

M A N A G E M E N T

# Abbattere inefficienze e costi di produzione

Un modello di eccellenza operativa  
e di simulazione

 **IMMERGAS**

**E. Imbergamo, A. Viviani,  
L. Fornaciari, G. Canali** (a cura di)



CON ALLEGATO ONLINE

FRANCOANGELI

## Informazioni per il lettore

Questo file PDF è una versione gratuita di sole 20 pagine ed è leggibile con



La versione completa dell'e-book (a pagamento) è leggibile con Adobe Digital Editions. Per tutte le informazioni sulle condizioni dei nostri e-book (con quali dispositivi leggerli e quali funzioni sono consentite) consulta [cliccando qui](#) le nostre F.A.Q.



## **Am** - La prima collana di management in Italia

Testi advanced, approfonditi e originali, sulle esperienze più innovative in tutte le aree della consulenza manageriale, organizzativa, strategica, di marketing, di comunicazione, per la pubblica amministrazione, il non profit...

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: [www.francoangeli.it](http://www.francoangeli.it) e iscriversi nella home page al servizio “Informatemi” per ricevere via e.mail le segnalazioni delle novità.

**E. Imbergamo, A. Viviani,  
L. Fornaciari, G. Canali** (a cura di)

# Abbatte inefficienze e costi di produzione

Un modello di eccellenza operativa  
e di simulazione



FRANCOANGELI

Copyright © 2014 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

*L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore.  
L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni  
della licenza d'uso previste e comunicate sul sito [www.francoangeli.it](http://www.francoangeli.it).*

---

# Indice

<b>Presentazione</b>	pag.	9
<b>1. Il Controllo di gestione</b>	»	13
<b>2. Immergas</b>	»	22
<b>3. Il modello di analisi dei costi della non efficienza operativa</b>	»	32
1. Costi della non efficienza operativa: individuazione	»	32
1.1. Prima colonna: lettera di individuazione nell'attività del Controllo di gestione	»	34
1.2. Seconda colonna: tipologia di costo	»	36
1.3. Terza, quarta e quinta colonna: report in cui quel costo si trova	»	38
1.4. Distribuzione dei costi della non efficienza	»	38
<b>4. La gestione delle risorse umane</b>	»	40
1. La gestione delle risorse umane nelle aziende di produzione	»	40
2. Il fenomeno dell'assenteismo	»	42
2.1. Il sistema informatico	»	44
2.2. Il monitoraggio dell'assenteismo degli operatori diretti	»	66
2.3. Il monitoraggio dell'assenteismo degli indiretti	»	72
2.4. Il monitoraggio del costo dell'assenteismo	»	77

2.5. I riflessi sulla produttività e sull'efficienza	pag.	80
3. Il trasferimento di ore tra centri di costo (CdC) differenti	»	84
3.1. Modalità operative	»	85
4. Costo dei turni di lavoro	»	96
4.1. Capacità produttiva necessaria	»	96
4.2. La determinazione della capacità produttiva: le risorse umane	»	98
4.3. Lavoro in turno: calcolo dell'extra-costi	»	103
<b>5. I costi della “non-qualità”</b>	»	109
1. I costi della “non-qualità”	»	109
2. I costi della “non-qualità” in Immergas	»	113
2.1. Fonti informative	»	115
2.2. Calcolo ed esposizione dei dati	»	118
3. Le rilavorazioni dei prodotti finiti	»	131
3.1. Struttura Organizzativa	»	131
3.2. Causali di rilavorazioni	»	132
3.3. Il costo delle rilavorazioni	»	134
3.4. Rappresentazione finale	»	136
4. La rottamazione	»	138
4.1. Le fonti informative	»	139
4.2. Le modalità operative	»	140
4.3. I soggetti ritenuti responsabili	»	152
<b>6. Inefficienze di produzione</b>	»	153
1. Inefficienze di produzione	»	153
1.1. Cenni sul concetto di efficienza	»	153
1.2. Il sistema informatico di misurazione e controllo delle performance in produzione: la base teorica	»	155
1.3. Il sistema informatico di misurazione e controllo delle performance in produzione: il modello Immergas	»	158
<b>7. Magazzini</b>	»	180
1. Magazzini	»	180



