

FACOLTA' DI ECONOMIA
Corso di Laurea in Consulenza Aziendale

Dipartimento di Impresa e Management
Cattedra Controllo di Gestione Avanzato

IL CONTROLLO DI GESTIONE NELLE SOCIETA' DI E-COMMERCE

RELATORE

Chiar.mo Prof.ore Di Lazzaro Fabrizio

CORRELATORE

Chiar.mo Dott. Bastia Paolo

CANDIDATO

Marco Palano

Matr. 659171

ANNO ACCADEMICO

2014-2015

INDICE

•	RINGRAZIAMENTI.....	5
•	INTRODUZIONE.....	6
•	CAPITOLO 1: Il mondo dell'e-commerce.....	10
	1.1 Brevi cenni sulla storia di internet.....	10
	1.1.1 La Nascita di Internet.....	10
	1.1.2 La diffusione di Internet.....	12
	1.2 La nascita e lo sviluppo dell'e-commerce.....	14
	1.3 L'e-commerce in Italia.....	19
	1.4 Vantaggi e svantaggi dell'e-commerce.....	24
	1.4.1 Il punto di vista delle imprese.....	24
	1.4.2 Il punto di vista dei consumatori.....	30
•	CAPITOLO 2: Il controllo di gestione.....	32
	2.1 Cos'è il controllo di gestione.....	32
	2.1.1 Qualche definizione.....	32
	2.1.2 In cosa consiste.....	34
	2.1.3 Vantaggi e svantaggi.....	37
	2.2 La composizione del sistema di controllo direzionale.....	40
	2.2.1 Lo stile direzionale.....	41
	2.2.2 La struttura organizzativa.....	43
	2.2.2.1 I centri di profitto.....	45
	2.2.2.2 I centri di ricavo.....	47
	2.2.2.3 I centri di costo.....	48
	2.2.2.4 I centri di spesa.....	49

2.2.3	<i>La struttura informativa</i>	50
2.3	<i>Le fasi del controllo di gestione</i>	51
2.3.1	<i>Pianificazione strategica</i>	52
2.3.2	<i>Programmazione e redazione del budget</i>	56
2.3.2.1	<i>I budget operativi</i>	60
2.3.2.2	<i>Il budget degli investimenti</i>	65
2.3.2.3	<i>I Budget finanziari</i>	67
2.3.2.4	<i>Il budget economico e il budget patrimoniale</i>	72
2.3.2.5	<i>Gli incentivi manageriali</i>	74
2.3.3	<i>Controllo antecedente o preventivo</i>	76
2.3.4	<i>Controllo concomitante</i>	77
2.3.4.1	<i>Analisi degli scostamenti</i>	79.
2.3.4.2	<i>Reportistica</i>	82
2.3.5	<i>Controllo susseguente</i>	85
2.4	<i>Le società di e-commerce</i>	90
2.4.1	<i>Qualche cambiamento</i>	90.
2.4.2	<i>Le fasi del processo</i>	93
•	CAPITOLO 3: Caso di studio: Dalani Home & Living	97
3.1	<i>Il gruppo Westwing/Dalani Home & Living</i>	97
3.1.1	<i>La storia del gruppo</i>	97
3.1.2	<i>Qualche numero sul gruppo</i>	99
3.2	<i>W W E-Services Italy S.r.l.</i>	101
3.2.1	<i>Brevi cenni storici</i>	101
3.2.2	<i>Modello di Business</i>	104
3.2.3	<i>Risultati d'esercizio</i>	106
3.3	<i>Il controllo di gestione</i>	115

3.3.1	<i>L'organizzazione gerarchica.....</i>	<i>115</i>
3.3.2	<i>Pirogrammazione, controllo preventivo e budgeting.....</i>	<i>117</i>
3.3.2.1	<i>Sistemi di incentivazione dei manager.....</i>	<i>123</i>
3.3.3	<i>Controllo concomitante.....</i>	<i>126.</i>
3.3.4	<i>Controllo susseguente e nuova pianificazione.....</i>	<i>130</i>
•	<i>CAPITOLO 4: Conclusioni.....</i>	<i>131</i>
•	<i>BIBLIOGRAFIA</i>	<i>137</i>
•	<i>SITOGRAFIA.....</i>	<i>138</i>
•	<i>RIASSUNTO</i>	<i>142</i>

RINGRAZIAMENTI

La prima persona che vorrei ringraziare è il Professor Di Lazzaro, il quale mi ha permesso di elaborare questo lavoro credendo da subito nella potenzialità dell'argomento e si è reso sempre disponibile a dispensare consigli utili per la sua preparazione e la sua attuazione.

Per seconda, non per importanza, ci tengo a ringraziare mia madre, la persona che da sempre mi è stata più vicina e anche nei momenti più difficili non ha mai smesso di credere in me, sostenendomi e incoraggiandomi dal primo all'ultimo momento.

Ringrazio poi entrambi i miei genitori per avermi permesso di laurearmi in un'università così prestigiosa da cui ho imparato tanto e che sono sicuro mi ha lasciato cose che mi aiuteranno per il resto della mia vita.

Un altro ringraziamento particolare va a mio cugino Diego e a Martino Fossarello, per il tempo che mi hanno dedicato e le informazioni utili ai fini della predisposizione del capitolo sul caso aziendale.

Infine ci tenevo particolarmente a ringraziare mia nonna, che purtroppo non potrà mai vedere la fine del ciclo, ma che, fino a che c'è stata, è stata di immenso supporto a livello morale, infondendomi fiducia come solo una persona che ti vuole così bene può fare. È a lei che dedico questa tesi e in generale la fine della mia carriera da studente.

GRAZIE

INTRODUZIONE

La nascita di internet ha portato allo sviluppo di un nuovo mercato, quello dell'e-commerce, che ha permesso l'incontro tra domanda e offerta su un'unica piattaforma, indipendente dalla localizzazione geografica dei soggetti economici coinvolti e indipendente da qualunque limite temporale, considerando che consente di effettuare operazioni a qualunque ora di qualunque giorno.

L'impatto economico che l'e-commerce ha avuto sul mercato è stato certamente notevole e, specialmente negli ultimi anni, è diventato sempre più incisivo il suo contributo sul totale degli affari generati, grazie soprattutto alla dipendenza sempre maggiore che internet ha creato negli individui, aiutato dalla diffusione di dispositivi mobili come smartphone o tablet.

Questo ha stimolato una riflessione su come si siano evolute alcune caratteristiche e funzioni delle imprese che ne hanno preso parte a questo cambiamento, le quali, per farlo, hanno dovuto riformulare quasi tutte le strategie aziendali, adattandole a un ambiente competitivo completamente diverso.

Molte di esse sono state costrette al cambiamento, per evitare di rimanere fuori dal mercato. Questo per via del fatto che molti individui al giorno d'oggi acquistano solamente online, il che ha comportato due cose per chi non ne ha preso parte:

1. La perdita dei clienti abituali che hanno modificato le loro abitudini d'acquisto e che prediligono l'e-shop;
2. La mancata acquisizione di nuovi potenziali utenti, che sarebbe potuta avvenire grazie alla rete.

In particolare in questo lavoro si andrà ad analizzare il commercio elettronico B2C focalizzandosi su come sia cambiato nelle aziende il controllo di gestione che, da mero strumento di risoluzione delle crisi aziendali, è diventato sempre più un elemento competitivo fondamentale per le imprese, in quanto permette di rilevare periodicamente gli scostamenti dei risultati rispetto a quelli preventivati nella fase di pianificazione, evidenziando quali sono le aree che hanno contribuito in modo negativo o positivo a tale esito, e consentendo quindi di risolvere il problema o porre obiettivi più stimolanti.

Ci sono differenze tra il controllo di gestione di un'impresa che opera nell' e-commerce e quello di un'impresa che, per scelta o no, non è entrata a far parte del mercato di vendite online? Quali sono i punti di forza che deve avere il sistema di controllo nelle imprese che operano online?

Per farlo ho analizzato il controllo di gestione della W W E-Services Italy Srl., alla quale per semplicità mi riferirò spesso con il nome "Dalani Italia", una start up che vende mobili e oggettistica per la casa, svolgendo un ruolo di intermediario tra i consumatori finali e i produttori, servendosi di un magazzino molto limitato, che accoglie solo i resi e le merci che transitano dai produttori alle case dei consumatori e con un modello di business basato sulle flash sales, ovvero vendite basate su offerte a tempo, che invogliano il consumatore all'acquisto grazie alla caratteristica della limitazione temporale di una determinata offerta.

Il mio lavoro è strutturato in 4 capitoli.

Nel primo capitolo viene analizzato in generale il mondo dell'e-commerce, partendo dalla nascita di internet, fattore chiave che ha permesso lo sviluppo di questo nuovo mercato, la sua evoluzione, concentrata specialmente negli ultimi anni e le sue caratteristiche fondamentali.

Verrà spiegato perché le imprese che vogliono competere a livello mondiale o che semplicemente operano in un settore dove i concorrenti hanno iniziato a vendere online, devono abbracciare questa nuova realtà per non rischiare di venire tagliate fuori.

Verranno poi messi in evidenza i vantaggi e gli svantaggi che scaturiscono dall'ingresso in questo nuovo modo di fare affari.

Il secondo capitolo tratta il controllo di gestione in tutte le sue forme.

Partendo da una definizione generale, verranno analizzate tutte le fasi e gli elementi che lo caratterizzano a cominciare dalla pianificazione strategica, che anche se non fa parte del processo di controllo, rappresenta la base della gestione sulla quale verrà fatto il controllo. Si passerà poi per la programmazione e il budgeting, fino ad arrivare al controllo vero e proprio: quello preventivo (che porta all'approvazione definitiva del budget), quello concomitante, che avviene periodicamente a intervalli di tempo decisi preventivamente, attraverso analisi degli scostamenti e successiva reportistica, e quello susseguente, svolto a consuntivo, anch'esso mediante analisi degli scostamenti e reporting.

Vengono analizzati inoltre aspetti che riguardano sia le imprese "tradizionali" che quelle operanti nell'e-commerce.

Nel terzo capitolo sarà trattato il caso aziendale che, come anticipato in precedenza, riguarda la WW E-SERVICE ITALY S.R.L., società giovane (nata a novembre 2011) facente parte del gruppo Westwing/Dalani.

Verranno tracciate le fasi storiche di nascita del gruppo e della sede italiana, nonché tutti gli aspetti fondamentali del suo modo di fare business.

Grazie a diverse interviste al CFO Martino Fossarello e al CEO Diego Palano, nella sede di Milano, ho poi raccolto tutti gli elementi fondamentali per tracciare le caratteristiche generali e soprattutto quelle riguardanti il controllo di gestione, nocciolo di questo progetto.

Nel quarto capitolo infine, ho illustrato le conclusioni a cui sono giunto al termine di quest'analisi, basate principalmente su un'analisi dei punti di forza del controllo di gestione che costituiscono un "must" per chi vuole competere nel mondo della rete delle reti.

CAPITOLO 1: Il mondo dell'e-commerce

1.1 Brevi cenni sulla storia di internet

1.1.1 La nascita di Internet

Internet, la rete delle reti, nasce negli anni '70 come rete di comunicazione militare.

Tuttavia non ci sarebbe Internet se non fossero prima stati inventati i computer, quindi la sua connotazione storica risale alla seconda metà degli anni '40, con la creazione di ENIAC, il quale fu ultimato nel 1946 presso l'università di Pennsylvania e, con i suoi 18000 tubi catodici, 1500 relè, 30 tonnellate di peso e 180 metri quadrati di superficie occupata, rappresenta il primo calcolatore elettronico dei tempi moderni e il punto di passaggio dai calcolatori elettromeccanici a quelli elettronici.

Nel 1959 fu costruito l'IBM 7090 ad opera dell'International Business Machine, il quale fu il primo computer che si serviva di transistor al posto dei tubi catodici, risolvendo in modo efficace gran parte dei problemi di spazio e dispendio energetico.

Ma le invenzioni decisive per la diffusione domestica dei computer furono la single integrated-circuit chip del 1971 ad opera della Intel Corporation e, sempre ad opera di Intel, il primo microprocessore, la CPU sviluppata nel 1975.

Fu in quello stesso anno che MITS costruì l'Altair 8800, considerato il primo home computer.

A partire dal 1978 Radio Shack, Commodore Business Machines e Apple Computer Inc. resero possibile la diffusione degli home computer presso il grande pubblico.¹

Ma veniamo ora alla rete delle reti.

Internet venne concepito negli anni '60 da un progetto della difesa statunitense, il cui obiettivo era quello di mettere a contatto tra loro più computer che si trovavano in luoghi differenti, anche se dotati di diversi hardware, anche in caso di danneggiamento.

Questo era possibile in quanto a differenza del sistema di comunicazione "a stella", tipico delle compagnie telefoniche del tempo, l'esercito ha sviluppato un sistema di nodi, tutti collegati tra loro e ognuno costituito da un server. Il vantaggio era che, in caso di danneggiamento di un nodo, l'informazione non si fermava, ma continuava a viaggiare cercando il nodo più vicino.

Le origini si hanno con ARPANET, consistente in una rete di computer costituita nel 1969 negli Stati Uniti, da una società del ministero della difesa chiamata ARPA, Advanced Research Project Agency. Il progetto si sviluppò per tutti gli anni '70 in ambito sia governativo che universitario, dove venne utilizzato per studi e ricerche perdendo la sua connotazione prettamente militare.

Fu solo alla fine degli anni '70 però che avvenne la diffusione dello standard di comunicazione TCP/IP. Il primo serviva per suddividere in pacchetti le informazioni, le quali venivano poi nuovamente assemblate una volta arrivate a destinazione. Il secondo serviva proprio a far sì che queste informazioni arrivassero alla destinazione corretta.

¹ V. Franceschelli, Il commercio elettronico, Giuffrè Editore, 2001

A partire da questo momento, il progetto della rete delle reti iniziò ad essere denominato “Internet”.

1.1.2 Diffusione di Internet

La svolta per la sua diffusione ci fu alla fine anni '80 con la nascita del World Wide Web e la contestuale introduzione di Mosaic, il primo Browser simile a quelli più recenti come Internet Explorer. A questo punto si ebbe una prima fase di saturazione per via di 2 motivi principali:

- il continuo aumento di utenti;
- i file erano sempre più grandi per via della maggiore presenza, sempre più ingombrante di immagini e suoni.

Negli anni '90 iniziò la diffusione di massa dell'utilizzo di internet, con la scomparsa di ARPANET e l'apparizione del linguaggio HTML.

Questo, insieme alla messa a punto del nuovo protocollo HTTP, servì da base per la realizzazione di un primo programma browser/editor ipertestuale per il World Wide Web, che era appunto uno strumento per la condivisione in ipertesto.

Nel 1992 Internet cominciò a essere usato per ricerche, studi ma anche come passatempo.

Nel 1993 il CERN, istituzione europea dove è nato il World Wide Web ha reso pubblica la tecnologia che stava dietro a quest'ultimo, in modo da renderlo implementabile da chiunque.

Dunque, anche se è nato da idee avute nei primi anni 60, internet è cominciato a entrare nell' utilizzo quotidiano di imprese e persone a partire dal 1995 anche per via del grande miglioramento sotto l'aspetto della facilità di utilizzo ed è solo grazie allo sviluppo di nuove tecnologie per il WWW che si inizia a parlare di e-commerce riferito agli utenti finali e non solo per lo scambio di dati e informazioni tra grandi imprese (non più solo B2B, Business to Business, ma anche B2C, Business to Customers o Consumers).

Il vero e proprio “boom” si è verificato negli anni 2000 con centinaia di milioni di computer connessi in tutto il mondo e un aumento esagerato di servizi offerti e modalità di accesso alla rete.

Anche nel terzo mondo, dove la penetrazione è ancora molto inferiore rispetto all'occidente, la rete è in continua crescita grazie anche allo sviluppo e al continuo ammodernamento delle nuove infrastrutture di connessione.

Oggi gli utenti connessi in tutto il mondo sono circa 6 miliardi, praticamente tutta la popolazione mondiale. Erano 5 nel 2014, 2 nel 2011 e solo 600 milioni nel 2008 quindi, nonostante la diffusione di massa sia iniziata negli anni 90, il vero “boom” si è verificato negli ultimi 5-6 anni, grazie anche ai diversi canali attraverso cui si può accedere.

Se prima c'erano solo i computer, oggi esistono diversi dispositivi come smartphone, tablet, smart tv, console da gioco e altri, che possono permetterti un aggancio alla rete, fattore chiave che ne ha garantito la diffusione.

Con il passare degli anni sempre più attività della vita quotidiana sono passate sotto il controllo di internet, e ovviamente le imprese non potevano stare a guardare come spettatori passivi di fronte a questo fenomeno che poteva garantire aumenti spropositati di fatturato.

È così che è nato, ma soprattutto si è sviluppato in maniera sempre più imponente l'e-commerce B2C.

1.2 La nascita e lo sviluppo dell'e-commerce

Visto l'impatto notevole che internet ha avuto sulle abitudini della collettività, era inevitabile pensare che esso avrebbe manifestato i suoi effetti anche sulla realtà economica.

Alcune imprese hanno capito che era possibile sfruttare il mezzo della rete all'interno del mondo degli affari ed è così che è nato il commercio elettronico o e-commerce.

Si possono dare varie definizioni di commercio elettronico:

1. *“Lo svolgimento di attività commerciali e di transazioni per via elettronica e comprende attività diverse quali: la commercializzazione di beni e servizi per via elettronica; la distribuzione on-line di contenuti digitali; l'effettuazione per via elettronica di operazioni finanziarie e di borsa; gli appalti pubblici per via elettronica ed altre procedure di tipo transattivo delle Pubbliche Amministrazioni”*²
2. *“Può riferirsi all'insieme delle transazioni per la commercializzazione di beni e servizi tra produttore (offerta) e consumatore (domanda), realizzate tramite Internet;*

2

http://www.sviluppoeconomico.gov.it/images/stories/recuperi/Impresa_internazionalizzazione/dgenticooperativi/phpjuW6KN%20circ.%201%20giugno%202000%20n3487C.pdf

3. *Nell'industria delle telecomunicazioni, si può altresì intendere il commercio elettronico come l'insieme delle applicazioni dedicate alle transazioni commerciali;*
4. *Un'ulteriore definizione descrive il commercio elettronico come l'insieme della comunicazione e della gestione di attività commerciali attraverso modalità elettroniche, come l'EDI (Electronic Data Interchange) e con sistemi automatizzati di raccolta dati”³*

L'e-commerce abbraccia diversi tipi di operazioni. Quella della commercializzazione di beni e servizi è infatti solo una delle sue branche.

Allo stato iniziale, nei primi anni 70 del '900, consisteva invece solamente nello scambio di informazioni e documenti commerciali tra imprese in formato elettronico attraverso un sistema chiamato EDI, Electronic Data Interchange.

Questo sistema apportava enormi vantaggi per quelle imprese che avevano un volume di affari notevole specialmente a livello di scorte, come le industrie automobilistiche o quelle del settore alimentare.

Il motivo per cui per molto tempo l'EDI è stato adottato solo da grandi imprese è connesso agli elevati costi che si dovevano sostenere, in quanto, non essendoci al tempo una rete globale come internet, le imprese dovevano instaurare connessioni attraverso reti private, il che comportava un grande dispendio di risorse economiche sia al momento della creazione sia in caso di eventuali modifiche.

Tra i vari tipi di e-commerce troviamo quindi:

³ https://it.wikipedia.org/wiki/Commercio_elettronico

1. B2C, Business to Consumer: prevede l'acquisto di beni e servizi che una determinata impresa fornisce, da parte di un privato per scopi personali;
2. B2B, Business to Business: prevede la messa in atto di transazioni tra imprese o tra professionisti in cui i beni o i servizi oggetto della compravendita hanno una valenza professionale per l'acquirente; riguarda dunque operazioni tra partners commerciali o messe in atto con i propri fornitori per gli approvvigionamenti;
3. C2B, Consumer to Business: si verifica quando è l'azienda ad acquistare dal privato e non viceversa, solo che lo scopo dell'acquisto del bene, solitamente usato, è quello di impiegarlo professionalmente, come avviene ad esempio per eBay;
4. C2C, Consumer to Consumer: ha per oggetto transazioni tra privati attraverso un'interfaccia che svolge la funzione di intermediario senza mai entrare attivamente nell'affare. L'esempio più lampante è quello di eBay che fa da intermediario in operazioni di compravendita tra consumatori finali;
5. B2G, Business to Government, che riguarda la vendita di beni o servizi allo Stato.

Anche in base al modo in cui avviene l'interazione tra i soggetti coinvolti, ci può essere un'ulteriore classificazione dell'e-commerce:

1. E-commerce diretto, riguarda solo i beni immateriali in quanto la vendita si perfeziona online e non prevede alcuna spedizione;
2. E-commerce indiretto, il quale al contrario prevede la consegna di un bene per far considerare l'affare concluso;

3. E-commerce su Marketplace, in cui il venditore si serve della piattaforma di terzi per la vendita di un bene, come avviene nel caso di eBay.

L'evento decisivo per la nascita dell'e-commerce B2C è probabilmente il lancio dei servizi di navigazione da parte di Netscape nel 1994. Oltre a rendere più semplice e quindi alla portata di tutti la navigazione, essi incorporavano la Secure Socket Layer, standard di sicurezza che permettevano di effettuare transazioni online in tutta tranquillità, facendo sentire tutelato il consumatore in modo da non scoraggiarlo a concludere affari online.

Nacquero così le prime 2 imprese americane, oggi colossi dell'e-commerce: eBay e Amazon. A causa delle basse velocità di navigazione però, i primi anni non furono caratterizzati da una crescita molto rapida, vista anche l'assenza, al tempo, delle aste.

Con l'avvio dell'ADSL nel 1999 le cose cambiarono, infatti si può dire che quell'anno rappresenta il vero anno di diffusione dello shopping online.

Al giorno d'oggi, viviamo un'epoca in cui la globalizzazione ha coinvolto ogni componente della vita di tutti i giorni. Tra queste, non sono rimasti esclusi i mercati e internet ha favorito in modo esponenziale questo fenomeno.

Grazie a internet infatti, le imprese sono in grado di vendere a livello globale, competendo tra loro anche a migliaia di km di distanza. Rischiano dunque di rimanere escluse dal mercato, quelle imprese che, per diffidenza o per altri motivi, sono state lente a leggere le potenzialità e l'entità del fenomeno, e non hanno saputo cogliere in tempo i vantaggi derivanti dalla rete, non investendo in ricerche di questo tipo.

