rendono assolutamente uniche, pur con alcuni elementi di fragilità, quali le limitate risorse a disposizione e la mancanza di appropriati strumenti informativi a supporto del processo decisionale.
Al riguardo, questo contributo ha l'esplicito obiettivo di individuare le modalità più opportune attraverso cui un sistema di controllo di gestione possa essere implementato con successo, pur con opportune attenzioni e specifici adattamenti, in una microimpresa.
Partendo da tali premesse, nelle pagine che seguono si delinea il concetto di microimpresa, per poi procedere con l'evidenziazione delle principali caratteristiche organizzative ed operative di queste specifiche realtà che, conseguentemente, ne determinano le modalità di progettazione ed implementazione di un sistema di controllo di gestione. Le informazioni così proposte sono poi contestualizzate tramite uno specifico caso aziendale, per concludere con delle riflessioni di sintesi, incentrate sulle opportunità che l'introduzione di un sistema di controllo in azienda può presentare per altre microimprese interessate ad intraprendere tale percorso.

La «microimpresa»: inquadramento concettuale

L'Italia viene spesso indicata come il Paese della piccola e piccolissima impresa per antonomasia. Al riguardo, recenti dati Istat (2011) mostrano che su quasi 4,5 milioni di imprese attive, il 99,4% si caratterizza per una dimensione indicata come piccola. In prima approssimazione, si ricorda che la dimensione delle aziende è spesso definita in relazione al numero di addetti: sono piccole aziende quelle con un numero di addetti tra 10 e 49 mentre sono «microimprese» le aziende con meno di 10 dipendenti, già ben delineando con questo criterio un perimetro gestionale ed operativo limitato.
Più nello specifico, in Italia le microimprese hanno un peso determinante essendo circa 4,3 milioni di unità, ovvero il 95% del totale, ed impiegando il 47% del personale globalmente assunto. Le attività più frequentemente svolte da tali aziende sono: servizi, costruzioni, commercio, trasporto ed alberghi[2].
Nel loro essere piccole, tali aziende da una parte devono sottostare ad alcuni «naturali» limiti ma dall'altra, possono beneficiare di specifici vantaggi. In relazione ai primi, si ricordano le limitate risorse a disposizione e la non elevata influenza esercitabile sui mercati di approvvigionamento e di vendita; tra i vantaggi rientrano, invece, il basarsi su una struttura operativa e decisionale leggera e flessibile, e l'essere dotate di una elevata «elasticità organizzativa», idonea per un rapido adeguamento ai cambiamenti socio-economici esterni. Nel complesso, quindi, le aziende di piccole e piccolissime dimensioni mostrano peculiarità che ne fanno (e ne hanno fatto per decenni) realtà di successo e ne influenzano in

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

[1] *Sebbene questo contributo sia frutto di ricerca comune, sono da attribuirsi a: Federico Barnabè le sezioni Introduzione; Inquadramento concettuale della «microimpresa»; Le caratteristiche quantitative e qualitative della microimpresa; La definizione e l'implementazione di un sistema di controllo nelle microimprese; a Pasquale Ruggiero le sezioni Discussione e «suggerimenti» per le microimprese; Riflessioni di sintesi; a Franco Vaselli e ad Alessio Petracca la sezione Il caso del Tubettificio Senese. Gli autori desiderano ringraziare la proprietà del Tubettificio Senese, per l'indispensabile collaborazione ed il prezioso supporto forniti nella conduzione di questo studio.*
[2] *Parallelamente, i settori industriale e manifatturiero sono maggiormente caratterizzati da imprese più grandi.*

modo sostanziale le decisioni assunte in termini di struttura tecnica ed organizzativa, posizionamento competitivo, governo e gestione delle risorse.

Caratteristiche quantitative e qualitative della microimpresa

La definizione di impresa di piccole e micro dimensioni richiede l'uso di un criterio di classificazione e, soprattutto, di parametri sia quantitativi sia qualitativi.
Tra i parametri quantitativi, quelli più comuni sono attinenti alla dimensione assunta dalla specifica azienda, spesso direttamente desumibili dalla lettura dei documenti contabili redatti. In particolare, sono frequentemente citati parametri di natura (Mazzoleni 2008: 46):
- economica, come il fatturato ed il valore aggiunto;
- patrimoniale, come il capitale investito, quello di rischio, il capitale fisso ed il circolante;
- tecnica, come la numerosità delle unità produttive o il numero di prodotti fabbricati;
- organizzativa, come il numero di addetti o il numero di livelli direttivi.

Tra i suddetti, i parametri in assoluto più diffusi sono quelli del numero di dipendenti, del capitale sociale e del fatturato[3].
Appare del resto evidente che nell'analizzare una microimpresa non siano sufficienti soli parametri quantitativi[4], poiché rimarrebbero esclusi numerosi fattori ed elementi qualitativi che contraddistinguono queste realtà e che, più di ogni altro dato numerico, concorrono ad influenzarne e definirne le modalità di governo e le caratteristiche dei sistemi di controllo.
Nell'esaminare quindi i caratteri qualitativi che sono propri di una microimpresa, è possibile citare i seguenti elementi, rispettivamente di natura[5]:
a) societaria, in riferimento alla struttura proprietaria che si concentra spesso nella figura di un singolo titolare dell'azienda, eventualmente coadiuvato dai familiari. Ciò implica non solo un modello decisionale fortemente accentrato, ma anche la coincidenza tra proprietà e controllo all'interno di tali aziende, con preponderanza data al perseguimento di obiettivi ed interessi personali dell'imprenditore;
b) organizzativa, nel considerare una pressoché totale assenza di una struttura decisionale formalizzata e di un conseguente sistema di deleghe e di condivisione delle responsabilità interne. Ciò, se da un lato configura una struttura snella e non burocratizzata, dall'altro genera un forte accentramento del potere decisionale nell'imprenditore. In sostanza, si manifesta una situazione organizzativa in cui l'imprenditorialità, l'intuito e la creatività sono nettamente prevalenti sulla managerialità[6];
c) finanziaria, nella considerazione di una bassa patrimonializzazione di tali aziende e di una loro difficoltà nel reperimento di adeguate risorse finanziarie all'esterno della compagine aziendale, presso potenziali investitori o istituti di credito;
d) tecnica, a causa di tecnologie frequentemente arretrate o non aggiornate e di strutture operative necessariamente leggere o «ridotte»; si consideri, inoltre, che la limitata dimensione di queste aziende, in termini di addetti assunti, implica anche un limitato set di competenze e conoscenze a propria disposizione, cui è difficile far fronte con acquisizioni/assunzioni esterne, bensì richiedente soluzioni organizzative «interne», rivolte ad una maggiore generazione, formalizzazione e condivisione di conoscenze;
e) economica e competitiva, nel riconoscere un limitato potere o peso economico di queste aziende nei confronti dei mercati di riferimento per gli approvvigionamenti e le vendite e con una propensione all'internazionalizzazione ed all'innovazione definibile come marginale;
f) generazionale, considerando che larga parte di tali aziende sono imprese familiari, nelle quali i rapporti di parentela giocano un ruolo rilevante, anche ai fini dell'instaurarsi di meccanismi decisionali ed operativi assai spesso informali e non ben codificati. Purtroppo, tali elementi emergono spesso anche in relazione alle fasi di «passaggio generazionale», nelle quali l'assenza di sistemi di controllo formalizzati e di strumenti di condivisione-trasmissione delle conoscenze e competenze può determinare accentuate crisi gestionali, se non addirittura il fallimento di quelle realtà.
Nella considerazione congiunta delle precedenti riflessioni, un ruolo fondamentale può essere svolto da un sistema di controllo di gestione. Allo scopo e nella direzione di delineare le caratteristiche che tali sistemi dovrebbero possedere quando progettati per una microimpresa, da quanto finora evidenziato, emerge che si devono tenere presenti elementi inerenti a: la mappa organizzativa aziendale, le relazioni tra imprenditore, manager e livelli operativi, i metodi di governo adottati, la struttura del processo decisionale ed il sistema informativo di supporto, i meccanismi di comunicazione e di trasmissione delle conoscenze e competenze presenti in azienda.

Microimprese: definizione e implementazione di un sistema di controllo

Il controllo di gestione è un meccanismo operativo in grado di svolgere un rilevante ruolo in ogni tipologia di azienda, pur con alcune attenzioni. Esso si concretizza nella «*misurazione delle performance*

[3] In tal senso, da un punto di vista quantitativo si può far riferimento a grandezze cosiddette statiche - desumibili nella quasi interezza dallo Stato Patrimoniale dell'azienda oggetto di analisi - o dinamiche - definibili come «grandezze sintesi», ottenute cioè come risultato finale della messa in atto dell'attività produttiva e rilevabili attraverso la redazione del Conto Economico. Sui possibili parametri di riferimento ai fini della classificazione dimensionale delle aziende si possono consultare i contributi di numerosi noti autori tra i quali: Cattaneo (1963); Onida (1965); Cassandro (1965); Catturi (1984).
[4] Al riguardo, negli studi economico-aziendali appare condivisa l'opinione per la quale il ricorso esclusivo a parametri quantitativi ai fini della definizione della dimensione aziendale risulta di scarsa utilità. Su questo aspetto, tra gli altri, si vedano Onida (1939); Zappa (1956); Amodeo (1956); Masini (1960).
[5] Sui temi così proposti si vedano i contributi di Padroni (1983); Preti (1991); Lombardi Stocchetti (1996); Bianchi (1999); Catturi (2001); Arcari (2004); Mazzoleni (2008); Preti, Puricelli (2008); Cavaliere, Bergamasco (2011).
[6] Su questo si veda quanto affermano Bertini (1984) e Barretta (1999).

interne e nella responsabilizzazione su parametri-obiettivo, spesso collegata all'attribuzione di incentivi monetari» (Riccaboni 2011: 5).
Muovendo da questa definizione, va osservato che l'utilità di un sistema di controllo si sostanzia nella sua capacità non solo di generare dati ed informazioni di supporto per una più razionale conduzione del processo decisionale ed ai fini di una migliore organizzazione e gestione delle risorse e delle attività interne, ma anche di influenzare i comportamenti individuali ed organizzativi per far si che essi siano in linea con il perseguimento degli obiettivi aziendali. Infine, il controllo di gestione è un potente strumento «cognitivo», che permette di monitorare e controllare il sistema dei valori e delle conoscenze presente e diffuso all'interno dell'azienda, ovvero la sua cultura[7].
Nel considerare adesso la struttura di un sistema di controllo di gestione, è possibile far riferimento ad un noto *framework* che identifica due specifiche dimensioni del controllo, definite materiale ed immateriale[8].
Fanno parte della dimensione materiale del controllo tre elementi, ovvero:
a) la mappa organizzativa, che rappresenta l'insieme dei centri di responsabilità presenti in quella specifica azienda, ovvero le differenti tipologie di unità organizzative cui vengono assegnate le responsabilità per i risultati economico-finanziari;
b) il processo tecnico-contabile, ovvero il complesso delle attività sui cui si basa l'operatività del sistema di controllo;
c) la struttura tecnico-contabile di supporto, comprendente l'insieme di strumenti ed i modelli di rilevazione delle performance, di reporting delle informazioni e di analisi dei dati. Tale insieme di strumenti è di solito noto come «contabilità direzionale».
Alla suddetta dimensione materiale, se ne affianca un'altra immateriale.
Tale prospettiva attiene essenzialmente allo specifico ruolo assegnato al sistema di controllo ed alla definizione delle modalità di gestione del sistema stesso e delle relazioni ed interdipendenze interne.
Nello specifico, tale dimensione è detta «immateriale» proprio perché fa riferimento ad elementi non rinvenibili in modo formale (ad esempio documenti e report), bensì di natura *soft*, quali la cultura aziendale, il sistema dei valori in essere, le conoscenze possedute[9]. In altri termini, questa dimensione si concretizza in variabili sociali, culturali ed istituzionali, ed esplica la propria funzione nel tracciare e solidificare un legame tra controllo di gestione, comportamenti individuali e cultura aziendale.
Le domande alle quali conseguentemente si intende rispondere sono relative al ruolo che può essere assegnato al controllo di gestione in una microimpresa ed alle modalità che possono essere seguite per implementare questo sistema in siffatte aziende, pur con opportuni adeguamenti.
In relazione al ruolo che il «controllo» può assumere nelle microimprese, si ritiene che gli strumenti del controllo di gestione siano idonei a svolgere un prezioso ruolo nel supportare la proprietà e/o il management delle aziende di ridotte dimensioni nell'analizzare la propria situazione ed il mercato/contesto di riferimento, nel tracciare conseguenti direttrici di crescita impostando razionali programmi da attuare, nel misurare e valutare gli esiti delle strategie implementate e nel determinare quali scostamenti siano eventualmente identificabili dal confronto tra target e consuntivi. In tal senso, preme sottolineare che nell'analizzare il ruolo del controllo di gestione nelle microimprese appare immediatamente evidente una delle sue primarie finalità - quella di set di strumenti di informazione gestionale - a scapito di altri obiettivi, più tipicamente connessi al vero e proprio processo di misurazione delle performance, responsabilizzazione degli individui e conseguente attribuzione di incentivi.
Di fatto, in una microimpresa al controllo di gestione può essere assegnata innanzitutto la funzione informativa (relativa alle performance attualmente raggiunte), successivamente affiancata da quella di orientamento e guida, di ausilio al processo decisionale ed alla formulazione di traiettorie gestionali future, giungendo fino alla formalizzazione e condivisione di conoscenze (di tipo economico-aziendali) cruciali per la sopravvivenza ed il successo di quell'organizzazione.
In relazione invece alle modalità di implementazione di un sistema di controllo si sono già evidenziati i fattori quantitativi e qualitativi che rendono queste imprese delle fattispecie del tutto particolari, influenzandone necessariamente i comportamenti, le decisioni, le azioni e la capacità di adattamento ai cambiamenti ambientali, tutti elementi strettamente connessi con un sistema di controllo implementato in azienda.
In tal senso, le microimprese necessitano senza dubbio di strumenti metodologici ed operativi che consentano loro di impostare i propri percorsi di crescita e sviluppo, superando il gap di conoscenza ed organizzazione rilevabile nei confronti di aziende più grandi e maggiormente strutturate.
A questo scopo, il sistema di controllo ed i suoi strumenti andranno opportunamente adattati o «customizzati» in relazione alle caratteristiche dell'azienda oggetto dell'intervento[10].
In particolare, in riferimento alla cosiddetta dimensione materiale del controllo, il sistema di misurazione e di reporting adottato dovrebbe basarsi su un numero limitato di variabili, in modo da rendere evidente la situazione dell'azienda,

[7] *Come osserva Riccaboni (2011: 26), il controllo di gestione può essere considerato come* «un insieme di regole (le procedure formalizzate nei manuali), ruoli (l'insieme delle posizioni organizzative) e routines (le pratiche abitualmente in uso) coinvolti nella produzione, riproduzione e trasmissione dei valori caratterizzanti il 'codice di riconoscimento' dell'azienda. Tale meccanismo operativo costituisce, in altri termini, un 'accumulatore' e un 'diffusore' di valori socialmente costruito».
[8] *Si confronti al proposito Merchant, Riccaboni (2001) e Busco, Giovannoni, Riccaboni (2011).*
[9] *Su tali temi e, in particolare, sul concetto di cultura aziendale si veda ampiamente Catturi (2003).*
[10] Tuttavia, ci preme notare che l'accezione per la quale aziende di dimensione differente sono caratterizzate da evidenti diversità organizzative e gestionali, non limita certamente la validità generale dei principi e degli strumenti dell'Economia Aziendale, bensì presuppone una specifica loro declinazione rispetto a quei caratteri.

senza tuttavia generare un *overload* informativo.
Nello specifico, tra le suddette variabili dovrebbero comparire parametri sia di tipo statico sia dinamico, e sia attinenti alla dimensione economica sia a quella finanziaria dell'azienda, data la loro non coincidenza soprattutto nel breve termine. Conseguentemente, tra gli strumenti tecnico-contabili dovrebbe essere assegnato un ruolo rilevante sia a strumenti di programmazione (il budget) sia a strumenti di misurazione *ex-post* (la contabilità analitica, l'analisi di bilancio, l'analisi delle varianze), con attenzione anche per la dimensione finanziaria delle attività intraprese (il rendiconto finanziario).
In relazione alla dimensione immateriale, ed in virtù delle peculiarità delle microimprese, un ruolo fondamentale del controllo dovrebbe risiedere nell'attenzione prestata ad elementi *soft*, potendo supportare con efficacia attività e processi basati su valori quali la cultura aziendale, il senso di appartenenza delle persone, i legami (non solo familiari) che spesso sono presenti in queste aziende, la condivisione delle informazioni, il senso di monitoraggio e di ausilio reciproco tipico di realtà non rigidamente strutturate e burocratizzate. In questa direzione, la finalità da assegnare al controllo ed ai suoi strumenti e meccanismi non dovrebbe essere primariamente di tipo sociale e con un focus sui comportamenti individuali, quanto di tipo «cognitivo», considerando il controllo come uno strumento in grado di rendere esplicite, condivise e trasmissibili nel tempo (anche in una situazione di passaggio generazionale) le informazioni e le conoscenze possedute dall'imprenditore e dai suoi collaboratori.
Del resto, in qualsiasi realtà operativa un opportuno mix degli strumenti e delle logiche così ricordate andrà attentamente progettato e calibrato in considerazione delle caratteristiche gestionali ed organizzative incontrate.
Infine, e prima di passare alla presentazione del caso, rimane da notare che ove una microimpresa sia alla prima esperienza in materia di controllo di gestione, dovrebbe essere intrapreso un percorso graduale, possibilmente condiviso e soprattutto, ben comunicato all'interno dell'azienda, tale da poter essere progressivamente «metabolizzato» man mano che esso venga implementato. Al controllo di gestione, in tal senso, viene anche assegnato il particolare ruolo di propulsore e facilitatore di una particolare forma di innovazione aziendale, quella «gestionale»[11].