1.1. L'importanza del controllo sui magazzini	pag.	181
2. Gli strumenti di controllo adottati in Immergas	»	183
2.1. Le valorizzazioni dei magazzini	»	183
2.2. L'analisi ABC dei prodotti finiti	»	185
2.3. La cross analysis	»	194
2.4. Il problema dello slow moving: gli strumenti per il controllo delle obsolescenze	»	220
2.5. Il controllo delle scorte di sicurezza	»	230
3. L'accuratezza delle previsioni	»	232
3.1. Indice di affidabilità dei dati di vendita	»	232
3.2. Indice di variabilità del mix venduto	»	233
4. L'impatto dei magazzini sulla dinamica finanziaria	»	236
<b>8. La saturazione della manodopera</b>	»	242
1. La saturazione della manodopera	»	242
2. Il costo dell'insaturazione manodopera	»	243
3. La pratica aziendale	»	244
4. Conclusioni	»	254
<b>9. Modello di simulazione operativa</b>	»	256
1. Introduzione al modello di simulazione	»	256
2. Perché questo modello di simulazione?	»	257
3. Descrizione del modello	»	258
3.1. Primo step: parametri	»	258
3.2. Secondo step: variabili	»	261
3.3. Terzo step: indici	»	264
3.4. Quarto step: conto economico	»	269
3.5. Analisi comparate	»	270
4. Conclusioni	»	272
<b>Autori</b>	»	273
<b>Bibliografia</b>	»	275

---

# Presentazione

Ciascuna azienda offre sul mercato un prodotto e/o un servizio e i consumatori decidono se acquistarlo. Nelle loro scelte i consumatori valutano sia sulla base delle capacità del prodotto di soddisfare i propri bisogni, sia sulla base del prezzo di vendita.

Su entrambi questi aspetti l'azienda opera in modo continuo lavorando sul prodotto e sulle sue caratteristiche nonché su tutti quegli aspetti aziendali che concorrono alla formazione del costo del prodotto stesso.

Il libro pone l'attenzione su questo secondo aspetto, cioè sui costi aziendali e, in modo più specifico, sui costi che l'azienda sostiene nell'intero processo produttivo, cioè dalla progettazione del prodotto al suo assemblaggio. In particolare, il testo descrive il modello di controllo sviluppato da Immergas, ponendo in luce le caratteristiche tecniche e operative dello stesso, nonché descrivendo la rigorosità metodologica e teorica che ne ha contraddistinto l'implementazione.

I costi del processo produttivo vanno affrontati in modo strutturato e scientifico. Ogni azienda, infatti, dovrebbe predisporre un laboratorio in cui elaborare formule e indici che permettano di monitorare i costi in modo chiaro al fine di poter porre in essere ogni forma di intervento che, salvaguardando la qualità e la continuità del processo produttivo, permetta di intervenire con una costante "spending review".

Una "spending review" che, selezionando esattamente le zone di intervento, riesca a intervenire a fondo ed estirpare il germe dell'inefficienza ridando ossigeno all'intera organizzazione aziendale. L'ossigeno così liberato permetterà di operare investimenti sia materiali che immateriali, che consentiranno all'azienda di competere e di svilupparsi nel lungo termine.

In questo laboratorio scientifico non si dovrebbero analizzare soltanto alcune parti dell'azienda, ma l'azienda nel suo complesso, con la consapevolezza che si è di fronte a un sistema di vasi comunicanti e a un sistema con

forte entropia in cui, se i fenomeni negativi non sono governati correttamente, questi si espandono inesorabilmente in tutta l'organizzazione minando la qualità, la produttività e l'efficienza dell'organizzazione stessa.

L'inefficienza produttiva ha due risvolti:

- 1) genera costi e così drena risorse dall'azienda;
- 2) produce minore efficacia dai nuovi investimenti in quanto questi hanno come base un sistema che presenta un certo grado di inefficienza.

Evidentemente sia il punto 1 che il punto 2 danno luogo a costi che, come minimo, non sono opportuni e molto spesso non sono neanche sostenibili. Inoltre, in tali aziende spesso l'inefficienza produttiva è accompagnata da un flusso informativo insufficiente o, per lo meno, non in grado di specificarne l'origine con la conseguente incapacità delle imprese di adottare adeguate soluzioni.