Questo ritardo potrebbe rivelarsi decisivo in futuro, considerando la forte concorrenza dei player internazionali, che da molto tempo si sono affacciati alla finestra di questa nuova realtà globalizzata.

Quella dell'e-commerce è una realtà completamente nuova e le aziende devono sottostare a regole diverse da quelle tradizionali. La più importante è che bisogna focalizzare la propria attenzione sul consumatore che diventa il centro focale di tutto il processo. Se così non sarà, quest'ultimo abbandonerà l'impresa e ne sceglierà un'altra tra la vasta gamma che il nuovo mercato concorrenziale gli mette a disposizione.

Diventa dunque fondamentale per le imprese l'attività di acquisizione e mantenimento della clientela, un'attività che richiede diversi investimenti che possano permettere di offrire qualcosa in più rispetto ai propri concorrenti e di conseguenza garantire una certa continuità degli affari, vitale per la sopravvivenza dell'azienda all'interno di questo settore.

Le imprese devono concentrarsi molto sul rinnovo della propria offerta, nonché sul capire le nuove tendenze in termini di consumo elettronico. Un esempio è quello dell'app per dispositivi mobili. Considerando la percentuale in continuo aumento di acquisti effettuati direttamente dal telefonino, è vitale per le aziende dotarsi di un'app ben organizzata, che garantisca la maggiore facilità di utilizzo possibile e che permetta di accedere ai tuoi servizi in modo rapido e diretto, senza dover passare per il sito internet.

1.3 L'e-commerce in Italia

In Italia l'e-commerce B2C è nato il 13 febbraio 1996 con l'inaugurazione da parte di Olivetti Telemedia del Cybermercato, il primo centro commerciale online italiano, nonché uno dei primi in Europa.

Accessibile da chiunque avesse una connessione Internet al sito "http://www.mercato.it", il Cybermercato permetteva di acquistare di tutto, libri, generi alimentari, nonché idee regalo, consegnando direttamente al domicilio dell'acquirente.

Da quel momento molte aziende tentarono di aggredire il settore e il primo boom si registra nel 1999 con il fenomeno chiamato Dot-com (aziende che effettuano i propri affari solo tramite internet).

L'anno successivo sembrava esserci stato un fallimento di queste imprese in quanto non riuscivano a generare profitti istantaneamente come avrebbero voluto, per aggredire subito un mercato ancora vergine. Questo per via degli ingenti investimenti iniziali, difficilmente recuperabili se non nel medio-lungo periodo, ma soprattutto per via dello scarso know-how dettato dall'inesperienza all'interno di un settore ancora molto giovane.

Nel 2001 ci fu però la grande ripresa. Le aziende che sono state in grado di sopravvivere attraverso l'innovazione e l'originalità, nonché quelle nate sulle ceneri della brutta esperienza della prima ondata di imprese e-commerce, riuscirono a riprendersi e a beneficiare della crescita che già a fine 2001 è stata stimata intorno al 91% con circa 3,5 milioni di compratori del web attivi.

Negli anni successivi il commercio online ha subito incrementi ogni anno. Una ricerca Netcomm del 2011 ha evidenziato come alla fine di quell' anno si contassero 25 milioni di italiani connessi a Internet e, di questi, 5,4 milioni acquistavano abitualmente online,

Ovviamente questi numeri non possono essere sottovalutati, considerando il contributo che le vendite online danno al PIL nazionale, percentuale costantemente in aumento.

Nonostante la forte crescita, che è continua anche negli anni successivi e che tutt'ora non sembra interrompersi, l'Italia è rimasta sempre indietro rispetto agli altri paesi.

Questo fondamentalmente per 3 motivi:

- Il primo è lo scetticismo dei consumatori, che non si fidano a comprare cose che non possono vedere o toccare.
- Il secondo è riconducibile alla cultura stessa del popolo italiano, molto più propenso di altri alle interazioni sociali e al recarsi fuori dalla propria casa, grazie anche a condizioni climatiche particolarmente favorevoli che hanno escluso, fino a questo momento, una completa conversione al digitale. (La Danimarca e la Svezia occupano le prime posizioni di utilizzo dell'e-commerce in Europa, ma c'è da dire che il clima molto più rigido ha reso più facile lo sviluppo di questa modalità di vendita in quanto le persone preferiscono acquistare articoli senza uscire di casa).
- Il terzo riguarda gli investimenti statali nelle infrastrutture, inadeguati rispetto al trend mondiale, una cosa che ha fatto perdere grandi opportunità derivanti dalle nuove tecnologie rispetto ai competitors internazionali.

Quello di cui necessita l'Italia infatti, è una promozione del settore da parte della politica per ridurre il digital divide e i ritardi, rispetto agli altri paesi, nella diffusione della banda larga, che permette una prestazione molto più alta della rete rispetto a quella attuale.

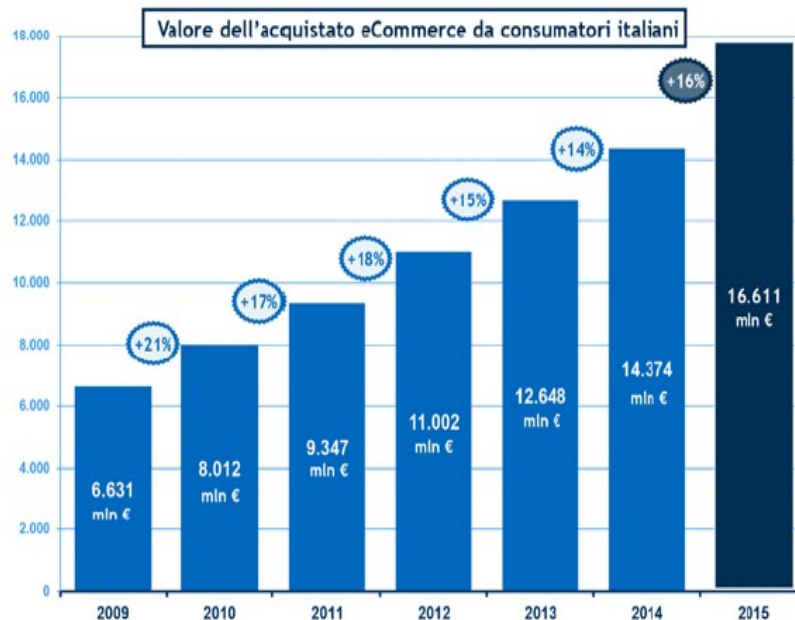
Vista l'attuale situazione di crisi infatti, l'e-commerce può rappresentare una grande opportunità di sviluppo a medio-lungo termine, un'occasione unica per risollevare l'economia, specie visto il successo che riscuote all'estero il made in Italy.

Negli ultimi 2 anni abbiamo assistito a un grande cambiamento. Sempre più numerose sono le imprese che stanno modificando i loro modelli di business per entrare nel digitale. D'altronde il 4% degli acquisti totali nel nostro paese avviene online, ma più del 10% derivano da informazioni prese online. Le imprese dunque non hanno scelta, devono adattarsi a questa realtà se vogliono competere.

Anche perché qualcosa è cambiato nella mentalità degli italiani, i quali sempre di più sfruttano il canale web per fare i loro acquisti e la crescita coinvolge tutti i settori. In forte aumento è anche l'acquisto tramite dispositivi mobili.

Un grande contributo a questo fenomeno è sicuramente il cambio generazionale. Se da una parte l'Italia è uno dei paesi con il più alto tasso di anziani, dall'altro l'avvento dei nativi digitali sta spingendo la nostra nazione al cambiamento, ma come detto in precedenza, serve anche un intervento mirato alla riduzione del gap infrastrutturale con gli altri attori europei e mondiali.

Figura 1: Valore dell'acquistato e-commerce da consumatori italiani



Nell'ambito dei servizi spiccano il turismo, che da solo vale il 47% del mercato elettronico B2C italiano e le assicurazioni che contano invece il 7,5%. Gli altri servizi come ad esempio le ricariche telefoniche, insieme arrivano a coprire il 5,5%.

Per quanto riguarda la vendita di prodotti invece, a comandare sono il settore dell'informatica ed elettronica (13%) e quello dell'abbigliamento (9%). L'editoria rappresenta invece il 4% del settore, mentre il Food&Grocery ricopre il 2% così come il settore dell'arredamento e dell'Home and Living che vale 370 milioni. Già da questo dato si può capire quanto sia giovane il settore dell'arredamento e dell'Home and Living sui mercati online.

Questi numeri fanno apprezzare il grande lavoro che sta facendo Dalani, caso pratico di questo elaborato, soprattutto in chiave prospettica. La sua crescita così precoce, in un settore che rappresenta una quota così piccola delle vendite online e che quindi ha buone possibilità di svilupparsi maggiormente nei prossimi anni, grazie anche al cambio di abitudini di acquisto del consumatore, merita di essere analizzata da più punti di vista, come quello del controllo di gestione il quale, visti gli incrementi dei volumi da gestire e la varietà di clienti da soddisfare, nonché l'importanza della reputazione per un'azienda, diventerà sempre più un elemento strategico per raggiungere il successo.

Infine c'è il settore del Beauty che ha una fetta dell'1% mentre, le altre categorie di prodotto e il Consumer to Consumer (C2C), rappresentano il 9%.

Parlando di e-commerce in Italia, è interessante far notare come anche le esportazioni siano aumentate notevolmente per un totale di 3 miliardi di euro (aumento del 22% rispetto all'anno precedente). Da padroni in questo settore notiamo ancora una volta il turismo e l'abbigliamento che rispettivamente rappresentano il 47 e il 35% delle esportazioni totali, ma sono in continua crescita altri settori tra cui troviamo proprio quello dell'arredamento. Dalani infatti ha esportato nell'ultimo anno circa 500.000 prodotti made in Italy.

1.4 Vantaggi e svantaggi dell'e-commerce.

1.4.1 Il punto di vista delle imprese

Analizzando il punto di vista delle imprese, possiamo notare che sono tanti i vantaggi per cui queste ultime dovrebbero affiancare le vendite online ai canali di vendita tradizionali.

Il principale, che salta subito all'occhio, è quello del numero di clienti raggiungibili. Per quanto tu possa essere bravo nell' esporre la tua offerta o avere prodotti unici rispetto ai tuoi concorrenti, senza la presenza su internet, è limitatissimo il numero di utenti che puoi raggiungere e soprattutto che può raggiungerti. Al contrario, attraverso il commercio elettronico, essi possono raggiungerti con un click da ogni parte del mondo. Questo non si riflette solo sulle vendite, ma anche sul miglioramento, con l'esperienza, dei sistemi logistici, che ti permetterebbe di migliorare ulteriormente il servizio che fornisci al cliente.

Un altro vantaggio è quello della vendita ad orario continuato. Se un negozio fisico permette la vendita solo dall'orario di apertura all'orario di chiusura, quella online consente ai propri clienti di acquistare i prodotti 24 ore al giorno, 7 giorni su 7, 365 giorni l'anno. Questo abbattimento dei limiti spazio-temporali si riflette sicuramente in un maggior volume degli affari, ma rappresenta un vantaggio solo se tale volume è adeguato ai costi aggiuntivi che l'impresa deve sostenere per la gestione del servizio, altrimenti diventa uno svantaggio.

Il fatto che chiunque possa connettersi alla rete 24 ore al giorno per tutti i giorni dell'anno, ha rappresentato un cambiamento molto suggestivo per chi opera nel mondo degli affari.

Attraverso la rete infatti un venditore può raggiungere oltre ai suoi clienti abituali, anche un quantitativo esiguo di altri utenti sparsi per il mondo.

È così che è nato l'e-commerce il quale ha segnato una serie di cambiamenti dal punto di vista organizzativo delle aziende, ma anche in generale:

- Crescita del potere contrattuale del cliente, che non essendo più vincolato a dover andare nei negozi fisici abituali, ha visto la sua possibilità di scelta notevolmente allargata. Dopo l'avvento di questa nuova forma di mercato infatti, il consumatore finale ha avuto a disposizione sempre più "negozi" tra cui scegliere, la cui distanza geografica è semi-ininfluente. Questo ha portato alla possibilità di selezionare con attenzione il venditore da cui fare l'acquisto in base al prezzo più conveniente;
- Un aumento spropositato della competizione, che non va più per area geografica visto che grazie a internet non c'è più questo tipo di barriera, sia per i costi di consegna sempre più bassi sia per i costi doganali ormai praticamente abbattuti, ma va per settore;
- Accorciamento dei tempi per concludere un affare;
- Introduzione di nuovi canali di distribuzione;
- Rivoluzione dell'idea di creazione del valore, non più orientata all'interno dell'azienda, ma ai clienti, fornitori e partner;
- Il passaggio dalla forma di organizzazione verticale a quella orizzontale, più adatta a questo nuovo contesto.

La value net, un concetto nato proprio con l'e-commerce, è una strategia aziendale basata sulla catena del valore digitale. Lo scopo è quello di realizzare sia una massima soddisfazione per il cliente, che un'alta redditività per l'azienda.

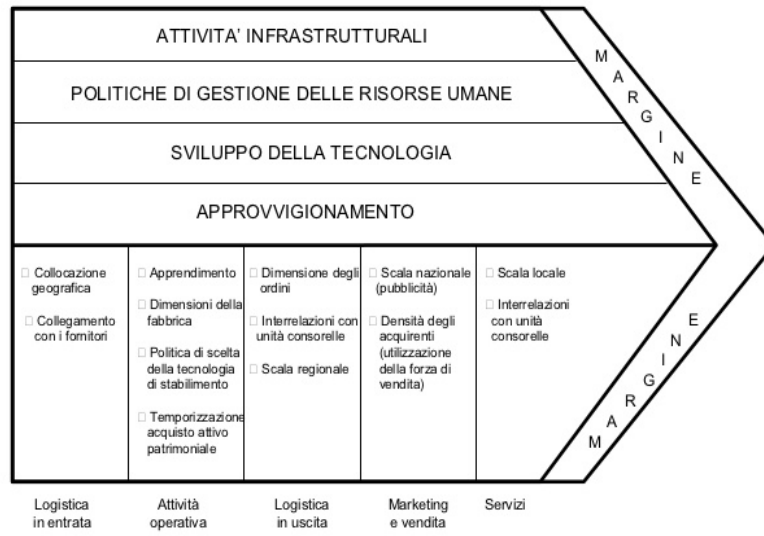
Questa forma di gestione si distacca da quella tradizionale caratterizzata da una rigida sequenza di operazioni che partivano con la previsione delle vendite fino ad arrivare alla consegna dei prodotti, con al centro le fasi di approvvigionamento, logistica, produzione ecc.

Inversamente al sistema tradizionale, prevede una serie di rapidi servizi ai clienti e ai fornitori, e una gestione di tutto il flusso di informazioni e, invece di effettuare la produzione, erogarla ai canali distributivi sperando in un acquisto da parte dei consumatori finali, vedendo quindi il cliente come l'elemento finale della catena, con questa nuova concezione si parte dai bisogni dei consumatori i quali vengono coinvolti nei processi aziendali e diventano dunque l'elemento centrale su cui basare la produzione.

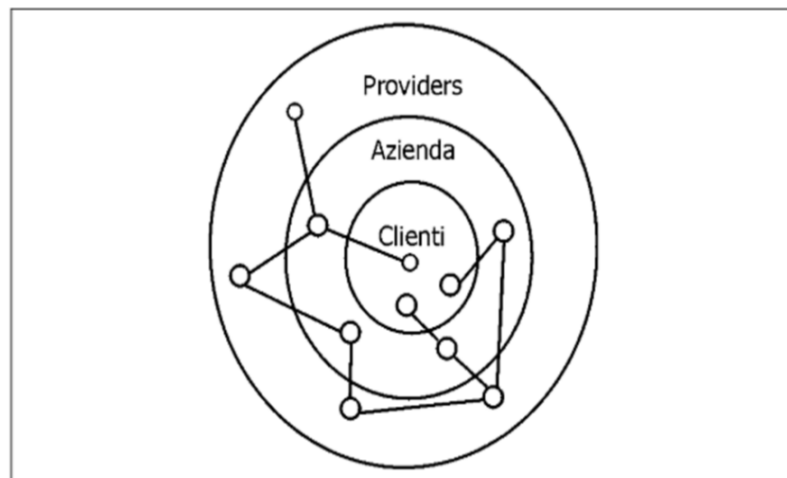
La catena tradizionale si sofferma dunque sulla produzione di un determinato prodotto preoccupandosi solo di offrirlo a un prezzo accettabile e quindi di ridurre al minimo i costi, tralasciando servizi che implicano una migliore esperienza per il cliente, in modo da realizzare velocemente dei profitti.

Con la nuova concezione data dal value net, le imprese non si preoccupano di raggiungere profitti positivi nel breve termine, si cerca invece di aumentare il valore dell'impresa nel medio-lungo periodo e quindi di attrarre più clienti possibili attraverso l'offerta di servizi differenziati per andare incontro alle più variegate esigenze di spedizione, pagamento, tipo di prodotto.

LA CATENA DEL VALORE DI PORTER



75



La prima figura esprime la catena del valore tradizionale, la seconda invece la nuova concezione data dalla value net. Si nota subito il profondo cambiamento dato dalla rete che ha interessato il modo di organizzarsi e strutturarsi di un'impresa. L'impatto è stato grande sulla logistica degli acquisti, ma anche su quella di distribuzione, con una migliore gestione del magazzino in quanto le imprese si scambiano continuamente informazioni e quindi si riduce il numero delle scorte perché le operazioni avvengono in maniera molto più rapida. Inoltre tutte le funzioni di aggiornamento, riassortimento delle giacenze, viene gestito in maniera automatica dalla rete. Questo ovviamente comporta un grande risparmio di costi.

Attività come la produzione, l'assistenza ai clienti, consulenze, prestazioni di servizi, creazioni ed eventuali modifiche dei prototipi, sono rese più facile grazie alla rete.

Anche il modo di fare marketing è cambiato in quanto si è passati dai tradizionali mezzi come radio, tv e periodici alla pubblicità online, attraverso i social e sui siti di navigazione.

Per quanto riguarda le attività di supporto, un impatto incredibile si è verificato per la gestione degli approvvigionamenti. Se un'azienda di e-commerce ha ad esempio necessità di un finanziamento o di liquidità, la soluzione è quella di trovare in rete un partner che si occupi di leverage finanziario. Attraverso l'esternalizzazione di diverse attività dell'azienda che richiedono un'elevata intensità di capitale, come ad esempio la gestione della produzione, si riduce il fabbisogno dell'azienda di finanziamenti da investire in capitale fisso e capitale circolante.

Questa cosa ha permesso alle aziende che operano online di invertire le tendenze delle scadenze dei crediti e dei debiti ovvero l'incasso dei primi è collocato temporalmente prima del pagamento dei secondi, con risvolti notevoli sulla liquidità.

Altro vantaggio dato dalla rete è legato a diversi aspetti del personale. A partire dalle ricerche per il reclutamento che avvengono direttamente dal proprio sito dove vengono specificate le caratteristiche richieste per un determinato incarico, riducendo così i tempi di selezione, fino ad arrivare alle comunicazioni ai dipendenti o a determinate direttive, che avvengono direttamente dal sito evitando dispendio di risorse e di tempo.

Inoltre l'azienda trae vantaggio dalla rete per via dell'ottimizzazione dei compiti e delle funzioni, della riduzione della presenza fisica dei lavoratori, visto che molte funzioni possono essere svolte anche da casa, e in generale per la riduzione del costo del lavoro per una minore necessità del personale.

Veniamo ora agli svantaggi.

Il motivo per cui, specialmente nel nostro paese, molte imprese ancora non hanno abbracciato questo nuovo tipo di realtà economica, sta nell'assenza del know-how necessario per competere con tutti quei player, che sono su internet ormai da tanto tempo e hanno quindi affermato la loro posizione. Per acquisire know-how servirebbero massicci investimenti che non tutti sono disposti a fare senza la certezza di un ritorno in termini di ricavi nel breve termine, cosa che spesso non si verifica.

Inoltre le commissioni, specialmente all'inizio quando non si ha un elevato potere contrattuale, possono raggiungere anche il 25%, cifra che scoraggia molto gli operatori abituati ai canali tradizionali.

Le piccole e medie imprese hanno dunque difficoltà nel partecipare a questa nuova ondata. Anche perché l'e-commerce crea valore specialmente quando riesci a sfruttare economie di scala, altrimenti ci sono molti costi aggiuntivi che non comportano una remunerazione diretta, che rischiano solo di far diminuire il profitto di un'impresa invece di aumentarlo, fino a farlo diventare negativo.

Tra questi costi aggiuntivi ci sono ad esempio quelli per garantire la sicurezza delle transazioni, o quelli sostenuti per l'indicizzazione del proprio sito, costi che non comportano di per se un ritorno diretto di valore generato dalla vendite.

1.4.2 Il punto di vista dei consumatori

Per i consumatori la cosa è diversa. Se da una parte hanno lo svantaggio di non poter toccare con mano l'oggetto desiderato, dovendo dunque fidarsi del venditore e della descrizione che esso fornisce sul prodotto in questione attraverso foto o didascalie, e devono farsi carico, nella maggior parte dei casi, delle spese di spedizione, dall'altro possono beneficiare di una vastissima varietà di venditori in grado di soddisfare la propria richiesta.

Questo si traduce in una maggiore possibilità di scelta del venditore da cui acquistare un determinato oggetto, sfruttando così i prezzi più vantaggiosi che la rete ha da offrire, nonché diverse modalità di pagamento in base alle proprie comodità.

Ma quello che a mio parere è il vantaggio maggiore, è quello di poter trovare quello che si cerca direttamente da casa propria o ovunque ci si trova, evitando grandi file e spostamenti da un negozio all'altro, che spesso si rivelano inutili nel caso in cui il prodotto che si cerca sia esaurito.

Inoltre, il consumatore può cercare informazioni sul prodotto online, non essendo costretto a comprare cataloghi, riviste o a reperirle in altri modi che impiegherebbero dispendio di tempo e denaro. Le informazioni sono tutte a portata di mano nel momento in cui si ha l'accesso a internet. Questo rappresenta un vantaggio anche per i venditori.

Quindi per l'utente finale della filiera, la vendita online garantisce vantaggi molto maggiori rispetto agli svantaggi ed è il motivo per cui la cultura d'acquisto sta cambiando, spostandosi sempre di più verso vie alternative al negozio fisico.