Il caso del Tubettificio Senese

Il caso presentato in questa sezione si innesta sull'impianto teorico discusso nelle pagine precedenti, mostrando più nello specifico una situazione caratterizzata da un tangibile «rinnovamento gestionale».
L'analisi, in particolare, si focalizza sulle dinamiche d'implementazione di un sistema di controllo realizzato in una realtà aziendale annoverabile a pieno titolo (per le caratteristiche quali - quantitative, precedentemente esposte) nell'alveo di quelle organizzazioni definite «microimprese».
Il Tubettificio Senese è una microimpresa che svolge attività di produzione e commercio di coni da filatura in carta e in plastica destinati all'industria tessile. Il settore di appartenenza è caratterizzato dalla presenza di un mercato sottoposto a continue e rapide oscillazioni, in quanto la domanda di tale mercato è influenzata dalle strategie di acquisto di tessuti dei grandi gruppi multinazionali, che possono decidere se privilegiare i fornitori occidentali o quelli orientali a seconda delle proprie esigenze.
Nel corso degli anni, tuttavia, l'azienda, non potendo competere alla pari con i colossi di settore, ha saputo ritagliarsi una strategica nicchia di mercato all'interno del confine nazionale, grazie a continui investimenti di carattere strutturale in impianti e macchinari all'avanguardia, garantendo così sia un continuo ampliamento della gamma di prodotti, sia il soddisfacimento delle diverse esigenze dei clienti. Tale strategia, orientata in una seconda fase anche alla ricerca di nuovi sbocchi nei mercati esteri, è stata fondata essenzialmente sui seguenti punti di forza:
a) prodotti e servizi:
- elevati standard qualitativi;
- servizio post-vendita;
- rapidità ed efficienza della rete distributiva;
b) barriere all'entrata:
- alti investimenti iniziali in capitale fisso;
- difficoltà nel reperimento degli impianti produttivi;
c) struttura organizzativa:
- rete commerciale capillare sul territorio;
- gestione diretta dei clienti da parte dell'imprenditore;
- professionalità dei responsabili nelle diverse aree di competenza.
Non mancano tuttavia diverse criticità, tra le quali:
1) concorrenza estera, soprattutto in riferimento alle politiche di prezzo aggressive da parte dei concorrenti operanti in paesi con manodopera a basso costo;
2) mercato delle materie prime:
- difficoltà nell'individuare il fabbisogno necessario alla produzione;
- difficoltà nel formulare un'efficiente politica degli approvvigionamenti, dovuta anche a frequenti oscillazioni nel prezzo delle materie prime;
3) carenze in merito alla programmazione e al controllo di gestione:

[11] *In tal senso, Riccaboni, Giovannoni (2005: 3-4) evidenziano che* «solitamente l'innovazione viene considerata da un punto di vista tecnologico. (...) Nella realtà operativa, tuttavia, l'innovazione non è solo tecnologica ma anche organizzativa e gestionale».

- scelte di gestione intraprese sulla sola base dell'esperienza e del fiuto imprenditoriale, senza alcuna fonte di natura informativa come supporto alle decisioni.

Le prospettive di crescita dell'organizzazione, finalizzate all'ingresso anche nei mercati esteri, scontava, soprattutto a seguito dell'ultima delle criticità menzionate, una *impasse* informativa, con tutte le difficoltà in termini di gestione del *pricing,* analisi delle performance e ricerca dell'efficienza, tale da non poter prescindere da una maturazione «gestionale» oltre che strutturale (nuovi investimenti in capacità produttiva). Per tal motivo, la proprietà ha intrapreso un processo di sviluppo finalizzato all'adozione di strumenti di controllo preventivo e consuntivo, con i quali migliorare la frequenza, la veridicità e la completezza delle informazioni quali - quantitative a supporto delle decisioni, e nel contempo una più ragionata, razionale, documentata successiva e conseguente capacità di negoziare le condizioni con il sistema creditizio.

L'intervento di controllo, pertanto, è stato strutturato partendo dalla definizione di un accurato processo di pianificazione strategica declinato in più obiettivi e supportato da diversi strumenti.

Gli obiettivi che l'azienda si è imposta di raggiungere hanno tenuto in considerazione la situazione aziendale di partenza (influenzata da fattori esogeni ed endogeni) e la sua prevedibile evoluzione, nonché i punti di forza sui quali fare leva per eliminare o quantomeno contenere i cosiddetti punti di debolezza che nel passato hanno penalizzato la gestione.

I principali obiettivi che hanno scandito il processo di programmazione sono stati:

- aumento della capacità produttiva attraverso il totale sfruttamento dei nuovi impianti, per consolidare la propria posizione nel mercato interno e per aggredire quote di mercato estero;
- incremento dell'export, in modo tale da mitigare eventuali flessioni del mercato nazionale, oltre alla ricerca di un ulteriore stimolo per la crescita;
- *upgrade* e ampliamento del mix produttivo, per confrontarsi positivamente con una domanda della clientela sempre più mutevole e variegata;
- realizzazione di un impianto fotovoltaico, finalizzato ad una riduzione dei costi per l'approvvigionamento di energia elettrica;
- riduzione degli oneri finanziari, ottenibile con un'approfondita analisi della situazione finanziaria della società e con un migliore impiego delle risorse attuali;
- ricerca dell'efficienza, attraverso un processo cognitivo della proprietà tale da semplificare e nobilitare la definizione delle strategie future.

Le azioni programmate per il raggiungimento dei suddetti obiettivi di piano, sono state organizzate sulla base di due fasi e di due strumenti fondamentali di contabilità direzionale, ovvero il *process budgeting* e la contabilità industriale (COIN).

Prima Fase: il Process Budgeting

Il lavoro intrapreso in questa prima fase di *start-up* innovativo ha avuto lo scopo di offrire alla proprietà uno strumento necessario per valutare la reale portata economico-finanziaria dell'azienda.

Sulla base dei dati di bilancio pregressi, è stata formalizzata l'assegnazione dei conti utilizzati nei vari esercizi alle destinazioni, costruendo un ribaltamento da contabilità generale a contabilità riclassificata, raggruppando le voci secondo criteri di omogeneità. Tutto ciò ha consentito di sintetizzare gli elementi essenziali che compongono il bilancio d'esercizio e di giungere ad un insieme di informazioni (condensate nel bilancio riclassificato) che, attraverso la costante comparazione tra dati a consuntivo e dati a budget, hanno permesso alla proprietà di «monitorare» costantemente la gestione.

Attraverso un accurato processo iterativo di *process budgeting* è stato quindi possibile redigere il *budget economico globale*, sintesi dell'aggregazione dei dati desunti dalla realizzazione di più budget operativi (budget delle vendite, budget dei fabbisogni, budget degli addetti e budget finanziario).

A tal proposito è stato svolto un attento e puntuale studio rispondente ad un'ottica di processo, tramite il successivo consolidamento dei budget settoriali.

In maggior dettaglio, si evidenzia che all'interno di un sistema di *process budgeting* è fondamentale individuare la variabile da cui far dipendere tutti gli altri valori contabili di natura previsionale. In questo caso (come del resto nella maggior parte dei casi), per i caratteri di rigidità produttiva connaturati al settore tessile, tale variabile è stata identificata nel budget delle vendite (rappresentato nella Tavola 1), dal quale, con un effetto «cascata», dipendono tutte le altre scelte di fabbisogno produttivo e finanziario.

Operativamente la redazione di tale prospetto è stato frutto di valutazioni ponderate circa i volumi di vendita passati e i prezzi medi raggruppati per le due ASA aziendali, declinate a loro volta in ulteriori sottocategorie. Le previsioni per l'anno a budget sono dunque il risultato di variazioni in termini assoluti delle quantità vendute con costanza dei prezzi medi di vendita[12]. La crescita programmata, in particolare, risponde alle politiche strategiche di internazionalizzazione pianificate dall'azienda e supportate dagli investimenti previsti in impianti produttivi e attrezzature industriali.

Il budget dei fabbisogni, da parte sua, è stato impostato prendendo in esame il dato storico relativo alle quantità utilizzate e formulando delle previsioni sull'andamento dei prezzi dei materiali impiegati.

[12] I prezzi sono stati mantenuti in costanza con il dato a consuntivo, per la difficoltà da parte dell'azienda di agire su una variabile che, soprattutto in questo tipo di settore, è imposta dal mercato.

È stato quindi redatto il budget finanziario (Fonti/Impieghi e Tesoreria), strumentale alla redazione del successivo budget patrimoniale. Il budget finanziario, nello specifico, mostra la situazione finanziaria in cui versa l'azienda nell'anno a consuntivo e la proiezione stimata per l'anno a budget, dipendendo e discendendo a sua volta dall'ammontare del capitale di debito contratto dall'azienda in passato, in quanto non previsti nuovi impegni per l'anno a budget.
Il budget degli addetti, invece, è stato realizzato partendo dall'analisi delle retribuzioni a consuntivo effettuando poi considerazioni sulle politiche previsionali di nuove assunzioni e/o variazioni contrattuali.
A questo punto del processo, tutti i dati desunti dai singoli budget operativi, a cui si aggiungono i valori derivanti dai costi di struttura, ammortamenti, e scelte di investimento, ritrovano una visione d'insieme nella redazione del budget economico riclassificato a margine di contribuzione, rappresentato nella Tavola 2.
Con riferimento all'aspetto patrimoniale (si veda la Tavola 3), le voci meritevoli di una particolare attenzione risultano il margine di struttura (sintesi della copertura degli impieghi a lungo termine attraverso le passività permanenti), il capitale circolante netto (sintesi del surplus/deficit di breve termine) e soprattutto la posizione finanziaria netta, a cui i vertici aziendali devono porre costantemente la massima attenzione, in quanto espressione della necessità di approvvigionarsi sul mercato a breve termine determinata dai fabbisogni generati dai primi due indicatori.
L'ultimo step realizzato per veicolare la gestione e il suo monitoraggio lungo un sentiero di efficienza, è stata la *Break Even Analysis* (BEA), strumento fondamentale per valutare la cifra di affari che permette di reintegrare sia i costi fissi sia i costi variabili corrispondenti a quel volume di produzione, dato un mix produttivo costante. In ottica previsionale, come suggerito dalla maschera presentata nella Tavola 4, la BEA riveste una preziosa valenza anche in ambito strategico, in quanto è in grado, tramite l'inserimento di ipotetici parametri strutturali desunti dal lavoro di *process budgeting*, di valorizzare e stimare i vantaggi appena descritti in previsione futura.

Seconda fase: la contabilità industriale

Il secondo passaggio di rinnovamento gestionale progettato per la microimpresa in esame è stato il processo d'implementazione della Contabilità Industriale (CI). La contabilità pregressa utilizzata in azienda, infatti, non suggerendo un elevato grado di accuratezza sui costi unitari dei singoli prodotti e quindi sulla loro effettiva redditività, ha spesso «obbligato» l'imprenditore a scelte destrutturate frutto della propria esperienza.
Il lavoro svolto, non ancora del tutto completato, ha avuto come punto di partenza l'identificazione dei vari centri di costo aziendali, nonché la riassegnazione dei vari costi d'esercizio ai diversi centri individuati (produttivi, ausiliari, comuni). Attraverso un'imputazione, diretta o mediante grandezze fisiche di ripartizione, il risultato suggerito da una parte ha permesso alla proprietà di individuare in modo accurato e preciso il costo imputabile al singolo prodotto realizzato, dall'altra ha offerto la possibilità di agire sul prezzo di vendita operando delle simulazioni a

Tavola 1 – Il budget delle vendite

TOTALE	**3.004.217**	**1,49**	**4.483.467,09**	**3.135.648,00**	**1,51**	**4.733.764,37**
DESCRIZIONE	**kg**	**P**	**V**	**kg**	**P**	**V**
	CONSUNTIVO AL 31/12/2011			**BUDGET 2012**		
CARTA	**2.244.537,40**	**1,17**	**2.630.489,12**	**2.300.000,00**	**1,17**	**2.695.488,60**
CONI CARTA INF. GR 45	1.944.728,40	1,17	2.272.376,33	1.992.782,71	1,17	2.328.526,83
CONI CARTA SUP GR 45	233.828,00	1,17	273.676,81	239.605,90	1,17	280.439,37
CONI CARTA COMMERCIALE	65.981,00	1,28	84.435,98	67.611,39	1,28	86.522,40
PLASTICA	**759.680,00**	**2,44**	**1.852.977,97**	**835.648,00**	**2,44**	**2.038.275,77**
CILINDRI INF. H 180	208.848,63	2,71	565.475,25	229.733,49	2,71	622.022,78
CILINDRI SUP. H 180	24.908,46	2,41	59.926,45	27.399,31	2,41	65.919,10
CONI PLASTICA INF. GR 40	293.085,73	2,28	668.270,53	322.394,30	2,28	735.097,58
CONI PLASTICA SUP GR 40	194.171,07	2,36	457.293,95	213.588,18	2,36	503.023,35
CONI PLASTICA COMMERCIALE	38.666,11	2,64	102.011,79	42.532,72	2,64	112.212,97
FINE DOCUMENTO						

Tavola 2 – Il budget economico: Conto Economico riclassificato

mastro	CON - 31/12/2011	BUDGET 2012	Scost.[2-1]	Scost.% [2-1]	CON - 31/12/2011 %	BUDGET 2012 %
010 - ricavi lordi vendita	5.150.467,76	4.903.764,37	-246.703,39	-4,8%	100,0%	100,0%
020 - resi ed altre detrazioni	-91,92		91,92	-100,0%	-0,0%	0,0%
RICAVI NETTI DI VENDITA	**5.150.375,84**	**4.903.764,37**	**-246.611,47**	**-4,8%**	**100,0%**	**100,0%**
030 - rimanenze finali	423.809,69		-423.809,69	-100,0%	8,2%	0,0%
040 - rimanenze iniziali	-436.005,08		436.005,08	-100,0%	-8,5%	0,0%
050 - acquisti di materie	-2.824.441,55	-2.604.426,49	220.015,06	-7,8%	-54,8%	-53,1%
consumi delle materie	**-2.836.636,94**	**-2.604.426,49**	**232.210,45**	**-8,2%**	**-55,1%**	**-53,1%**
070 - costi industriali variabili	-24.277,54	-24.000,00	277,54	-1,1%	-0,5%	-0,5%
090 - costi commerciali variabili	-124.930,20	-121.922,22	3.007,98	-2,4%	-2,4%	-2,5%
060 - costi del personale industriale variabile	-659.835,45	-656.022,48	3.812,97	-0,6%	-12,8%	-13,4%
costi operativi variabili	**-3.645.680,13**	**-3.406.371,19**	**239.308,94**	**-6,6%**	**-70,8%**	**-69,5%**
MARGINE DI CONTRIBUZIONE	**1.504.695,71**	**1.497.393,18**	**-7.302,53**	**-0,5%**	**29,2%**	**30,5%**
110 - costi del personale non industriale	-74.145,62	-80.599,83	-6.454,21	8,7%	-1,4%	-1,6%
065 - costi del personale industriale costante	-3.643,66	-3.700,00	-56,34	1,5%	-0,1%	-0,1%
075 - costi industriali costanti	-567.693,16	-491.233,28	76.459,88	-13,5%	-11,0%	-10,0%
095 - costi commerciali costanti	-96.171,71	-61.289,72	34.881,99	-36,3%	-1,9%	-1,2%
100 - costi amministrativi e generali	-439.402,12	-361.431,80	77.970,32	-17,7%	-8,5%	-7,4%
080 - ammortamenti e accantonamenti	-259.052,07	-211.115,27	47.936,80	-18,5%	-5,0%	-4,3%
costi operativi costanti	**-1.440.108,34**	**-1.209.369,90**	**230.738,44**	**-16,0%**	**-28,0%**	**-24,7%**
RISULTATO OPERATIVO	**64.587,37**	**288.023,28**	**223.435,91**	**345,9%**	**1,3%**	**5,9%**
120 - oneri finanziari	-90.219,98	-102.135,28	-11.915,30	13,2%	-1,8%	-2,1%
130 - proventi finanziari	18.076,13	17.950,00	-126,13	-0,7%	0,4%	0,4%
saldo gestione finanziaria	**-72.143,85**	**-84.185,28**	**-12.041,43**	**16,7%**	**-1,4%**	**-1,7%**
RISULTATO DI GESTIONE	**-7.556,48**	**203.838,00**	**211.394,48**	**-2797,5%**	**-0,1%**	**4,2%**
140 - oneri straordinari	-51.772,99	-65.182,28	-13.409,29	25,9%	-1,0%	-1,3%
150 - proventi straordinari	111.025,61	110.500,00	-525,61	-0,5%	2,2%	2,3%
saldo gestione straordinaria	**59.252,62**	**45.317,72**	**-13.934,90**	**-23,5%**	**1,2%**	**0,9%**
RISULTATO ANTE IMPOSTE	**51.696,14**	**249.155,72**	**197.459,58**	**382,0%**	**1,0%**	**5,1%**
160 - imposte sul reddito	-25.925,43	-79.756,47	-53.831,04	207,6%	-0,5%	-1,6%
RISULTATO NETTO	**25.770,71**	**169.399,25**	**143.628,54**	**557,3%**	**0,5%**	**3,5%**