Infatti, molte aziende delocalizzano proprio perché, per riuscire a stare sul mercato, non hanno alternative ad andare a produrre in Paesi dove i costi sono bassi. Immergas, invece, produce in Italia e in Slovacchia. Con la produzione dello stabilimento italiano consegue l'83% del fatturato e in Italia realizza tutta la produzione di media e alta gamma, che poi vende nel territorio nazionale e all'estero; in Slovacchia produce il rimanente 17% di fatturato relativo a prodotti destinati ad alcuni mercati esteri e pochissimo in Italia. Eppure, i livelli occupazionali e gli utili sono in aumento anno dopo anno. L'attenzione ai costi di produzione è sicuramente una delle ragioni che ha portato a questa situazione di sviluppo. Il sistema di controllo dei costi implementato, infatti, consente di individuare le inefficienze, di quantificarne i costi e di specificarne le cause, fornendo alla Direzione aziendale un fondamentale supporto informativo per assumere corrette scelte gestionali.

L'elaborazione di opportuni KPI (*Key Performance Indicators*) che permettano di valutare sia il livello di efficienza delle singole parti del sistema aziendale sia il livello del costo che la relativa inefficienza produce è la chiave per conoscere e intervenire.

In Immergas il controllo di gestione ha sviluppato un insieme di indici tecnici (cruscotto operativo) che monitorano singoli aspetti del processo produttivo e il relativo costo che sorge quando l'indice è inferiore alla piena efficienza (KPI = 1). In tal modo, si forniscono informazioni a due livelli: al Manager di area, che così conosce il proprio livello di efficienza, e alla Direzione aziendale, che così conosce qual è il costo dell'attuale livello di efficienza.

Il modello di controllo è stato introdotto in Immergas per rispondere a un triplice obiettivo. In primo luogo, si sono volute creare le necessarie basi di

coesione, collaborazione e intesa tra i vari reparti aziendali, al fine di ridurre intralci alla circolazione delle informazioni e delle risorse. Ciò consente alla Direzione aziendale di conoscere tempestivamente le problematiche operative e di stimolare costantemente i vari responsabili di funzione per il conseguimento degli obiettivi definiti. In secondo luogo, si vuole conoscere quali sono i costi dell'attuale livello di inefficienza nel bilancio sia preventivo che consuntivo. In terzo luogo, si vogliono individuare ed eliminare le cause delle inefficienze per liberare risorse da impiegare in investimenti capaci di creare valore.

In sintesi, con tale modello si vuole: conoscere per operare, operare per migliorare, migliorare per creare valore e prosperità per l'azienda e per tutti gli stakeholder.

Vice Presidente Immergas S.p.A.  
Amadei Alfredo

Il Controllo di gestione, definito dalla dottrina economico aziendale<sup>1</sup> come lo strumento di misurazione delle performance interne e di responsabilizzazione delle funzioni aziendali sulla base di parametri-obiettivo, rappresenta un fondamentale strumento di supporto per la direzione generale nella definizione delle strategie<sup>2</sup> di breve e medio periodo.

Questo libro si prefigge l'obiettivo di generare un percorso strutturato attraverso esperienze accademiche e aziendali per analizzare un tema assai importante: "il controllo è il centro del sistema organizzativo e operativo aziendale?"

Il ciclo di vita di un'azienda è caratterizzato da onde sinusoidali che alternano momenti di prosperità a momenti di crisi; per esempio, all'inizio degli anni '90, dopo un periodo caratterizzato da espansione produttiva, si è verificata una crisi che ha colpito alcuni settori merceologici (in particolare il tessile/abbigliamento e il comparto della produzione di pelletteria), perché in quegli anni ha iniziato ad affermarsi un modello organizzativo che ha orientato le scelte produttive verso Paesi esteri, andando a modificare gli equilibri

<sup>1</sup> Si vedano: Riccaboni A., *Le valenze operative, comportamentali e culturali del controllo di gestione*, in Busco C., Giovannoni E., Riccaboni A. (a cura di), *Il controllo di gestione. Metodi, strumenti ed esperienze. I fondamentali e le novità*, Ipsoa, Milano, 2009, p. 5; Terzani S., *Lineamenti di pianificazione e controllo*, Cedam, Padova, 1999, p. 190 e ss.