Capitolo 2: il controllo di gestione

2.1 Cos'è il controllo di gestione

2.1.1 Qualche definizione

- 1 *Il controllo di gestione “si occupa di un sistema direzionale che le aziende adottano per rendere più razionale e consapevole la propria gestione, e in particolare per:
A. Guidare le scelte dei manager ai vari livelli organizzativi verso gli obiettivi prestabiliti;
B. Responsabilizzare i manager stessi sui risultati conseguiti.”⁴*
- 2 *“In un'azienda il controllo di gestione (o controllo direzionale) è il sistema operativo volto a guidare la gestione verso il conseguimento degli obiettivi stabiliti in sede di pianificazione operativa, rilevando, attraverso la misurazione di appositi indicatori, lo scostamento tra obiettivi pianificati e risultati conseguiti e informando di tali scostamenti gli organi responsabili, affinché possano decidere e attuare le opportune azioni correttive.”⁵*
- 3 *“Si può definire la programmazione e il controllo di gestione come l'attività fondamentale con cui l'azienda si accerta che la gestione si stia svolgendo in modo tale da permettere il raggiungimento degli obiettivi stabiliti in sede di pianificazione strategica.”⁶*

⁴ L. Brusa “Sistemi manageriali di programmazione e controllo”, Giuffrè, 2000 pag 1

⁵ https://it.wikipedia.org/wiki/Controllo_di_gestione

⁶ <http://www.lastampa.it/2015/06/17/economia/finanza/finanza-educational/labc-del-controllo-di-gestione-dallanalisi-dei-costi-a-quella-dei-ricavi-juFeipGsDH8EVB3p94naEl/pagina.html>

- 4 *“Il controllo di gestione è uno strumento in grado di fornire alla direzione dell’impresa informazioni utili per comprendere meglio la situazione aziendale al fine di decidere in maniera più efficace.*
- 5 *Il controllo di gestione può essere visto come un processo di raccolta, analisi e diffusione di informazioni utili per dirigere un’impresa.*
- 6 *Il controllo di gestione è il necessario feedback sull’andamento dell’azienda: individua le funzioni e i reparti che hanno contribuito al raggiungimento degli obiettivi, previene situazioni difficili e consentendo di intervenire con correzioni gestionali per migliorare l'utilizzazione delle risorse.*
- 7 *Il controllo di gestione è l’attività di guida e orientamento della gestione, in grado di assicurare che le risorse economiche ed i fattori produttivi a disposizione dell’azienda siano impiegati in modo efficace ed efficiente, coerentemente agli obiettivi prestabiliti.”⁷*
- 8 *“Il controllo di gestione è un insieme di tecniche e strumenti necessari per la pianificazione e controllo dell’andamento aziendale e per aiutare il management a fissare obiettivi e a raggiungerli in tutte le aree aziendali. Queste tecniche aiutano a progettare strategie e prendere decisioni che riguardano il presente e il futuro dell’Azienda specialmente nelle attività di vendita e produzione, con lo scopo di migliorare la competitività, le quote di mercato, e i risultati economici e finanziari.”⁸*
- 9 *“è un processo che permette di verificare, attraverso il confronto, quanto dei risultati desiderati è stato conseguito, ciò si ottiene mediante la comparazione degli obbiettivi*

⁷ http://www.italsystems.it/controllo_gestione.shtml

⁸ <http://controllogestionestrategico.it/controllo-di-gestione/>

*impliciti e espliciti preventivati con i risultati
successivamente conseguiti.”⁹*

2.1.2 In cosa consiste

Dalle definizioni date nel paragrafo precedente possiamo già essere in grado di farci un’idea sullo scopo che riveste il controllo di gestione all’interno di un’azienda.

Specialmente in questo periodo storico che sta vivendo l’economia, le imprese hanno bisogno di vedere costantemente se gli obiettivi prefissati all’inizio dell’anno sono coerenti con l’andamento che sta avendo l’azienda e quindi realizzabili, o se c’è da modificare qualcosa.

L’ambiente incerto in cui operano le imprese moderne infatti, rende necessaria l’implementazione di un sistema che permetta di verificare se si sta rispettando con successo il modello di business e di accorgersi con un alto grado di repentinà, di turbamenti in grado di rendere poco veritiere le previsioni fatte prima dell’inizio dell’attività e che sia inoltre in grado di guidare i manager verso una gestione plasmata sulle idee e sugli obiettivi della proprietà.

Quella del controllo di gestione è dunque una funzione principalmente di monitoraggio, che non consiste nel monitorare la gestione per punire i comportamenti difformi alle regole, ma al contrario svolge il compito di indirizzare i comportamenti dei manager verso la realizzazione degli obiettivi prefissati e, attraverso la raccolta, l’analisi e la diffusione di informazioni, assicura un impiego efficace ed efficiente delle risorse e degli input a disposizione e ti permette di riconoscere in tempo un

⁹ A. Marelli, Il sistema di reporting interno, logiche di strutturazione delle informazioni aziendali per le decisioni dell’alta direzione, Giuffrè Editore, 2000, pag 9

problema e di intervenire dove è venuto alla luce, consentendo ai manager di risolverlo in tempi accettabili, in modo da assicurare il raggiungimento degli obiettivi maturati in sede di pianificazione.

È dunque un punto di contatto tra la fase politica previsionale e la fase operativa.

Quando è nata nel diciannovesimo secolo, questa funzione rivestiva già una discreta importanza, che però era più che altro informativa nei confronti della proprietà sull'andamento della gestione e su come l'azienda generava profitti. Oggi è un elemento imprescindibile per un'azienda che vuole operare su vasta scala, perché la grande mole di informazioni e processi decisionali che caratterizzano la vita di un'azienda moderna, rendono l'ambiente molto incerto, difficile da prevedere, ed è quindi molto facile che la realtà si discosti da quella pianificata. È essenziale dunque per le imprese avere un supporto guida per le decisioni importanti riguardanti la gestione che andranno a prendere i manager.

Mira dunque a verificare passo dopo passo, che gli obiettivi inter-periodali e quelli finali siano stati raggiunti, e che le tecniche utilizzate siano quelle programmate in fase di programmazione e pianificazione strategica.

In passato quest'attività non esisteva o era marginale, in quanto c'erano molte meno informazioni da gestire, la concorrenza era limitata rispetto ai giorni d'oggi, dove la globalizzazione dell'economia ha comportato un forte aumento della pressione concorrenziale, margini sempre più bassi e un costante aumento dei canali di distribuzione, specie dopo la nascita dell'e-commerce.

Dal punto di vista dei consumatori questo ha comportato la possibilità di scegliere in ogni momento tra un'ingente quantità

di fornitori per fare i propri acquisti, potendo decidere tra i tanti, quello che offre il prezzo più basso e un metodo di pagamento e spedizione più economico, rapido e sicuro.

Dal punto di vista delle imprese invece, in un contesto competitivo di questo tipo, acquisiscono totale importanza, i concetti di qualità, di flessibilità, di servizio al cliente e di contenimento dei costi. Gli sprechi di risorse, le inefficienze dei processi, l'eccesso di scorte e l'eliminazione di attività ormai superate dal progresso tecnologico diventano obiettivi aziendali di primaria importanza così come l'abilità di cambiare in tempi rapidi il mix di prodotti offerto, di ridurre i tempi di consegna, di innovare i prodotti o i servizi.

Tutto questo ha fatto sorgere la necessità di focalizzarsi su una gestione mirata all'efficienza, con la realizzazione di efficaci strumenti di pianificazione e di controllo.

Bisogna implementare meccanismi in grado di rispondere in modo tempestivo e consapevole agli stimoli derivanti dal mercato e dall'interno dell'azienda, in modo da prevenire e cercare di risolvere per tempo problemi o scostamenti rispetto allo scenario pianificato, prima che sia troppo tardi.

Occorre inoltre creare sistemi in grado di assegnare a chiunque abbia responsabilità decisionali all'interno dell'azienda un obiettivo, nonché una scala su cui misurare il grado di raggiungimento di tale obiettivo sia a livello personale, che in relazione agli obiettivi raggiunti dall'azienda. Attraverso questo sistema si ottiene in primis di sapere costantemente chi è il responsabile delle decisioni che hanno portato a un determinato risultato; inoltre è utile per l'assegnazione dei bonus legati alla prestazione, che solitamente variano sia in base al grado di raggiungimento dell'obiettivo personale dei manager, sia in base al grado di raggiungimento di quello aziendale.

In sintesi:

- Lo sviluppo dell'informatica;
- L'aumento della base clienti;
- L'evoluzione tecnologica;
- Il decentramento produttivo;
- Organizzazione per progetti;
- L'attuale contesto competitivo;
- L'obiettivo di soddisfazione del cliente,

sono tutti elementi che hanno mutato gli obiettivi e l'importanza del controllo di gestione, che è passato dall'aver fini di rendicontazione patrimoniale finanziaria e reddituale, all'aver fini strategici per l'impresa.

2.1.3 Vantaggi e svantaggi

Il controllo di gestione è un'attività fondamentale per un'impresa che vuole competere in un contesto incerto come quello moderno. Una buona attività di controllo, mantiene infatti i manager nel corso della gestione sulla via tracciata dall'alta direzione, permettendo dunque ai primi di prendere decisioni autonome, ma sempre vincolate da un disegno più grande della loro specifica attività, il quale è l'espressione degli obiettivi che la proprietà intende raggiungere sia nel breve che nel medio-lungo termine.

Sono 3 a mio parere i principali vantaggi dell'aver un'efficiente attività di controllo:

- a) Una definizione chiara di quali sono le priorità della proprietà, una cosa che influenza molto i manager sulla scelta delle decisioni da prendere; attraverso la fase di controllo, i manager stessi entrano in sintonia

con gli obiettivi della proprietà. Molto spesso infatti il controllo viene fatto insieme dal responsabile e dal suo supervisore. In questo modo il primo viene stimolato a conoscere a fondo gli obiettivi, le strategie, il modello di business e farà di tutto per allineare il proprio comportamento a questi fattori.

- b) La responsabilizzazione dei manager. Questo perché attraverso il controllo (sia concomitante che susseguente), non si ottiene solo l'evidenziazione della presenza di un problema, ma si accerta anche da quale centro proviene e qual è la sua entità. Di conseguenza si è in grado di venire a capo sul responsabile di questa performance inferiore alle aspettative, il che stimola certamente maggiore impegno da parte di tutti i responsabili.

Allo stesso tempo, vengono messi in luce anche i risultati positivi e questo valorizza molto la prestazione individuale visto che, se ci sono sistemi ben pianificati e strutturati, è possibile valutare la prestazione di ogni singolo manager in termini quantitativo-monetari. Questo è utile per spingere i responsabili a un maggiore impegno, per rafforzare una visione meritocratica all'interno dell'azienda e per l'assegnazione dei bonus personali. Perciò, se da una parte vengono rilevati i responsabili di un problema, dall'altro vengono premiate e valorizzate le buone prestazioni individuali.

- c) Il terzo vantaggio è che, attraverso la fase di controllo, i problemi vengono alla luce poco dopo essere sorti o addirittura poco prima, il che permette manovre tempestive di correzione da parte dell'alta direzione e dei manager.

Altri vantaggi da non sottovalutare sono quelli di: un ritorno di immagine, dovuto al fatto che esercitando un monitoraggio periodico si dà l'idea di tenere continuamente sotto controllo la situazione; riduzione degli sprechi e ottimizzazione delle risorse a disposizione e in più si ottimizza la programmazione dei processi non solo per il periodo corrente, ma anche per i periodi successivi.

Ora veniamo agli svantaggi.

Quando non è implementato in modo corretto, il controllo di gestione può portare anche ad esiti negativi. Tra questi un problema che può sorgere, è un orientamento troppo vigoroso al breve termine. I controlli periodici possono infatti spingere i responsabili a mettere in atto manovre per ottenere risultati di breve periodo, ma che a lungo andare distruggeranno valore per l'azienda.

Un altro comportamento che si dovrebbe cercare di evitare, attraverso la predisposizione di un buon sistema, è quello dello sfruttamento da parte dei manager di manovre contabili per far apparire la situazione migliore di quella che è in realtà come ad esempio rilevare ricavi che ancora non si sono manifestati.

Infine un altro svantaggio da considerare è quello della riduzione dello spirito di squadra. Attraverso controlli che mettono in luce i risultati individuali, sia positivi che negativi, si rischia infatti di spingere i manager a non considerare più gli obiettivi del gruppo e quindi dell'azienda in generale, ma a focalizzarsi invece principalmente sull'obiettivo del proprio settore a scapito degli altri, in modo da non essere penalizzato in caso di un buon risultato da parte dell'azienda caratterizzato da uno scarso contributo di quel determinato centro.

Bisogna porre molta attenzione dunque quando si implementano sistemi di controllo perché è molto facile ottenere effetti opposti a quelli desiderati.

Il punto su cui a mio parere deve insistere l'alta direzione, è quello di spingere i manager a perseguire gli stessi obiettivi a cui punta la proprietà, puntando a un buon risultato del proprio centro, ma sempre in funzione degli interessi generali dell'azienda, i quali hanno assoluta priorità.

Non bisogna dunque fare l'errore di trascurare le interrelazioni tra i vari centri. Mettendo in relazione i risultati dei diversi centri, si spingono i manager che ne sono a capo, a collaborare tra loro per raggiungere comunemente un buon risultato, dando meno importanza alla propria performance personale.

2.2 La composizione del sistema di controllo direzionale

Il controllo direzionale, essendo formato da un complesso di fattori in continua relazione fra loro, deve essere inteso come un sistema. Questi elementi sono caratteristici e specifici di ogni azienda quindi prima di implementarlo, bisogna svolgere un'analisi sulla natura dell'azienda stessa e regolarsi di conseguenza.

Sono 4 gli elementi fondamentali che costituiscono un sistema di pianificazione e controllo:

- Lo stile direzionale;
- La struttura organizzativa;
- La struttura informativa;
- I processi di controllo.

2.2.1 Lo stile di direzione

Esso è il primo elemento da prendere in considerazione durante la fase di progettazione in quanto esprime le volontà della proprietà riguardo le finalità e l'ampiezza che il sistema di controllo dovrà avere.

Ce ne sono 3 principali e nessuno prevale sugli altri.

Semplicemente si adattano a contesti di mercato diversi.

- Lo stile accentrato. È caratteristico di quelle aziende in cui la proprietà vuole limitare il più possibile il processo di delega e mantenere il comando fortemente accentrato. In un sistema di questo tipo le informazioni sono mandate tutte all'alta direzione e gli obiettivi vengono scomposti e assegnati agli organi inferiori tramite un processo top-down. È un sistema molto rigido applicabile solo in quei settori caratterizzati da un ambiente stabile.

Tra i suoi pro, non rischia di creare un disallineamento degli interessi aziendali e riduce i costi legati sia alla progettazione che all'implementazione del controllo di gestione.

- Lo stile negoziale. A differenza di quello precedente, si caratterizza per la partecipazione di diversi soggetti ai vari processi decisionali dell'impresa, cosa che ovviamente richiede un grande fabbisogno di informazioni, le quali non saranno più indirizzate solo alla proprietà, ma a tutti i vari livelli organizzativi. In un'impresa che adotta questo stile direzionale, la proprietà definisce gli obiettivi generali che intende perseguire e li trasmette ai livelli inferiori dove i vari

manager, attraverso una negoziazione, provvederanno all'auto-assegnazione degli obiettivi personali.

È una procedura lunga e costosa che però ha il vantaggio di responsabilizzare meglio i manager verso il conseguimento degli obiettivi che essi stessi si sono assegnati.

- Lo stile partecipativo. È quello che più mira al coinvolgimento diretto da parte dei manager con un processo di assegnazione degli obiettivi bottom-up, ovvero che parte dal basso. L'obiettivo è quello di ottenere una grande autonomia nelle decisioni da parte dei manager oltre a un senso di motivazione individuale. Questo fa sì che i manager percepiscano gli obiettivi come personali, oltre che aziendali ed essendo formulati da coloro che vivono direttamente e quotidianamente l'area aziendale di appartenenza, rivestono un alto grado di credibilità e competitività.

“Lo stile partecipativo appartiene a quel sistema di direzione chiamato Management by Objectives (MBO), volto a suscitare elevati livelli di coinvolgimento e di motivazione del management”¹⁰.

Si contrappone fortemente allo stile accentrato in quanto è caratterizzato, a differenza del primo, da un massiccio sistema di deleghe decisionali, cosa che comporta la necessità di maggiore coordinamento da parte dell'alta direzione e quindi maggiori costi.

¹⁰ P. Bastia, Sistemi di pianificazione e controllo, Il Mulino, 2008, pag 130

2.2.2 La struttura organizzativa

La struttura organizzativa è una componente fondamentale di un sistema di controllo basato su uno stile negoziale o partecipativo, in quanto mira a coinvolgere direttamente i manager e responsabilizzarli sui risultati prodotti in seguito alle loro decisioni.

Come avviene tutto ciò? Attraverso la creazione di sottosistemi che variano in base alla macrostruttura e allo stile direzionale assunti dalla società. In base a questi fattori sono due le configurazioni di sottosistemi gestionali che possono caratterizzare un'azienda. La prima si basa sulla creazione dei centri di responsabilità economica, la seconda su processi e progetti.

Come già enunciato in precedenza, l'obiettivo del controllo di gestione è quello di orientare i comportamenti dei manager verso gli stessi fini della proprietà sia nel breve che nel medio-lungo termine. Esso fornisce inoltre degli strumenti adatti a segnalare il grado di raggiungimento di tali obiettivi e il responsabile del loro conseguimento.

Questo è reso possibile dalla creazione dei centri di responsabilità.

*“I centri di responsabilità sono particolari sub-sistemi coincidenti con le unità organizzative della struttura aziendale. Il soggetto titolare della posizione organizzativa posta a capo del centro è responsabile dei risultati, espressi in termini di efficienza e di efficacia, che la sua unità consegue”.*¹¹

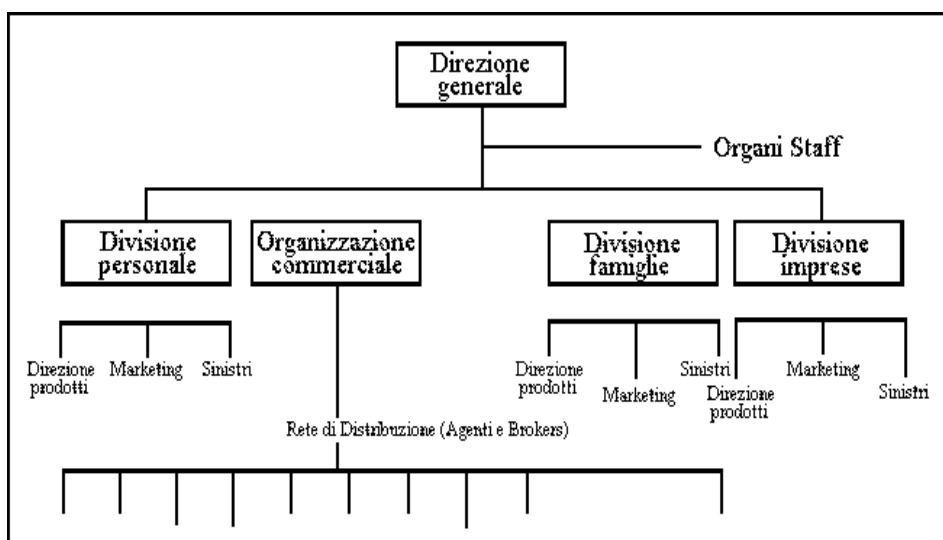
L'obiettivo globale dell'azienda, viene dunque scomposto in tanti obiettivi quanti sono i centri di responsabilità, in modo da

¹¹ L. Brusa, Sistemi manageriali di programmazione e controllo, Giuffrè editore, 2000 pag 243

responsabilizzare i manager secondo il principio della controllabilità, vale a dire responsabilizzarli sulle leve da loro direttamente controllabili. Tali obiettivi sono di reddito o di redditività e anche se sono costruiti in funzione di un orizzonte temporale medio lungo, devono poter essere tradotti, quantificati e resi misurabili in obiettivi di breve termine.

L'articolazione dei centri di responsabilità varia a seconda della dimensione e dell'attività dell'azienda.

Nelle imprese divisionali per esempio, ogni divisione è un centro di responsabilità, sotto alla quale ci sono i vari centri di responsabilità di livello inferiore.



In base al tipo di responsabilità e alle leve decisionali possedute dai manager a capo dei centri, questi possono essere nell'accezione tradizionale, molto diffusa anche ai giorni d'oggi, di 5 tipi:

- Di profitto e di investimento;
- Di ricavo;

- Di costo;
- Di spesa.

2.2.2.1 I centri di profitto

I centri di profitto sono unità organizzative il cui manager che ne è a capo deve puntare a massimizzare i ricavi senza manovrare i costi. In linea generale un centro di profitto coincide con la direzione generale la quale ha il compito di coordinare e interpretare gli obiettivi di economicità dell'impresa.

“L’orientamento verso una maggiore trasversalità dei ruoli e l’esigenza di un più stretto coordinamento a più livelli dell’organizzazione hanno portato progressivamente a decentrare la diffusione dei centri di profitto verso il basso”¹².

Un esempio tipico di centro di profitto è una divisione dotata di molta autonomia all'interno di un'impresa multi-divisionale, come ad esempio un business indipendente o un'area geografica o un particolare cliente. Con autonomia si intende la possibilità di:

- Scegliere autonomamente i propri fornitori in base al criterio della convenienza economica;
- Scegliere il mix di prodotti da presentare al cliente;
- Scegliere il prezzo di vendita;
- Scegliere l'impiego delle risorse.

Queste sono le caratteristiche che deve avere un centro di profitto per essere considerato autonomo. Quando si ha un centro di profitto autonomo, si ha la certezza che il risultato economico prodotto sia proprio di quel centro, e per avere

¹² P. Bastia, Sistemi di pianificazione e controllo, Il Mulino, 2008, pag 137

un'autonomia ancora più marcata, l'assetto organizzativo dell'impresa in questione deve essere fortemente decentrato così che il centro goda di piena autonomia anche dalla direzione centrale.

Ci sono poi i centri di profitto semi-autonomi che sono tipici di quelle realtà aziendali caratterizzate da una struttura multi-divisionale in cui le divisioni mettono in atto interscambi con una certa frequenza.