Tavola 3 – Il budget patrimoniale

Codice conto - intestazione conto	CON - 31/12/2011	BUDGET 2012	Scost. [2 - 1]
310 - mezzi propri	1.612.780,92	2.027.645,81	414.864,89
320 - passività finanziarie a medio/lungo termine	745.858,74	582.913,11	-162.945,63
330 - altri debiti a medio/lungo termine			
Passività Permanenti	**2.358.639,66**	**2.610.558,92**	**251.919,26**
340 - immobilizzazioni materiali	-2.025.200,29	-1.923.466,33	101.733,96
350 - immobilizzazioni immateriali	-64.444,55	-4.340,00	60.104,55
360 - immobilizzazioni finanziarie	-383.125,19	-383.125,19	
370 - altri crediti a medio/lungo termine			
Attivo Fisso Netto	**-2.472.770,03**	**-2.310.931,52**	**161.838,51**
MARGINE DI STRUTTURA	**-114.130,37**	**299.627,40**	**413.757,77**
380 - rimanenze	-423.809,69	-603.000,00	-179.190,31
390 - clienti	-2.104.807,20	-2.023.197,92	81.609,28
400 - altri crediti a breve termine	-374.034,79	-506.083,78	-132.048,99
410 - fornitori	795.936,65	918.628,96	122.692,31
420 - fondi accantonamento correnti	705.147,15	761.747,90	56.600,75
430 - altri debiti a breve	163.993,06	350.887,15	186.894,09
CAPITALE CIRCOLANTE NETTO OPERATIVO	**-1.237.574,82**	**-1.101.017,69**	**136.557,13**
440 - attività finanziarie a breve termine	-432,49		432,49
450 - banche c/c	926.022,97	801.390,29	-124.632,68
460 - banche portafoglio	426.114,71		-426.114,71
POSIZIONE FINANZIARIA NETTA	**1.351.705,19**	**801.390,29**	**-550.314,90**

seconda del livello di *mark-up* e/o margine di contribuzione auspicato. L'utilizzo della contabilità industriale, nello specifico, è basato sulla formulazione a budget di previsioni riguardanti i livelli di produzione attesi, presupponendo quindi una precisa conoscenza dei cicli produttivi, dei fabbisogni di materiali e delle modalità di impiego della manodopera. Il trasferimento a livello contabile di queste informazioni è avvenuto attraverso la realizzazione per ciascun prodotto della distinta base (Di-Ba) e della distinta cicli (Di-Ci)[13]. La necessità di misurare il peso di tali cicli produttivi secondo la raccolta di dati oggettivi, ha portato all'inserimento nell'attività industriale della scheda di rilevazione ore uomo, attraverso la quale ogni singolo dipendente riassume le ore impegnate nei diversi centri di costo individuati.
Come anticipato, questo tipo di analisi è ancora in fase di rodaggio, trattandosi di una metodologia a carattere scientifico la cui piena sfruttabilità richiede tempo, interesse, e buona predisposizione alla tenuta delle rilevazioni di costo da parte dei suoi fruitori.
Alla luce di quanto esposto, è possibile affermare che il feedback della proprietà è stato di gran lunga positivo. Tale progetto ha permesso ai responsabili aziendali di attivare un circolo virtuoso di flussi informativi che hanno avuto risonanza positiva sulla risoluzione del *problem solving,* sulla tempestività d'azione, sul relazionarsi efficacemente nei rapporti interni e nei rapporti esterni. I risultati del rinnovamento realizzato, inoltre, a differenza di quanto avvenuto nella gestione passata, hanno permesso di orientare le scelte seguendo un'impostazione strutturata e consapevole, legittimata dalla presenza di informazioni utili e più che mai necessarie. Avere una base di confronto per valutare l'andamento della gestione (*budgeting*), ha offerto la possibilità di dominare gli eventi, di azionare eventuali manovre correttive, di allinearsi ad un sentiero di crescita sostenibile, a prescindere dalle dimensioni che caratterizzano la realtà portatrice del rinnovamento. Allo stesso tempo, gli sforzi convergenti verso la realizzazione di un efficiente sistema di contabilità industriale hanno suggerito utili indicazioni in merito alla reale struttura dei costi aziendali e, dunque, la preziosa possibilità di formulare in maniera consapevole le scelte di *pricing* su ogni singola referenza di prodotto.
Naturalmente il passaggio da un sistema gestionale pregresso a dir poco semplificato, ad un *modus operandi* fondato sulla conoscenza e sul controllo non è stato dicotomico, ma ha richiesto un graduale processo di adattamento lungo il quale non sono mancate innegabili criticità. Tra le principali difficoltà nel rinnovamento intrapreso, senza ombra di dubbio si colloca il passaggio da un piano dei conti rudimentale e obsoleto (inquinato da duplicazione di conti e/o di descrizioni conti) ad una configurazione codicistica e descrittiva ordinata e puntuale, oltreché necessaria per la strumentalità a cui assolve nella realizzazione del lavoro svolto.
Altre problematiche sono scaturite dalle difficoltà di interiorizzare i rinnovati e spesso complessi flussi procedurali e informativi di cui necessitano un sistema di *budgeting* e di COIN. Il doversi confrontare con strumenti complessi come quelli esaminati, richiedono una buona dose di volontà e buona predisposizione alla raccolta dei dati,

Tavola 4 – La Break Even Analysis

IMPIEGHI BREAK EVEN ANALYSIS (COMPLESSO AZIENDA)		
AMBIENTE	**CON**	**BUD**
PERIODO	**12/31/2011**	**2012**
RICAVI NETTI	5.150.375,84	4.903.764,37
MARK-UP	0,50%	3,45%
MARGINE LORDO DI CONTRIBUZIONE	29,22%	30,54%
COSTI COSTANTI	1.512.252,19	1.293.555,18
INFORMAZIONI RETRAIBILI		
MARGINE DI SICUREZZA	-25.864,83	667.542,46
MARGINE DI SICUREZZA %	-0,50%	13,61%
BEP	5.176.240,67	4.236.221,90
COSTI COSTANTI MAX COMPATIBILI	1.504.695,71	1.497.393,18
COSTI COSTANTI MAX COMPATIBILI SU MARK-UP	1.478.925,00	1.327.993,93
RICAVI NECESSARI SU MARK-UP	5.264.450,42	4.790.982,02
MLC % MINIMO COMPATIBILE	29,36%	26,38%
MLC MINIMO COMPATIBILE SU MARK-UP	1.538.022,90	1.462.954,43
MLC % MINIMO COMPATIBILE SU MARK-UP	29,86%	29,83%

[13] La Di-Ba consente di valorizzare le quantità di materie prime necessarie e le eventuali lavorazioni esterne; la Di-Ci invece misura i tempi delle varie fasi di lavorazione occorrenti alla realizzazione del prodotto.

ancor più in una realtà come quella esaminata di «micro» dimensioni, nelle quali la comprensione dei potenziali vantaggi derivanti da un efficiente sistema di controllo non sono del tutto immediati, bensì richiedono anche la compresenza di variabili contestuali (ruolo intimamente assegnato al controllo, modalità di gestione del controllo) che in molti casi possono decretare il successo (o l'insuccesso) del lavoro svolto. In tal senso l'impegno profuso dalla proprietà e la flessibilità mostrata nel recepire le nuove dinamiche procedurali implementate, hanno rappresentato un nodo cruciale per interiorizzare il passaggio gestionale e cementare le basi per una crescita duratura.

Discussione e «suggerimenti» per le microimprese

Il primo, forse anche il più importante, suggerimento che il caso aziendale appena presentato permette di rilevare è da individuare nella gradualità del processo di implementazione e nella reiterazione delle attività e degli strumenti da implementare. Questi suggerimenti sono riferibili ed applicabili anche alle aziende di grandi dimensioni ma lo sono ancor di più per quelle di piccole, se non piccolissime, dimensioni. Nelle prime, la gradualità nell'introduzione di nuovi strumenti di controllo è necessaria perché occorre coordinare e rendere unitaria una cultura aziendale che potrebbe presentare sfaccettature diverse, se non contrastanti, che potrebbero ostacolare se non compromettere il raggiungimento degli obiettivi del processo innovativo. Nelle aziende di piccole dimensioni la gradualità è altrettanto importante poiché è più probabile, data la preponderante figura dell'imprenditore e la presenza di una cultura aziendale che, pur essendo maggiormente omogenea, è più radicata nelle persone, a causa della mancanza di posizioni diversificate, e quindi meno propense ad accettare processi di cambiamento.
In tutti questi casi, un processo di innovazione, anche se riguardante gli strumenti di controllo, deve necessariamente passare attraverso un cosiddetto «scongelamento» della cultura aziendale esistente onde permettere un effettivo uso delle innovazioni introdotte. L'accettazione solo formale del processo di innovazione comporterebbe l'attivazione di un processo di apprendimento che si potrebbe definire «superficiale», riguardante cioè gli aspetti tecnici e procedurali del controllo (rientranti, come scritto in precedenza, nella parte materiale dei sistemi di controllo), senza però generare alcun impatto sull'insieme di valori e modelli mentali sottostanti al suo funzionamento/applicazione, riguardante cioè gli aspetti maggiormente immateriali del controllo.
Un tale risultato, oltre a generare un *decoupling* all'interno dell'azienda tra «valori» dichiarati e «valori» applicati, e quindi tra cultura e pratiche aziendali, è di sicuro svantaggio per le aziende poiché le nuove pratiche di controllo implementate genereranno dispendio di risorse, umane e finanziarie, non solo nella fase iniziale di implementazione ma anche successivamente, e in modo crescente, per la loro operatività.
Il secondo degli aspetti messi in rilievo all'inizio del paragrafo, quello della reiterazione, è strettamente legato a quello della gradualità.
La reiterazione nei processi di implementazione di nuove pratiche di controllo, oltre a rappresentare un momento di *fine tuning* alle specifiche caratteristiche dell'azienda dei nuovi strumenti manageriali che si intende implementare, costituisce un elemento importante per agevolare la condivisione degli aspetti immateriali del controllo. In tale ottica, basti pensare che la ridondanza delle conoscenze connesse ai nuovi sistemi di controllo che si intende introdurre in azienda permette una loro più efficace ed efficiente messa in pratica poiché, ad esempio, consente una maggiore condivisione del linguaggio che necessariamente si svilupperà in azienda.
Un ulteriore aspetto che ha sicuramente agevolato l'introduzione dei nuovi sistemi di controllo di gestione all'interno dell'azienda analizzata ha riguardato la finalizzazione del processo di implementazione. In altri termini, il processo di introduzione è stato, come scritto nella descrizione del caso aziendale, preceduto dalla (ri)fissazione degli obiettivi aziendali a medio/lungo termine, azione che ha permesso di rendere maggiormente proficui gli sforzi di implementazione dei nuovi sistemi di controllo di gestione, essendo questi percepiti non come degli strumenti avulsi dal contesto aziendale, bensì a questo strettamente funzionali.
A fronte delle considerazioni fin qui riportate, è importante sottolineare che la scelta degli strumenti di controllo di gestione da implementare per primi non è stata del tutto casuale ma effettuata in base a motivazioni ben precise. Si è puntato sul budget e sulla contabilità analitica per due ragioni fondamentali. Da un lato, questi due strumenti hanno insieme la possibilità di permettere al vertice aziendale di rappresentare in modo analitico ma nella sua interezza l'azienda ed i processi realizzati dalla/nella stessa, il tutto mediante l'utilizzo di schemi mentali non dissimili a quelli sottostanti la redazione del bilancio di esercizio. Dall'altro, il budget e la contabilità analitica sono tra di loro complementari dal punto di vista cognitivo e temporale. Il budget e la contabilità analitica, infatti, sono strumenti che hanno uno strettissimo legame con i due documenti contabili che le aziende devono obbligatoriamente redigere, lo Stato Patrimoniale

ed il Conto Economico. Tale legame permette ai soggetti che operano in azienda di non percepire l'introduzione dei due strumenti come un completo stravolgimento del loro modo di pensare ma come un affinamento dello stesso. In sintesi, sebbene in modo analitico e per successione, il processo di budgeting si conclude con la redazione di documenti pressoché identici a quelli richiamati in precedenza; la contabilità analitica è, invece, strettamente legata al Conto economico essendo un'esplosione in termini organizzativi dell'insieme di costi presenti all'interno del suddetto documento. I due nuovi strumenti non basando il loro funzionamento su linguaggi diversi da quelli utilizzati per i documenti obbligatoriamente diffusi all'interno dell'azienda trovano meno resistenze alla loro introduzione.
Passando a considerare gli aspetti cognitivi, il budget e la contabilità analitica sono tra loro strettamente legati essendo il primo lo strumento preparatorio per l'efficace funzionalità del secondo. Mentre con il primo si fissano gli obiettivi, anche in termini di costi, con il secondo si procede a determinare quanto effettivamente accaduto in azienda in termini di reale ed analitico consumo degli input economici e conseguentemente, a individuare gli scostamenti verificatisi rispetto a quanto programmato. Scostamenti che potranno essere sia positivi che negativi ma comunque importanti in termini informativi e da tenere in considerazione ai fini di un nuovo corretto, efficace ed efficiente processo di budgeting. Per tali ragioni, l'introduzione del budget e del sistema di contabilità analitica potrebbe essere ancor più agevole perché non percepita come un'ulteriore aggiunta di strumenti rispetto a quelli canonici/obbligatori già esistenti ma come un intervento di completamento del sistema esistente e pertanto, meno invasivo e maggiormente accettato ed accettabile.
La visione di interezza che i due strumenti rendono ai loro fruitori potrebbe, inoltre, far meglio affrontare le resistenze al cambiamento che qualsiasi processo di innovazione tende a generare. Avendo a riferimento l'intera azienda, il processo di implementazione è percepito come un processo che necessariamente va ad impattare su tutti i soggetti operanti all'interno dell'organizzazione, evitando, quindi, il sorgere di resistenze per cause legate alla «visione, costruzione ed individuazione» di potenziali disparità di trattamento.
Dal punto di vista temporale, poiché strumenti importanti e funzionali alla costruzione dell'immagine dell'azienda nelle persone che li utilizzano, i sistemi di budgeting e di contabilità analitica hanno il vantaggio, rispetto e complementarmente al sistema del bilancio di esercizio, di permettere di allargare l'ampiezza temporale di riferimento dell'immagine aziendale. Mentre il bilancio ha un arco temporale di riferimento annuale ed è percepito dalle persone che lo utilizzano soprattutto con un'ottica retrospettiva, budget e contabilità analitica hanno il pregio di allargare e dettagliare l'immagine aziendale ad almeno due esercizi consecutivi ponendo il soggetto utilizzatore esattamente al centro di quell'intervallo. Allargamento e posizionamento temporale che comportano, dal punto di vista gestionale, una riduzione dell'incertezza nei soggetti che adoperano i suddetti strumenti. Allargare il perimetro temporale all'interno del quale si cerca di razionalizzare la vita aziendale si concretizza, per le persone che operano in azienda, nella riduzione del rischio percepito ma potenzialmente anche del rischio effettivo futuro che si possano verificare eventi inattesi o quanto meno nella formazione di una maggiore conoscenza e coscienza delle condizioni dell'azienda nel momento in cui ci si troverà ad affrontare l'incertezza ed il rischio connesso a sopravvenute ed impreviste condizioni aziendali. Gli effetti positivi connessi all'allargamento dell'arco temporale di riferimento dei soggetti operanti in azienda, soprattutto in termini prospettici, non devono, soprattutto nella fase di iniziale implementazione dei nuovi sistemi di controllo di gestione, condurre a pensare di poter realizzare il processo di budgeting su un arco pluriennale sempre più ampio. Un maggior allargamento dell'arco temporale di riferimento del processo di budgeting è da realizzarsi ma sicuramente in un momento successivo alla fase di *start-up* del nuovo sistema di controllo implementato. Nella fase iniziale un immediato ed eccessivo allargamento dell'arco temporale di riferimento del budgeting potrebbe, invece, indurre persone culturalmente non abituate a tale pratica ad attribuire alle previsioni carattere di eccessiva soggettività ed aleatorietà facendo aumentare il rischio dalle stesse percepito. Carattere, che pur essendo insito in qualsiasi atto previsionale, andrebbe a ridurre all'interno dell'organizzazione la fiducia e la legittimità per i nuovi strumenti di controllo che sono stati implementati.
L'introduzione del budget e della contabilità analitica ha generato effetti positivi anche per gli altri strumenti contabili già esistenti in azienda e con i quali, come già scritto in precedenza, i primi devono necessariamente correlarsi per poter funzionare. Pertanto, il processo di introduzione di nuovi strumenti di controllo non può e non deve essere pensato ed implementato come un processo a sè stante ed indipendente dalla situazione aziendale nel suo complesso e, in particolare, dalle condizioni di operatività degli altri strumenti di controllo di gestione. Gli strumenti che andranno complessivamente ad operare in azienda devono essere pensati come un pacchetto unitario in modo

da individuare e valutare eventuali correlazioni ed interdipendenze. Tale prospettiva permette, lungo il processo di implementazione, di scoprire «legami» tra strumenti vecchi e nuovi che adeguatamente sfruttati possono generare esternalità positive, mentre se trascurate possono comprometterne il funzionamento facendo, erroneamente, attribuire un giudizio di fallacità agli strumenti e non al processo di implementazione. Si tenga presente che gli aspetti appena riportati hanno un forte impatto sulla dimensione immateriale dei sistemi di controllo di cui si è discusso in precedenza; in particolare, i soggetti attribuirebbero ai nuovi sistemi di controllo una posizione defilata all'interno della struttura aziendale, andando, quindi, a concretizzarsi i presupposti del processo di *decoupling* ricordato in precedenza.

Un'ulteriore criticità da considerare nel processo di implementazione dei nuovi sistemi di controllo, strettamente connessa all'interdipendenza esistente tra loro, è data dalla resistenza a rendere disponibili i dati posseduti da parte dei diversi soggetti operanti in azienda. Essere unico depositario di informazioni è considerato uno strumento di potere in azienda e la loro condivisione è molte volte vissuta come un rischio per la propria posizione organizzativa. In tal caso, sarebbe opportuno strutturare il processo di implementazione in modo da coinvolgervi gli attori aziendali chiave, solitamente depositari delle informazioni maggiormente rilevanti. Coinvolgimento che dovrebbe concretizzarsi nella paritetica condivisione delle informazioni e nella conseguente genesi di un efficace *feedback* informativo. La disponibilità a favore di tutti di maggiori e/o migliori informazioni dovrebbe, inoltre, permettere ai diversi soggetti coinvolti di coordinare e svolgere le attività di cui sono responsabili in modo ancor più efficiente ed efficace. Affinché quest'ultimo effetto possa verificarsi è importante strutturare il processo di implementazione dei nuovi strumenti in modo da produrre report a favore dei suddetti soggetti entro un arco temporale non troppo posticipato rispetto a quando gli stessi hanno condiviso i dati in loro possesso.

Oltre a quanto sin qui riportato, il caso aziendale sviluppato in questo lavoro ha permesso di rilevare degli ulteriori aspetti che potrebbe essere altrettanto di interesse commentare.

Il processo di introduzione dei nuovi sistemi di controllo di gestione è stato realizzato in una fase particolare per la vita futura dell'azienda: la conclusione del percorso di studi universitari del figlio del proprietario dell'azienda e l'introduzione dello stesso all'interno della compagine aziendale. Atto con il quale è iniziato a profilarsi, sebbene ancora lontana nel tempo sia la sua completa realizzazione, l'iniziale processo di passaggio generazionale dell'azienda. Data la situazione dell'azienda, l'introduzione dei nuovi sistemi di controllo ha facilitato l'ingresso del suddetto soggetto all'interno dell'organizzazione ed allo stesso tempo ne ha goduto lo stesso processo innovativo di cui si sta discutendo. In particolare, l'ingresso del figlio dell'imprenditore nella compagine aziendale è stato facilitato soprattutto in termini informativi e cognitivi. La maggiore analiticità degli strumenti di controllo implementati in azienda ha permesso la costruzione, a favore del nuovo soggetto entrante, di un migliore quadro informativo soprattutto perché più analitico rispetto a quello fornito dagli strumenti contabili tradizionali. Inoltre, l'interpretazione di informazioni maggiormente analitiche permette al soggetto che le utilizza di meglio «comprendere» i processi aziendali sottostanti, cui quelle stesse informazioni si riferiscono. Il passaggio generazionale, oltre ad essere stato agevolato, come appena scritto, dalla presenza in azienda del budget e della contabilità analitica, ha a sua volta permesso di ridurre le resistenze, soprattutto del soggetto proprietario, all'introduzione dei suddetti strumenti. Infatti, l'imprenditore ha attribuito al budget ed alla contabilità analitica un valore particolare poiché non li ha considerati esclusivamente in termini funzionali (e quindi strumentali all'assunzione di migliori decisioni in azienda) ma anche, al pari di un qualsiasi altro investimento, come elementi in grado di accrescere il valore dell'azienda, in particolare il valore patrimoniale dell'azienda che successivamente passerà sotto la direzione del suo genito.