<sup>2</sup> Si vedano: Ansoff H.I., *Strategia aziendale*, Etas, Milano, 1968; Bergamin Barbato M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991; Brusa L., *Attuare e controllare la strategia aziendale. Mappa strategica e balanced scorecard*, Giuffrè, Milano, 2007; Bubbio A., *Al centro del controllo strategico*, in "Amministrazione & Finanza Oro", Ipsoa, Milano, n. 4, 1998; Coda V., *L'orientamento strategico dell'impresa*, Utet, Torino, 2004; Rappaport A., *La strategia del valore*, FrancoAngeli, Milano, 1997; Sorci C., *Un nuovo approccio sistemico per le strategie aziendali*, Giuffrè, Milano, 2006; Terzani S., *Lineamenti di pianificazione e controllo*, Cedam, Padova, 1999, capp. 1, 2 e 3.

del “made in Italy” e generando forte smarrimento tra gli imprenditori ancora impreparati e incapaci di reagire.

In quegli anni, mentre si parlava di “creatività” e “innovazione” del nostro sistema come se questi valori fossero in grado di generare di per sé crescita e prosperità, dall’altro canto si iniziò a parlare di “costi di produzione”.

Le nostre aziende non riuscirono a reggere l’urto della concorrenza e molte di queste attività dovettero ridimensionarsi o addirittura scomparire.

I motivi che portarono a questa “rivoluzione” nel comparto dei settori del tessile e della pelletteria italiana sono da ricercare nella cultura d’impresa<sup>3</sup> che, in quel tempo, era orientata esclusivamente sul prodotto e sulla vendita dello stesso.

Le imprese, o meglio gli imprenditori, erano infatti quasi sempre focalizzati principalmente su due aspetti dell’organizzazione: la produzione e la vendita.

L’impostazione di un’attività di impresa focalizzata sul prodotto e sulla vendita rispecchia in modo fedele la formazione professionale del “dominus” (nella maggior parte dei casi il fondatore), che spesso ha uno skill professionale di estrazione produttiva (ex dipendente di aziende del settore di appartenenza) o di vendita (ex figura commerciale che decide a un certo punto di fare il passo diventando imprenditore).

Estro, creatività, inventiva e propensione al rischio sono stati i fattori che hanno permesso alla nostra imprenditoria di generare l’energia che ha creato decine di migliaia di attività imprenditoriali, le quali negli anni ’80 hanno definito le regole del mercato nei settori in cui il “made in Italy” si poneva, e veniva percepito, come garanzia indiscussa di qualità, design, moda.

In una fase di economia crescente tali imprese prosperano e trovano spazi di mercato ancora liberi. Innovazione e aggressività commerciale sono i punti cardine che permettono alle imprese di svilupparsi, a volte anche con performance verticali sia in termini di volumi prodotti, sia di fatturato e di personale impiegato.

La nostra economia ha vissuto anni di incredibile sviluppo grazie a un tessuto di piccole e medie imprese tra di loro collegate da una pluralità di interessi, dove ciascuna di esse aveva un proprio spazio di vita e crescita.

L’artigianato rappresentava l’humus di un sistema che si autogenerava in un processo di sviluppo costante e continuo: il dipendente faceva il salto di qualità trasformandosi in artigiano e fornitore dell’azienda a cui precedentemente apparteneva; il processo di generazione di nuove attività economiche

<sup>3</sup> Lizza P., *La cultura aziendale. Profili di analisi e di management*, Giuffrè, Milano, 2011.

e produttive era rappresentabile come una cellula che, staccandosi dal corpo principale, generava un organo autonomo che iniziava a svilupparsi creando nuove cellule.

In questo tourbillon di economia virtuosa le nostre piccole imprese sono nate e si sono sviluppate e, con la crescita, si sono verificate le più disparate situazioni; alcuni imprenditori hanno saputo investire fin da subito nell'organizzazione dotandosi di una struttura professionalizzata e in grado di gestire ogni fase dei passaggi di crescita dimensionale e culturale dell'azienda; ma, come già detto all'inizio, la maggior parte degli imprenditori ha concentrato le proprie forze e attenzioni esclusivamente sulla parte produttiva e commerciale, tralasciando spesso le funzioni di controllo.

L'aumento dell'offerta di prodotti, determinato da concorrenza domestica ed estera (con sempre maggiore forza da parte di processi di outsourcing produttivo verso paesi dell'Est Europa prima e dell'Asia poco dopo), ha generato una progressiva riduzione dei margini operativi delle aziende produttive italiane e una contrazione degli spazi commerciali; le aziende si sono trovate nella necessità di affrontare nuovi concetti e nuove sfide: **ottimizzazione, efficienza, decentramento produttivo, qualità.**

Ho avuto l'opportunità professionale di vivere in prima persona quegli anni e di viverli da un osservatorio privilegiato in quanto mi sono occupato, come funzionario di associazione di categoria, aderente al sistema Confindustria, della gestione delle relazioni industriali supportando le aziende tanto nei processi di crescita quanto di ristrutturazione.