Abbiamo poi i centri di profitto fittizi, nei quali manca il requisito della controllabilità del profitto vera e propria, ovvero i manager non possono controllare direttamente quelle variabili che vanno a incidere su di esso, come ad esempio la scelta tra acquisto interno dei fattori produttivi e acquisto da fornitori esterni.

Ai centri di profitto in senso stretto sopra citati, si contrappongono particolari centri di profitto chiamati centri di investimento, i quali sono centri di profitto autonomi o semi-autonomi con particolari deleghe per quanto riguarda l'investimento in capitale fisso o circolante sui quali hanno dunque un potere decisionale, e che quindi rientrano nella controllabilità del manager a capo del centro.

La natura e le caratteristiche delle variabili sotto il controllo del manager si riflette anche sul parametro di controllo che si andrà ad utilizzare. Nel caso di variabili operative, con tutta probabilità, l'indicatore della performance del centro sarà il ROI, Return On Investment, in quanto è il risultato del rapporto tra reddito operativo e capitale investito, oppure si utilizzeranno ROA, rapporto tra reddito operativo e attivo netto totale, RONA o ROAM.

Nel caso invece di utilizzo di variabili non operative, il parametro di controllo non si concretizzerà in un valore relativo

come un indice di redditività, ma in un valore assoluto.
Solitamente si utilizza il reddito residuale controllabile.

$$\begin{array}{r} \text{Ricavi di vendita} \\ - \text{costi operativi controllabili} \\ \hline = \text{Reddito operativo controllabile} \\ - \text{Oneri finanziari impliciti sul capitale investito} \\ \hline = \text{Reddito residuale controllabile} \end{array}$$

2.2.2.2 I centri di ricavo

I centri di ricavo sono dei particolari centri non sempre presenti nella vita di un'azienda perché è molto rischioso porre come unico obiettivo di un centro quello delle vendite, in quanto ci potrebbe essere una ritorsione negativa data dall'aumento dei costi legati all'obiettivo di massimizzare i ricavi di vendita di un determinato prodotto o in una determinata area geografica.

Nella prassi aziendale essi corrispondono alle unità commerciali e i manager a capo di questi centri sono i direttori commerciali o direttori dei punti vendita, che hanno l'obiettivo dell'efficacia commerciale, misurabile in termini di volumi di vendita, ricavi controllabili e margini lordi di contribuzione.

Anche se il parametro fondamentale è quello del ricavo, inteso come ritorno economico legato all'attività di vendita del centro, non sono quasi mai "solo di ricavo", in quanto c'è una responsabilizzazione del manager anche per quanto riguarda i costi di sua diretta competenza, ovvero quelli variabili, legati

cioè ai volumi di vendita, nonché quelli relativi ai resi dai clienti, gli incentivi agli agenti e in generale i costi commerciali connessi.

Il capo di un centro di ricavo non ha sempre competenze sul prezzo e sul mix dei prodotti che devono essere venduti, in quanto questa decisione spetta spesso al livello decisionale più alto. Le leve che ha disposizione in questo caso il manager sono solamente la forza di vendita e l'attività promozionale e il suo risultato, sarà dunque valutato sullo scostamento tra i ricavi realizzati e quelli previsti nel budget. Si tende infatti a tenere separati i parametri di ricavo e i parametri che esprimono i costi commerciali di competenza, cosa che costituisce un altro limite per il responsabile del centro.

2.2.2.3 I centri di costo

I centri di costo sono quelli maggiormente diffusi, prevedono a capo dei capireparto o direttori il cui obiettivo è quello dell'efficienza dei costi.

Si dividono in due sotto-categorie, quella dei costi standard e quella dei costi discrezionali.

Nei centri di costo standard si riscontra una forte prevalenza di costi parametrici come le materie prime o la manodopera, e la realtà più caratteristica di questi centri è quella della produzione nelle grandi aziende industriali, sia in serie che a flusso continuo.

Il parametro di controllo utilizzato per questi centri è espressione, per quanto riguarda i costi variabili, di una percentuale di questi ultimi rispetto all'output di vendita, per

quanto riguarda invece i costi fissi, del costo complessivo sostenuto nel periodo su cui viene effettuato il controllo.

Per quanto riguarda invece i centri di costo discrezionali, essi sono caratterizzati dalla presenza di costi difficilmente sottoponibili a parametri di controllo, in quanto sono di tipo discrezionale. Nelle aziende ci sono ad esempio i costi di amministrazione, organizzazione e di segreteria, come possiamo notare principalmente funzioni di staff. Per questi centri il parametro di controllo utilizzato maggiormente nelle imprese tradizionali, è quello dello stanziamento complessivo di spesa che, a differenza dei parametri utilizzati per i centri di costo standardizzati, non è indice né di efficienza né di efficacia dell'unità organizzativa.

2.2.2.4 I centri di spesa

I centri di spesa sono centri di responsabilità tipici delle società che offrono servizi come ad esempio studi professionali, centri informatici o laboratori di analisi. In queste aree solitamente, l'output produttivo è intangibile e definibile in termini di qualità ed è quindi complicato stabilire una relazione causa-effetto tra input produttivo e output.

È necessario trovare degli indicatori di qualità che indichino il soddisfacimento del cliente ma nel farlo, bisogna tenere sotto controllo i costi legati a questa operazione, evitando gli sprechi di risorse che possono verificarsi anche in queste aree.

Cosa li rende diversi dai centri di costo? Semplicemente il minor risalto dato all'efficienza, la quale resta sempre un elemento imprescindibile per un'azienda, ma alla quale vanno affiancate esigenze di qualità del servizio e di comportamento etico.

2.2.3 La struttura informativa

La struttura informativa è quella componente che supporta i processi decisionali dell'impresa ai fini di una gestione mirata al coordinamento degli obiettivi aziendali. Va realizzata alla nascita e deve essere flessibile in modo da permettere adattamenti in caso di variazioni del contesto o della struttura aziendale, o semplicemente delle esigenze di informazione da parte dei manager.

Da cosa è composta l'informazione aziendale? Il contenuto è espresso sottoforma di valori economici, finanziari e patrimoniali ma la loro struttura varia da azienda ad azienda, adattandosi alle esigenze che le stesse richiedono.

Un'articolazione standard può prevedere:

- Strumenti economici, finanziari e patrimoniali consuntivi di analisi generale e sintesi come ad esempio i bilanci d'esercizio, il rendiconto finanziario e lo stato patrimoniale e il conto economico riclassificati;
- Strumenti di analisi economica consuntiva, di cui la contabilità analitica rappresenta lo strumento più importante;
- Strumenti preventivi di analisi e di sintesi, sia economici che finanziari che patrimoniali, che si formano antecedentemente all'inizio dell'attività, costruiscono un modello di gestione ipotetica che va indirizzata al conseguimento di determinati obiettivi.

Sono essenziali anche per assicurare un controllo concomitante consapevole, svolto confrontando i dati consuntivi prodotti dalla contabilità analitica con dei parametri definiti preventivamente.

Il processo nel quale si formano questi strumenti, è chiamato di pianificazione o budgeting;

- Strumenti di indagine quantitativa;
- Reporting economico, finanziario, patrimoniale. Il reporting costituisce l'insieme degli strumenti grazie ai quali i dati prodotti dalla contabilità e dagli strumenti di misurazione diventa disponibile alla lettura per il management.

2.3 Le fasi del controllo di gestione nell'impresa tradizionale

Andiamo ora ad analizzare le fasi di questo importantissimo processo. Ovviamente non ci sarebbe un controllo se non ci fosse prima una pianificazione e una definizione iniziale sugli obiettivi che l'impresa intende perseguire, quindi la prima fase di questo processo può essere definita pianificazione strategica, in cui vengono determinati gli obiettivi di medio-lungo termine, nonché le linee guida per raggiungerli. A questa prima fase seguono la programmazione e la predisposizione del budget.

A questo punto inizia il vero e proprio controllo di gestione che consiste in una verifica sull'andamento della gestione. Il mezzo principale di questa attività è l'analisi degli scostamenti che viene fatta periodicamente per verificare che l'andamento della gestione sia in linea con gli obiettivi prefissati. Viene fatta attraverso la predisposizione di un altro budget che si andrà a comparare con il primo e in più attraverso l'utilizzo di una serie

di indicatori a seconda del settore e dell'area di appartenenza all'interno dell'azienda.

Dopo c'è la reportistica, attraverso la quale vengono riportati in un report gli elementi critici apparsi durante l'analisi degli scostamenti, per informare gli organi decisionali in merito a tali riscontri, e consentirgli di prendere le decisioni del caso, atte a risolvere un eventuale problema o a mettere in atto manovre per migliorare la prestazione.

Infine c'è il controllo finale, che viene fatto a consuntivo, ed è quello che ti permette di vedere al termine del periodo di riferimento, se gli obiettivi sono stati raggiunti in modo da valutare le prestazioni dei singoli e dell'azienda in generale e fare una nuova programmazione.

Andiamo ad analizzare più nel dettaglio queste fasi partendo dalla pianificazione strategica, che pur non facendo ancora parte del controllo di gestione, non può non essere citata brevemente visto che il controllo si basa molto sui dati e le informazioni scaturite da questa prima fase.

2.3.1 Pianificazione strategica

Come annunciato nei paragrafi precedenti, questa fase è la base del processo di controllo di gestione, quella che sta a monte.

*“Essa consiste nell'attività di definizione degli obiettivi generali dell'azienda e di diffusione nell'organizzazione per un loro effettivo raggiungimento.”*¹³

“La pianificazione strategica, o strategic planning, è il processo decisionale attraverso il quale si stabilisce quali programmi

¹³ P. Bastia, Sistemi di pianificazione e controllo, Società editrice Il Mulino, 2008, pag 57

porre in atto e, sia pure in modo approssimato, quante risorse assegnare a ciascun programma”.¹⁴

Essa non consiste dunque in una mera previsione di come sarà il bilancio tra un tot di anni, ma al contrario svolge un ruolo attivo nella definizione delle politiche e delle scelte strategiche che dovrà seguire il management per la realizzazione degli obiettivi attesi, nonché le risorse economiche che avrà a disposizione per tale scopo.

Si basa sul riconoscimento dei problemi che derivano dall'ambiente esterno il quale, essendo incerto, richiede un'attenta analisi per cercare di sfruttare al meglio le sue condizioni.

Questa rappresenta una differenza tra pianificazione strategica e pianificazione a lungo termine che invece considera l'ambiente esterno come dato e si basa principalmente sul passato dell'azienda.

È perciò un processo dinamico volto a definire quali sono gli obiettivi di medio-lungo termine sfruttando i vari punti di forza dell'azienda (solitamente si utilizza un arco temporale di 3 o 5 anni) nonché le risorse da impiegare e il modo in cui esse devono essere impiegate.

La pianificazione si articola a sua volta in diverse fasi:

- a. L'analisi dello scenario macro. Questa prima fase consiste in uno studio mirato a definire le condizioni in cui opera l'impresa, ovvero le condizioni ambientali, politiche, tecnologiche e socio-culturali. È uno studio utile perché determina quali sono i limiti e i vantaggi che si frappongono

¹⁴ 11. R. N. Anthony, D. F. Hawkins, D. M. Macri, K. A. Merchant, Sistemi di Controllo, analisi per le decisioni aziendali, The McGraw-Hill Companies Publishing Group Italia, 2012, pag 243

tra la decisione degli obiettivi dell'azienda e la loro realizzazione;

- b. La determinazione degli obiettivi di lungo termine, come redditività del capitale, che trova nel ROE e nel ROI i 2 indicatori più adatti per esprimere tale obiettivo, sviluppo futuro, espansione in nuovi mercati;
- c. Definizione delle regole di comportamento che dovrà tenere l'azienda con i vari stakeholders, regole che andranno dunque a definire le linee guida dell'azienda;
- d. Identificazione del business. Con questa fase si ha una visione completa del quadro in cui opera l'azienda, a livello di tecnologia, clienti, area geografica;
- e. Analisi della competitività del proprio business, in cui si analizzano vantaggi e svantaggi rispetto ai competitor e si fa un'analisi riguardo al posizionamento della propria azienda;
- f. Definizione della missione per il business o i business dell'azienda, che può variare a seconda che si debba garantire l'ingresso, lo sviluppo, la difesa, lo sfruttamento o il disinvestimento;
- g. Espressione della strategia di portafoglio;
- h. Pianificazione operativa. Questa è probabilmente la fase più importante del processo di pianificazione strategica in quanto rappresenta il punto di giuntura tra quest'ultima e il controllo di gestione. Serve infatti a far sì che le decisioni strategiche vengano attuate. Questo attraverso 3 passaggi:
 1. La redazione dei programmi strategici che riguardano i vari modi in cui mettere in pratica le varie alternative strategiche a disposizione;
 2. Redazione delle politiche di gestione corrente che riguardano invece quelle attività che non vengono alterate da cambiamenti strategici;

3. Il piano operativo che sintetizza le prime 2 in termini patrimoniali, economici e finanziari. È un documento essenziale in quanto rappresenta la base per la redazione del budget.

Si può ora dare una definizione più ampia di pianificazione strategica:

“La pianificazione strategica è l’attività di general management che, partendo dal riconoscimento della natura dell’azienda come sistema aperto dinamico e probabilistico, attraverso adeguati supporti formali e meccanismi informali, genera e sviluppa processi di innovazione e percorsi di cambiamento, con una ridefinizione degli obiettivi generali e dei business dell’azienda, per realizzare performance di successo rispetto:

- *Al passato, visto come percorso storico, ma non come vincolo deterministico;*
- *Allo scenario esterno, inteso come complesso di condizioni ambientali fortemente dinamiche e in certi casi turbolente, generatrici di minacce e opportunità;*
- *A soggetti esterni di riferimento;*
- *Alle risorse interne, intese come tecnologie, competenze, know-how, potenziali generatrici di iniziative di successo.”¹⁵*

Le critiche che sono state mosse a questa definizione, riguardano il valore troppo centrale che assume l’alta direzione. In una realtà incerta come quella moderna infatti, la pianificazione deve riguardare tutti gli attori dell’azienda, anche quelli ai livelli inferiori che sono maggiormente coinvolti nella vita quotidiana dell’impresa.

¹⁵ P. Bastia, Sistemi di pianificazione e controllo, Società editrice Il Mulino, 2008, pag 76

Deve dunque svolgere il ruolo di motore di tutti i processi aziendali attraverso la comunicazione degli obiettivi generali generati dal vertice aziendale, ai livelli inferiori dove saranno generati altri sotto-obiettivi in un processo che coinvolge tutti i livelli aziendali.

Bisogna infine fare una considerazione importante quando si parla di pianificazione strategica.

Essa non è un'operazione standardizzata, che si deve svolgere con cadenze regolari. La definizione di nuove strategie infatti può non essere necessaria per anni, così come può essere necessaria ogni anno. Dipende infatti dall'ambiente economico, dalle abitudini dei consumatori, dall'evoluzione tecnologica. Ogni qual volta varia uno di questi fattori, può essere necessaria la ridefinizione delle strategie e dei processi aziendali e quindi bisogna mettere in atto una nuova pianificazione strategica.

Essendo questi eventi imprevedibili e non regolari, non si possono definire in anticipo le tempistiche con le quali verrà messa in atto la pianificazione, che dunque non è un processo sistematico e non si può sviluppare seguendo un piano prestabilito.

2.3.2 Programmazione e redazione del budget

La programmazione è quell'attività che si preoccupa di tradurre tutte le informazioni derivanti dalla pianificazione strategica in politiche di breve termine, che definiscono dunque quali sono gli obiettivi che deve raggiungere l'azienda, le risorse economico-finanziarie che possono essere utilizzate, che quindi andranno "spalmate" nelle varie attività dell'impresa per gli

intervalli di breve-termine scelti, nonché le risorse fisiche e il modo in cui tutti questi fattori vanno combinati. Il tutto deve essere coerente con la pianificazione perché gli obiettivi di breve periodo che si intende raggiungere non sono altro che la base per raggiungere quelli di medio-lungo termine enunciati in sede di pianificazione.

È una fase interattiva che coinvolge sia gli organi superiori che i responsabili a livello inferiore. Questo perché se da una parte l'alta direzione deve comunicare ai responsabili quali sono le linee guida da seguire e gli obiettivi che l'azienda intende perseguire, i secondi sono gli unici a conoscere bene tutte le problematiche e i vantaggi della loro area in quanto la vivono in maniera più diretta. Dovranno quindi informare il top management in merito agli svantaggi e alle opportunità del loro settore aziendale, nonché al fabbisogno finanziario che secondo loro sarà necessario nel periodo in questione.

La programmazione sfocia nella redazione del budget, che viene composto prima dell'inizio dell'esercizio e si riferisce a un orizzonte temporale di 1 anno.

Questo, rappresenta il momento in cui convergono tutti gli elementi della pianificazione e della programmazione in un documento che esprime in termini economico-finanziari, quali sono le linee guida da seguire nel periodo di riferimento.

“Il budget è un programma di gestione aziendale, tradotto in termini economico-finanziari, che guida e responsabilizza i manager verso obiettivi di breve periodo, definiti nell'ambito di un piano strategico o di lungo periodo.”¹⁶

Esso rappresenta dunque un modello di comportamento per i manager, non una semplice previsione, ma un'espressione

¹⁶ L. Brusa, Sistemi manageriali di programmazione e controllo, Giuffrè editore, 2000, pagina 84

dell'impegno di questi ultimi a guidare l'azienda nell'esercizio successivo non solo basandosi sull'istinto o sull'esperienza, ma seguendo un programma chiaro e definito, improntato sugli studi fatti in sede di programmazione, di cui rappresenta la concretizzazione.

Ha diverse funzioni:

- Supporta lo sviluppo dei piani di breve termine e li coordina;
- Comunica questi piani ai manager dei vari centri di responsabilità;
- Motiva i manager a realizzare gli obiettivi che gli sono stati assegnati;
- Costituisce il documento sulla base del quale si confrontano i risultati dell'attività in corso;
- Costituisce la base per la valutazione dei manager;

È importante sottolineare che esso non rappresenta un vincolo al comportamento dei manager, ma semplicemente un input per le decisioni da prendere, nonché uno strumento responsabilizzazione e di verifica del loro operato, che sarà giudicato in sede di controllo proprio attraverso un'analisi degli scostamenti tra questo, e un budget di verifica.

Considerando però che l'attività d'impresa è costituita da più attività, anche il budget aziendale non è altro che l'unione dei vari budget di settore, i quali sono relativi alle diverse aree funzionali aziendali.

Quindi il processo di costituzione del budget, è un processo che coinvolge tutte le aree aziendali e i rispettivi responsabili.

Per la sua formazione si parte sempre dal budget dei ricavi, che si costituisce attraverso delle stime di quante saranno le vendite nell'anno seguente, tenendo conto di una vastissima serie di

fattori che cambiano in base al settore di appartenenza dell'azienda. Ce ne sono alcuni comuni a tutti i tipi di aziende come ad esempio l'andamento dell'economia in generale nel paese di riferimento o le vendite realizzate nell'anno precedente. Bisogna tenere conto che le vendite non saranno costanti per tutto l'anno, ci sono fattori che influiscono sulla regolarità come ad esempio le stagioni o gli sconti. Considerando che rappresenta il punto di partenza, per la predisposizione del budget delle vendite non può essere lasciato nulla al caso, bisogna considerare ogni singola variante che può influire sui valori da stimare.

Dopodiché, una volta revisionato e approvato il budget delle vendite, si andranno a formare i vari budget settoriali e nasce il problema di negoziazione e coordinamento. Questo perché la costituzione del budget è un'operazione che parte dai centri di responsabilità più inferiori, i quali consegnano i loro budget ai centri superiori fino ad arrivare all'alta direzione. Ogni responsabile formulerà, in base al budget delle vendite, alle strategie e ai piani espressi dalla programmazione, delle richieste in merito alle risorse necessarie per perseguire tali scopi.

Essendo le risorse limitate, ci sarà una sorta di "gara" tra i responsabili per aggiudicarsene il maggior numero possibile ed essere facilitati nel perseguimento dell'obiettivo della propria divisione, creandosi una cosiddetta "riserva di budget", in grado di attutire eventuali imprevisti come ad esempio il danneggiamento di un macchinario.

Si crea quindi una situazione di conflitto tra i responsabili delle varie aree funzionali, che tenderanno di far prevalere le loro necessità su quelle degli altri e spetta al top management il compito di coordinare le richieste e decidere la migliore

allocazione, sempre in modo congruo e coerente con la pianificazione strategica e la programmazione.

La fase finale di questo processo, è la redazione di un documento unico che contiene tutti gli obiettivi che l'impresa si prefissa di raggiungere, articolati per centri di responsabilità.

Andiamo ora ad analizzare nel dettaglio la formazione dei diversi budget di cui si compone il budget aziendale prendendo in considerazione un'impresa industriale, vista la varietà

Per convenzione il budget consolidato aziendale o master budget si articola in sottosistemi che a loro volta sono composti dai vari budget elementari. Sono 3 i sottosistemi principali:

- Budget operativi;
- Budget degli investimenti;
- Budget finanziari.

2.3.2.1 I budget operativi

Il sottosistema operativo comprende tutte quelle attività che rientrano nell'ambito della gestione caratteristica dell'azienda e consiste dunque nel primo passo per la formazione del budget aziendale. In base all'attività svolta dalle unità organizzative, si suddivide in:

- Area commerciale;
- Area produttiva;
- Area amministrativa;
- Area ricerca e sviluppo.

Partiamo dal budget commerciale.

Esso si articola in budget delle vendite e budget dei costi commerciali.

Il budget delle vendite, come già detto in precedenza, rappresenta il punto di partenza in quanto una società prende le sue decisioni di produzione, approvvigionamenti e finanziamenti, basandosi sulla domanda che si aspetta di ricevere da parte dei consumatori.

Si esplicita quindi con una previsione dei volumi di vendita, ai quali naturalmente va associato un prezzo unitario di vendita e la scelta del mix di prodotti.

Sono entrambe operazioni molto delicate in quanto una scelta sbagliata dei volumi di vendita può comportare o eccessivi investimenti in capitale fisso e rifornimenti di materie prime in caso di previsioni ottimistiche, o una perdita di quote di mercato e sfruttamenti troppo intensivi della produzione in caso di previsioni inferiori alle richieste.

Anche il prezzo unitario di vendita è molto difficile da calcolare per via del gran numero di fattori che entrano in gioco e che sono difficilmente conoscibili alla data di redazione del budget come ad esempio il prezzo unitario di produzione, il quale a sua volta dipende da numerosi fattori.

Come si andrà a costituire il budget delle vendite?