Infine, ma certo non perché meno importante, è opportuno rilevare la difficoltà di avvio ed implementazione del processo di introduzione dei nuovi sistemi di controllo a seguito della scarsità di risorse finanziarie disponibili. Difficoltà che, soprattutto nei casi di valutazioni con un'ottica di breve termine, potrebbe addirittura arrivare a bloccare lo sviluppo del processo innovativo perché produttore di maggiori costi più che di benefici: come per qualsiasi altro processo di innovazione, anche quelli riguardanti i sistemi di controllo devono essere valutati con un'ottica di medio - lungo termine. Nel caso analizzato, l'ottenimento di uno specifico finanziamento a fondo perduto ha sicuramente facilitato l'accettazione del processo innovativo da parte dell'imprenditore. In generale, si potrebbe affermare, che la gradualità del processo di cui si è scritto all'inizio del paragrafo, oltre a benefici in termini cognitivi, potrebbe generarne altri in termini finanziari. Infatti, la gradualità del processo permetterebbe una maggiore dilazione nel tempo del sostenimento della spesa da parte dell'azienda e quindi, una sua maggiore sostenibilità economico-finanziaria.

Riflessioni di sintesi

«La conoscenza è potere», queste le parole di Francesco Bacone, un noto filosofo del passato, secondo il quale: sfruttare, arricchire e condividere il proprio bagaglio cognitivo, permette all'individuo di controllare se stesso e gestire nel miglior modo tutto ciò che lo circonda.
Se, rivisitata in termini economici, si potrebbe affermare che un'organizzazione, di grandi dimensioni e/o di «micro» dimensioni, come nel caso analizzato, può più facilmente realizzare ottimi risultati in termini materiali (profitto) ed immateriali (ad esempio una crescita sostenibile e quindi legittimazione interna ed esterna), se riesce a trasmettere, raccogliere e trasformare i propri dati in informazioni, al fine di sfruttarne le cruciali potenzialità nei processi decisionali ed operativi. Alla luce di quanto scritto, il Tubettificio Senese ha dimostrato come si possa «guidare» il proprio business verso un miglioramento in termini di efficienza e credibilità, facendo leva su di una gestione informata e diretta sulla base di un efficiente sistema di controllo.
Tutti gli sforzi profusi, merito della visione intuitiva e lungimirante della proprietà aziendale, in grado di cogliere le potenzialità insite nel rinnovamento realizzato, non sono e non devono essere un caso di *best practice* tra le piccole e piccolissime imprese, isolato nel tempo e nello spazio. Per queste tipologie aziendali, accettare la sfida del rinnovamento gestionale, condividere e interiorizzare la cultura del controllo, valorizzare il bagaglio cognitivo presente in azienda, sono di certo le chiavi di volta per dominare la complessità congiunturale imperante, un viatico in grado di guidare anche realtà come le loro verso una crescita consapevole e sostenibile.

Bibliografia

Amodeo D. (1956), Le gestioni industriali produttrici di beni, Utet, Torino.
Arcari A. (2004), PMI. Meccanismi di controllo e gestione della crescita, Egea, Milano.
Barretta A.D. (1999), Struttura organizzativa e controllo di gestione nelle PMI italiane, Rivista dei Dottori Commercialisti, 50(2), pp. 241-264.
Bertini U. (1984), Il governo d'impresa tra «managerialità» e «imprenditorialità», Studi e Informazioni, n. 4, pp. 19-36.
Bianchi C. (1999), Il governo dello sviluppo nella piccola impresa attraverso i modelli «dinamici», Piccola Impresa/ Small Business, n. 3, Ins-Edit, Genova.
Busco C., Giovannoni E., Riccaboni A. (2011), Il controllo di gestione, a cura di, Ipsoa, Milano.
Catturi G. (1984), Lezioni di Economia Aziendale, Vol. I, Cedam, Padova.
Catturi G. (2001), L'universo dei piccoli, a cura di, Cedam, Padova.
Catturi G. (2003), L'azienda universale, Cedam, Padova.
Cassandro P.E. (1965), Le aziende: principi di ragioneria, Cacucci, Bari.
Cattaneo M. (1963), Le imprese di piccole e di medie dimensioni. Tratti caratteristici con particolare riguardo all'economia delle imprese operanti nelle aree sottosviluppate, Istituto Editoriale Cisalpino, Milano.
Cavaliere A., Bergamasco A. (2011), Il Controllo di gestione nelle PMI, Buffetti.
ISTAT (2011), Struttura e dimensione delle imprese, Anno 2009, Archivio Statistico delle Imprese Attive (Asia).
Lombardi Stocchetti G. (1996), Il controllo di gestione nella piccola impresa, Egea, Milano.
Masini C. (1960), L'organizzazione del lavoro nell'impresa, Giuffrè Editore, Milano.
Mazzoleni A. (2008), Controllo di gestione e performance aziendali nelle PMI, FrancoAngeli, Milano.
Merchant K.A., Riccaboni A. (2001), Il controllo di gestione, McGraw-Hill, Milano.
Onida P. (1939), La dimensione del capitale d'impresa, Giuffrè, Milano.
Onida P. (1965), Economia d'azienda, Utet, Torino.
Padroni G. (1983), "La problematica organizzativa nell'azienda di minori dimensioni", in AA.VV., L'organizzazione nella economia aziendale, FrancoAngeli, Milano, pp. 71-100.
Preti P. (1991), L'organizzazione della piccola impresa, Egea, Milano.
Preti P., Puricelli M. (2008), Gestione delle PMI, Il Sole 24 Ore Libri, Milano.
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.
Riccaboni A., Giovannoni E. (2005), L'innovazione organizzativo-gestionale: requisiti e criticità, Quaderni Senesi di Ragioneria e di Economia Aziendale, Serie Interventi n. 94.
Zappa G. (1956), Le produzioni nell'economia delle imprese, Egea, Milano.

I SISTEMI INFORMATIVI AUTOMATIZZATI A SUPPORTO DEI PROCESSI DI DIREZIONE AZIENDALE. ANCORA UN RITARDO CRONICO PER LE PICCOLE IMPRESE?

di Massimo Ciambotti[1]
Professore ordinario di Programmazione e Controllo – Dipartimento di Economia, Società, Politica, Università di Urbino
Selena Aureli
Università di Bologna, Dipartimento di Scienze Aziendali
e Daniele Giampaoli
Università di Urbino

Questo lavoro esamina i sistemi informativi automatizzati funzionali al supporto delle attività di pianificazione e controllo, allo scopo di verificare se aziende di dimensione diversa registrano tassi di adozione differenti. Inoltre, particolare attenzione viene dedicata alla percezione dei potenziali benefici derivanti dall'adozione di tali sistemi. I risultati confermano la tendenza delle piccole imprese ad utilizzare i sistemi informativi automatizzati soprattutto a livello operativo e poco a sostegno della formulazione delle strategie.

This paper aims to understand which types of automated information systems are currently in use among small, medium and large organizations to support planning and control functions. Differences in adoption rates are related to company size. Moreover, different beliefs regarding information systems' benefits are examined. Results confirm small firms' scarce use of information systems in supporting strategic decision making.

Introduzione

In un mondo globalizzato, dinamico e complesso, la capacità di utilizzare abilmente le tecnologie dell'informazione e comunicazione (ICT) rappresenta un fattore chiave per incrementare efficienza e competitività (The Global Competitiveness Report, 2011 - 2012). Questo vale anche per le imprese di dimensione medio - piccola (PMI), che devono puntare, oltre che su internazionalizzazione ed innovazione dei prodotti, anche sull'efficienza ed efficacia di tutti i processi aziendali, ivi compresi i processi di trattamento e comunicazione dei dati finalizzati al soddisfacimento delle esigenze informative d'azienda. Se applicate al sistema informativo aziendale, le ICT possono infatti contribuire a velocizzare la produzione di informazioni, incrementandone l'accuratezza e la tempestività, ma anche migliorando la produttività del lavoro amministrativo e diminuendo il costo di gestione delle informazioni (Agliati, 1996; Haag et al., 2004). Esse possono contribuire ad accelerare la capacità dell'azienda di rispondere ai cambiamenti di mercato, nonché diventare vere e proprie chiavi di accesso a nuove opportunità di sviluppo sulle quali fondare le strategie (Cioppi e Savelli, 2006; De Luca, 2011). In pratica, le ICT consentono l'automazione delle procedure organizzative che regolano il modo in cui le informazioni sono utilizzate, incrementandone l'efficienza e l'affidabilità, nonché, in certi casi, contribuendo a cambiare il modo in cui l'azienda si relaziona con gli *stakeholder*.
Tuttavia, nelle aziende, non sempre è riscontrabile un sistema informativo automatizzato, cioè realizzato *in toto* o in parte con tecnologie informatiche (Camussone, 1998; Tagliavini et al., 2003).
Tradizionalmente, le PMI si caratterizzano per una scarsa adozione dei sistemi informativi automatizzati, imputabile soprattutto alla mancanza di risorse finanziarie ed alle limitate competenze interne in tema di ICT e sistemi informativi, nonché all'incapacità degli imprenditori di comprendere i vantaggi derivanti dall'uso di tali sistemi informativi automatizzati (Caldeira e Ward, 2002; Lucchetti e Sterlacchini, 2004; Cioppi e Savelli, 2006, Harindranath et al. 2008).
A livello empirico, poi, gli studi continuano a fornire risultati controversi sui benefici derivanti dall'introduzione delle ICT nelle PMI (Ritchie e Brindley, 2005).
Ciononostante, queste aziende dimostrano un atteggiamento positivo verso le nuove tecnologie, soprattutto per quanto riguarda il contributo dei sistemi informativi automatizzati alla riduzione dei costi, mentre minori sono le aspettative relative alla capacità di tali strumenti di supportare la formulazione e il controllo degli obiettivi strategici (Harindranath et al. 2008).
In effetti, l'implementazione delle ICT nelle PMI ha riguardato generalmente sistemi informativi automatizzati volti a migliorare i processi operativi e l'efficienza delle funzioni, mentre investimenti in sistemi finalizzati a migliorare il processo decisionale sono stati più rari (Merlino et al. 1997; Del Baldo, 2008). Eppure le ICT possono essere una risorsa critica per il controllo di gestione (Dechow et al. 2007) e per fornire ai manager informazioni utili al

** Gli articoli di questa sezione sono stati sottoposti a doppio referaggio anonimo secondo gli standard internazionali. Sulla procedura è stato chiesto l'accreditamento da parte dell'Accademia Italiana di Economia Aziendale (AIDEA).*
[1] Il lavoro è frutto di una ricerca comune, tuttavia sono da attribuire a Massimo Ciambotti: Introduzione e Riflessioni conclusive; a Selena Aureli: Evoluzione e classificazione dei sistemi informativi automatizzati; L'uso dei sistemi informativi automatizzati nelle PMI; I benefici dei sistemi informativi automatizzati; Impostazione della ricerca e metodologia; La rilevanza del fattore dimensionale; La rilevanza delle percezioni del management; a Daniele Giampaoli: Discussione dei dati

processo decisionale (Johnson e Kaplan, 1987).
Di conseguenza, il principale obiettivo di questo lavoro è indagare se, ancora oggi, tra aziende di diversa dimensione, esistono differenze nell'adozione dei sistemi informativi automatizzati funzionali al supporto delle attività di pianificazione e controllo. Primariamente, la ricerca andrà a rilevare il grado di diffusione dei sistemi informativi automatizzati presenti a livello operativo, gestionale e strategico, per le diverse categorie dimensionali di imprese. Di seguito, si cercherà anche di esaminare il livello di consapevolezza di manager ed imprenditori riguardo al supporto che tali sistemi possono fornire nell'analisi della redditività, della strategia ed al suo sviluppo, in quanto la percezione dei benefici legati ai sistemi informativi automatizzati rappresenta, secondo gli autori, uno dei *driver* principali all'adozione di tali strumenti.
I risultati emersi confermano la presenza di differenze tra piccole e grandi imprese per quanto riguarda l'adozione di sistemi informativi automatizzati atti a supportare la formulazione, l'implementazione e il controllo della strategia, mentre emergono comportamenti similari per quanto riguarda l'uso dei sistemi informativi automatizzati a livello operativo. Inoltre, è possibile rilevare differenze di percezione dei benefici ad essi associati, che potrebbero in qualche modo influire sulla concreta implementazione dei sistemi informativi automatizzati.
L'obiettivo del presente lavoro è quello di arricchire la letteratura presente sull'argomento, fornendo una panoramica generale sui vari sistemi informativi automatizzati adottati dalle imprese italiane, non focalizzando l'attenzione solo su uno specifico strumento o software, né su una singola categoria di imprese. Così facendo è possibile determinare il livello di pervasività dei sistemi informativi automatizzati nelle varie tipologie di aziende e contemporaneamente fornire informazioni utili anche agli operatori del settore, come *software house* e consulenti manageriali ed informatici.

Evoluzione e classificazione dei sistemi informativi automatizzati

Tante sono le definizioni di sistema informativo aziendale proposte in letteratura, così come tanti sono gli approcci di studio e le discipline che si sono occupate di questo tema, quali l'organizzazione aziendale, l'informatica, la tecnica ingegneristica e, non meno importante, l'economia aziendale (Camussone, 1998; Laudon e Laudon, 2003).
In ottica aziendale, tale termine fa riferimento a quell'insieme di processi formali ed informali di raccolta, elaborazione e trasmissione delle informazioni che, attraverso l'utilizzo di diversi elementi - persone, mezzi tecnici, dati -, determinano i procedimenti di produzione dell'informazione finalizzati a soddisfare, con efficacia ed efficienza, le esigenze conoscitive interne ed esterne d'azienda (Rugiadini, 1970; Camussone, 1990 e 1998; Agliati, 1996; Marchi, 2003).
Recentemente, il sistema informativo aziendale è concepito come un insieme di componenti interrelate che raccolgono, elaborano, archiviano e distribuiscono informazioni avvalendosi di tanti e diversi sistemi informativi ed informatici (Laudon e Laudon, 2003).
Nella prassi, infatti, l'attenzione è rivolta soprattutto ai sistemi informativi che si basano su una qualche tecnologia informatica (*hardware* e/o *software*).
I primi contributi scientifici dedicati ai cosiddetti sistemi informativi automatizzati a supporto del governo aziendale risalgono agli anni '60 (Mucelli, 2000; Pasini, 2004; Amigoni, 2004). Da questa prima fase, centrata sull'importanza dei dati e sulla riduzione dei tempi di elaborazione delle procedure aziendali più ripetitive (nascono i *Transaction Processing Systems* o TPS e gli *Electronic Data Processing Systems*), si è passati, negli anni '70, ad una fase centrata sulle informazioni (con la diffusione dei *Management Information Systems* o MIS), in cui lo scopo dei sistemi informativi automatizzati era supportare il controllo direzionale, fornendo informazioni standardizzate attraverso procedure automatizzate (Davis e Olson, 1985; Camussone, 1998).
Successivamente il compito delle ICT applicate al sistema informativo aziendale è diventato quello di facilitare il *top management* nel processo decisionale (grazie ai *Decision Support Systems* - DSS), fino ad arrivare, verso gli anni '80, all'introduzione di sistemi che cercano di simulare il processo decisionale di esseri umani come gli *Expert Systems* (ES) (Camussone, 1998).
Negli ultimi anni sono poi stati creati sistemi di *Business Intelligence* (BI), i quali ripropongono le funzionalità e contenuti dei DSS rendendone l'utilizzo più semplice ed intuitivo e quindi utile anche al management di medio livello (Quagli *et al.,* 2005). Infatti, i sistemi di *Business Intelligence* consentono una normalizzazione spazio-temporale delle informazioni raccolte sui differenti livelli gerarchici, corrispondenti ai diversi livelli decisionali, mediante procedure di quadratura dei dati (De Luca, 2011).
Contemporaneamente, si è assistito ad una evoluzione dei sistemi informativi da funzionali, cioè disegnati per facilitare il lavoro di una singola funzione o unità organizzativa (come nel caso dei sistemi informativi contabili presenti nel reparto amministrativo), a «globali» ossia capaci

di rispondere ai bisogni informativi di diverse funzioni o dell'intera organizzazione, come nel caso dei sistemi di BI e degli ERP (*Enterprise Resource Planning*). Grazie allo sviluppo della tecnologia informatica, sempre meno costosa, ma con capacità di calcolo crescente, si è infatti diffusa l'adozione di sistemi di BI fondamentali per il controllo manageriale dell'impresa nella sua globalità (Granlund e Malmi, 2002), a cui si sono affiancati sistemi informativi automatizzati utili a gestire processi complessi che attraversano più funzioni, come i sistemi di *Supply Relationship Management* (SRM), *Supply Chain Management* (SCM) e *Customer relationship management* (CRM), i quali raccolgono e distribuiscono informazioni su fornitori e clienti attraverso le funzioni aziendali ed ai vari livelli gerarchici, supportando la pianificazione ed il controllo di tutte le attività coinvolte nell'acquisto, produzione o vendita di un prodotto.
Allo scopo di meglio comprendere come i sistemi informativi automatizzati sopra citati possano contribuire ad un efficace governo dell'azienda, è utile classificarli in base alle caratteristiche dei processi decisionali dei manager che devono supportare, presenti ai diversi livelli gerarchici dell'azienda, come proposto da Anthony (1965) e Simon (1977).
Seguendo questa impostazione, già largamente condivisa (Grandori e Devecchi, 1983; Gorry e Scott Morton, 1986; Rockart e De Long, 1988; Camussone, 1998; Marchi, 2003; Castellano, 2003), al livello più basso si trovano i sistemi informativi operativi, come i TPS ed i sistemi di automazione d'ufficio (OAS), che mirano a fornire informazioni frequenti, dettagliate e accurate ad impiegati e manager operativi coinvolti con le attività giornaliere e grazie ai quali è possibile eseguire operazioni e risolvere problemi di routine, quali la registrazione di operazioni contabili, il calcolo delle ore lavorate dai dipendenti e delle relative paghe. Al contrario, i sistemi informativi automatizzati destinati ai manager di linea e di medio livello, come i MIS, accedono, elaborano e riassumono informazioni di fonte interna (di solito provenienti dai sistemi operativi), per supportare la formulazione di decisioni parzialmente strutturate e programmabili, nelle diverse aree funzionali.
Si tratta di sistemi informativi manageriali che forniscono principalmente informazioni diagnostiche e di tipo preventivo, con lo scopo di segnalare problemi correnti o probabili nel breve periodo. Infine, al livello più alto dominano i sistemi di tipo strategico il cui scopo è raccogliere informazioni interne ed esterne, non strutturate, poco frequenti e incomplete, per identificare *trend* futuri e aiutare CEO e *top manager* a controllare e sviluppare le strategie aziendali. Attraverso processi di simulazione, analisi di sensitività e di impatto, gli ES e sistemi di *knowledge management* (KM), aiutano ad evitare i problemi in anticipo, in quanto forniscono ai manager nuovi modelli interpretativi dei dati esistenti ed offrono una visualizzazione delle possibili future strategie.