Ho successivamente avuto opportunità di dirigere l'area risorse umane di Immergas durante gli anni di maggiore sviluppo e crescita di una cultura manageriale interna.

Ho vissuto, come direttore generale, la gestione di aziende in settori "maturi" e non più performanti, lavorando contemporaneamente sulla cultura manageriale e sull'ottimizzazione dei costi di struttura e dei processi di trasformazione.

La casistica che ho affrontato mi ha permesso di comprendere e vivere sia il clima di euforia rappresentato dalla fase di espansione quanto lo sgomento e senso di impotenza che è seguito a una fase di trasformazione del mercato (non si deve parlare di recessione se il mercato si sposta per seguire nuove regole).

All'inizio degli anni '90 si è abbattuto uno tsunami che ha modificato completamente il profilo della piccola e media impresa italiana; coloro che negli anni precedenti avevano impostato una politica di crescita del business che in modo parallelo seguiva tutti i punti cardine dell'organizzazione hanno sofferto ma hanno saputo reagire alla concorrenza di mercati fino a quel momento inesistenti.

Questi imprenditori avevano ben chiaro che per crescere era necessario lavorare bene su piani paralleli caratterizzati da quattro grandi temi: **prodotto, gestione dei costi, gestione delle risorse umane e politica commerciale.**

**Gestione dei costi e delle risorse umane** rappresentano due anelli mancanti di un sistema organizzativo che si è concentrato quasi esclusivamente sul prodotto e sulla vendita, raggiungendo spesso risultati eccellenti di breve o al massimo di medio periodo.

In un mercato vergine e totalmente recettivo è sufficiente avere idee, coraggio e capacità commerciali per crescere e sviluppare attività di successo; così è stato, infatti, durante le fasi di crescita economica.

La direzione di un'azienda non può però prescindere dallo svolgere attività molto attente in tema di pianificazione<sup>4</sup> e controllo. Ogni decisione deve essere presa sulla base dei numeri che risultano dal **budget** e dai successivi **forecast**.

La funzione del **Direttore generale, Amministratore delegato, Presidente, Imprenditore** ecc., ovvero dei soggetti che rappresentano il vertice di comando, è quella di saper assumere decisioni dopo avere interpretato i numeri di sintesi che la funzione di **Controllo di gestione** presenta.

L'attività di pianificazione deve precedere ogni azione successiva in qualunque attività imprenditoriale, di qualunque dimensione essa sia.

L'esigua dimensione dell'impresa, spesso utilizzata come "banale scusa" per giustificare l'assenza di funzioni di pianificazione e controllo all'interno dell'azienda, rappresenta uno dei casi più eclatanti di "disorganizzazione e approssimazione" ed è spesso una delle cause principali di clamorosi insuccessi imprenditoriali.

La moltitudine di imprese poco più che familiari dedite alla sub-fornitura rappresenta il tipico caso di approssimazione organizzativa nell'ambito della pianificazione e controllo: tali aziende, spesso, altro non sono nella sostanza che un reparto decentrato dell'impresa committente e vivono una vita di riflesso.

L'imprenditore, concentrato sul "fare" e sul "crescere", investe quasi sempre ogni forza della propria azienda per soddisfare il committente, senza pensare che il flusso di lavoro continuo può a un certo punto cessare e senza

<sup>4</sup> Si vedano: Cerbioni F., *La struttura organizzativa per il sistema di pianificazione e controllo*, in Ferraris Franceschi R. (a cura di), *Sistemi di pianificazione e controllo*, Giappichelli, Torino, 2010; Ferrandina A., Carriero F., *Il business plan. Guida strategico-operativa*, Ipsoa, Milano, 2010; Magliacani M., *Dalla pianificazione aziendale al budget strategico*, e Maraghini M.P., *Il business plan e il piano industriale*, in Busco C., Giovannoni E., Riccaboni A. (a cura di), *Il controllo di gestione. Metodi, strumenti ed esperienze. I fondamentali e le novità*, Ipsoa, Milano, 2009; Terzani S., *Lineamenti di pianificazione e controllo*, Cedam, Padova, 1999, p. 75 e ss.



pensare che il prezzo di trasferimento del prodotto deve essere definito sulla base di un'attenta pianificazione dei costi.