Attraverso analisi esterne ed interne.

Le prime consistono in un'analisi del mercato mirata a determinare le esigenze dei consumatori tenendo conto di area geografica, prodotti e tipologie di consumatori, non solo nel mercato in cui l'azienda opera, ma anche nei mercati potenziali e le informazioni non dovranno solo basarsi su dati storici, ma anche su previsioni dei dati futuri. Si osserveranno inoltre i concorrenti, operazione utile per definire la posizione competitiva che intende assumere l'azienda nel periodo di riferimento del budget.

Le analisi interne invece consistono in un'analisi storica delle vendite dell'azienda, che fornisce informazioni circa le capacità di crescita passata e sulla fase del ciclo di vita del settore o del prodotto. È molto utile in quanto permette di non ripetere errori già compiuti nei precedenti esercizi.

Un altro fattore importante da considerare è quello della temporalità. Il master budget si riferisce a un periodo annuale ma in questo modo risulta scarsamente utilizzabile per determinare le politiche di produzione, approvvigionamento e finanziamento. Per semplicità dunque, la prassi prevede una sua scomposizione in periodi infrannuali, generalmente mensili o trimestrali determinata grazie all'analisi dei trend storici dell'impresa.

Assume notevole rilevanza dunque il fattore della stagionalità. Se ci sono periodi critici in cui la stagionalità è assolutamente rilevante, per semplificare la decisione delle politiche da adottare, è possibile scomporre ulteriormente l'intervallo di tempo utilizzato, prevedendo ad esempio budget settimanali per quei particolari periodi dell'anno.

Periodo Prodotto	Periodo				Totale	Prezzo-ricavo	Ricavi
	Gennaio	Febbraio	Marzo				
X1							
X2							
X3							
.							
.							
.							
Totale							

Il budget dei costi commerciali invece, comprende i costi che l'azienda dovrà sostenere per la commercializzazione dei

prodotti. Riguarda la previsione dei costi di vendita, quelli discrezionali e quelli indiretti commerciali.

I costi di vendita si articolano a loro volta in costi della distribuzione fisica, relativi al trasferimento dei prodotti al consumatore finale, e costi relativi alla rete di vendita. I primi comprendono:

- ✓ La gestione degli ordini;
- ✓ La gestione dei magazzini;
- ✓ Il trasporto, che può essere effettuato direttamente dall'azienda o può essere affidato a terzi;
- ✓ L'imballaggio.

Quelli relativi alla rete di vendita invece prevedono la scelta dei canali di distribuzione, della forma di organizzazione del sistema di vendita, la remunerazione dei venditori e il dimensionamento.

Ci sono poi altri costi di vendita da considerare nel budget. Sono quelli relativi alla scontistica e ai premi ai clienti.

I costi discrezionali sono quelli decisi in sede di budgeting in modo discrezionale dall'alta direzione come ad esempio le spese in pubblicità e promozione. Oppure possono rappresentare l'espressione delle politiche decise durante la pianificazione strategica dalla proprietà.

I costi indiretti commerciali invece sono quelli che non sono direttamente collegati ai volumi di vendita, ma sono comunque necessari per l'attuazione dell'attività economica da parte dell'azienda. Sono ad esempio i costi di gestione, di segreteria, e in generale relativi a servizi centrali.

Di seguito un esempio di budget commerciale.

Voci		Prodotto A	Prodotto B	Prodotto C	Totale
Volume di vendita	n. unità	1.000	2.000	500	—
Prezzo unitario	€	10	25	30	—
Ricavi di vendita	€	10.000	50.000	15.000	75.000
Costi commerciali variabili					
– provvigioni	€	600	1.500	750	2.850
– imballi	€	50	400	30	480
– altri	€	50	100	20	170
Totale	€	700	2.000	800	3.500
Costi commerciali fissi					
– stipendi					5.000
– pubblicità					2.000
– illuminazione					100
– altri					1.400
Totale	€				8.500

Passiamo ora al budget di produzione.

Esso consiste nella previsione delle quantità di ogni prodotto che andranno realizzate per soddisfare le richieste di vendita ipotizzate nel budget commerciale e i relativi costi connessi.

I fattori che costituiscono la base per la determinazione del budget della produzione sono il budget delle vendite e quello delle scorte. Quest'ultimo infatti influisce positivamente o negativamente sulla differenza tra il budget delle vendite e quello della produzione. In assenza di scorte, i due coinciderebbero.

Come detto in precedenza, una volta decise le quantità di produrre, si passa alla definizione dei costi che l'impresa dovrà sostenere per l'implementazione di tale programma. Si dividono in:

- Materiali diretti;
- Mano d'opera diretta;

- Costi generali di fabbricazione come ad esempio le manutenzioni, il consumo di energia o la mano d'opera indiretta.

Concludiamo il discorso sui budget operativi parlando dei budget per i servizi generali (relativi all'area amministrativa, direzione generale, gestione del personale, sistemi informativi e a quella di ricerca e sviluppo).

“La determinazione del valore di budget di tali costi non è effettuabile attraverso predefiniti algoritmi, mancando la possibilità di individuare la relazione di causa-effetto tra risorse utilizzate e risultati conseguiti”¹⁷.

Infatti il contributo che viene dato da questi servizi, è definibile dal punto di vista qualitativo, ma difficilmente si può determinare l'incidenza quantitativo-monetaria. La determinazione quindi viene fatta dai manager in maniera discrezionale. Bisognerà stimare sia il loro ammontare complessivo, sia la loro incidenza sui vari prodotti o business dell'azienda, usando come riferimento i valori passati (approccio incrementale) oppure basandosi su previsioni future (approccio del budget a base zero), che prevede la rimessa in discussione ogni anno delle attività centrali di cui necessita l'azienda.

2.3.2.2 Il budget degli investimenti

Dopo aver determinato il budget relativo all'attività caratteristica dell'azienda, è necessario predisporre quello relativo agli investimenti operativi, che riguarda:

¹⁷ S. Baraldi, C. Devecchi, Sistemi di pianificazione programmazione e controllo, Giappichelli editore, 1995, pag 67

- Gli investimenti in capitale fisso o immobilizzato, per adattare la struttura aziendale a quelli che sono i piani di azione futuri previsti in fase di programmazione. In questa sezione sono compresi sia i costi di acquisizione degli impianti e dei macchinari che quelli accessori, relativi al trasporto o all'istallazione e al collaudo. Tali investimenti sono richiesti dalle diverse funzioni (ad esempio la funzione di produzione potrebbe richiedere un nuovo macchinario mentre la funzione di ricerca e sviluppo potrebbe richiedere investimenti in progetti di ricerca) e la scelta se attuarli o meno dipende da considerazioni tecniche ed economico-finanziarie.
- Gli investimenti in capitale circolante

Consiste dunque in un documento con l'elenco di tutti i nuovi progetti di investimento e le relative tempistiche e stime.

A diverse tipologie di investimenti va abbinato anche un piano di disinvestimento come nel caso dei beni che vanno ammortizzati. Per tali investimenti va indicato il momento e la forma della loro effettuazione nonché le relative variazioni finanziarie. Principalmente si fa per evidenziare le variazioni nel budget di tesoreria e l'impatto sul conto economico di eventuali plusvalenze o minusvalenze riscontrate in seguito alla cessione o dismissione.

È possibile la predisposizione di diversi piani di investimento e sono caratterizzati da 3 elementi:

- La dimensione temporale che riguarda il momento dell'impegno, ovvero il momento in cui l'investimento viene approvato, l'attuazione, momento in cui viene contabilizzato e infine il momento finanziario;
- Le aree di destinazione, riguardante dunque le aree che beneficeranno di tale investimento (produttiva, commerciale, amministrativa..)

- Tipologia di investimento (materiale, immateriale, finanziario)

2.3.2.3 I budget finanziari

Da diversi anni a questa parte. È diventata sempre più fondamentale per le imprese la predisposizione del budget finanziario, in modo da mettere in risalto gli aspetti finanziari di una determinata operazione oltre ai riflessi economici.

“I budget finanziari permettono la verifica della fattibilità finanziaria e, attraverso la gestione della liquidità, della monetaria”¹⁸.

Per quanto riguarda il concetto di fattibilità finanziaria, essa richiama la programmazione finanziaria attraverso la quale l'azienda mette a confronto le fonti di finanziamento con i fabbisogni di risorse, ovvero i flussi finanziari positivi con quelli negativi, e lo fa attraverso il budget delle fonti e degli impieghi e la rappresentazione degli scostamenti nella composizione del capitale circolante netto. Tutto questo riferendosi a un arco temporale di medio-lungo periodo.

Per quanto riguarda invece il concetto della fattibilità monetaria, si fa riferimento alla gestione della liquidità nel breve termine, che deve portare attraverso il budget di cassa, a un equilibrio tra surplus e deficit monetari, evitando così di incorrere in situazioni temporanee di surplus di cassa, improduttive in quanto le fonti monetarie in eccesso si sarebbero potute investire, o di deficit di cassa in modo da evitare l'insorgere di fabbisogno di moneta, attraverso una buona pianificazione dei tempi di finanziamento. L'insorgere di una situazione di questo

¹⁸ S. Beraldi, C. Devecchi, I sistemi di pianificazione, programmazione e controllo, Giappichelli Editore, 1995, pag 85

tipo, in caso di impossibilità di reperire le risorse necessarie in tempi accettabili, potrebbe precludere la possibilità di attuare i programmi operativi pianificati obbligando l'azienda a un ridimensionamento dei piani e alla definizione di nuovi obiettivi, più alla portata in base alla situazione finanziaria evidenziata.

Parliamo ora dei vari budget appartenenti al sottosistema finanziario.

Il budget di tesoreria, detto anche di cassa, è quel documento che si occupa di prevedere le variazioni monetarie, articolate in periodi infrannuali, derivanti dall'attuazione dei piani sviluppati per la gestione caratteristica e non.

Ci sono due metodi utilizzabili per la sua preparazione. Il primo consiste nell'”*utilizzare i valori dello stato patrimoniale e del conto economico di previsione e rettificarne gli importi per ricavare gli incassi e gli esborsi*”.¹⁹ Questa tecnica è la stessa che si utilizza per la predisposizione del rendiconto finanziario consuntivo con la differenza che si utilizzano valori stimati e non consuntivi.

Il secondo metodo, metodo diretto, prevede l'analisi dei piani che generano flussi di cassa e la stima delle varie entrate e uscite prodotte.

Si compone del prospetto delle entrate monetarie (rappresentate dai ricavi di vendita, dallo smobilizzo di impianti o vendita di macchinari, o da finanziamenti esterni), delle uscite (rappresentate dai costi di esercizio, dagli investimenti o dal rimborso di debiti o capitale proprio) e del prospetto di sintesi.

I flussi monetari sono aggregati in base alla gestione di riferimento (caratteristica corrente o non corrente,

¹⁹ 11. R. N. Anthony, D. F. Hawkins, D. M. Macri, K. A. Merchant, Sistemi di Controllo, analisi per le decisioni aziendali, The McGraw-Hill Companies Publishing Group Italia, 2012, pag 283

complementare, finanziaria, tributaria) e al grado di manovrabilità vale a dire al grado con cui essi possono essere contenuti o differiti in caso di necessità, dovuta a disequilibri monetari.

Con questo documento, in pratica, l'azienda vuole verificare se i flussi in entrata previsti per il periodo considerato, sono in grado di fronteggiare le uscite monetarie previste per quello stesso periodo, il che presuppone una corretta previsione di quando le entrate e le uscite si manifesteranno nel corso dell'anno.

Ecco perché risulta molto utile una scomposizione dell'anno in periodi più piccoli come ad esempio le mensilità o addirittura periodi più piccoli. Rimane però il problema di *“fornire una soluzione al trade-off tra gestione ottimale della liquidità e grado di attendibilità dei valori. Al crescere del periodo di riferimento, si incrementa il grado di attendibilità del valore, ma si riduce la concreta gestione della liquidità.”*²⁰

Questo perché è relativamente facile prevedere il fatto che una determinata variazione monetaria si manifesterà nel corso dell'esercizio, ma risulta più difficile stabilire esattamente quando, cosa essenziale ai fini della gestione della liquidità.

Una soluzione potrebbe essere quella di scomporre i periodi per i quali si ha maggiore conoscenza dei flussi monetari che andranno a caratterizzarli, come ad esempio i primi mesi dell'anno, e rimandare la scomposizione dei successivi flussi a periodi durante l'esercizio.

²⁰ S- Beraldi, C. Devecchi, I sistemi di pianificazione programmazione e controllo, G. Giappichelli Editore, 1995, pag 91

BUDGET DI CASSA

Voci	G	F	M	A	M	G	L	A	S	O	N	D	Totale
Saldo iniziale													
Entrate													
- Vendite													
- Affitti attivi													
- Interessi attivi													
- Dividendi su partecipazioni													
- Realizzo investimenti													
-													
Uscite													
- Acquisti													
- Mano d'opera													
- Stipendi													
- Imposte													
-													
Saldo mensile													
Saldo progressivo													

BUDGET DI TESORERIA
(SINTESI)

	Gennaio			Febbraio
	I	II	III	
1. Saldo di inizio periodo	100	200	200	300
2. Totale entrate	3.000	700	500	
3. Totale disponibilità (1 + 2)	3.100	900	700	
4. Totale uscite	2.000	1.000	1.000	
5. Saldo di cassa parziale (3 - 4)	1.100	(100)	(300)	
6. Disponibilità di cassa desiderata	200	200	300	
7. Saldo di cassa totale (5 - 6)	900	(300)	(600)	
A) Saldo banche inizio periodo	(1.300)	(400)	(700)	(1.350)
B) Interessi attivi su c/c	0	0	0	
C) Interessi passivi su c/c	0	0	50	
D) Saldo banche fine periodo (A + 7 + B - C)	(400)	(700)	(1.350)	

Come si nota dalla seconda immagine, il prospetto indica anche la posizione finanziaria netta dell'azienda, attraverso la quale si evidenzia il saldo che la società possiede con gli istituti di

credito, in modo da determinare con accuratezza il grado di fattibilità finanziaria e monetaria dei relativi piani.

Passiamo ora al budget delle fonti e degli impieghi.

Il budget delle fonti e degli impieghi, noto anche come rendiconto finanziario include gli investimenti (variazioni in diminuzione di capitale) che l'impresa andrà a realizzare e i finanziamenti (variazioni in aumento) su cui potrà fare affidamento nell'arco temporale di riferimento del budget.

Per quanto riguarda gli investimenti, vengono inclusi tutti gli impieghi di mezzi finanziari programmati nel periodo in considerazione:

- Investimenti in capitale fisso, come l'acquisizione di un nuovo impianto;
- Investimenti in capitale circolante, come un aumento delle scorte;
- Rimborso di debiti preesistenti o di capitale proprio.

I finanziamenti invece possono realizzarsi sotto forma di:

- Autofinanziamento, vale a dire attraverso fonti generate dalla gestione reddituale;
- Aumento del capitale di rischio;
- Capitale di credito;
- Disinvestimenti di capitale fisso o circolante.

È necessario però stabilire un criterio di aggregazione dei flussi elementari e in questo contesto, un ruolo fondamentale viene assunto dal flusso di capitale circolante netto della gestione caratteristica. Esso si può ricavare in maniera diretta come differenza tra i ricavi netti e il costo del venduto finanziario monetario, o in maniera indiretta come somma tra il reddito operativo della gestione caratteristica e i costi non finanziari monetari (ammortamenti, svalutazioni, accantonamenti a fondi).

Se poi si vuole prendere come riferimento la liquidità, ovvero il flusso monetario della gestione reddituale, partendo dal capitale circolante netto della gestione caratteristica, si ottiene sommando le variazioni in diminuzione delle attività correnti e quelle in aumento delle passività correnti, e sottraendo le variazioni in aumento delle attività correnti e quelli in diminuzione delle passività correnti.

Il budget delle fonti e degli impieghi è uno strumento di programmazione finanziaria. Consente di valutare l'impatto finanziario della gestione caratteristica e non è alternativo al budget di tesoreria, ma lo completa. Infatti quest'ultimo evidenzia eventuali necessità economiche o eccedenze di cassa che possono far sorgere la necessità di investimenti finanziari.

2.3.2.4 Il Budget economico e Il budget patrimoniale

Il budget economico deriva dal consolidamento dei valori di diversi budget come quello dei ricavi, del costo del venduto e quello finanziario.

Si configura come un conto economico preventivo e assume la forma che più si avvicina alle esigenze informative e di controllo del top management.

Una delle possibilità è una forma scalare che mette in evidenza alcune grandezze economiche come il reddito operativo o il reddito netto come nella figura seguente.

Ricavi di vendita
- Costo industriale del venduto
Rimanenze iniziali di magazzino
Mano d'opera
Stipendi tecnici
Acquisto materiali
Ammortamenti industriali
Spese varie industriali
- Rimanenze finali di magazzino
<hr/>
Utile lordo industriale
- Spese commerciali
- Spese di ricerca
- Spese amministrative
- Spese varie generali
<hr/>
Reddito operativo
± Oneri e proventi finanziari
± Oneri e proventi atipici
± Oneri e proventi straordinari
<hr/>
Reddito prima delle imposte
- Imposte sul reddito
<hr/>
Reddito netto
<hr/>

Il budget patrimoniale invece non è altro che uno stato patrimoniale riclassificato alla chiusura del periodo a cui si riferisce il budget. Per comodità è opportuno che sia riclassificato con criteri finanziari in modo da rendere più semplice il collegamento con il budget finanziario. Infatti si forma, in modo sostanziale, mediante la sottrazione dei valori del budget finanziario delle fonti e degli impieghi allo stato patrimoniale iniziale.

È importante anche perché da esso si possono ricavare valori dai quali è possibile determinare gli indici di redditività come il ROE e il ROI i cui denominatori sono il capitale proprio e il capitale investito.

È quindi uno strumento utile per verificare la coerenza tra gli obiettivi generali dell'azienda e determinati programmi come quelli finanziari.

BUDGET PATRIMONIALE			
	Importo		Importo
Capitale immobilizzato netto		Capitale proprio	
• Immobilizzazioni tecniche		• Capitale sociale	
• Immobilizzazioni immateriali		• Riserve	
• Immobilizzazioni civili		• Utile netto d'esercizio	
• Immobilizzazioni finanziarie		Debiti a medio-lungo termine	
— Fondi rettificativi (Fondo ammortamento, Fondo svalutazione partecipazioni, ecc.)		• Mutui passivi	
Capitale circolante		• Debiti obbligazionari	
• Magazzino		• Fondo indennità licenziamento	
• Liquidità differite		• ecc.	
• Liquidità immediate		Debiti a breve termine	
Capitale investito	(*)	• Banche c/passivo	
		• Fornitori	
		• ecc.	
		Capitale investito	(*)

(*) Stesso importo.

2.3.2.5 *Gli incentivi manageriali*

Nella fase di budgeting, un'operazione sempre più delicata è quella di definizione degli incentivi manageriali, ovvero determinare i bonus che saranno corrisposti ai manager in seguito al raggiungimento di determinati obiettivi.

Negli ultimi anni rispetto al passato, è aumentata sempre di più la componente variabile nella remunerazione di un manager perché si vuole premiare il conseguimento del risultato e dunque la parte fissa è quella che va a premiare lo sforzo, la parte variabile premia solo il raggiungimento dell'obiettivo.

Lo scopo è quello di motivare i manager e incentivarli a lavorare sempre meglio verso un risultato condiviso dall'alta direzione.

È un'operazione delicata in quanto, come detto in precedenza, può capitare che un'assegnazione sbagliata degli obiettivi porti i manager a perseguire i propri interessi invece che quelli della società.

L'alta direzione deve dunque riuscire a definire dei risultati che siano raggiungibili:

- Senza ostacolare il raggiungimento di quelli aziendali;
- Favorendo la collaborazione tra i soggetti incaricati di raggiungerli e non la rivalità.

In merito al primo punto bisogna disincentivare il manager dalla messa in atto di manovre atte al raggiungimento di risultati di breve termine che gli consentano di ottenere i bonus e raggiungere posizioni di prestigio risaltando la propria figura, a scapito del valore di lungo termine che resta invece l'obiettivo primario per la proprietà.

In merito al secondo punto invece bisogna stimolare i manager a capo dei vari centri a collaborare tra loro in quanto una loro divergenza porterebbe certamente a ripercussioni negative per la società. Una soluzione a questo problema è quella di correlare i risultati dei vari centri ed erogare i bonus non solo in risposta al conseguimento degli obiettivi personali, ma anche in relazione al risultato globale dell'azienda.

Ci sono 3 classi di incentivi manageriali:

1. Ricompense monetarie. Possono essere erogate sotto forma di un bonus monetario legato al raggiungimento di un risultato o di diritto d'opzione, vale a dire mediante l'assegnazione di quote societarie. Il primo deve essere stabilito con attenzione, perché se la ricompensa fosse troppo alta e i manager considerassero irraggiungibile l'obiettivo che comporterebbe l'assegnazione del bonus, sarebbero spinti a mettere in atto manovre poco lecite pur di raggiungerlo. Il secondo invece prevede il diritto, ma non l'obbligo, di acquistare azioni della società a un prezzo pattuito a una data prestabilita. Con questo metodo, il manager è più

incentivato ad aumentare il valore dell'azienda nel lungo periodo, quindi maggiore è il periodo in cui il manager non può esercitare il diritto, maggiore sarà l'influenza sul suo comportamento.

2. Incentivi non monetari, che consistono in ricompense non materiali. Un esempio è quello della promozione o dell'assegnazione di nuovi incarichi di prestigio. Un altro è l'aumento della discrezionalità nelle scelte strategiche. Un manager che ha successo infatti, può permettersi di prendere più decisioni in fase di pianificazione strategica senza essere corretto e può vedersi affidate molte più risorse finanziarie a testimonianza della grande fiducia che la proprietà ha nei suoi confronti. Altre ricompense non monetarie sono quelle accessorie costituite dai benefits (automobile aziendale, viaggi, ufficio lussuoso).
3. Incentivi di tipo comportamentale come gli elogi in situazioni di merito

IL punto focale che lega le tre modalità resta però l'uniformazione degli obiettivi dei manager con quelli della proprietà, quindi è in questa direzione che si deve orientare il top management durante la loro definizione.

2.3.3 Controllo antecedente o preventivo

Il controllo preventivo rappresenta la prima fase del controllo in senso stretto.