L'uso dei sistemi informativi automatizzati nelle PMI

Tradizionalmente, le PMI si caratterizzano per uno scarso utilizzo dei sistemi informativi automatizzati, imputabile alla mancanza di risorse finanziarie da investire, alle poche competenze interne ed all'incapacità degli imprenditori di comprendere i vantaggi derivanti dall'uso di tali sistemi (Caldeira e Ward, 2002; Lucchetti e Sterlacchini, 2004; Cioppi e Savelli, 2006, Harindranath et al. 2008).
Studi passati indicano che le medie imprese italiane sembrano dedicare più risorse allo sviluppo e mantenimento del sistema informativo automatizzato rispetto alle piccole. Inoltre le tecnologie dell'informazione utilizzate sono considerate importanti soprattutto a livello operativo (e non come strumento in grado di dare valore aggiunto al processo) (Ravarini et al., 1994).
Similmente, nelle piccole imprese anglosassoni (Smith, 1999), l'uso del computer e di altre tecnologie a supporto dei sistemi informativi, è significativo soprattutto in relazione alla raccolta di informazioni di base su clienti, fornitori e magazzino (98%), nonché in rapporto alla gestione dei dati contabili (69%). L'uso di sistemi informativi automatizzati capaci di effettuare simulazioni o previsioni è limitato (circa 40%), così come nel caso di sistemi dedicati all'analisi di sensibilità (25%). Dunque minore è la diffusione dei sistemi informativi definiti manageriali.
Tuttavia, la maggior parte delle ricerche condotte a livello sia nazionale che internazionale tendono a focalizzare l'attenzione su specifici sistemi informativi automatizzati. Ad esempio, gli studi dedicati ai sistemi di integrazione delle informazioni, come gli ERP, suggeriscono che la presenza degli stessi è ancora limitata alle grandi e medie imprese, sia in Italia (Agliati, 1999) che all'estero (Koh e Maguire, 2004). Allo stesso modo, la diffusione nelle piccole imprese di sistemi informativi interorganizzativi, che usano computer e altre tecnologie per raccogliere e scambiare informazioni con altre aziende o partner, sembra aver avuto dei forti ritardi, rispetto a quanto avvenuto nelle grandi imprese (Huges et al., 2003).
Oltre al sopra citato aspetto, la letteratura si contraddistingue per la scarsità di ricerche empiriche che mettono a confronto, contemporaneamente,

l'utilizzo dei sistemi informativi automatizzati da parte di grandi, medie e piccole imprese. Più sovente, infatti, le ricerche danno quasi per scontato un certo ritardo delle imprese di minore dimensione rispetto alle grandi o presumono che ci siano delle differenze di comportamento, sicché focalizzano l'attenzione solo sulle piccole imprese, andando ad analizzarne fabbisogni informativi, motivazioni all'uso, pratiche, problemi di implementazione e benefici attesi dall'implementazione di tali sistemi.

I benefici dei sistemi informativi automatizzati

L'adozione di tecnologie informatiche a supporto dei sistemi informativi aziendali, che sostituiscono il lavoro intellettuale e non il lavoro fisico, risulta essere evoluta di pari passo con l'aumento della complessità gestionale e del valore della conoscenza (Amigoni, 2004). Oggi, in particolare, un'informazione accurata, affidabile e tempestiva è alla base dello sviluppo della conoscenza che rappresenta una risorsa immateriale critica ai fini della costruzione di un vantaggio competitivo sostenibile (Martinelli e Romagnoli, 2002). Ciò nonostante, fino a qualche anno fa, la produzione di conoscenza attraverso l'uso dei sistemi informativi automatizzati è stata trascurata nelle attività di governo dell'impresa (Mazzoleni, 2004).
Dunque, i sistemi informativi automatizzati contribuiscono alla competitività aziendale offrendo, anzitutto, modalità di analisi e rappresentazione delle performance aziendali più in linea con l'attuale complessità, permettendo altresì di cogliere le relazioni tra efficienza, varietà e valore creato (Amigoni, 2004). Grazie alle tecnologie informatiche, le informazioni sono prodotte in tempi rapidi, riducendo così la durata del processo decisionale.
In aggiunta, i sistemi informativi automatizzati possono contribuire a supportare la competitività aziendale più direttamente, agendo su singoli processi aziendali (Porter e Millar, 1985; Cerruti, 1999; Haag et al., 2004), ad esempio creando nuove tipologie di relazioni con i clienti (grazie a sistemi di CRM), incrementando il coordinamento con i fornitori (grazie a sistemi di SCM) e permettendo di esternalizzare più facilmente alcune attività (con i sistemi informativi automatizzati i controlli sulle attività svolte al di fuori dei confini aziendali diventano semplici ed economici).
Importanti benefici riguardano anche la dimensione organizzativa delle imprese, poiché le nuove tecnologie favoriscono un maggiore dinamismo nella comunicazione interna e contemporaneamente contribuiscono a ridurre i costi di coordinamento, permettendo così di modificare l'assetto delle relazioni inter-organizzative (Boccardelli et al. 2007).
Quanto detto vale non solo per le grandi imprese, ma anche per quelle medio-piccole, in quanto nelle aziende di minore dimensione si possono configurare problematiche di tipo strategico-organizzativo simili a quelle delle grandi organizzazioni, soprattutto quando si caratterizzano come piccole imprese propulsive, attente alle istanze di cambiamento, attive sui mercati internazionali e non marginali (Marchi et al., 1997; Marchini, 1998). Inoltre, l'accresciuta rilevanza dell'informazione e della sua gestione non riguarda solo le imprese operanti in settori tecnologici, ma anche quelle più tradizionali, le cosiddette *brick and mortar* (Amigoni, 2004).
D'altro canto, non bisogna trascurare l'esistenza di studi empirici che rilevano risultati non positivi associati all'introduzione di sistemi informatici in azienda (Carr, 2003). In passato, studiosi come Brynjolfsson (1993) hanno messo in luce la possibilità che si verifichi una situazione di paradosso in cui l'information technology potrebbe ingessare l'organizzazione compromettendone la capacità di reagire agli stimoli di cambiamento. Invece di fungere da *enabler* di innovazioni e competitività, essa diventa un *constraint* dell'abilità organizzativa di rispondere agli stimoli di cambiamento relativi al contesto di riferimento (Gill, 1995).
Questo paradosso è spiegato dal fatto che l'ICT in sé non basta a conferire all'organizzazione un vantaggio competitivo sostenibile, poiché questo dipenderà soprattutto dalla capacità dell'impresa di sfruttare a suo favore le potenzialità di creazione del valore offerte dall'applicazione IT (Venkatraman e Camillus 1984, Mata et al. 1995; Cotteleer, 2002).
In altri termini, è necessario che il personale IT sia a conoscenza della strategia di business, del contesto competitivo e delle opportunità di business, per riuscire a creare una competenza unica in grado di portare al vantaggio competitivo (Guo et al. 2008).
Inoltre, l'implementazione di un sistema informativo può non generare l'atteso incremento di valore, a causa del mancato allineamento tra strategie di business e strategia IT nelle loro fasi di formulazione e implementazione (Giustiniano, 2005).

Impostazione della ricerca e metodologia

Diverse ricerche empiriche realizzate a livello internazionale, testimoniano che le imprese di minore dimensione stanno adottando sistemi informativi automatizzati in misura crescente, raggiungendo tassi di penetrazione similari a quelli delle imprese più grandi (Cooley et al. 1987; Raymond e Bergeron, 1992; Thong, 1999; Levy et al. 2001).

Ciò è dovuto all'aumento della competitività globale, che sottopone le piccole e medie imprese agli stessi problemi delle grandi e genera l'esigenza di disporre di informazioni con caratteristiche utili a supportare i processi decisionali che solo con l'adozione o aggiornamento delle tecnologie informatiche sono ottenibili (Mucelli, 2004). Allo stesso tempo, la diffusione dei sistemi informativi automatizzati è avvenuta anche in virtù del decremento dei costi dell'information technology e dello sviluppo di strumenti sempre più potenti ma *userfliendly*, a volte disegnati specificatamente per le PMI (Del Baldo, 2008).
Differenze nell'uso dei sistemi informativi automatizzati tra imprese di diversa dimensione dovrebbero essere limitate solo al caso delle micro imprese, le quali sembrano ancora preferire i metodi manuali ai sistemi computerizzati perfino per la tenuta della contabilità (Dyt e Halabi, 2007).
Per tale motivo si ipotizza che oggi la dimensione d'impresa sia moderatamente collegata all'adozione di sistemi informativi automatizzati (*h 1*).
Se si distinguono i sistemi informativi automatizzati in base al livello gerarchico dei processi decisionali che sono destinati a supportare, si nota che, in passato, le piccole imprese adottavano quasi esclusivamente sistemi di tipo operativo, poiché non esisteva una struttura manageriale con bisogni informativi ((Ravarini et al., 1994; Smith, 1999; Marchi, 2003). Quando presenti, i MIS erano utilizzati come strumento di prima elaborazione delle transazioni e l'evoluzione verso DSS o Expert System era un processo raro e molto lento (Kagan et al., 1990; Wong e Monaco, 1995).
Scarsa era anche la necessità di sistemi informativi automatizzati a supporto della pianificazione visto che la proprietà tendeva a formulare la proprie decisioni strategiche sulla base di dati acquisiti durante il lavoro diretto in azienda. Levy et al. (2001) indicano che solo le piccole imprese mature richiedono dei sistemi formali, mentre di norma il processo di formulazione della strategia nelle imprese di minore dimensione è tendenzialmente informale ed emergente, in virtù dello stile di gestione di tipo imprenditoriale e della struttura organizzativa piatta che le contraddistingue (Doukidis et al. 1996).
Considerato che, anche oggi, le imprese più piccole non hanno un management di medio livello e sono caratterizzate da una gestione ancora informale e poco programmata, è verosimile ipotizzare che esse non siano interessate ai MIS, né ai sistemi di tipo strategico. In questa tipologia di aziende, è possibile che gli imprenditori preferiscano definire la strategia di impresa in base all'intuizione ed all'esperienza personale, eventualmente fondando le proprie decisioni sull'analisi di dati consuntivi di natura contabile piuttosto che utilizzare simulazioni e *what if analysis* offerte dai moderni sistemi informativi automatizzati.
Dunque, si ipotizza che nelle imprese di minore dimensione vi sia un più basso utilizzo di sistemi informativi automatizzati di tipo manageriale e strategico (*h 2*). La letteratura attribuisce eventuali differenze di comportamento tra imprese, nell'adozione dei sistemi informativi, a diversi fattori (Caldeira e Ward, 2002), oltre che alla dimensione aziendale. Quello meno indagato e che più necessita di chiarimenti riguarda la percezione dei benefici associati all'adozione delle ICT sottoforma di sistemi informativi automatizzati.
La letteratura si è dedicata soprattutto a comprendere come l'utilità della tecnologia informatica avvertita dagli individui (imprenditori e dipendenti) ne favorisca l'accettazione individuale e quindi l'introduzione ed il corretto utilizzo (Davis et al., 1989; Cesaroni et al. 2011), mentre scarsi sono gli studi riguardanti la percezione dei vantaggi associati all'uso di sistemi informativi automatizzati dedicati al controllo ed al supporto della pianificazione.
Più spesso, gli studi hanno mirato a comprendere come le imprese percepivano i costi ed i benefici associati all'uso di sistemi informativi di controllo e, in particolare, di *cost accounting*, a prescindere dalla loro informatizzazione (dunque includendo anche sistemi di controllo non formalizzati), per giungere alla conclusione che le piccole e medie imprese consideravano tali supporti come troppo costosi, eccessivamente sofisticati e poco utili (Farneti e Marasca, 1993).
In linea con i precedenti studi, si ipotizza che le aziende più piccole siano caratterizzate da una minore consapevolezza, rispetto alla grande azienda, del supporto fornito dai sistemi informativi automatizzati all'analisi della redditività aziendale (*h 3*) e della loro utilità come strumenti per la formulazione e l'attuazione della strategia (*h 4*).
Allo scopo di rispondere a queste domande si è deciso di effettuare un'indagine campionaria sull'adozione dei sistemi informativi automatizzati tra le imprese italiane. L'adozione di una metodologia quantitativa risulta essere in linea con le preferenze espresse dalla maggioranza degli studi che si sono occupati di ICT e sistemi informativi (Spinelli, 2009), mentre solo le ricerche che si focalizzano sui problemi di implementazione e sulle conseguenze organizzative derivanti dall'adozione di SI tendono a scegliere la metodologia dei casi studio.
I dati sono stati raccolti tra settembre e ottobre 2011 attraverso un questionario online inviato a circa 500 aziende associate (direttamente o tramite singoli dipendenti) a due importanti organizzazioni che si sono occupate di tematiche inerenti l'ICT a livello nazionale: *Soiel International* e *Club TI*.

Considerato che l'obiettivo dell'analisi era quello di confrontare il comportamento delle PMI con quello delle grandi imprese, l'invito a compilare il questionario è stato spedito via mail a tutti gli associati delle due organizzazioni, senza compiere una preselezione in base alla dimensione. Le imprese non sono state filtrate neppure in base al settore, dato che le precedenti ricerche (Levy e Powell, 2000; Tan et al. 2011) hanno evidenziato l'assenza di differenze significative tra PMI appartenenti a settori di business diversi.
In totale, 104 imprese hanno fornito informazioni utili per l'indagine. Il campione, costituito dall'intersezione delle aziende che hanno volontariamente aderito alla ricerca e che hanno compilato il questionario correttamente, è così suddiviso: 32,7% sono medie imprese, 29,8% piccole imprese, 23,1% micro imprese e 14,4% grandi imprese.
La classificazione dimensionale è frutto di un'auto-definizione richiesta alle imprese. Considerato che le organizzazioni rispondenti possono appartenere a settore diversi, alcuni più *labour-intensive* di altri, si è ritenuto più corretto chiedere ai soggetti rispondenti di auto-classificarsi, a prescindere dai parametri quantitativo-monetari tradizionalmente utilizzati a livello europeo (Raccomandazione europea 2003/361/CE).
In ogni caso, è rilevabile una certa corrispondenza tra i valori medi di fatturato registrati dalle classi di aziende auto-determinatesi ed i parametri di fatturato utilizzati dall'Europa per identificare le diverse categorie. In particolare, le micro imprese del campione registrano, nel periodo 2007-2010, un fatturato medio di € 510.000, mentre quello delle piccole imprese ammonta a circa € 5 milioni. Nello stesso periodo, le aziende di media e grande dimensione registrano, rispettivamente, un fatturato medio di € 100 milioni e € 750 milioni.
Da ultimo si segnala che il 75% del campione è composto da società di capitali, mentre le società di persone e le ditte individuali rappresentano, rispettivamente, il 15% e il 10%.
Grazie alla collaborazione dei due partner citati, il numero degli astenuti è stato piuttosto basso, mentre l'affiliazione degli autori della ricerca all'Università di Urbino ha probabilmente generato un alto tasso di risposta da parte di aziende site nella stessa area geografica (due terzi del campione è rappresentato da aziende del centro Italia).
Coerentemente con gli obiettivi di ricerca degli autori, il questionario è stato indirizzato alle persone incaricate di decidere in merito all'informatizzazione dei SI. Nelle imprese più piccole a rispondere sono stati prevalentemente imprenditori o manager della funzione finanza e controllo. Solo in alcune grandi imprese il questionario è stato compilato dal *Chief Information Officer*.
Il questionario conteneva domande relative all'uso dei sistemi informativi automatizzati ed ai benefici ad essi associati. Precisamente, si sono prima esaminati i differenti tipi di SI impiegati, poi si è indagata la percezione dei soggetti coinvolti nell'indagine in merito al contributo ossia al supporto che i sistemi informativi automatizzati darebbero all'analisi di profittabilità, alla formulazione della strategia, allo sviluppo e al mantenimento di un vantaggio competitivo (per esempio mediante la riduzione dei costi). Per misurare le valutazioni dei soggetti in merito ai sistemi informativi automatizzati si è utilizzata la scala di Likert, grazie alla quale è stato possibile misurare il grado di condivisione dei rispondenti su certe affermazioni.