Il “fare bene e presto” rappresenta spesso l'unico obiettivo dell'impresa fornitrice; ma il fare produce costi e, spesso, anche costi occulti se non pianificati ex ante.

Per esempio, l'urgenza del committente può portare il fornitore a impegnare risorse interne che devono ricorrere a lavoro straordinario, notturno, festivo e il costo del prodotto lievita a dismisura laddove l'incidenza del costo del lavoro è elevata. Oppure, nel caso di lavorazione di prodotti con alto valore sul costo della materia prima, l'urgenza determina un surplus di costo unitario nella fase di acquisto, andando a erodere la marginalità concordata illo tempore con il committente.

Quello or ora esposto è un caso tipico della nostra economia industriale e può essere preso in esame all'interno di qualunque settore merceologico: il piccolo imprenditore dovrebbe investire nell'organizzazione della propria impresa e in particolare nella funzione del Controllo di gestione, al fine di garantire a se stesso una crescita pianificata sulla base dei numeri e non delle sensazioni.

Molto spesso, invece, è il mercato che regola le strategie di un'impresa, e ciò è deleterio per la vita dell'impresa stessa. Le decisioni devono essere assunte sulla base dei numeri che solo una pianificazione è in grado di esibire con la massima razionalità e completezza. Spesso l'imprenditore, o il manager che riveste funzione apicale, agisce d'impulso o ha la presunzione di poter “aggiustare” i numeri in corso d'opera; ma la situazione non può che peggiorare. Si pensi al caso sopracitato: il piccolo imprenditore sub-fornitore acquisisce un'importante commessa e ha davanti a sé due possibilità:

- 1) contrattare il prezzo e le condizioni di vendita (modalità di pagamento, penali ecc.) sulla base di una pianificazione strategica garantita da una fase precedente in cui viene definito il budget di commessa o contratto;
- 2) accettare, dopo sommaria trattativa, le condizioni che appaiono sufficienti a garantire margine al lavoro da svolgere.

Nel primo caso l'imprenditore avrà avuto modo di “ragionare” su tutti i numeri che vengono a essere interessati e valutare se il prezzo proposto dal committente è sostenibile o meno. In caso negativo, si dovrà rivedere il budget<sup>5</sup> cercando di adattare l'organizzazione al “lavoro” oppure ringraziare e rinunciare al contratto.

<sup>5</sup> Si vedano: Aloï F., Aloï A., *Il budget e il controllo di gestione per le PMI*, Ipsoa, Milano, 2005; Bergamin Barbato M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet,

Nel secondo caso l'imprenditore, dopo sommario e rapido ragionamento, accetterà la commessa previa trattativa su prezzo e condizioni. Se però il mix di prezzo e condizioni non permetterà di ottenere un margine positivo dal lavoro svolto, ben difficilmente si potranno modificare le regole del gioco e non resterà che incassare passivamente le perdite per il tempo in cui il contratto sarà vigente.

**Sapete esattamente quanto costa il vostro prodotto?** Questa fu la domanda che alcuni anni fa sentii porre a una platea di piccoli ma importanti imprenditori emiliani... e non vi fu risposta; mi chiedo se oggi, dopo circa dieci anni da quel giorno che ricordo ancora, questa domanda avrebbe immediata risposta.

Una prima risposta alla mia domanda iniziale relativa all'importanza strategica della funzione di Controllo di gestione all'interno dell'organizzazione aziendale può essere quindi positiva per quanto concerne le imprese che si occupano di sub-fornitura nei confronti di altre aziende. Gli esempi che ho volutamente riportato si riferiscono a imprese di "piccola" o "media" dimensione, ma ciò vale anche per imprese di "grande" dimensione che producono semilavorati o parti di prodotti da destinare all'impresa finale che si occuperà dell'assemblaggio di più componenti.

A proposito di produzione di componenti o di parti da destinare ad altre lavorazioni, vi sono attività in cui la pianificazione e il controllo dei costi di produzione rappresentano il punto centrale da cui si avvia tutto il processo produttivo e l'intera strategia aziendale.

Nella macellazione di animali il processo industriale rappresenta una fase importantissima nella vita dell'impresa; l'acquisto di materie prime, pur bravo che sia il buyer, è comunque regolamentato da mercati che definiscono il prezzo della carne; stesso discorso deve farsi per la fase di vendita, dove la funzione commerciale è importante ma sempre vincolata da prezzi di mercato che periodicamente stabiliscono il valore dei singoli tagli.