Esso ha lo scopo di verificare l'idoneità del budget a rispettare i piani e gli obiettivi previsti nella programmazione e nella pianificazione strategica. Si può quindi dire che si tratta di un

controllo vero e proprio anche se ancora non va a verificare l'efficacia della gestione e quindi il grado di raggiungimento degli obiettivi prefissati, ma solo una congruenza tra il budget e i risultati sia di breve che di medio-lungo termine attesi.

Concretamente consiste nell'approvazione della bozza di budget da parte del top management il quale definisce anche i target, il valore che determinati indicatori, che possono essere di efficacia o di efficienza, devono avere in sede di controllo finale per poter affermare che l'obiettivo è stato raggiunto.

Come detto in precedenza è una fase interattiva che coinvolge sia l'alta direzione che i vari responsabili dei livelli inferiori. Nella maggior parte dei casi infatti viene predisposto insieme seguendo la logica del management by objectives o Mbo, in modo da allineare le decisioni degli ultimi, agli obiettivi richiesti dai primi. Tali obiettivi devono dunque essere concordi tra i 2 soggetti, misurabili per poter valutare il grado di raggiungimento da parte di ogni centro in maniera oggettiva, non discrezionale, chiari e definiti oltre che realizzabili.

Gli obiettivi devono inoltre svolgere un ruolo motivante.

Una volta che la direzione ha approvato la bozza di budget, esso diventa esecutivo, vale a dire vincola il management a dargli esecuzione mettendo in atto le manovre previste.

2.3.4 Controllo concomitante

Il Controllo concomitante altro non è che il controllo per autonomia. Esso si mette in atto dopo l'approvazione del budget e l'implementazione delle politiche di gestione che lo attuano. Avviene periodicamente a intervalli prestabiliti per assicurarsi, nel corso della gestione, se i risultati ottenuti sono in

linea con quelli pianificati in termini di efficacia ed efficienza e che quindi gli obiettivi decisi in fase di programmazione sono pienamente raggiungibili o se è necessario apportare modifiche in qualche area aziendale.

Lo scopo del controllo è dunque quello di capire in modo tempestivo se ci sono intoppi per il raggiungimento degli scopi pianificati e in tal caso riuscire a risolvere preventivamente gli eventuali problemi, invece di venire a conoscenza troppo tardi quando ormai essi sono diventati irrisolvibili.

Esso *“richiede un confronto tra i risultati intermedi, riferiti a un periodo infrannuale ed esplicitati dal budget, ed i risultati, sempre intermedi ma effettivi, rilevati contabilmente o extra-contabilmente.”*²¹

Si basa principalmente su 2 meccanismi:

- I. Di feed-back, che consiste in un confronto tra risultati attesi e risultati consuntivi (effettivamente realizzati). È una tecnica efficace se si tratta di correggere un programma, non ha però una grande efficacia anticipativa, non rivela tempestivamente la presenza di uno scostamento, quindi si adatta ed è molto importante in termini di efficacia in ambienti stabili. Nel caso invece di ambienti dinamici in continua evoluzione e con cambiamenti rapidi, necessita dell'affiancamento di un altro meccanismo.
- II. Di feed-forward, il quale cerca di anticipare i risultati che si andranno a concretizzare mediante la predisposizione di rendiconti infrannuali periodici e pre-consuntivi grazie ai quali si cerca di anticipare le azioni correttive invece di metterle in atto quando il problema di è ormai largamente manifestato.

²¹ L. Brusa, Sistemi manageriali di programmazione e controllo, Giuffrè editore, 2000, pagina 14

Nei report ci saranno dunque anche dei preventivi aggiornati o forecast, unitamente alle comuni informazioni riguardanti il budget o i consuntivi.

2.3.4.1 Analisi degli scostamenti

È un'attività caratterizzante sia il controllo concomitante che quello susseguente. Se l'analizziamo dal punto di vista del controllo concomitante l'analisi degli scostamenti è un'operazione che permette di verificare se ci sono incongruenze tra i risultati effettivi intermedi, e quelli intermedi pianificati durante la fase di budgeting.

Consiste in un raffronto tra il budget annuale definitivo e i vari budget infrannuali predisposti per il controllo, una fase che permette di mettere in evidenza eventuali rallentamenti di una o più aree aziendali, dovuti a minori ricavi o maggiori costi, e permette di trovare una soluzione mirata proprio dov'è sorto il problema, in tempi accettabili.

È un'operazione applicabile a ogni area aziendale per la quale sono stati preventivamente definiti degli obiettivi parametrici da conseguire in modo da permettere un raffronto tra essi e quelli effettivamente conseguiti.

Si articola in diverse fasi:

- Si confronta il Budget intermedio con quello preventivo e si valuta così lo scostamento globale;
- Si scompone lo scostamento globale in deviazioni elementari, più specifiche che riguardano i vari centri di responsabilità;
- Si ricerca la motivazione di tali scostamenti, indagando se si tratta di ragioni di mercato, comuni a tutte le aziende del settore, o se sono dovuti a una cattiva

gestione delle risorse da parte del responsabile in questione;

- Infine si cercano dei rimedi e delle possibili azioni correttive per risolvere il problema e far sì che non si ripresenti nella successiva analisi degli scostamenti.

Se le deviazioni sono talmente rilevanti da far pensare che non sia più veritiero il budget iniziale come parametro di riferimento, si procede alla stesura di uno nuovo che meglio riflette le condizioni attuali dell'azienda.

È quindi una fase che si occupa di rilevare scostamenti, individuare il responsabile e capire come intervenire per risolvere il problema.

La correzione deve avvenire in modo tempestivo per assicurare che gli obiettivi previsti dal budget siano ancora perseguibili.

Il confronto tra i budget (preventivo e consuntivo) riguarda sia aspetti economici che finanziari della gestione ed essendo il controllo un'operazione che responsabilizza i manager sui risultati da raggiungere, avviene per centri di responsabilità oltre che a livello globale di azienda. I manager a capo dei centri giocano un ruolo fondamentale in quanto sono coloro che devono decidere le eventuali azioni correttive per rimediare a una disfunzione del centro sotto il loro diretto controllo.

I risultati però spesso dipendono dalle manovre di più manager a capo di diversi centri. Le analisi vanno dunque svolte in maniera accurata, per individuare tutte le cause che hanno portato a uno scostamento elementare.

Perché il confronto sia efficace, c'è bisogno che i dati posti a confronto presentino il carattere dell'omogeneità. Dati eterogenei sono infatti difficilmente confrontabili e rischiano di perdere la loro valenza informativa.

Gli scostamenti possono essere di diversi tipi. Una differenza di rendimento tra quanto programmato e quanto effettivamente realizzato è chiamato scostamento di efficienza. Se invece la deviazione è causata da un differente prezzo, o nelle vendite o negli acquisti, rispetto al budget iniziale, ci troviamo di fronte a uno scostamento di prezzo. C'è poi lo scostamento di volume se la differenza sta nella quantità prodotta o venduta. Infine ci troviamo davanti a uno scostamento di mix quando ci sono modificazioni effettive tra i mix di prodotto realizzati e quelli programmati.

Bisogna andare a fondo nelle analisi perché uno scostamento può essere il risultato di diversi scostamenti di segno opposto, ad esempio può esserci uno scostamento di prezzo e uno positivo di efficienza molto più piccolo. In tal caso lo scostamento non è dovuto a sprechi e inefficienze, ma semplicemente a un aumento dei prezzi.

Di seguito un esempio di analisi degli scostamenti.

Cod.	Descrizione	Preventivo	%	2004	%	Scostamento	%
RI	RICAVI DI VENDITA	8.916.666,67	100,00	7.590.000,00	100,00	-1.326.666,67	-14,88
+ RI1	Ricavi lordi di vendita	8.916.666,67	100,00	7.600.000,00	100,13	-1.316.666,67	-14,77
+ RI2	Resi abbuoni detrazioni	0,00	0,00	-10.000,00	-0,13	-10.000,00	n.d.
CV	COSTI VARIABILI	5.523.788,33	61,95	3.480.000,00	45,85	-2.043.788,33	-37,00
+ CV1	Acquisti di materie prime, materiali di consumo, merci (3.345.833,33	37,52	2.000.000,00	26,35	-1.345.833,33	-40,22
+ CV2	Aumento\diminuzione magazzino materie prime, materi.	4.545,00	0,05	4.500,00	0,06	-45,00	-0,99
+ CV3	Aumento\diminuzione magazzino semilavorati e prodotti	-4.590,00	-0,05	-4.500,00	-0,06	90,00	-1,96
+ CV4	Aumento\diminuzione magazzino lavori in corso su ordir	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	n.d.
CV5	Produzioni interne capitalizzate		0,00		0,00		n.d.
+ CV6	Altri costi variabili produttivi	2.178.000,00	24,43	1.480.000,00	19,50	-698.000,00	-32,05
+ CV7	Altri costi variabili commerciali	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	n.d.
	Margine lordo di contribuzione (RI-CV)	3.392.878,34	38,05	4.110.000,00	54,15	717.121,66	21,14
CF	COSTI FISSI	2.725.050,00	30,56	2.253.600,00	29,69	-471.450,00	-17,30
+ CF1	Costi fissi di produzione	6.161,00	0,07	2.100,00	0,03	-4.061,00	-65,91
+ CF2	Costi fissi commerciali	1.429.020,00	16,03	1.101.000,00	14,51	-328.020,00	-22,95
+ CF3	Costi fissi amministrativi	1.289.869,00	14,47	1.150.500,00	15,16	-139.369,00	-10,80
CF4	Costi fissi generali		0,00		0,00		n.d.
	Risultato operativo gestione caratteristica(ML-CF)	667.828,34	7,49	1.856.400,00	24,46	1.188.571,66	177,98
GE	GESTIONE EXTRACARATTERISTICA	612.000,00	6,86	600.000,00	7,91	-12.000,00	-1,96
+ GE1	Proventi gestione extracaratteristica	612.000,00	6,86	600.000,00	7,91	-12.000,00	-1,96
GE2	Oneri gestione extracaratteristica		0,00		0,00		n.d.
GF	GESTIONE FINANZIARIA	51.000,00	0,57	50.000,00	0,66	-1.000,00	-1,96
+ GF1	Proventi da partecipazioni e titoli, interessi attivi bancari	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	n.d.
+ GF2	Oneri finanziari e interessi passivi su debiti di fornitura	51.000,00	0,57	50.000,00	0,66	-1.000,00	-1,96
	Risultato della gestione ordinaria (RO+/-GE+/-GF)	1.330.828,34	14,93	2.506.400,00	33,02	1.175.571,66	88,33
GS	GESTIONE STRAORDINARIA	-618.000,00	-6,93	-600.000,00	-7,91	18.000,00	-2,91
+ GS1	Componenti straordinari positivi (plusvalenze...)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	n.d.
+ GS2	Componenti straordinari negativi (minusvalenze...)	-618.000,00	-6,93	-600.000,00	-7,91	18.000,00	-2,91
	Risultato prima delle imposte (GO+/-GS)	712.828,34	7,99	1.906.400,00	25,12	1.193.571,66	167,44
IT	IMPOSTE SUL REDDITO D'ESERCIZIO	606.670,00	6,80	1.000.000,00	13,18	393.330,00	64,83
+ IT1	Imposte dirette	606.670,00	6,80	1.000.000,00	13,18	393.330,00	64,83
IT2	Altre imposte		0,00		0,00		n.d.
	Reddito netto d'esercizio (RP-IT)	106.158,34	1,19	906.400,00	11,94	800.241,66	753,82

2.3.4.2 I sistemi di reporting

Il reporting è “*un insieme strutturato di report (cioè di rendiconti periodici di controllo) messi a disposizione dai manager ai vari livelli della struttura, per informarli sull'andamento della gestione, sia essa corrente o strategica. Il reporting può essere considerato la sintesi di tutte le rilevazioni finalizzate al controllo di gestione, in quanto è il modo di presentare le informazioni più rilevanti per la gestione.*”²²

È l'insieme cioè dei rendiconti di cui usufruisce il manager per tenere sempre il punto della sua gestione.

²² L. Brusa, Sistemi manageriali di programmazione e controllo, Giuffrè editore, 2000, pagina 309

Svolge un ruolo essenziale all'interno dell'azienda in quanto senza di esso, la grande mole di dati ottenuta attraverso la contabilità, la programmazione e il budgeting, sarebbe utilizzabile solo da poche persone e sarebbe inutile ai fini di una corretta interpretazione dell'andamento della gestione.

È importante sottolineare che, se è indirizzato al vertice, si parla di reporting strategico, in quanto è finalizzato a far prendere decisioni di tipo strategico, se è invece destinato al management, si parlerà di reporting direzionale, finalizzato a far prendere decisioni gestionali.

È essenziale per una doppia ragione. La prima è quella sopra citata, ovvero aiuta i responsabili dei settori, avvisandoli sull'andamento della gestione e avvertendoli tempestivamente della nascita di un problema (reporting informativo).

Inoltre è essenziale per la valutazione della prestazione degli stessi responsabili, e in questo caso si tratta di reporting orientato alla valutazione della performance, che indica il grado di conseguimento degli obiettivi associati ai vari manager e agli organi muniti di delega.

A monte di un efficace reporting valutativo ci deve essere una corretta definizione da parte dei manager dei vari obiettivi individuali, formati in modo da indirizzare il comportamento sul raggiungimento degli obiettivi aziendali che devono dunque essere armonizzati con i primi.

Essi differiscono tra loro sia per contenuto che per quanto riguarda la frequenza. Ad esempio se il reporting informativo può contenere anche elementi che non riguardano l'unità organizzativa del manager a cui viene consegnato, per via di una possibile rilevanza strategica per le decisioni che quest'ultimo andrà a prendere.

Il reporting valutativo invece, contiene solo risultati legati esclusivamente a ciò che tale manager ha sotto il proprio

controllo e che viene influenzato unicamente dalle sue decisioni in quanto rientrante nelle sue deleghe.

Per quanto riguarda invece la frequenza, essi differiscono in quanto quello informativo ha una cadenza generalmente mensile mentre il reporting orientato alla valutazione viene solitamente redatto trimestralmente per fare il punto della situazione sul conseguimento dei risultati in vista dell'eventuale bonus che sarà corrisposto al termine dell'anno.

Soffermiamoci ora sul reporting informativo, più caratteristico del controllo concomitante. Esso gioca un ruolo fondamentale in quanto informa il management sull'andamento dell'azienda. Se non viene rilevato nulla di strano, il report viene messo da parte, altrimenti si va a fondo per capire come è sorto il problema.

La sua importanza per l'impresa si giudica dall'efficacia dei dati che vengono forniti al management. Un errore comune è infatti quello di produrre un eccessivo numero di informazioni che generano solamente distorsioni e aumentano la difficoltà di lettura.

È perciò essenziale sia il numero che il tipo di informazioni che finiscono nelle mani del management perché per essere efficaci, i report devono rappresentare la realtà aziendale, specificatamente al centro di responsabilità in questione, in tutti i suoi aspetti critici, sia di successo che di insuccesso, quindi bisogna concentrarsi sulle indicazioni utili a inquadrare questi aspetti e tralasciare quelle dispersive ed inefficaci. Con questo non vuol dire che gli unici indicatori chiave che lo compongono devono derivare solamente dall'attività di quel centro, in quanto possono comparirvi anche indicatori relativi a variabili di altri centri o addirittura esterni all'azienda, purché strettamente necessari e caratterizzati da un'alta valenza informativa.

Con il passare degli anni infatti, le esigenze conoscitive sono aumentate notevolmente per via della maggiore incertezza e turbolenza che caratterizza il sistema economico. Questo ha reso il sistema di reporting, uno strumento in continua evoluzione.

I dati economico-finanziari rilevati sia contabilmente che extra-contabilmente sono diventati insufficienti da soli per supportare le scelte dei manager e dell'alta direzione quindi è sorta la necessità di affiancare rilevazioni di tipo quantitativo-non monetarie e qualitative. Le informazioni che possono pervenire all'alta direzione infatti possono essere di 3 tipi: quantitativo monetarie, quantitativo-non monetarie e qualitative. Negli ultimi tempi l'attenzione si è rivolta principalmente a queste ultime due per via della necessità di interpretare un ambiente in continuo mutamento e afferrare anticipatamente opportunità che possono rivelarsi critiche per il miglioramento dell'azienda.

Questo comporta una notevole difficoltà di interpretazione perché le informazioni sono moltissime e possono generare distorsioni che rendono più difficile una valutazione della loro rilevanza all'interno del sistema decisionale.

Sono vari dunque i criteri di progettazione di un corretto ed efficace sistema di reporting. I più importanti a mio parere sono:

1. L'attendibilità. Essa deriva dalla qualità delle procedure prescelte nonché sull'affidabilità dei processi di analisi scelti. Le informazioni sono attendibili quando meritano di essere prese in considerazione e sono veritiere;
2. L'articolazione, che dipende dalla complessità sia interna che esterna dell'azienda. Un'azienda globale ad esempio, con una struttura decentrata e che opera in diverse aree del mondo (in più continenti), avrà bisogno di un'elevata articolazione del sistema di reporting in modo da

soddisfare le esigenze informative variegata che la caratterizzano. Si comporrà di informazioni analitiche e molto dettagliate per i vari manager e di report molto snelli e sintetici per l'alta direzione.

3. La responsabilizzazione formale, il cui obiettivo è quello di influenzare i comportamenti dei manager scoraggiandoli dalla messa in atto di manovre opportunistiche. Questo si fa attraverso la predisposizione di parametri atti a controllare la performance derivante dalla gestione dei vari manager attraverso le leve che essi hanno a disposizione. Gli obiettivi definiti devono essere congrui, coerenti e equi.
4. La rilevanza informativa, sopra citata, attribuisce un valore strumentale al reporting come sistema di controllo direzionale. Senza questa caratteristica, le informazioni sarebbero generiche e poco efficaci ai fini del controllo e del trasferimento di conoscenza ai livelli decisionali. Più aumenta la dimensione e la complessità dell'attività svolta dall'azienda, più è arduo il ruolo del controller che deve organizzare un quantitativo maggiore di informazioni e tradurle in varie reportistiche per i diversi livelli decisionali.
5. Selettività. Criterio secondo cui le informazioni meno rilevanti vanno scartate in modo da poter lasciare spazio a quelle utili per il management evitando un carico eccessivamente grande di dati che diventerebbe poco funzionale. Il problema sta nel fatto che molto spesso non si può sapere quali sono le informazioni rilevanti per il management sia nel presente che nel futuro quindi è lecito aspettarsi la perdita di qualche informazione utile da parte del controller addetto alla selezione.

6. Tempestività. È una delle caratteristiche più importanti di un sistema di reporting considerando che uno dei motivi più rilevanti per cui viene implementato, è proprio conoscere per tempo problemi che insorgono nel corso della gestione e sotto questo aspetto, i nuovi strumenti di information technology svolgono un ruolo decisivo in quanto permettono rapide elaborazioni.
7. Periodicità. Il sistema deve infatti avere una cadenza continuativa per essere efficace. La cadenza con cui viene fatta non è assoluta, varia da azienda a azienda a seconda delle esigenze legate a dimensione e volume di affari.
8. Prontezza, che consiste nella rapidità di produzione e diffusione delle informazioni. Rilevare in modo tempestivo un problema non basta se dopo non si mette in moto il meccanismo che permette di risolverlo.
9. La chiarezza. È un elemento fondamentale in quanto per essere funzionali alle scelte che andranno a prendere i decisori sulla base dei report che gli vengono forniti, le informazioni contenute devono essere chiare ed adattarsi, nell'esposizione, alla cultura e alle attitudini dei decisori stessi.

Le informazioni devono essere organizzate in modo tale da essere leggibili e stimolanti. Un report contenente più di 60 numeri ad esempio è stato studiato che non è efficace in quanto è difficile individuarne i valori chiave per il manager. Gli stessi identici dati espressi invece sotto forma di grafici con variazioni cromatiche, sono di più facile lettura e interpretazione. I dati devono quindi essere organizzati in modo tale da consentire una rapida lettura con uno sforzo modesto altrimenti rischiano solo di essere accantonati e mai più presi in considerazione o

presi in considerazione quando ormai hanno perso la loro valenza tempestiva.



10. Flessibilità. È un'altra caratteristica imprescindibile per un sistema di reportistica moderno in quanto, come detto più volte, l'ambiente economico è in continua evoluzione e anche le condizioni interne dell'azienda cambiano continuamente. Un sistema di reporting deve dunque essere in grado di adattarsi a tale cambiamento ed evitare di mal interpretare i risultati, proiettandoli in una realtà che non è più quella in cui opera l'azienda.

2.3.5 Il controllo susseguente

Il controllo susseguente è quello che si svolge alla fine, al termine del periodo di riferimento del budget, solitamente un anno, o al termine di un progetto.

La sua utilità si sostanzia in 2 ragioni:

- Funge da base per la programmazione degli esercizi successivi, che si impronterà molto sulle risultanze di quest'ultima fase del processo di controllo;

- Permette la misurazione della performance dei manager. A esercizio concluso infatti, sarà possibile calcolare con esattezza, attraverso i parametri stabiliti in sede di programmazione, il grado di raggiungimento degli obiettivi di ogni centro di responsabilità e conseguentemente del manager responsabile, cui consegue la valutazione degli stessi e il pagamento dell'eventuale bonus.

Concretamente però, come per il controllo concomitante, il controllo a consuntivo non è altro che un confronto tra risultati attesi e risultati effettivi. La differenza sta nel fatto che, nel susseguente, i risultati effettivi corrispondono a quelli definitivi, non sono intermedi o parziali quindi il controllo non ha una funzione di monitoraggio sull'andamento della gestione per vedere se è in linea con gli obiettivi prefissati con la programmazione, ma bensì serve a vedere se tali obiettivi sono stati effettivamente raggiunti.

Così come nella fase precedente, si calcola anche la percentuale di raggiungimento di tali obiettivi e si evidenzierà il contributo dato da ogni singolo centro in modo da intraprendere eventuali azioni correttive per talune attività a partire dall'esercizio seguente. Si utilizzano poi tutti i dati derivante da tale attività, come base per la nuova programmazione la quale potrebbe racchiudere al suo interno nuovi obiettivi, derivanti anche dall'andamento del precedente esercizio. Nel caso in cui i risultati prodotti siano stati maggiori delle aspettative, quando si andrà a redigere il nuovo budget, si terrà conto di questo fatto per inserire target più stimolanti e cercare di migliorare ulteriormente.

Anche questa fase è caratterizzata inoltre dalla reportistica che richiede il caso.