Discussione dei dati

Il primo dato generale che emerge dall'analisi è l'esistenza di tassi di adozione dei sistemi informativi automatizzati crescenti con l'aumentare della dimensione aziendale (si veda la Tavola 1). Infatti, passando dalle micro imprese alle aziende via via più grandi, si registra un livello di penetrazione sempre maggiore, anche se, in alcuni specifici casi (per i TPS, OAS e KM systems) la piccola impresa riporta valori leggermente più alti della media impresa. Questa tendenza si riscontra per tutte e tre le categorie di sistemi informativi automatizzati: operativi, manageriali e strategici (Tavola 2).
Con specifico riferimento ai sistemi operativi (TPS, OAS ed ERP), si può notare come questi siano ampiamente diffusi (con percentuali abbastanza simili) tra grandi, medie e piccole imprese. Solo nelle micro si registra un tasso di adozione sensibilmente inferiore. La differenza più consistente si ha in riferimento ai sistemi ERP, presenti soltanto nel 20,8% delle micro imprese, ma in ben il 61,3% delle piccole, e addirittura nell'86,7% delle grandi imprese.
Variazioni più rilevanti tra le diverse categorie di imprese, emergono con riferimento ai sistemi informativi automatizzati di tipo manageriale o direzionale (MIS e BI). Soprattutto per quanto riguarda i sistemi di BI, si nota un livello di penetrazione significativamente diverso tra grandi (80%), medie (55,9%) e piccole (25,8%). Inoltre, come sopra menzionato, anche in questo ambito le difformità di comportamento più rilevanti riguardano le micro imprese (lo scostamento medio tra micro e piccole imprese è di -65,2%).
Da ultimo, anche i sistemi informativi automatizzati di tipo strategico, quali DSS, EIS, KM & ES, presentano un trend legato alla dimensione aziendale. In particolare si nota che sono caratterizzati da una diffusione più limitata rispetto ai sistemi

operativi e manageriali, e questo vale per ogni categoria dimensionale di impresa. Nell'ambito di tale categoria, i sistemi di KM & ES mostrano una particolare tendenza: poche sono le grandi imprese che adottano questi due sistemi (33%), mentre il loro tasso di adozione è abbastanza elevato e non troppo dissimile nelle medie, piccole e micro imprese.
A latere, l'indagine ha anche verificato la presenza di specifici sistemi informativi automatizzati, quali CRM, SRM e SCM, sviluppati recentemente per supportare alcuni processi collegati al ciclo acquisti-produzione-vendita e per facilitare il dialogo dell'azienda con clienti e fornitori, permettendole così di acquisire nuovi vantaggi competitivi. Di questi si nota che i sistemi CRM sono abbastanza diffusi tra le grandi imprese (53,3%), mentre nelle micro la percentuale scende al 16,7%. I sistemi di SRM e SCM, invece, sono poco utilizzati dalle grandi imprese (40%) ed addirittura il loro tasso di adozione è pari all' 8,3% nelle micro.
In sintesi emerge come i SI strategici non siano così comuni tra le grandi imprese (44,4%) e ancora più ridotta è la loro presenza tra medie, piccole e micro imprese. I risultati cambiano considerevolmente per i sistemi informativi manageriali, presenti nel 69,1% delle medie imprese e in circa il 42% delle piccole. Infine, con riferimento ai sistemi informativi operativi, è possibile notare un tasso di adozione molto ampio e simile tra le categorie dimensionali di imprese. Solo le micro imprese hanno un significativo

Tavola 1 – Tipologie di sistemi informativi automatizzati utilizzati

	A GRANDI	(B-A)/ A	B MEDIE	(C-B)/ B	C PICCOLE	(D-C)/ C	D MICRO
Transaction Processing System (TPS)	100,0%	-14,7%	85,3%	2,1%	87,1%	-42,6%	50,0%
Office Automation System (OAS)	73,3%	-7,8%	67,6%	4,9%	71,0%	-47,2%	37,5%
Enterprise Resource Planning System (ERP)	86,7%	-11,8%	76,5%	-19,9%	61,3%	-66,0%	20,8%
Management InformationSystem (MIS)	93,3%	-11,8%	82,4%	-29,5%	58,1%	-56,9%	25,0%
Business Intelligence System (BI)	80,0%	-30,1%	55,9%	-53,8%	25,8%	-83,9%	4,2%
Decision Support System (DSS)	46,7%	-43,3%	26,5%	-39,1%	16,1%	-48,3%	8,3%
Executive Information System (EIS)	53,3%	-61,4%	20,6%	-68,7%	6,5%	29,2%	8,3%
Knowledge Management (KM) & Expert System (ES)	33,3%	-38,2%	20,6%	9,7%	22,6%	-26,2%	16,7%
Customer Relationship Management System (CRM)	53,3%	-33,8%	35,3%	-36,0%	22,6%	-26,2%	16,7%
Supplier Relationship Management System (SRM)	40,0%	-4,4%	38,2%	-40,9%	22,6%	-63,1%	8,3%
Supply Chain Management System (SCM)	40,0%	-26,5%	29,4%	-45,2%	16,1%	-48,3%	8,3%

Nota: Le percentuali indicano il tasso di adozione del singolo sistema informativo automatizzato. Tale tasso è calcolato, per ogni classe dimensionale, ponendo al numeratore il numero di aziende che utilizzano tali sistemi informativi automatizzati e al denominatore il totale delle aziende del campione.

Tavola 2 – I sistemi informativi automatizzati a supporto dei diversi livelli decisionali

	A GRANDI	(B-A)/ A	B MEDIE	(C-B)/ B	C PICCOLE	(D-C)/ C	D MICRO
OPERATIVI	86,7%	-11,8%	76,5%	-4,4%	73,1%	-50,6%	36,1%
VAR (%)	0,0%		-9,6%		-42,6%		-59,6%
MANAGERIALI	86,7%	-20,2%	69,1%	-39,3%	41,9%	-65,2%	14,6%
VAR (%)	-48,7%		-67,4%		-64,1%		-23,8%
STRATEGICI	44,4%	-49,3%	22,5%	-33,2%	15,1%	-26,2%	11,1%

ritardo rispetto alle altre imprese nell'adozione di qualsiasi tipo di di sistema informativo.
Di seguito, si è focalizzata l'attenzione sulle opinioni di manager e imprenditori in merito ai benefici derivanti dai sistemi informativi automatizzati.
I dati (si veda la Tavola 3) indicano che la percezione del contributo offerto all'analisi economico-reddituale delle performance aziendali, sulla base delle quali manager e imprenditori formulano le decisioni, decresce con la dimensione. Infatti, si passa da un valore medio di 4,1 ad uno di 3. La differenza di opinione più grande emerge tra grandi e medie imprese (una differenza media del -13% tra i loro giudizi). L'unica eccezione non coerente con questo trend riguarda le decisioni di *product sharing*, una pratica comune tra piccole e micro imprese che indica come queste organizzazioni siano generalmente abituate a dover valutare costi e ricavi derivanti dalla specializzazione del lavoro.
Tra le imprese di diversa dimensione emergono giudizi differenti anche per quanto riguarda il ruolo dei sistemi informativi automatizzati nel supportare l'analisi e lo sviluppo della strategia (Tavola 4). Minore è la dimensione aziendale, meno frequente è la considerazione dei sistemi informativi automatizzati come strumenti capaci di

Tavola 3 – Il supporto dei sistemi informativi automatizzati all'analisi della redditività

AREA SUPPORTATA	A GRANDI	(B-A)/ A	B MEDIE	(C-B)/ B	C PICCOLE	(D-C)/ C	D MICRO
Analisi funzionali al controllo e reporting	4,6	-9%	4,2	-5%	4	-20%	3,2
Decisioni di make or buy	3,9	-13%	3,4	-12%	3	-7%	2,8
Decisioni di product sarin	3	-17%	2,5	-16%	2,1	24%	2,6
Definizione prezzi di trasferimento	3,7	-14%	3,2	-19%	2,6	0%	2,6
Decisioni di prezzo	4,4	-16%	3,7	-11%	3,3	-15%	2,8
Valutazioni di azioni per la riduzione dei costi	4,5	-13%	3,9	-5%	3,7	-22%	2,9
Pianificazione	4,5	-9%	4,1	-2%	4	-15%	3,4
Analisi di fattibilità	3,8	-16%	3,2	0%	3,2	-3%	3,1
Calcolo dei margini e della redditività	4,5	-9%	4,1	-7%	3,8	-16%	3,2
media	4,1	-13%	3,6	-9%	3,3	-8%	3,0

Tavola 4 – Il supporto alla strategia aziendale dei sistemi informativi automatizzati

IL SISTEMA INFORMATIVO AZIENDALE....	A GRANDI	(B-A)/ A	BMEDIE	(C-B)/ B	C PICCOLE	(D-C)/ C	D MICRO
a)... migliora la disponibilità di informazioni per i soggetti decisori	4,7	-4,3%	4,5	-8,9%	4,1	0,0%	4,1
b)... può contribuire a migliorare la competitività.	4,6	-8,7%	4,2	-4,8%	4	-7,5%	3,7
c)... può contribuire a rimanere competitivi.	4,7	-12,8%	4,1	-4,9%	3,9	-5,1%	3,7
d)...migliora la comunicazione interna.	4,4	-11,4%	3,9	0,0%	3,9	-7,7%	3,6
e)... riduce il tempo necessario per prendere una decisione.	4,2	-4,8%	4	-2,5%	3,9	-5,1%	3,7
f)... permette di stabilire un diverso livello di relazione con fornitori e clienti.	4,2	-9,5%	3,8	-7,9%	3,5	-5,7%	3,3
g)... può ridurre i costi.	4,1	-4,9%	3,9	0,0%	3,9	-7,7%	3,6
media	4,4	-8,0%	4,1	-4,1%	3,9	-5,6%	3,7

migliorare la formulazione della strategia e/o la sua realizzazione. Così, ad esempio, sono soprattutto le imprese più grandi a credere che le tecnologie aiutino a migliorare tempi e contenuti del processo decisionale manageriale o siano strumentali al mantenimento del vantaggio competitivo, e di conseguenza alla sopravvivenza delle imprese stesse. In generale le maggiori differenze sono registrate tra grandi e medie imprese (-8%), ma per alcuni specifici aspetti, anche tra medie e piccole imprese si riscontrano percezioni sensibilmente divergenti (come nel caso del contributo dei sistemi informativi automatizzati nel migliorare la disponibilità di informazioni per i soggetti decisori).
Da ultimo si è indagato sull'esistenza di una strategia specifica per gli aspetti di information technology. Questo perché una percezione positiva dei sistemi informativi automatizzati nel contribuire alla redditività ed alla competitività aziendale, dovrebbe essere associata ad una maggiore importanza della funzione IT, tanto da spingere le aziende più attente alla definizione di una vera e propria strategia IT. Di fatto, la Tavola 5 conferma che una strategia specifica è più diffusa tra le grandi aziende piuttosto che in quelle più piccole.

La rilevanza del fattore dimensionale

I risultati emersi sembrano contraddire la prima ipotesi (*h 1*) formulata dagli autori, poiché si è constatato che, ancora oggi, la minor dimensione è associata a una minore adozione dei sistemi informativi automatizzati. Questo trend è confermato sia per i sistemi operativi, manageriali e strategici, nonché per singoli strumenti specifici come il SCM. Il ritardo nell'adozione di certi sistemi informativi automatizzati può essere attribuito alla loro novità, come nel caso di KM ed ES, la cui diffusione è lentamente iniziata dal 1980, ma è probabile che altri fattori, oltre a quelli finanziari oggi sempre meno rilevanti considerato il diminuire dei costi IT, collegati alle caratteristiche delle piccole imprese, giochino un ruolo cruciale nell'influenzare l'adozione delle nuove tecnologie.
Le differenze tra grandi, medie e piccole imprese, tendono ad aumentare soprattutto quando ci si sposta dai sistemi operativi ai sistemi strategici. Ciò suggerisce che, mentre i sistemi informativi operativi sono diffusi in maniera similare, la presenza di quelli di tipo strategico è più strettamente collegata a una maggior dimensione aziendale, confermando la seconda ipotesi (*h 2*).
Tutto questo dipinge una situazione molto simile a quella descritta in precedenti studi (Cioppi e Savelli, 2006), ma con un'importante novità: i sistemi ERP sembrano essere più diffusi rispetto al passato. Infatti, la diffusione media di sistemi ERP tra micro, piccole e medie imprese è aumentata dal 26% (Cioppi e Savelli, 2006) al 52,8% registrato dall'analisi riportata in queste pagine, raggiungendo un livello di penetrazione che in genere si registra tra le imprese di media dimensione (Farneti e Bartolini, 2009). Probabilmente i costi decrescenti della tecnologia hanno favorito la diffusione di questi sistemi, a volte creati solo per il target delle medie imprese, anche se, in alcuni casi, la presenza di ERP potrebbe essere spiegata dal fatto che queste piccole imprese sono controllate o collegate di grandi aziende che adottano sistemi informativi integrati.
Allo stesso tempo, l'uso limitato dei MIS e ancor di più dei sistemi di BI, rispetto ai sistemi informativi di tipo operativo, suggerisce che le imprese più piccole considerano ancora oggi questi strumenti come troppo sofisticati o poco utili. La diffusione rispetto al passato è aumentata (per esempio tra medie imprese il tasso di penetrazione dei sistemi BI si è spostato dal 40,4% - Farneti e Bartolini, 2009 - al 55,88% nell'indagine riportata), ma il gap tra piccole e medie imprese rimane ancora sensibile.
In alcune circostanze, le imprese di media dimensione si comportano più similmente alle grandi, mentre in altri casi, la loro condotta è molto più vicina a quelle delle piccole imprese. Dunque non è possibile definire dei comportamenti uniformi tra categorie di imprese. L'unica costante che si rileva è la netta differenza di condotta tra micro e piccole imprese, per cui è possibile affermare che le cosiddette SoHo (*small office /home office*) dovrebbero essere analizzate separatamente quando si svolgono ricerche sulle ICT e sulle PMI.
Altre informazioni riguardano la limitata presenza, indipendentemente dalla dimensione aziendale, di sistemi informativi strategici rispetto a quelli operativi e manageriali. Si è osservato, infatti, che i sistemi informativi di tipo operativo sono più diffusi rispetto a quelli manageriali e che questi, a loro volta, sono più utilizzati di quelli strategici. Quindi, mentre i sistemi informativi operativi sembrano essere visti come uno strumento necessario da tutte le aziende analizzate,

Tavola 5 – Strategia IT

AZIENDE CON UNA STRATEGIA IT	GRANDI	MEDIE	PICCOLE	MICRO	tot.
No. risposte affermative	12	23	15	6	56
No. aziende rispondenti	15	34	31	24	104
	80%	68%	48%	25%	54%

quelli manageriali e strategici sono ancora considerati come non essenziali anche dalle grandi aziende. Stante la disponibilità finanziaria e le risorse umane di queste aziende, è dunque possibile che la percezione posseduta da proprietà e management dei benefici derivanti dai sistemi informativi automatizzati possa influenzare fortemente la loro effettiva adozione.

La rilevanza delle percezioni del management

Come inizialmente ipotizzato, i dati a disposizione dell'analisi indicano che le imprese di maggiori dimensioni sono quelle più convinte dell'utilità dei sistemi informativi automatizzati nel supportare le analisi di redditività (*h 3*) e la formulazione ed attuazione della strategia (*h 4*).
La Tavola 4 dimostra, infatti, come all'aumentare della dimensione dell'impresa, aumenti anche la convinzione che i sistemi informativi automatizzati siano uno strumento capace di identificare aree di inefficienza e di supportare le decisioni di medium e top manager. Considerazioni simili possono essere fatte anche con riferimento al contributo dei sistemi informativi automatizzati alla formulazione ed allo sviluppo della strategia (Tavola 5), pur tenendo conto del fatto che, su questo aspetto, le differenze di valutazione da parte di imprese di diversa dimensione sono minori. Dunque, è possibile affermare che il ritardo nell'adozione di tali sistemi non è dovuto all'ignoranza degli imprenditori, senz'altro in grado di percepire il potenziale beneficio delle ICT applicate al sistema informativo aziendale, bensì potrebbe essere dovuto più al fatto che il rendimento atteso non è sufficiente a coprire i costi monetari e organizzativi richiesti per tale investimento (Boccardelli et al., 2007).
È comunque interessante notare come l'ordinamento delle risposte coincida nelle diverse categorie dimensionali di imprese, cioè tutte le imprese, sia grandi che piccole, considerano i sistemi informativi automatizzati importanti soprattutto perché permettono di migliorare il processo di formulazione delle decisioni.
Per quanto riguarda le piccole e le micro imprese, emerge che il loro interesse verso i sistemi informativi automatizzati non è limitato esclusivamente alla ricerca di forme di contenimento dei costi. L'alta diffusione di sistemi di tipo operativo potrebbe indurre a ritenere che queste ultime investano in ICT principalmente per sostenere una strategia di leadership di costo, concependo i sistemi informativi automatizzati come meri strumenti di efficientamento (Lesjak e Lynn, 2000). Al contrario, i dati del questionario indicano che le piccole imprese mirano a migliorare sia l'efficienza che l'efficacia attraverso l'adozione di sistemi informativi automatizzati. Questo potrebbe significare che, oggi, le piccole imprese sono maggiormente consapevoli di tutti i potenziali benefici offerti dai sistemi informativi automatizzati rispetto a quanto non lo fossero in passato (Cioppi e Savelli, 2006).
Sfortunatamente con i dati che si sono avuti a disposizione dell'analisi non è possibile stabilire se e quanto i benefici percepiti dai manager influiscano sulla decisione di adozione dei sistemi informativi automatizzati o se, invece, è l'utilizzo di questi ultimi e il conseguente accumulo nel tempo di competenze tecniche, ad influenzare la percezione degli individui. Inoltre, non è possibile capire il ruolo giocato dalla dimensione d'impresa: se essa influisce direttamente sulla propensione ad acquisire sistemi informativi automatizzati o se, invece, essa modifica le opinioni diffuse in azienda le quali, a loro volta, determinano le scelte relative all'IT. Per valutare gli effetti congiunti dei benefici percepiti e delle dimensioni dovrebbe essere effettuata un'analisi di regressione su un campione più grande.
Importante è comunque la concordanza rilevata tra percezioni, dimensioni aziendali e definizione di una specifica strategia IT. Mentre soltanto un quarto delle micro imprese ha una strategia IT, la percentuale sale all'80% per le grandi imprese. Anche in questo caso non è possibile identificare il driver principale che conduce all'adozione di una strategia IT; ad ogni modo la sua presenza segnala che attualmente vi è un certo numero di piccole imprese caratterizzate da un approccio verso l'IT pianificato.

Riflessioni conclusive

I risultati rivelano che le micro e le piccole imprese registrano ancora un tasso di adozione dei sistemi informativi automatizzati più basso rispetto alle medie e alle grandi. Inoltre, esse puntano più su sistemi di tipo operativo piuttosto che manageriali e strategici, nonostante esista una diffusa consapevolezza sui possibili benefici collegati all'applicazione delle ICT al sistema informativo aziendale.
Oggi la complessità ambientale, la rilevanza assunta dalla conoscenza come variabile competitiva ed il ridursi dei costi delle tecnologie informatiche, dovrebbero portare anche le piccole imprese ad utilizzare dei sistemi in grado di fornire informazioni utili per prendere decisioni semi-strutturate e non strutturate. Eppure l'informatizzazione che più si riscontra tra le PMI riguarda i sistemi informativi contabili di base, che contribuiscono alla produzione di valide informazioni descrittive e diagnostiche, nel mentre stanno diventando sempre più importanti le informazioni predittive e prescrittive (basate su simulazioni e altri modelli matematici, tipicamente

prodotte da sistemai manageriali e di tipo strategico) in quanto utili a monitorare e migliorare lo sviluppo futuro dell'azienda.
In ogni caso, all'interno delle PMI italiane, considerata la centralità dell'imprenditore e della sua famiglia, è auspicabile che i sistemi informativi automatizzati vengano adattati alle specifiche esigenze e non utilizzati per rimpiazzare valutazioni e intuizioni personali. Essi saranno ben accetti, se le informazioni diagnostiche e predittive prodotte (che aiutano a rispondere a domande del tipo: «*cosa andrebbe fatto se*?») saranno valutate in quanto possibile soluzione razionale da confrontare con le opinioni della proprietà/imprenditore, della sua propensione al rischio, degli obiettivi attribuiti all'impresa e con le opinioni del personale aziendale.
Questa indagine conferma quindi la presenza di differenze tra imprese di diversa dimensione e contribuisce a superare il gap sottolineato da Dechow et al. (2007), in quanto analizza la relazione tra sistemi informativi automatizzati e processi di controllo manageriale e fornisce informazioni sulle micro imprese che sono generalmente assenti in altre indagini (Lucchetti e Sterlacchini, 2004).
D'altro canto, bisogna sottolineare che il campione considerato può non essere rappresentativo della complessiva realtà italiana. Tale limitazione è dovuta al fatto che la popolazione oggetto di osservazione è costituita dalle aziende associate alle organizzazioni *Soiel International* e *Club TI* e non dalla totalità delle aziende italiane attive. Inoltre, il campione analizzato, costituito dalle sole aziende rispondenti, rappresenta il risultato di una auto-selezione effettuata dalle aziende stesse. Questo potrebbe significare che i risultati emersi dalla ricerca rappresentino una situazione migliore di quella attuale, considerato che le aziende rispondenti a questionari facoltativi sono solitamente quelle più sensibili ed esperte sul tema indagato.
Da ultimo si segnala la necessità di approfondire i risultati fin qui emersi, ricorrendo anche all'ausilio di strumenti di statistica inferenziale, allo scopo di indagare come altri fattori, oltre alla dimensione ed alla percezione dei benefici, possano influire sul diverso grado di adozione dei sistemi informativi automatizzati.