Orbene, risulta quindi molto importante, per determinare profitto o perdita, l'efficienza della fase industriale di macellazione e sezionamento degli animali.

Il Controllo di gestione deve intervenire ex ante per definire un budget di macellazione, individuando e valorizzando le macro aree di centro di costo; sulla base dei risultati ottenuti è possibile pianificare le attività e la loro sostenibilità economica. Ma il budget rappresenta una minima parte del lavoro

Torino, 1991; Bernabè F., *Caratteristiche, scopi e redazione del budget aziendale*, in Busco C., Giovannoni E., Riccaboni A. (a cura di), *Il controllo di gestione. Metodi, strumenti ed esperienze. I fondamentali e le novità*, Ipsoa, Milano, 2009; Selleri L., *I budget a lungo termine. Strumenti per la pianificazione d'impresa*, Etas, Milano, 1990.

che il controller è chiamato a svolgere: periodicamente (e la periodicità segue la frequenza dei mercati delle carni vive e macellate) il Controllo di gestione deve produrre alla direzione generale dell'azienda sia una contabilità industriale che un forecast in grado di correggere la rotta.

Questa attività, in gran parte ancora legata alla professionalità e capacità di produrre efficienza da parte delle risorse umane dedicate alla produzione, deve essere costantemente monitorata e analizzata nei numeri ed è soggetta a continue azioni correttive e concrete; il numero da realtà astratta si concretizza in azione ed è l'elemento in grado di far emergere distonie o criticità che possono essere corrette mediante interventi mirati.

Le leve che, solo dopo attento e periodico monitoraggio, possono essere mosse riguardano ogni settore della fase industriale; la direzione generale, dopo avere acquisito dal Controllo di gestione i numeri e i relativi commenti, potrà intervenire nei seguenti ambiti:

- **risorse umane;**
- **qualità;**
- **trasporti;**
- **energia.**

Un altro esempio, per tornare alla domanda originaria relativa all'importanza strategica della figura di Controllo di gestione all'interno dell'azienda.

Il caso esaminato è applicabile a ogni settore che produce commodity o prodotti privi di un marchio e quindi destinati al b2b.

In questi casi non esiste spazio per azioni correttive da realizzare mediante l'utilizzo del brand come elemento di "valorizzazione del prodotto". La sostanza del manufatto e del semilavorato rappresenta l'essenza e il valore che si riconosce al bene e non vi è altro da aggiungere: una coscia di carne di maiale ben rifilata e pronta da destinare alla produzione di prosciutto d.o.p. di Parma avrà valore molto simile se prodotta dal macello *alfa* od *omega* e non avrà nessun marchio che ne faccia incrementare il valore alla fonte.

Dirigere un'azienda significa assumersi la responsabilità delle scelte che ne determinano lo sviluppo o, purtroppo, la fine. Abbiamo accennato a situazioni di imprese di sub-fornitura o di commodity per dimostrare che, laddove il prodotto è l'aspetto di valore prevalente rispetto al brand, il Controllo di gestione rappresenta un elemento fondamentale a supporto delle scelte imprenditoriali per governare i costi e determinare le eventuali marginalità.

Altrettanto può dirsi anche per settori produttivi che possono vantare marchi ben posizionati nel mercato. Il caso aziendale che questo libro prende in esame ne rappresenta il simbolo.

Immergas costituisce il classico case history di “impresa familiare” che negli anni ha saputo crescere attraverso un percorso di delega che ha progressivamente allargato gli orizzonti della cultura interna. Una buona struttura dell’area operations (comprendente ricerca e sviluppo e produzione) e un eccezionale posizionamento del marchio nel mercato domestico, raggiunto grazie a una politica commerciale illuminata e strategica che ha saputo generare valore sia dal prodotto (con un brand forte e fidelizzato) che dal servizio post vendita (rete di assistenza tecnica capillare e ben professionalizzata), hanno permesso all’azienda di acquisire un ruolo di leadership nel mercato.

Ma il processo di delega che l’imprenditore ha saputo mettere in atto, anche attraverso l’assunzione della funzione apicale da parte di un manager, ha permesso all’azienda, alla fine degli anni ’90, di assumere un’organizzazione incentrata sulla funzione di controllo come elemento cardine del sistema decisionale. E ciò è avvenuto in un momento in cui Immergas si stava preparando a gestire un processo di cambiamento molto importante: da impresa quasi totalmente a valenza nazionale a impresa con un mercato internazionale a cui rivolgersi assumendo una posizione di leadership.