2.4 L società di e-commerce

2.4.1 Qualche cambiamento

Come detto nel capitolo 1, internet ha cambiato il mondo in tutti i suoi aspetti, tra cui anche il sistema economico e il modo in cui le imprese si avvicinano ad esso e definiscono le proprie funzioni interne.

Cos'è cambiato per un'impresa che opera nell'e-commerce rispetto alle imprese tradizionali?

Ovviamente il poter concludere un affare in qualunque momento e con un soggetto in qualunque area geografica, ha rappresentato un cambiamento molto suggestivo per chi gestisce un'impresa:

- Se da un lato la globalizzazione ha reso più incerto l'ambiente esterno, dall'altro lo sviluppo della tecnologia ha reso più semplice fare previsioni, fornendo dati numerici più attendibili e perennemente aggiornati a differenza delle grandi imprese tradizionali.
- Il processo di organizzazione della gestione comincia con l'analisi del ciclo economico, prosegue con le proiezioni di mercato fino ad arrivare alle proiezioni delle vendite.
- I sistemi di controllo necessitano di continue verifiche;
- I piani aziendali sono più attendibili, facilmente verificabili con periodicità e aggiornabili. Chi si occupa di budgeting trova nella rete un alleato efficiente per la raccolta dei dati, la definizione dei target e degli obiettivi dell'azienda. È più facile anche il confronto tra i risultati preventivati e quelli effettivamente conseguiti.

Due aspetti che assumono notevole importanza sono la logistica e la customer satisfaction.

“La customer satisfaction è Un insieme di metodi e modelli di ricerca fondati sulla ricerca sociale, sviluppati a partire dagli anni '90 soprattutto nell'ambito delle imprese di mercato, per la rilevazione del grado di soddisfazione del cliente assunta come misura della qualità di un prodotto o servizio. La soddisfazione del cliente è da intendersi come la percezione dello stesso di aver speso bene le proprie risorse, avendo ottenuto, in proporzione alle sue aspettative, il massimo possibile.”²³

La crescente importanza che la customer satisfaction sta rivestendo nel sistema di impresa negli ultimi anni, specialmente nelle e-commerce, è riconducibile a diverse ragioni evolutive del mercato:

- L'aumento della concorrenza, che ha messo le imprese nella posizione di dover lottare per acquisire nuovi clienti e mantenere con essi un rapporto duraturo, e fare di tutto per evitare di perderli;
- L'aumento dell'importanza delle diverse fonti immateriali di vantaggio competitivo come ad esempio il marchio;
- Il cambiamento della mentalità del consumatore, sempre alla ricerca della maggiore qualità.

Le imprese hanno reagito a queste tendenze mediante la creazione sistemi volti ad accrescere la soddisfazione del cliente prima, durante e dopo la fase di acquisto, infondendogli la percezione che le sue aspettative sono state soddisfatte o addirittura superate (sistemi di customer care), e attraverso il miglioramento della qualità del servizio offerto a partire

²³ <http://www.focusmarketing.it/glossary-customer-satisfaction/>

dall'esposizione fino ad arrivare alle modalità di pagamento e alla consegna, e al servizio post vendita perché un cliente soddisfatto è un cliente che in futuro vorrà ancora fare affari con la società, senza perdere tempo nella ricerca di una nuova.



Riguardo al miglioramento della qualità del servizio offerto, un aspetto su cui le società di e-commerce sono alla ricerca del continuo miglioramento è proprio quello della logistica.



Essa è decisiva per aumentare la percezione di qualità che il cliente ha della società. Un accurato sistema di logistica infatti, ti permette di avere un magazzino sempre aggiornato ed organizzato e un sistema di imballaggio e consegna efficace, ma soprattutto efficiente.

È proprio la consegna il fattore critico che rivestirà maggiore importanza per il cliente. Qualora questa non dovesse avvenire nei tempi e con la precisione che la società aveva indicato e che quindi il cliente si aspettava, è ovvio che l'esperienza di acquisto diventerà una situazione poco piacevole che il cliente non avrà voglia di ripetere e che quindi, se ne avrà la possibilità, lo spingerà a scegliere un altro intermediario per soddisfare i suoi bisogni.

Come è facile immaginare, il discorso della spedizione non vale per quelle e-commerce che offrono solo la vendita di servizi, il cui sfruttamento da parte dell'utente è contestuale all'acquisto.

2.4.2 Le fasi del processo

Guardiamo ora qualche caratteristica delle fasi del controllo di gestione per le società che operano online.

La programmazione viene fatta con l'obiettivo di un ritorno di valore nel medio-lungo termine. Nei primi anni di vita l'operazione fondamentale per una società di e-commerce è quella di acquisizione di utenti su scala mondiale e questo comporta massicci investimenti in marketing, e una scarsa focalizzazione sui profitti di breve periodo.

L'aumento della base di clienti e il miglioramento progressivo della qualità del servizio offerto porteranno l'azienda ad

acquisire valore nel tempo e a rafforzarlo, non è importante realizzare subito profitti.

Focalizzandoci ora sugli elementi fondamentali per la predisposizione del budget, si riescono a evidenziare varie differenze tra una società di e-commerce e una tradizionale.

Le proiezioni delle vendite e quindi il budget delle vendite sono sicuramente più attendibili in quanto la tecnologia permette una raccolta più accurata dei dati storici e consente di proiettarli nel futuro in modo più chiaro e definito.

Per quanto riguarda gli altri budget, sono molti i cambiamenti che hanno interessato la loro predisposizione con la diffusione delle e-commerce.

Molti dei lavori che prima erano svolti all'interno della società, ora sono effettuati in outsourcing e questo ha comportato una riduzione dei costi per:

- La manodopera;
- Salari e stipendi, grazie all'introduzione del telelavoro (non è necessaria la presenza fisica del dipendente nella sede, cosa che provoca un abbassamento del costo del personale);
- L'affitto di locali, prima necessari per l'attuazione di tutte quelle attività che ora vengono esternalizzate;
- I viaggi e le trasferte del personale, ridotti dalla possibilità di lavorare a stretto contatto anche se fisicamente molto lontani;
- Manutenzione;

Sono diminuiti anche i costi di cancelleria visto che tutte le comunicazioni sono effettuate online, così come gli oneri finanziari e le provvigioni, che sono eliminate per le vendite online.

Ci sono invece determinati costi che sono aumentati. Il caso più palese è quello delle spese in tecnologia. L'applicazione delle tecnologie digitali e il coinvolgimento dei providers, i costi per l'accesso ai portali e quelli sostenuti per l'installazione delle reti, nonché per la loro gestione hanno comportato un cambiamento nell'allocazione delle risorse finanziarie. Se da una parte l'esternalizzazione di molte attività ha comportato l'abbassamento dei costi, quello dell'implementazione e gestione delle infrastrutture tecnologiche ne ha comportato un aumento notevole.

Per quanto riguarda la pubblicità, sicuramente sono diminuiti i costi in materiale pubblicitario cartaceo, però sono aumentati nettamente quelli in pubblicità online, specialmente quella sui nuovi canali come i social, in quanto è aumentato il bacino di clienti da raggiungere e la volontà di raggiungerne la maggior parte comporta costi molto elevati per la società. Infatti il marketing è una delle attività più importanti per una società di e-commerce, se non si riescono a raggiungere in modo efficace i clienti target, il rischio di fallimento aumenta esponenzialmente, specie nei primi anni di vita.

Passiamo ora al controllo.

Al giorno d'oggi esistono software di misurazione molto accurati che permettono di verificare in ogni momento se ci sono discrepanze tra quanto programmato e quanto realizzato evidenziando la marginalità di ogni operazione messa in atto.

È essenziale dunque introdurre il concetto di Business Intelligence.

Parlando di Business Intelligence, ci si riferisce a:

- a. *“Un insieme di processi aziendali per raccogliere dati ed analizzare informazioni strategiche;*
- b. *La tecnologia utilizzata per realizzare questi processi;*
- c. *Le informazioni ottenute come risultato di questi processi.”*²⁴

Essa fornisce la possibilità di creare soluzioni preimpostate che permettono ai responsabili a capo dei centri di responsabilità, di vedere giorno per giorno i risultati economici delle politiche da essi messe in atto, consentendogli azioni molto più tempestive rispetto a qualche anno fa.

Questo in quanto il software è in grado di gestire enormi quantità di dati, situazione tipica della realtà e-commerce, e di organizzarli in modo da consentire una chiara lettura da parte dell'operatore che ne ha bisogno, predisponendo report che si aggiornano parallelamente alla contabilità analitica e ad altri parametri statistici che il responsabile verso il quale sono destinati i report seleziona in base alle esigenze.

Inoltre garantisce una maggiore coerenza e controllo dei dati utilizzati quindi è indispensabile per un'impresa di e-commerce dotarsi di un buon sistema di Business Intelligence.

²⁴ https://it.wikipedia.org/wiki/Business_intelligence#BI_come_processo_aziendale

Capitolo 3: Caso di studio: Dalani

Home & Living

3.1 Il gruppo Westwing/Dalani Home & Living

3.1.1 La storia del gruppo

Il gruppo Westwing/Dalani nasce in Germania nel 2011 ad opera di Delia Fischer, Georg Biersack, Matthias Siepe, Stefan Smalla e Tim Schaefer. A soli 4 anni dalla fondazione, rappresenta la più grande community europea dedicata alla casa e alle ultime tendenze in tema di arredamento e di “Home & Living”.

Il suo grande successo è dovuto alla fidelizzazione dei clienti, resa possibile dalla grande quantità e qualità dei prodotti offerti (oltre 2000 brand di arredamento e design), unita alla presenza di sconti che raggiungono anche il 70% del prezzo consigliato dal produttore. Questi fattori gli hanno permesso di accrescere notevolmente il fatturato già nei primi anni di vita, nonostante l’arredamento rappresenti una quota marginale del mercato online, e di affermarsi come principale soggetto economico del settore in ognuno dei 14 stati dove è attualmente presente. Con sede centrale a Monaco di Baviera il gruppo è infatti attivo in: Russia, Polonia, Slovakia, Repubblica Ceca, Austria, Italia, Svizzera, Germania, Belgio, Olanda, Francia, Spagna, Brasile e Kazakhstan, e vanta più di 1600 addetti.

Un contributo notevole a questa crescita l'hanno sicuramente dato la fidelizzazione dei clienti, lo sfruttamento sempre maggiore di economie di scala e lo sviluppo del mercato mobile che, anche prima del lancio dell'App per smartphone, aveva raggiunto una quota del 30% del volume complessivo di affari generato.

Il lancio dell'applicazione per dispositivi mobili ha accresciuto ulteriormente questa percentuale per via della grande facilità con cui è possibile accedere ai servizi in ogni zona del mondo. Esso è avvenuto in concomitanza con l'inizio dell'estate 2013, periodo non scelto a caso visto che durante le vacanze estive le vendite subiscono un forte calo, per via della scarsa propensione ad acquistare oggetti per la casa quando si è in vacanza. *“I nostri consumatori non vogliono che la loro esperienza d'acquisto venga limitata dall'utilizzo di un solo dispositivo: vogliono essere in grado di poter comprare sia dal computer di casa sia dallo smartphone. Siamo quindi convinti che il segreto del successo nel futuro di Dalani/Westwing sarà quello di offrire un'esperienza d'acquisto multicanale, così da portare la fidelizzazione dei clienti a un livello ancora più alto”*²⁵ spiega Stefan Smalla, CEO del gruppo.

Le grandi potenzialità che tutt'ora presenta il gruppo sono confermate dagli ingenti investimenti che continuamente sono stati stanziati dai numerosi fondi che, fin dall'inizio dell'attività, hanno creduto nell'iniziativa. Tra questi ci sono Access Industries, Fidelity Worldwide Investment, Investment AB Kinnevik, Odey, Rocket Internet, Summit Partners, Tengelman Ventures e altri, la cui fiducia nella sua crescita, è stata decisiva ai fini dell'espansione in nuovi mercati e del miglioramento del servizio offerto.

²⁵ <http://old.agenparl.com/?p=93094>

Nel successivo paragrafo esporrò qualche numero che aiuterà a quantificare la crescita esponenziale avvenuta in un arco temporale così piccolo del gruppo Westwing/Dalani.

3.1.2 Qualche numero del gruppo

I numeri che, a mio parere, aiutano a spiegare meglio di tutti il “fenomeno Dalani”, sono i dati relativi al fatturato.

Analizzando questo aspetto infatti, notiamo che si è passati dai soli 500.000 euro del primo anno di vita ai 41 milioni del 2012, cifra che si è quasi triplicata nel 2013 (110 milioni) per poi aumentare ulteriormente del 66% nel 2014 arrivando a ben 183 milioni di euro.

Il 40% di questi ricavi è stato generato da acquisti effettuati su dispositivi mobile, quindi smartphone e tablet.

Anche l'EBITDA, che esprime la capacità di generare ricchezza dalla gestione operativa, è migliorato notevolmente e questo, come detto in precedenza, è dovuto a diversi fattori come lo sfruttamento sempre maggiore delle economie di scala ad opera di tutti i paesi che fanno parte del gruppo, il cui contributo è stato fondamentale, e alla fidelizzazione dei clienti. IL 70% degli acquisti infatti, avviene ad opera di buyer che già hanno acquistato in precedenza.

Oltre al mantenimento dei clienti abituali però, una componente fondamentale per la crescita è rappresentata anche dall'accrescimento del loro numero. Si è passati da 447.000 buyer attivi nel 2013 a 788.000 nel 2014, un incremento del 76% e un altro dato interessante è che l'85% di loro sono donne. 85% è anche l'incremento del numero di ordini dal 2013 al 2014 (da 1,2 a 2,2 milioni).

Anche le visite al sito sono in continuo aumento. Nel 2014 ogni mese ce ne sono state 3,9 milioni e l'app, altro punto di forza del gruppo, è stata scaricata ben 1,7 milioni di volte alla fine dello stesso anno.

Tutti questi incrementi sono dovuti al continuo miglioramento del sito, con descrizioni sempre più dettagliate e una qualità sempre più alta delle immagini che mantengono un'alta risoluzione anche se applicato lo zoom sui dispositivi mobili, e al continuo miglioramento delle offerte che prevedono marchi e prodotti sempre nuovi. Inoltre un altro fattore critico per il successo è stato l'ottimo risultato raggiunto dalla campagna pubblicitaria televisiva, specialmente in Italia e in Germania che, a livello di fatturato, sono i 2 centri più importanti e di successo del gruppo.

L'ultimo dato numerico che mi sento di dover includere per aiutare a inquadrare il successo che avuto il gruppo Westwing fin dalla nascita, ma soprattutto le sue potenzialità per il futuro, è quello che riguarda le somme che, stanziare continuamente dai fondi d'investimento citati nel precedente paragrafo, i quali hanno creduto in un futuro roseo del gruppo.

Nei primi mesi del 2014 ha ottenuto erogazioni per un ammontare pari a circa 72 milioni di euro da parte di Fidelity Worldwide Investment, Odey e Tengelman e altri fondi. Tale cifra è stata fondamentale per l'espansione in Belgio, Kazakistan, Slovacchia, Repubblica Ceca e Ungheria (centro chiuso successivamente), nonché per il consolidamento della propria posizione dominante nel mondo dell'e-commerce per la casa e l'arredamento e per l'apertura di 7 nuovi centri logistici in tutta Europa per poter migliorare ulteriormente i servizi offerti.

Quest'investimento, sommato ai precedenti, porta a poco più di 150 milioni di euro il totale delle somme investite nel gruppo a soli 2 anni e mezzo dalla sua nascita, rendendola una delle realtà e-commerce extra-USA maggiormente finanziata.

Anche il 2015 è iniziato in modo positivo con un investimento di 25 milioni da parte dei suoi azionisti, a sottolineare la continua fiducia delle strategie e nel modello di business del gruppo, permettendo così di intensificare ulteriormente le politiche di crescita e di espansione con maggiore flessibilità.

Rocket Internet, uno dei principali fondi impegnati nella vita del gruppo, ha dichiarato che, dopo questa trince di investimenti, la valutazione di Westwing/Dalani ha subito un netto incremento di valore passando da 353 a 449,2 milioni e la sua partecipazione è passata da 118,8 a 152,7 milioni.

A fine marzo 2015 c'è stato inoltre un nuovo investimento di 30 milioni guidato da AB Kinnevik, al quale hanno partecipato anche altri investitori vecchi e nuovi, a consolidare la convinzione che il gruppo Westwing assumerà un ruolo sempre più da leader nel settore.

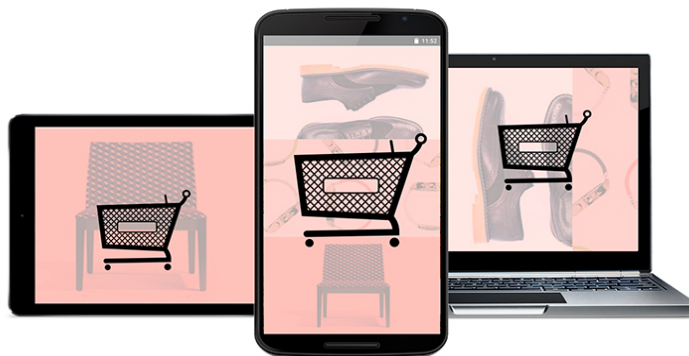
3.2 W W E-Services Italy S.r.l.

3.2.1 Brevi cenni storici

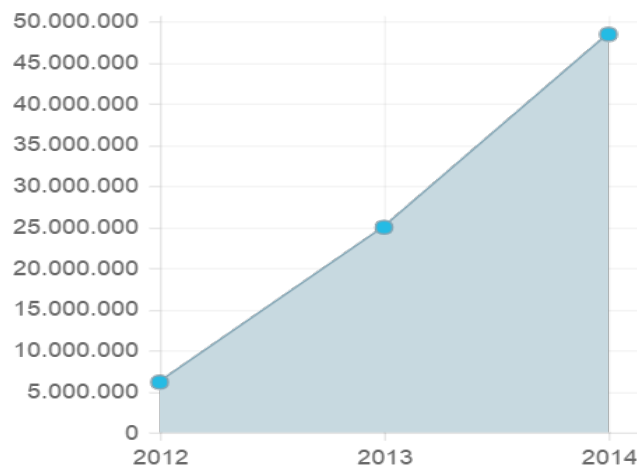
Il case study di questo lavoro è la W W E-Services Italy S.r.l., nota più semplicemente con il nome Dalani, la divisione italiana del gruppo Westwing con sede a Milano.

Oltre a essere, insieme alla sede tedesca, la componente di maggior successo del gruppo, è anche la società e-commerce italiana di maggior successo nel settore dell'arredamento, un settore che conta nel mercato online solo l'1% del valore totale. Un valore così basso è in linea con il trend dell'italiano medio per quanto riguarda gli acquisti online. Sotto questo aspetto infatti il nostro paese è indietro rispetto alle altre country europee e internazionali, specie nel settore dell'arredamento, dove il consumatore ha bisogno di “toccare il prodotto prima di comprarlo”.

Il fatto che il mercato online in Italia sia ancora ad uno stadio primitivo, poteva rappresentare da una parte una maggiore difficoltà iniziale, dall'altra una grande opportunità derivante dal fatto di essere tra i primi a poter approfittare della scarsa competizione e assumere una posizione dominante nel mercato, cosa che è successa, visto anche il grande aumento di utilizzo dei dispositivi mobili per fare acquisti.



Nata nel novembre 2011 su iniziativa di Diego Palano, Mattia Riva, Margot Zanni e Karim El Saket, Dalani vanta, a soli 4 anni dalla sua fondazione, una base utenti di oltre 4 milioni di iscritti (dato risalente all'estate 2015), più di 100 dipendenti e un potenziale di crescita sbalorditivo, se si considera che il fatturato è passato da 6,3 milioni di euro nel 2012 a 25 milioni nel 2013 (aumento del 300%), fino a chiudere il 2014 con un valore totale della produzione di 48 milioni e mezzo di euro, 90% in più dell'anno precedente e ben 665% in più rispetto al 2012 (come da bilanci fiscali ottenuti dalla camera di commercio).



Ogni anno Dalani esporta, anche fuori dai confini europei, centinaia di migliaia di prodotti made in Italy, nel pieno rispetto della mission del gruppo: *“to inspire and make every home a beautiful home”*.

I suoi punti di forza sono:

- Una vasta gamma di prodotti;
- Un'attenta selezione da parte dell'ufficio style;
- Una grande cura dell'esposizione dei prodotti online (descrizioni dettagliate e foto definite);
- Prezzi convenienti.

3.2.2 Modello di business

“Il Business Model describe la logica con la quale un'organizzazione crea, distribuisce e cattura valore.”

In altre parole, il modello di business traccia le linee guida che l'azienda deve seguire per generare profitti. Sulla base di esso verrà compilato il business plan, che indica come, in quanto tempo, e con quali risorse economiche verrà messo in pratica il modello di business.

Su cosa si base il modello di business di Dalani? Come genera valore?

Dalani basa la sua attività sulle flash sales, una tecnica di vendita che prevede offerte a tempo di set di prodotti o prodotti singoli.

Il vantaggio dell'utilizzo di questa strategia è quello di invogliare il consumatore a procedere velocemente all'acquisto per via della pressione messa dal poco tempo a disposizione, vista la scadenza dell'offerta.

Rappresenta inoltre un fattore di vantaggio competitivo per Dalani, in quanto riesce a ispirare i propri iscritti con brand sempre nuovi e variegati, stimolando continuamente la visita del sito o dell'applicazione grazie a un aggiornamento continuo dei prodotti in esposizione.

Proporre sempre le stesse cose infatti, spingerebbe gli utenti a visitare il sito solo in caso di necessità, mentre l'obiettivo di Dalani è quello di ispirare i propri clienti offrendo prodotti sempre diversi, inducendoli all'acquisto anche quando esso non era strettamente necessario per le loro esigenze.

Il motivo per cui può permettersi di vendere prodotti ad un prezzo così inferiore rispetto ai concorrenti, è che Dalani procede all'acquisto dei pezzi dai suoi fornitori solo dopo che si è conclusa l'offerta sul proprio portale. Questo gli permette di beneficiare di prezzi di favore da parte dei propri fornitori, in merito al gran numero di articoli che vengono acquistati in blocco.

Solo allora, al termine dell'offerta, avviene la consegna al proprio magazzino, dove gli articoli ricevono un attento controllo di qualità, vengono rimpacchettati e spediti al consumatore. A meno che non si opti per la consegna diretta da parte del fornitore. In questo caso infatti la merce non passerà neanche per il magazzino di Dalani.