Bibliografia

AGLIATI, M. (1996) (a cura di) *Tecnologie dell'informazione e sistema amministrativo*, Milano: Egea.

AGLIATI M. (1999) *I sistemi amministrativi integrati*, Egea: Milano.

AMIGONI, F. (2004) «Sistemi di controllo e information technology: una prospettiva evolutiva», in Marasca, S., Silvi, R. (a cura di) *Sistemi di controllo e cost management tra teoria e prassi*, Torino: Giappicchelli.

ANTHONY, R.N. (1965) *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Boston: Harvard Business School Press.

BOCCARDELLI, P., FONTANA and F., MANZOCCHI, S. (2007) *La diffusione dell'ICT nelle piccole e medie imprese*, Collana Innovazione e Management, Roma: LUISS University Press.

BRYNJOLFSSON, E. (1993) «The productivity paradox of information technology», *Communications of the ACM*, vol. 36, n. 12, 66–77.

CALDEIRA, M.M., WARD, J.M. (2002) «Understanding the successful adoption and us of IS/IT in SMEs: an explanation from Portuguese manufacturing industries», *Information Systems Journal*, vol. 12, n. 2, 121-152.

CAMUSSONE, P.F. (1990) *Informatica aziendale*, Milano: Egea.

CAMUSSONE, P.F. (1998) *Il sistema informativo aziendale*, Milano: Etas Libri.

CARR, N.G. (2003) «IT Doesn't Matter», *Harvard Business Review*, vol. 81, n. 5, 41-49.

CASTELLANO, N. (2003) *Controllo di gestione e informazioni*, Milano: Giuffrè.

CERRUTI, C. (1999) *Sistemi informativi e capacità competitiva: l'introduzione dei sistemi ERP nella grande impresa*, Torino: Giappichelli.

CESARONI, F.M., DEMARTINI, P., SENTUTI, A. e CONSOLI, D. (2011) «L'adozione di ICT nelle piccole-medie imprese familiari. Fattori soggettivi, relazionali e di contesto», paper presentato al 3 ICT- Workshop «I processi innovativi nelle piccole imprese. Le sfide oltre la crisi», Università di Urbino, 16-17 Settembre.

CIOPPI, M., SAVELLI, E. (2006) *ICT e PMI. L'impatto delle nuove tecnologie sulla gestione aziendale delle piccole imprese*, Genova: ASPI/INS-Edit.

COOLEY, P.L., WALTZ, D.T., WALTZ, D.B. (1987) «A research agenda for computers and small business», *American Journal of Small Business*, vol. 11, n. 4, 31-42.

COTTELEER, M.J., (2002) «An Empirical Study of Operational Performance Convergence Following Enterprise-IT Implementation», *Harvard Business School Working Paper*, n.3- 011, October.

DAVIS, F.D., BAGOZZI, R., WARSHAW, P.R. (1989) «User acceptance of computer technology: A Comparison of Two Theoretical Models», *Management Science*, vol. 35, n. 8, 982-1003.

DAVIS, G.B., OLSON, M. H. (1985) *Management information systems: conceptual frameworks, structure and development*, 2nd Edition, New York: McGraw-Hill.

DE LUCA, A. (2011), «Misurazione delle performance aziendali: nuovi sistemi gestionali», *Amministrazione&Finanza*, n. 3, 54-59.

DECHOW, N., GRANLUND, M., MOURITSEN, J. (2007) «Management Control of the Complex Organization: Relationship between Management Accounting and Information Technology», in Chapman, C., Hopwood, A., Shields, M. (Eds), *Handbook of Management Accounting Research*, vol. 2, Amsterdam: Elsevier.

DEL BALDO, M. (2008) «I nuovi sistemi informativi: opportunità e criticità per il controllo di gestione nelle piccole e medie imprese», in Cesaroni, F., Demartini, P. (Eds), *ICT e informazione economico-finanziaria. Saggi sull'applicazione delle nuove tecnologie nelle grandi e nelle piccole e medie imprese*, Milano: Franco Angeli.

DOUKIDIS, G.I., LYBEREAS, P., GALLIERS, R.D. (1996) «Information systems planning in small business: A stages of growth analysis», *Journal of Systems and Software*, vol. 33, n. 2, 189-201.

DYT, R., HALABI, A.K. (2007) «Empirical evidence examining the accounting information systems and accounting reports

of small and micro business in Australia», *Small Enterprise Research*, vol. 15, n. 2, 1-9.

FARNETI, G., BARTOLINI, M. (2009) *Sistemi di controllo manageriale e medie imprese*, Milano: FrancoAngeli.

FARNETI, G., MARASCA, S. (1993) (a cura di) *Nuove metodologie per la determinazione dei costi di prodotto*, Ancona: CLUA.

GILL, T.G. (1995) «High-tech hidebound: case studies of information technologies that inhibited organizational learning», *Accounting, Management and Information Technologies*, vol. 5, n. 1, 41-60.

GIUSTINIANO, L. (2005) *Strategie, organizzazione e sistemi informativi: dall'IT alignment all'IT governance*, Franco Angeli, Milano.

GORRY, G.A., SCOTT MORTON, M.S. (1986) «A framework for management information systems», *MIT Sloan Management Review*, vol. 13, n. 1, 55-70.

GRANDORI, A., DE VECCHI, C. (1983) *I processi decisionali d'impresa. La scelta dei sistemi informativi*, Milano: Giuffrè.

GRANLUND, M. e MALMI, T. (2002) «Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome?», *Management Accounting Research*, vol. 13, 299-321.

GUO, J., SUN, L., ZHONG, L. (2008) «Research on Firm IT Capability and Competitive Advantages», *International Journal of Business and Management*, vol. 3, n. 6, 89-92.

HAAG, S., CUMMINGS, M., MCCUBBREY, D.J. (2004) *Sistemi informativi aziendali*, Milano: McGraw-Hill.

HARINDRANATH, G., DYERSON, R., BARNES, D. (2008) «ICT in small firms: Factors affecting the adoption and use of ICT in Southeast England SMEs», Proceedings of the 2008 European Conference on Information Systems (ECIS), Galway, Ireland.

HUGHES, M., GOLDEN, W., POWELL, P., (2003) «Inter-organisational ICT systems: the way to innovative practice for SMEs?», *Journal of Small Business and Enterprise Development*, vol. 10, n. 3, 277-286.

JOHNSON, H., KAPLAN, R. (1987) *Relevance Lost — The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston: Harvard Business School Press.

KAGAN, A., LAU, K., NUSGART, K.R. (1990) «Information system usage within small business firms», *Entrepreneurship Theory and Practice*, vol. 14, n. 3, 25-37.

KOH, S.C.L., MAGUIRE, S. (2004) «Identifying the adoption of e-business and knowledge management within SMEs», *Journal of Small Business and Enterprise Development*, vol. 11(3), 338-348.

LAUDON, K.C., LAUDON, J.P. (2003) *Management Information Systems*, 8th ed., Englewood Cliffs: Prentice Hall.

LESJAK, D., LYNN, M. (2000) «Small Slovene Smes and (strategic) information technology usage», Proceedings of the Eighth European Conference on Information Systems, 63–70.

LEVY, M., POWELL, P. (2000) «Information system strategy for small and medium sized enterprises: an organizational perspective», *Journal of Strategic Information Systems*, vol. 9, n. 1, 63-84.

LEVY, M., POWELL, P., YETTON, P. (2001) «SMEs: Aligning IS and the strategic context», *Journal of Information Technology*, vol. 16, n. 3, 133-144.

LUCCHETTI, R., STERLACCHINI, A. (2004) «The Adoption of ICT among SMEs: Evidence from an Italian Survey», *Small Business Economics*, vol. 23, n. 2, 151-168.

MARCHI, L. (2003) *I sistemi informativi aziendali*, Milano: Giuffrè.

MARCHI, L., PAOLINI, A., QUAGLI, A. (1997) *Strumenti di analisi gestionale*, Torino: Giappichelli.

MARCHINI, I. (1998) *Il governo della piccola impresa*- Vol. III: La gestione delle funzioni, Genova: Aspi/Ins- Edit.

MARTINELLI, M., ROMAGNOLI, A. (2002) «Rinnovamento dei sistemi informativi: esigenza o vantaggio competitivo?», *Amministrazione& Finanza*, vol. 17, n. 3, 48-52.

MATA, F.J., FUERST, W.L., BARNEY, J.B. (1995), «Information Technology and Sustained Competitive Advantage: A Resource-Based Analysis», *MIS Quaterly*, vol. 19, n. 4, 487-505.

MAZZOLENI, A. (2004) *Informazione e comunicazione nel sistema di controllo di gestione*, Milano: FrancoAngeli.

MERLINO, M., TESTA S., PESENTI R. (1997) «Analisi degli investimenti informatici nelle piccole e medie imprese della subfornitura meccanica dell'area genovese», *Piccola Impresa/ Small Business*, vol. 3, 97-114.

MUCELLI, A. (2000) *I sistemi informativi integrati per il controllo dei processi aziendali*, Giappichelli: Torino.

MUCELLI, A. (2004) «Il ruolo degli ERP nello sviluppo dei sistemi di controllo», in Marasca, S., Silvi, R. (a cura di) *Sistemi di controllo e cost management tra teoria e prassi*, Torino: Giappicchelli.

PASINI, P. (2004) *I sistemi informativi direzionali: le tecnologie dell'informazione a supporto dei processi manageriali d'azienda*, Milano: Egea.

PORTER, M.E., MILLAR, V.E. (1985) «How information gives you competitive advantage», *Harvard Business Review*, vol. 63, n. 4, 149-160.

QUAGLI, A., DAMERI, P.R., INGHIRAMI, I.E. (2005) *I sistemi informativi gestionali*, Milano: Franco Angeli.

RAVARINI A., SCIUTO D., TAGLIAVINI M. (1994) «Valutazione dei sistemi informativi nelle piccole-medie imprese», LIUC Papers, n. 14, novembre.

RAYMOND, L., BERGERON, F. (1992) «Planning of Information Systems to Gain a Competitive Edge», *Journal of Small Business Management*, vol. 30, n 1, 21-26.

RITCHIE, B., BRINDLEY, C. (2005) «ICT adoption by SMEs: Implications for relationships and management», *New Technology, Work and Employment*, vol. 20, n. 3, 205-217.

ROCKART, J.F., DE LONG, D.W. (1988) *Executive support systems: The emergence of top management computer use*, Homewood Suites: Irwin.

RUGIADINI, A. (1970), *I sistemi informativi di impresa*, Giuffré: Milano.

SIMON, H. (1977) *The new science of management decisions*, Englewood Cliffs: Prentice Hall.

SMITH, J. (1999) «Information technology in the small business: establishing the basis for a management information system», *Journal of Small Business and Enterprise Development*, vol. 6, n. 4, 326-340.

SPINELLI, R. (2009) «La valutazione e l'impatto della "prontezza ICT" nelle piccole e medie imprese», *Impresa Progetto* , n. 2., 1-24.

TAGLIAVINI, M., RAVARINI, A., SCIUTO D. (2003), *Sistemi per la gestione dell'informazione*, Apogeo Editore, 2003..

TAN, K.S., EZE, U.C., CHONG, S.C. (2011) «Effects of Industry Type on ICT Adoption among Malaysian SMEs», available on-line at http://www.ibimapublishing.com/ journals/ JSCCRM/jsccrm.html (retrieved in January 2012).

The Global Competitiveness Report 2011-2012, World Economic Forum.

THONG, J.Y.L. (1999) «An Integrated Model of Information Systems Adoption in Small Business», *Journal of Management Information Systems*, vol. 15, n. 4, 187-214.

VENKATRAMAN, N., CAMILLUS, J.C. (1984) «Exploring the Concept of 'Fit' in Strategic Management», *Academy of Management Review*, vol. 9, 513-525.

WONG, B.K., MONACO, J.A. (1995) «Expert system applications in business: A review and analysis of the literature (1977–1993)», *Information & Management*, vol. 29, n. 3, 141-152.

INDICE PER SEZIONI*

INDICE PER SEZIONI[1]

In Teoria

Controllo di gestione come fonte di vantaggio competitivo (Il)
di Alberto Bubbio **1**, 6

Performance aziendali: è ora di riscoprire il valore aggiunto
di Alberto Bubbio **3**, 7

Balanced Scorecard 20 anni dopo: uno strumento di pianificazione «nuovo» per le imprese italiane? (La)
di Alberto Bubbio **5**, 7

Tragico sospetto: il budget non è morto? (Un)
di Alberto Bubbio **6**, 7

Metodi e Strumenti

Componente finanziaria del piano industriale (La)
di Andrea Panizza, Mattia Iotti ed Edoardo Ferrari **1**, 16

Controllo di gestione e misurazione delle performance: un'analisi empirica
di Cristiano Busco e Marta Landi **1**, 29

Figura e ruolo del controllo in tempo di crisi: i risultati di un'indagine (La)
di Francesco Barardi e Giorgio Cinciripini **2**, 7

Indicatori quali - quantitativi per un'efficace configurazione degli interventi di consulenza
di Alberto Quagli, Andrea Panizza, Marco Gennari e Roberto Mazzotti **4**, 6

Value based management: un caso pratico
di Fabrizio Di Buono **4**, 11

Statistiche web a supporto dei processi di pianificazione e controllo: gli investimenti in pubblicità on line
di Daniela Mancini e Nicola Ciaramella **4**, 19

Sistema previsionale dei costi logistico/distributivi: costruzione di un modello
di Corrado Mariano **5**, 14

Misura della creatività in azienda: efficienza e efficacia del processo creativo (La)
di Valerio De Martino, Francesca Michelino e Teresa Orza **5**, 27

Creazione del modello di controllo: il map managing control – M.M.C. (La)
di Alessandro Garlassi e Luca Fornaciari **6**, 13

Sistemi Informativi

Modelli di valutazione delle performance dei sistemi informativi
di Mario De Rosa **1**, 41

Impianto contabile – gestionale e il relativo sistema di reporting in una PMI. Il caso Acca (L')
di Riccardo Baldoni **2**, 15

Implementazione di un ERP: un'analisi costi/benefici
di Bruno Stefanutti **3**, 20

Strumenti informatici per il controllo del capitale circolante
di Giampaolo Calori e Nicoletta Perego **3**, 29

Budget del costo del personale con strumenti multidimensionali (Il)
di Giampaolo Calori e Nicoletta Perego **6**, 21

Gestione delle informazioni per il controllo: l'uso combinato degli strumenti di office automation (La)
di Francesco Travisonni **6**, 29

I Settori di Attività

Processo di pianificazione di una multinazionale che opera nel settore Food & Beverage
di Mauro Pomer e Sabrina Bosisio **1**, 48

Imprese edili: la corretta ripartizione dei costi indiretti fra i cantieri
di Francesco Manca **3**, 35

Controllo di gestione per favorire l'accesso al credito: un'applicazione nel settore turistico- ricettivo
di Michela Magliacani e Franco Vaselli **3**, 40

Controllo strategico e operativo nel settore fitness: un modello di misurazione delle performance (Il)
di Alessandro Garlassi e Luca Fornaciari **4**, 25

Misurare le performance in una banca tra intermediazione finanziaria ed intermediazione dei rischi
di Cristiano Pietrosanti **4**,33

Controllo di gestione nelle imprese edili (Il)
di Francesco Manca **4**, 41

Controllo di gestione nelle imprese di logistica e autotrasporto (Il)
di Francesco Manca **5**, 33

Retail control system nel settore dell'abbigliamento (Il)
di Alessandro Garlassi e Luca Fornaciari **5**, 40

Case History

Controllo di gestione nel luxury retail. Il caso Chopard Italia (Il)
di Marco Fazzini e Davide Traxler **1**, 54

Contabilità industriale nel settore della macellazione e lavorazione delle carni: rese e margini sempre sotto controllo (La)
di Massimiliano Gatti **1**, 59

** I numeri che seguono ciascuna voce indicano, nell'ordine, il fascicolo (in neretto) e la pagina di pubblicazione (Ins. = inserto).*

Valutazioni economico finanziarie nelle aziende di servizi manutentivi in periodi di crisi: il caso La Toscana impianti
di Fabio Serini **2**, 23

Strategia competitiva e redditività: il caso di una società operante nel settore della moda
di Lorenzo Neri **2**, 31

Sistemi di controllo nei laboratori di analisi: il caso Biochemie Lab (Il)
di Alessio Bonciani e Marco Fazzini **3**, 52

Implementazione di un sistema informativo per il budgeting/forecasting: il caso Valagro (L')
di Carlo Piretti **3**, 58

Lean Thinking nei processi di amministrazione, finanza e controllo. Il caso di una PMI italiana (Il)
di Francesco Nardini **4**, 47

Impatto delle operazioni straordinarie sul controllo di gestione (L')
di Marco Fazzini **5**, 48

Controllo di gestione per processi: il caso di una istituzione culturale (Il)
di Michela Magliacani e Maria Cleofe Giorgino **5**, 54

Ruolo del controllo di gestione nelle microimprese: il caso del Tubettificio Senese (Il)
di Federico Barnebè, Pasquale Ruggiero, Franco Vaselli e Alessio Petracca **6**, 36

Sezione Referata

Implementazione della Balanced Scorecard nella Banca di credito cooperativo di Fisciano: impatti sulla misurazione delle performance (L')
di Nicola Castellano e Rosaura Giannizzari **2**, 41

Sistemi informativi automatizzati a supporto dei processi di direzione aziendale. Ancora un ritardo cronico per le piccole imprese? (I)
di Massimo Ciambotti, Selena Aureli e Daniele Giampaoli **6**, 48

INDICE DEGLI AUTORI*

A

Aureli Selena
Sistemi informativi automatizzati a supporto dei processi di direzione aziendale. Ancora un ritardo cronico per le piccole imprese? (I) **6**, 48

B

Baldoni Riccardo
Impianto contabile – gestionale e il relativo sistema di reporting in una PMI. Il caso Acca (L')..... **2**, 15

Barnabè Federico
Ruolo del controllo di gestione nelle microimprese: il caso del Tubettificio Senese (Il) **6**, 36