Le tematiche da affrontare sono state di grande impatto per la direzione aziendale. **Produzione, personale, logistica**: questi erano alcuni dei principali argomenti da esaminare per iniziare ad allargare l’orizzonte commerciale dell’azienda (Dove conviene produrre? Con quali variabili? Come gestire il flusso di scorte? Queste e altre decine di domande cercavano risposte nelle riunioni intersettoriali all’interno della struttura apicale dell’azienda).

In questo contesto, il Controllo di gestione si è rivelato l’elemento di sintesi di tutte le funzioni aziendali e ha permesso alla direzione generale (nel caso in esame il ruolo del Presidente, che era ricoperto da un manager) di assumere le decisioni strategiche modulandole e variandole in base al variare dei numeri che risultavano dalle minuziose e puntuali attività di budget e forecast che periodicamente erano oggetto di analisi.

La storia di Immergas è stata contrassegnata da importanti momenti in cui si sono alternate fasi di crescita ad altre di ripensamento delle strategie intraprese, con la consapevolezza che solo un ottimo supporto di analisi poteva portare ad assumere le migliori decisioni. Così fu, per esempio, durante un’importantissima fase di sviluppo commerciale presso nuovi mercati emergenti (**Cina e Romania**), dove grazie alla funzione del Controllo di gestione si decise di iniziare un processo di crescita progressiva flessibile senza generare nuovi costi per investimenti strutturali. Il team di lavoro decise, sulla base dei numeri ottenuti dal budget, di avvalersi di turni di lavoro e di contratti di lavoro flessibile per evitare il rischio di ritrovarsi a fare i conti con Paesi ancora fortemente instabili. Tale flessibilità, sebbene rappresentas-

se un incremento di costo contrattuale derivante dal regime dei turni e dai contratti di lavoro interinale, permetteva di mantenere tali costi flessibili; dopo un lungo periodo di assestamento ponderato e soggetto a continue revisioni e monitoraggi, sempre grazie al supporto del Controllo di gestione, fu presa infine la decisione di creare un impianto ad hoc in Slovacchia per consolidare i target produttivi e commerciali raggiunti e ottimizzare i costi di produzione.

Anche questo esempio, tratto dalla storia concreta e tangibile di un'azienda produttiva, ci riporta alla domanda iniziale per trarre ulteriore testimonianza dell'importanza che il Controllo di gestione ha nelle scelte strategiche di un'impresa.

**Dal numero all'azione strategica.** La funzione del Controllo di gestione deve essere in grado di mettere insieme il team interno all'azienda; il controller deve essere il coach che armonizza i "pensieri" delle singole funzioni aziendali e li tramuta in numeri oggettivi e tangibili.

Il controller deve trasmettere al Presidente una "road map" che sia in grado di dare le corrette indicazioni per permettere di decidere quale via sia opportuno percorrere. Il Controllo di gestione non deve esprimere pareri di merito ma solo fornire il supporto per permettere di giungere a una decisione su base oggettiva.

L'azione strategica diventa compito del **Presidente** (Direttore generale o Amministratore delegato o Imprenditore) il quale, attraverso numeri di sintesi oggettivi, sarà quindi in grado di motivare le proprie scelte trasmettendole ai manager responsabili delle singole business unit.

Solo in quest'ottica il Controllo di gestione potrà esprimere al meglio le proprie funzioni e il proprio ruolo.

Questi pochi ma significativi esempi di casi di vita aziendale intendono anticipare quanto verrà scientificamente trattato nei prossimi capitoli, per dimostrare che non esiste settore merceologico o dimensione d'impresa che possa avere un approccio organizzativo che prescindia dalla funzione di pianificazione e controllo. Di questo ciascuno di noi è consapevole, sebbene la realtà del sistema impresa sia ancora drammaticamente legata alle "sensazioni" piuttosto che alle regole, a volte anche spietate, dei numeri.

Le persone che hanno lavorato a questo progetto sono partite dall'auspicio che il lettore ne possa trarre qualche stimolo di riflessione positiva per ripensare al proprio modello organizzativo aziendale... se questo avverrà sarà per noi motivo di grande soddisfazione.