Berardi Francesco
Figura e ruolo del controllo in tempo di crisi: i risultati di un'indagine (La) **2**, 7

Bonciani Alessio
Sistemi di controllo nei laboratori di analisi: il caso Biochemie Lab (Il)..... **3**, 52

Bosisio Sabrina
Processo di pianificazione di una multinazionale che opera nel settore Food & Beverage **1**, 48

Bubbio Alberto
Controllo di gestione come fonte di vantaggio competitivo (Il)..... **1**, 6
Performance aziendali: è ora di riscoprire il valore aggiunto **3**, 7
Balanced Scorecard 20 anni dopo: uno strumento di pianificazione «nuovo» per le imprese italiane? (La)....**5**, 7
Tragico sospetto: il budget non è morto? (Un) **6**, 7

Busco Cristiano
Controllo di gestione e misurazione delle performance: un'analisi empirica..... **1**, 29

C

Calori Giampaolo
Strumenti informatici per il controllo del capitale circolante **3**, 29
Budget del costo del personale con strumenti multidimensionali (Il)..... **6**, 21

Castellano Nicola
Implementazione della Balanced Scorecard nella Banca di credito cooperativo di Fisciano: impatti sulla misurazione delle performance (L') **2**, 41

Ciambotti Massimo
Sistemi informativi automatizzati a supporto dei processi di direzione aziendale. Ancora un ritardo cronico per le piccole imprese? (I) **6**, 48

Ciaramella Nicola
Statistiche web a supporto dei processi di pianificazione e controllo: gli investimenti in pubblicità on line **4**, 19

Cinciripini Giorgio
Figura e ruolo del controllo in tempo di crisi: i risultati di un'indagine (La) **2**, 7

D

De Martino Valerio
Misura della creatività in azienda: efficienza e efficacia del processo creativo (La) **5**, 27

De Rosa Mario
Modelli di valutazione delle performance dei sistemi informativi **1**, 41

Di Buono Fabrizio
Value based management: un caso pratico..... **4**, 11

F

Fazzini Marco
Controllo di gestione nel luxury retail. Il caso Chopard Italia (Il) **1**, 54
Sistemi di controllo nei laboratori di analisi: il caso Biochemie Lab (Il) **3**, 52
Impatto delle operazioni straordinarie sul controllo di gestione (L') **5**, 48

Ferrari Edoardo
Componente finanziaria del piano industriale (La) **1**, 16

Fornaciari Luca
Controllo strategico e operativo nel settore fitness: un modello di misurazione delle performance (Il). **4**, 25
Retail control system nel settore dell'abbigliamento (Il)..... **5**, 40
Creazione del modello di controllo: il map managing control – M.M.C. (La)..... **6**, 13

G

Garlassi Alessandro
Controllo strategico e operativo nel settore fitness: un modello di misurazione delle performance (Il). **4**, 25
Retail control system nel settore dell'abbigliamento (Il) **5**, 40
Creazione del modello di controllo: il map managing control – M.M.C. (La)..... **6**, 13

Gatti Massimiliano
Contabilità industriale nel settore della macellazione e lavorazione delle carni: rese e margini sempre sotto controllo (La)..... **1**, 59

** I numeri che seguono ciascuna voce indicano, nell'ordine, il fascicolo (in neretto) e la pagina di pubblicazione (Ins. = inserto).*

Gennari Marco
Indicatori quali - quantitativi per un'efficace configurazione degli interventi di consulenza **4**, 6

Giampaoli Daniele
Sistemi informativi automatizzati a supporto dei processi di direzione aziendale. Ancora un ritardo cronico per le piccole imprese? (I) **6**, 48

Giannizzari Rosaura
Implementazione della Balanced Scorecard nella Banca di credito cooperativo di Fisciano: impatti sulla misurazione delle performance (L')..... **2**, 41

Giorgino Maria Cleofe
Controllo di gestione per processi: il caso di una istituzione culturale (Il) **5**, 54

I

Iotti Mattia
Componente finanziaria del piano industriale (La)..... **1**, 16

L

Landi Marta
Controllo di gestione e misurazione delle performance: un'analisi empirica..... **1**, 29

M

Magliacani Michela
Controllo di gestione per favorire l'accesso al credito: un'applicazione nel settore turistico- ricettivo **3**, 40
Controllo di gestione per processi: il caso di una istituzione culturale (Il) **5**, 54

Manca Francesco
Imprese edili: la corretta ripartizione dei costi indiretti fra i cantieri **3**, 35
Controllo di gestione nelle imprese edili (Il)..... **4**, 41
Controllo di gestione nelle imprese di logistica e autotrasporto (Il) **5**, 33

Mancini Daniela
Statistiche web a supporto dei processi di pianificazione e controllo: gli investimenti in pubblicità on line **4**, 19

Mariano Corrado
Sistema previsionale dei costi logistico/distributivi: costruzione di un modello..... **5**, 14

Mazzotti Roberto
Indicatori quali - quantitativi per un'efficace configurazione degli interventi di consulenza **4**, 6

Michelini Francesca
Misura della creatività in azienda: efficienza e efficacia del processo creativo (La) **5**, 27

N

Nardini Francesco
Lean Thinking nei processi di amministrazione, finanza e controllo. Il caso di una PMI italiana (Il) **4**, 47

Neri Lorenzo
Strategia competitiva e redditività: il caso di una società operante nel settore della moda..... **2**, 31

O

Orza Teresa
Misura della creatività in azienda: efficienza e efficacia del processo creativo (La) **5**, 27

P

Panizza Andrea
Componente finanziaria del piano industriale (La) .. **1**, 16
Indicatori quali - quantitativi per un'efficace configurazione degli interventi di consulenza **4**, 6

Perego Nicoletta
Strumenti informatici per il controllo del capitale circolante **3**, 29
Budget del costo del personale con strumenti multidimensionali (Il)..... **6**, 21

Petracca Alessio
Ruolo del controllo di gestione nelle microimprese: il caso del Tubettificio Senese (Il) **6**, 36

Pietrosanti Cristiano
Misurare le performance in una banca tra intermediazione finanziaria ed intermediazione dei rischi.....**4**, 33

Piretti Carlo
Implementazione di un sistema informativo per il budgeting/forecasting: il caso Valagro (L')..... **3**, 58

Pomer Mario
Processo di pianificazione di una multinazionale che opera nel settore Food & Beverage..... **1**, 48

Q

Quagli Alberto
Indicatori quali - quantitativi per un'efficace configurazione degli interventi di consulenza **4**, 6

R

Ruggiero Pasquale
Ruolo del controllo di gestione nelle microimprese: il caso del Tubettificio Senese (Il) **6**, 36

S

Serini Fabio
Valutazioni economico finanziarie nelle aziende di servizi manutentivi in periodi di crisi: il caso La Toscana impianti..... **2**, 23

Stefanutti Bruno
Implementazione di un ERP: un'analisi costi/benefici **3**, 20

T

Traxler Davide
Controllo di gestione nel luxury retail. Il caso Chopard Italia (Il) **1**, 54

Travisonni Francesco
Gestione delle informazioni per il controllo: l'uso combinato degli strumenti di office automation (La)..... **6**, 29

V

Vaselli Franco
Controllo di gestione per favorire l'accesso al credito: un'applicazione nel settore turistico- ricettivo **3**, 40
Ruolo del controllo di gestione nelle microimprese: il caso del Tubettificio Senese (Il) **6**, 36

INDICE ANALITICO*

A

Analisi di bilancio
analisi dei costi **2**, 23
break-even analysis **3**, 40
per indici **2**, 31; **5**, 27

Analisi finanziaria
analisi strategica **2**, 31; **3**, 40

B

Balanced Scorecard
applicazioni **1**, 6; **1**, 29; **2**, 41; **5**, 7
controllo di gestione (e) **1**, 6; **4**, 25; **5**, 7; **6**, 7

Banche
controllo di gestione nelle (-) **4**, 33
risk management **4**, 33

Budget
definizione **3**, 52; **3**, 58
informazioni per il (-) **6**, 7; **6**, 36
processo di (-) **3**, 52; **6**, 36
supporti informatici per il (-) **3**, 58; **6**, 21

Business plan centri di costo
criteri di allocazione **3**, 35; **3**, 52; **4**, 41
definizione dei (-) **3**, 52

C

Capitale circolante
gestione del (-) **3**, 29

Controllo di gestione
budget (e) **1**, 6; **6**, 36
controller **2**, 7
flussi informativi **5**, 54
indicatori di performance .. **1**, 29; **1**, 48; **3**, 7; **4**, 6; **4**, 19;
..... **4**, 25; **4**, 33; **5**, 27; **5**, 54
introduzione in azienda **3**, 52; **6**, 36
principi e forme **6**, 13
reporting (e) **2**, 15; **4**, 41; **5**, 48
settori (nei) **1**, 48; **4**, 25; **5**, 33; **5**, 40
sistemi (di) **5**,, 40; **5**, 48; **6**, 13; **6**, 36
sistemi informativi . **1**, 41; **5**, 48; **5**, 54; **6**, 21; **6**, 29; **6**, 48
strumenti per il (-) **1**, 6; **4**, 47; **5**, 33; **6**, 13; **6**, 36

Corporate governance
modelli di (-) **1**, 41

Costi
analisi dei (-) **1**, 59; **4**, 47; **5**, 48; **6**, 21
tipologie **6**, 21

Credito
bancario **3**, 40; **4**, 33

F

Fusione
aspetti contabili **5**, 48

I

Informatica
business intelligence **3**, 29
information tecnology **6**, 48
internet **4**, 19

L

Logistica
controllo **5**, 14
costi **5**, 14
gestione **5**, 14

M

Margine di contribuzione
determinazione **1**, 54; **1**, 59; **2**, 23

Marketing
web marketing **4**, 19

O

Organizzazione aziendale
controllo **4**, 25
pianificazione **1**, 48
sistemi informativi **1**, 41; **3**, 20
valutazione delle performance **1**, 29; **3**, 7; **4**, 6;
..... **4**, 11; **4**, 19

P

Pianificazione aziendale
balanced scorecard **1**, 6; **1**, 29; **2**, 41; **5**, 7
budget **3**, 58
business plan **1**, 16
pianificazione strategica **2**, 31; **4**, 25
reporting **1**, 54

Pianificazione strategica
analisi della concorrenza **2**, 31

Processi
analisi (dei) **5, 54**

Produzione
analisi dei costi **3**, 35
commessa (su) **3**, 35

** I numeri che seguono ciascuna voce indicano, nell'ordine, il fascicolo (in neretto) e la pagina di pubblicazione (Ins. = inserto).*

R

Reporting
sistemi di (-) **1,** 54; **2**, 15
sistemi informativi **1**, 41; **3**, 20

S

Sistemi informativi
business intelligence **6**, 48
di pianificazione, controllo e reporting ..... **1**, 48; **2**, 15; **3**, 20; **3**, 58; **5**, 48; **6**, 29; **6**, 48
contabili **2**, 15
erp **3**, 20; **6**, 48

V

Valutazione d'azienda
creazione del valore **3**, 7; **4**, 11

Vendite
strategie **5**, 40

SHOPWKI.it

IL NEGOZIO ON LINE DI WOLTERS KLUWER ITALIA

www.shopwki.it.

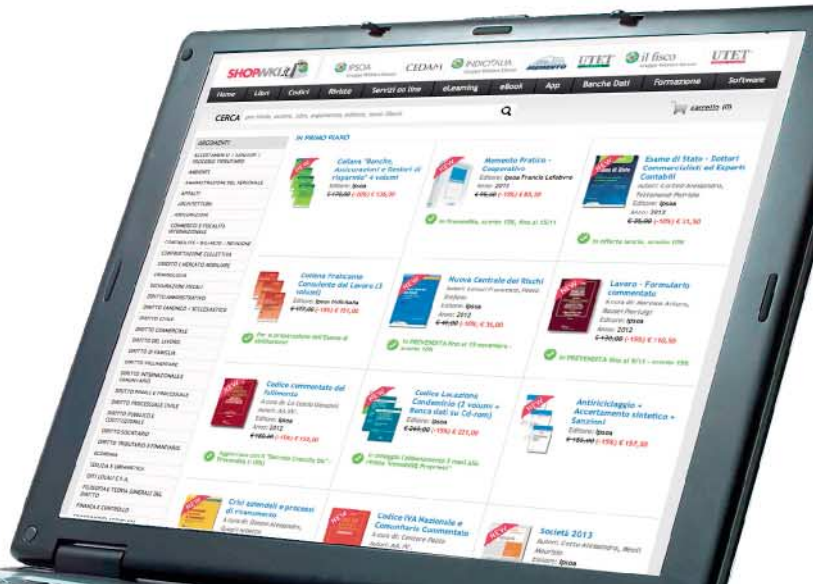
solo qui commercialisti, avvocati, notai, consulenti del lavoro, manager, architetti, ingegneri possono **scoprire, provare e acquistare a condizioni sempre vantaggiose** i prodotti dei più autorevoli marchi dell'editoria specializzata.

IPSOA Gruppo Wolters Kluwer
CEDAM
INDICITALIA Gruppo Wolters Kluwer
IPSOA FRANCIS LEFEBVRE
UTET GIURIDICA
il fisco Gruppo Wolters Kluwer
UTET SCIENZE TECNICHE

TI GARANTIAMO:

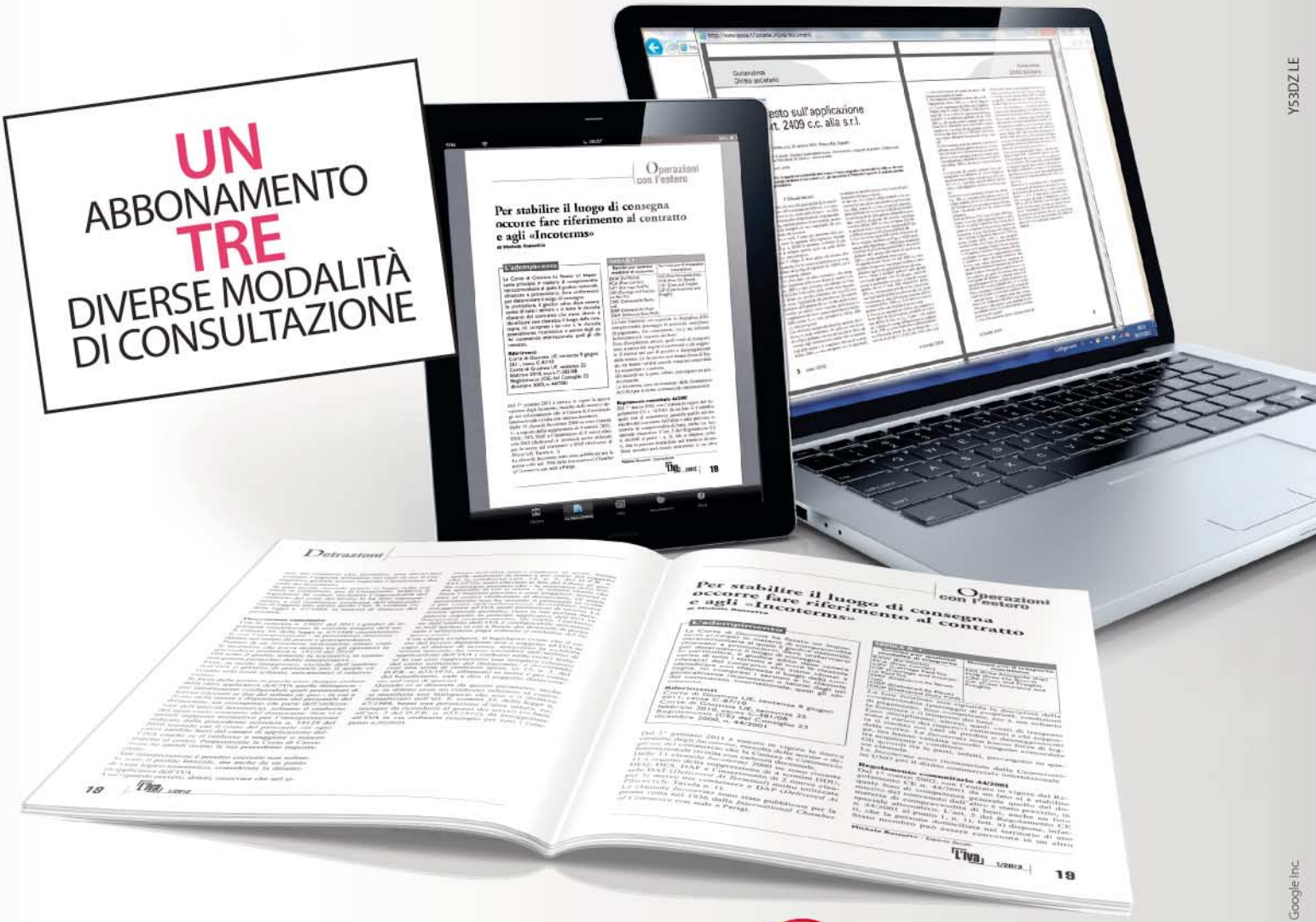
- CONSEGNA SEMPRE **GRATIS** CON CORRIERE
- **BUONO SCONTO DI 20 €** A TUTTI I NUOVI ISCRITTI
- **SCONTO FEDELTÀ** PER I CLIENTI PIÙ ASSIDUI
- **PROVA GRATUITA** DEI PRODOTTI ON LINE
- PAGAMENTI CON CARTA DI CREDITO, **BONIFICO** O IN **CONTRASSEGNO**

Y30DZ FI



RIVISTEIPSOA2013

L'offerta completa e autorevole sempre con te.



Y53DZ LE

RIVISTA CARTACEA

Tutto ciò che è compreso nell'abbonamento sulla tua scrivania.

VERSIONE TABLET — NOVITÀ

Scarichi i fascicoli in anteprima, effettui ricerche, inserisci note, invii pagine ed articoli: tutto in mobilità!

Per accedere alla versione tablet basta scaricare ***l'app gratuita Edicola Professionale*** *- disponibile su AppStore, SamsungApps, Google Play o Amazon Store - ed inserire all'interno username e password di registrazione al sito Ipsoa.*

VERSIONE WEB

Dal tuo PC o notebook scarichi l'ultimo numero ancora in fase di stampa, accedi agli arretrati in PDF e navighi all'interno di un immenso patrimonio dottrinale.

Per accedere al servizio basta autenticarsi sul sito Ipsoa con username, password e codice cliente, ed accedere alla sezione I TUOI ABBONAMENTI presente nella tua Home Page Personale.

Scopri tutte le offerte su www.ipsoa.it/riviste2013

IPSOA
Gruppo Wolters Kluwer

Apple e iPad sono marchi di Apple Inc. – Android è un marchio di Google Inc.