Grazie a questa strategia la società e-commerce in questione può permettersi di offrire un prezzo più basso in quanto vengono ridotti i costi che risentono spesso della filiera commerciale e dei canonici piani di vendita.

Un costo importante che sicuramente viene attenuato è quello di affitto e gestione del magazzino, il quale viene utilizzato solo per un numero limitato di prodotti, vale a dire i resi e quelli provenienti da qualche pre-acquisto mirato (come avviene sotto il periodo natalizio), e per effettuare le operazioni di ricezione, controllo, impacchettamento e spedizione del prodotto al consumatore.

Quello che è importante che Dalani possieda in quest'ottica, è uno strutturato sistema di logistica in grado di gestire al meglio tutte le merci che continuamente entrano ed escono dal magazzino.

A proposito della logistica, l'unico svantaggio nell'uso delle flash sales riguarda i tempi di consegna. Considerando che l'acquisto da parte della società del blocco di prodotti viene fatto solo ed esclusivamente quando l'offerta si conclude sul proprio portale, un consumatore che acquista durante il primo giorno di un'offerta, dovrà attendere la fine di quest'ultima, la spedizione del prodotto al magazzino di Dalani e infine la spedizione nel luogo richiesto.

Questo comporta un'attesa non indifferente per il consumatore che però in compenso, come detto in precedenza, potrà approfittare di vantaggi incredibili in termini di costo con sconti fino al 70% dei prezzi originali.

3.2.3 I risultati d'esercizio

Diamo ora un'occhiata ai bilanci del 2013 e del 2014, presi direttamente dall'archivio ufficiale della C.C.I.A.A., per analizzare i risultati prodotti dalla gestione negli ultimi 2 anni.

Stato Patrimoniale

	31-12-2014	31-12-2013
Stato patrimoniale		
Attivo		
A) Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti		
Parte richiamata	-	-
Parte da richiamare	-	-
Totale crediti verso soci per versamenti ancora dovuti (A)	-	-
B) Immobilizzazioni		
I - Immobilizzazioni immateriali		
1) costi di impianto e di ampliamento	589	1.121
2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità	-	-
3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	-	-
4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili	-	-
5) avviamento	-	-
6) immobilizzazioni in corso e acconti	-	-
7) altre	209.673	7.380
Totale immobilizzazioni immateriali	210.242	8.501
II - Immobilizzazioni materiali		
1) terreni e fabbricati	-	-
2) impianti e macchinario	44.896	-
3) attrezzature industriali e commerciali	-	-
4) altri beni	190.249	117.250
5) immobilizzazioni in corso e acconti	899	-
Totale immobilizzazioni materiali	236.044	117.250
III - Immobilizzazioni finanziarie		
1) partecipazioni in		
a) imprese controllate	-	-
b) imprese collegate	-	-
c) imprese controllanti	-	-
d) altre imprese	-	-
Totale partecipazioni	-	-
2) crediti		
a) verso imprese controllate		
esigibili entro l'esercizio successivo	-	-
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale crediti verso imprese controllate	-	-
b) verso imprese collegate		
esigibili entro l'esercizio successivo	-	-
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale crediti verso imprese collegate	-	-
c) verso controllanti		
esigibili entro l'esercizio successivo	-	-
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale crediti verso controllanti	-	-
d) verso altri		
esigibili entro l'esercizio successivo	-	-
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale crediti verso altri	-	-
Totale crediti	-	-
3) altri titoli	-	-
4) azioni proprie		
4) azioni proprie	-	-

azioni proprie, valore nominale complessivo	-	-
Totale immobilizzazioni finanziarie	-	-
Totale immobilizzazioni (B)	446.286	125.751
C) Attivo circolante		
I - Rimanenze		
1) materie prime, sussidiarie e di consumo	-	-
2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati	-	-
3) lavori in corso su ordinazione	-	-
4) prodotti finiti e merci	1.726.219	983.021
5) acconti	100.742	204.699
Totale rimanenze	1.826.961	1.187.720
II - Crediti		
1) verso clienti		
esigibili entro l'esercizio successivo	827.603	528.974
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale crediti verso clienti	827.603	528.974
2) verso imprese controllate		
esigibili entro l'esercizio successivo	-	-
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale crediti verso imprese controllate	-	-
3) verso imprese collegate		
esigibili entro l'esercizio successivo	-	513.871
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale crediti verso imprese collegate	-	513.871
4) verso controllanti		
esigibili entro l'esercizio successivo	-	-
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale crediti verso controllanti	-	-
4-bis) crediti tributari		
esigibili entro l'esercizio successivo	62.034	1.083.928
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale crediti tributari	62.034	1.083.928
4-ter) imposte anticipate		
esigibili entro l'esercizio successivo	-	-
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale imposte anticipate	-	-
5) verso altri		
esigibili entro l'esercizio successivo	1.362.467	-
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	861.588
Totale crediti verso altri	1.362.467	861.588
Totale crediti	2.252.104	2.988.359
III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni		
1) partecipazioni in imprese controllate	-	-
2) partecipazioni in imprese collegate	-	-
3) partecipazioni in imprese controllanti	-	-
4) altre partecipazioni	-	-
5) azioni proprie		
azioni proprie	-	-
azioni proprie, valore nominale complessivo	-	-
6) altri titoli	-	-
Totale attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni	-	-
IV - Disponibilità liquide		
1) depositi bancari e postali	5.344.282	5.353.351
2) assegni	-	-
3) danaro e valori in cassa	679	314
Totale disponibilità liquide	5.344.961	5.353.665

Totale attivo circolante (C)	9.424.026	9.509.744
D) Ratei e risconti		
Ratei e risconti attivi	37.523	5.025.127
Disaggio su prestiti	-	-
Totale ratei e risconti (D)	37.523	5.025.127
Totale attivo	9.907.835	14.660.622
Passivo		
A) Patrimonio netto		
I - Capitale	10.000	10.000
II - Riserva da soprapprezzo delle azioni	-	-
III - Riserve di rivalutazione	-	-
IV - Riserva legale	-	-
V - Riserve statutarie	-	-
VI - Riserva per azioni proprie in portafoglio	-	-
VII - Altre riserve, distintamente indicate		
Riserva straordinaria o facoltativa	-	-
Riserva per acquisto azioni proprie	-	-
Riserva da deroghe ex art. 2423 Cod. Civ	-	-
Riserva azioni (quote) della società controllante	-	-
Riserva non distribuibile da rivalutazione delle partecipazioni	-	-
Versamenti in conto aumento di capitale	-	-
Versamenti in conto futuro aumento di capitale	19.365.974	5.362.338
Versamenti in conto capitale	-	-
Versamenti a copertura perdite	-	-
Riserva da riduzione capitale sociale	-	-
Riserva avanzo di fusione	-	-
Riserva per utili su cambi	-	-
Varie altre riserve	-	-
Totale altre riserve	19.365.974	5.362.338
VIII - Utili (perdite) portati a nuovo	(10.275.365)	(5.381.710)
IX - Utile (perdita) dell'esercizio		
Utile (perdita) dell'esercizio	(9.876.093)	(4.913.655)
Copertura parziale perdita d'esercizio	-	-
Utile (perdita) residua	(9.876.093)	(4.913.655)
Totale patrimonio netto	(775.484)	(4.903.029)
B) Fondi per rischi e oneri		
1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili	-	-
2) per imposte, anche differite	-	-
3) altri	127.705	-
Totale fondi per rischi ed oneri	127.705	-
C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	314.054	162.459
D) Debiti		
1) obbligazioni		
esigibili entro l'esercizio successivo	-	-
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale obbligazioni	-	-
2) obbligazioni convertibili		
esigibili entro l'esercizio successivo	-	-
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale obbligazioni convertibili	-	-
3) debiti verso soci per finanziamenti		
esigibili entro l'esercizio successivo	-	8.055.000
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale debiti verso soci per finanziamenti	-	8.055.000
4) debiti verso banche		

esigibili entro l'esercizio successivo	-	8.787
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale debiti verso banche	-	8.787
5) debiti verso altri finanziatori		
esigibili entro l'esercizio successivo	-	-
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale debiti verso altri finanziatori	-	-
6) acconti		
esigibili entro l'esercizio successivo	1.080.537	-
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale acconti	1.080.537	-
7) debiti verso fornitori		
esigibili entro l'esercizio successivo	7.441.012	10.785.936
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale debiti verso fornitori	7.441.012	10.785.936
8) debiti rappresentati da titoli di credito		
esigibili entro l'esercizio successivo	-	-
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale debiti rappresentati da titoli di credito	-	-
9) debiti verso imprese controllate		
esigibili entro l'esercizio successivo	-	-
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale debiti verso imprese controllate	-	-
10) debiti verso imprese collegate		
esigibili entro l'esercizio successivo	-	50.640
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale debiti verso imprese collegate	-	50.640
11) debiti verso controllanti		
esigibili entro l'esercizio successivo	888.655	-
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale debiti verso controllanti	888.655	-
12) debiti tributari		
esigibili entro l'esercizio successivo	102.613	67.809
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale debiti tributari	102.613	67.809
13) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale		
esigibili entro l'esercizio successivo	164.251	111.636
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale	164.251	111.636
14) altri debiti		
esigibili entro l'esercizio successivo	604.492	156.699
esigibili oltre l'esercizio successivo	-	-
Totale altri debiti	604.492	156.699
Totale debiti	10.241.580	19.216.507
E) Ratei e risconti		
Ratei e risconti passivi	-	184.685
Aggio su prestiti	-	-
Totale ratei e risconti	-	184.685
Totale passivo	9.907.835	14.660.622

Conto Economico

	31-12-2014	31-12-2013
Conto economico		
A) Valore della produzione:		
1) ricavi delle vendite e delle prestazioni	48.387.681	24.929.008
2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	-	1.016.297
3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione	-	-
4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	-	-
5) altri ricavi e proventi		
contributi in conto esercizio	-	-
altri	164.315	155.071
Totale altri ricavi e proventi	164.315	155.071
Totale valore della produzione	48.551.996	26.100.376
B) Costi della produzione:		
6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	31.052.717	16.490.584
7) per servizi	21.580.829	11.132.645
8) per godimento di beni di terzi	194.592	102.977
9) per il personale:		
a) salari e stipendi	3.249.000	1.976.526
b) oneri sociali	724.347	666.757
c) trattamento di fine rapporto	207.234	126.164
d) trattamento di quiescenza e simili	-	-
e) altri costi	35.613	4.010
Totale costi per il personale	4.216.194	2.773.457
10) ammortamenti e svalutazioni:		
a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	17.297	8.983
b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali	28.980	14.641
c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni	-	-
d) svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	229.231	172.680
Totale ammortamenti e svalutazioni	275.508	196.304
11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	(484.644)	234.300
12) accantonamenti per rischi	-	-
13) altri accantonamenti	127.705	-
14) oneri diversi di gestione	241.570	6.970
Totale costi della produzione	57.184.471	30.937.237
Differenza tra valore e costi della produzione (A - B)	(8.632.475)	(4.836.861)
C) Proventi e oneri finanziari:		
15) proventi da partecipazioni		
da imprese controllate	-	-
da imprese collegate	-	-
altri	-	-
Totale proventi da partecipazioni	-	-
16) altri proventi finanziari:		
a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni		
da imprese controllate	-	-
da imprese collegate	-	-
da imprese controllanti	-	-
altri	-	-
Totale proventi finanziari da crediti iscritti nelle immobilizzazioni	-	-
b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni	-	-
c) da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni	-	-

d) proventi diversi dai precedenti		
da imprese controllate	-	-
da imprese collegate	-	-
da imprese controllanti	-	-
altri	2.850	874
Totale proventi diversi dai precedenti	2.850	874
Totale altri proventi finanziari	2.850	874
17) interessi e altri oneri finanziari		
a imprese controllate	-	-
a imprese collegate	-	-
a imprese controllanti	-	50.639
altri	245.243	26.270
Totale interessi e altri oneri finanziari	245.243	76.909
17-bis) utili e perdite su cambi	(3.658)	(1.010)
Totale proventi e oneri finanziari (15 + 16 - 17 + - 17-bis)	(246.051)	(77.045)
D) Rettifiche di valore di attività finanziarie:		
18) rivalutazioni:		
a) di partecipazioni	-	-
b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni	-	-
c) di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni	-	-
Totale rivalutazioni	-	-
19) svalutazioni:		
a) di partecipazioni	-	-
b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni	-	-
c) di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni	-	-
Totale svalutazioni	-	-
Totale delle rettifiche di valore di attività finanziarie (18 - 19)	-	-
E) Proventi e oneri straordinari:		
20) proventi		
plusvalenze da alienazioni i cui ricavi non sono iscrivibili al n 5	-	-
altri	188.458	251
Totale proventi	188.458	251
21) oneri		
minusvalenze da alienazioni i cui effetti contabili non sono iscrivibili al n 14	-	-
imposte relative ad esercizi precedenti	-	-
altri	1.186.025	-
Totale oneri	1.186.025	-
Totale delle partite straordinarie (20 - 21)	(997.567)	251
Risultato prima delle imposte (A - B + - C + - D + - E)	(9.876.093)	(4.913.655)
22) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate		
imposte correnti	-	-
imposte differite	-	-
imposte anticipate	-	-
proventi (oneri) da adesione al regime di consolidato fiscale / trasparenza fiscale	-	-
Totale delle imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	-	-
23) Utile (perdita) dell'esercizio	(9.876.093)	(4.913.655)

Osservando il conto economico riclassificato si possono osservare i risultati prodotti dalla gestione per i 2 anni presi in considerazione.

CONTO ECONOMICO	2014	%	2013	%	Var.	Var. %
Ricavi netti	48.433.453	100,0%	24.845.853	100,0%	23.587.600	94,9%
Costo del venduto	(30.303.648)	(62,6%)	(15.911.688)	(64,0%)	(14.391.960)	90,4%
Primo Margine	18.129.805	37,4%	8.934.165	36,0%	9.195.640	>100%
Costi di intermediazione	(866.686)	(1,8%)	(419.718)	(1,7%)	(446.968)	>100%
Costi Logistici	(7.305.367)	(15,1%)	(3.975.811)	(16,0%)	(3.329.556)	83,7%
Accantonamento svalutazione crediti e perdite su crediti	(386.271)	(0,8%)	(353.354)	(1,4%)	(32.917)	9,3%
Margine di Contribuzione	9.571.481	19,8%	4.185.283	16,8%	5.386.198	>100%
Costi di Marketing	(10.739.789)	(22,2%)	(3.247.337)	(13,1%)	(7.492.452)	>100%
Personale/Costi operativi	(5.716.521)	(11,8%)	(3.321.836)	(13,4%)	(2.394.685)	72,1%
Costi IC	(1.696.669)	(3,5%)	(2.423.304)	(9,8%)	726.635	(30,0%)
Altri ricavi	(14.257)	(0,0%)	(32.041)	(0,1%)	17.784	(55,5%)
EBITDA	(8.595.755)	(17,7%)	(4.839.235)	(19,5%)	(3.756.520)	77,6%
Ammortamento	(46.277)	(0,1%)	(23.624)	(0,1%)	(22.653)	95,9%
EBIT	(8.642.032)	(17,8%)	(4.862.859)	(19,6%)	(3.779.173)	77,7%
Componenti straordinari	(997.567)	(2,1%)	0	0,0%	(997.567)	100,0%
Proventi/Oneri finanziari	(231.619)	(0,5%)	(50.796)	(0,2%)	(180.823)	>100%
Imposte	(4.875)	(0,0%)	0	0,0%	(4.875)	100,0%
Utile/Perdita di esercizio	(9.876.093)	(20,4%)	(4.913.655)	(19,8%)	(4.962.438)	>100%

Il primo margine ha subito un aumento percentuale di 1,5, merito delle migliori condizioni di acquisto e un miglioramento della politica di pricing. Dalani è riuscita ad ottenere prezzi sempre più competitivi dai propri fornitori grazie all'aumento dimensionale e alla crescita della visibilità generata dalla campagna televisiva di marketing.

Anche il margine di contribuzione, dato dalla differenza tra i ricavi e i costi variabili, è migliorato grazie al miglioramento del primo margine e alla riduzione dell'impatto logistico, dovuta all'aumento del fatturato e all'ottimizzazione della gestione operativa.

Anche l'EBITDA ha subito un incremento dell'1,7% grazie al peso minore dei costi del personale, dovuto principalmente all'aumento delle vendite e alla riduzione degli altri costi Intercompany, dovuta al rafforzamento della struttura locale, sempre più indipendente rispetto al quartier generale.

Tale effetto è però stato in parte compensato dall'aumento spropositato degli investimenti in marketing necessari per la campagna televisiva che ha rafforzato la brand awareness sulla clientela target.

Il risultato di esercizio ancora non riesce ad essere positivo, ma la perdita d'esercizio non è altro che l'espressione della volontà della proprietà e del management di puntare in questi primi anni di vita sulla crescita del brand, trascurando inevitabilmente il margine di breve periodo, una mossa inevitabile considerando che la cosa più importante a cui bisogna aspirare nei primi anni è la visibilità e il raggiungimento del maggior numero possibile di utenti.

3.3 Il controllo di gestione

Quando si parla di controllo di gestione, non si possono fare due discorsi separati per quanto riguarda il gruppo e per quanto riguarda la singola country perché sono 2 realtà in continua relazione tra loro e che dipendono l'una dall'altra.

3.3.1 L'organizzazione gerarchica

Essendo due realtà collegate, è facile pensare che molte delle decisioni importanti devono passare per l'Head Quarter, che risiede in Germania, il quale può essere considerato come “il cuore” del gruppo.

La figura più importante per il presente elaborato è il CFO di gruppo Florian Drabeck sotto la responsabilità del quale ci sono la parte Finance e la parte di controllo di gestione.

Nell'Head Quarter c'è anche la Business Intelligence, composta da specialisti in grado di maneggiare grandissime quantità di dati, cosa tipica per le e-commerce, attraverso la gestione di data warehouse.

Originariamente la parte di Business Intelligence stava sotto al controllo del Finance, come avviene tradizionalmente nelle e-commerce, ma attualmente è stata spostata sotto alla sezione marketing poiché in questa fase l'attrazione di nuovi clienti rappresenta l'obiettivo principale, quindi occorre predisporre sistemi in grado di leggere e interpretare al meglio la grande mole di dati che proviene dal mercato e dalle campagne effettuate.

La BI diventa fondamentale specialmente quando c'è da fare della reportistica basata su un'ingente quantità di dati. Essa viene fatta attraverso la predisposizione di query che permettono appunto di predisporre una reportistica anche in maniera periodica seguendo determinate linee guida.

Il CFO globale ha in ogni country un suo referente, che risiede nella figura del CFO della country, che nel caso di Dalani Italia è Martino Fossarello.

All'interno dell'area di azione del CFO ci sono:

- Amministrazione e Accounting;
- Investor Relationship;
- Investor reporting (reportistica ai fondi che sono gli investitori principali del gruppo il quale, a sua volta, finanzia le varie country).
- Compliance, la cui funzione è quella di prevenire il rischio di non conformità alle norme;
- Reporting vero e proprio che si occupa del controllo di gestione, quindi della gestione degli investimenti, della pianificazione o budgeting, dell'analisi degli scostamenti e della reportistica.

Ogni country agisce in modo diverso pur seguendo più o meno tutte lo stesso iter, quello di cui si parlerà in questo lavoro, è il modo in cui agisce Dalani Italia, sempre in relazione al gruppo.

3.3.2 Programmazione, controllo preventivo e Budgeting

Questa prima fase parte da un colloquio del CFO di gruppo con il CFO locale e con il CEO, nel caso dell'Italia Diego Palano, all'interno del quale vengono comunicati i macro-input strategici comuni che tutte le country dovranno seguire per la predisposizione del proprio business plan, come ad esempio:

- L'obiettivo di una forte crescita;
- Grandi investimenti in pubblicità per aumentare la visibilità;
- Riduzione dei costi di struttura.

A livello economico, il CFO globale comunica le esigenze di:

- Fatturato;
- Margine operativo lordo, o MOL, che ricordiamo è un indicatore di redditività della gestione caratteristica, quindi al netto di oneri finanziari, tasse, deprezzamenti e ammortamenti;
- Limite all'eventuale finanziamento di perdite (limite dell'EBIT negativo).

Questi requisiti vengono determinati dal CFO di gruppo sulla base delle strategie di gruppo, che determinano il giusto trade-off tra crescita e margine, e sulla base di quanto è realisticamente possibile ottenere da una country sulla base di valori storici e sviluppo recente.

A questo punto, basandosi sulle informazioni salienti del colloquio, Palano e Fossarello predispongono una prima bozza di Budget sia annuale che mensile, che copre tutte le voci di dettaglio sia per quanto riguarda i ricavi, che i costi fissi e variabili, strutturandolo sulla base dei valori storici adattati alle nuove esigenze richieste dalla programmazione strategica effettuata nel cuore del gruppo.

Una volta confrontati i valori con gli head del dipartimento e ricevuta la loro approvazione, il budget viene inviato al gruppo.

Non verrà realizzato dunque un budget da ogni head di dipartimento. Questi ultimi daranno solo il loro contributo in termini di stime e pareri favorevoli per quanto riguarda il loro settore di appartenenza, ma resta comunque unico il business plan prodotto dalla country.

A livello di gruppo invece, il master budget si compone dei vari budget delle country, consolidati in un unico documento dal CFO di gruppo.

Inizialmente ogni country preparava i suoi prospetti in maniera indipendente, cosa che diventava un problema nel momento in cui bisognava metterli insieme perché presentavano voci diverse, ma ora questo aspetto è stato risolto mediante la creazioni di piani con gli stessi livelli di dettaglio delle voci.

La country dunque, prepara un business plan in base a una struttura comune a tutte le country e lo invia al gruppo.

Il gruppo analizza tutti i dati e, in base a vari fattori come l'andamento del gruppo in generale, l'andamento della country, gli obiettivi di medio-lungo termine e l'andamento del settore prenderà determinate decisioni.

Nella settimana successiva vengono chieste spiegazioni sui dati riportati ponendo domande sulle stime utilizzate e sul perché di determinati valori e inizia una fase di negoziazione abbastanza lunga che porterà all'approvazione di un piano finale.

Quali sono i fattori che possono influenzare la stesura del business plan da parte della country?

Uno molto tipico delle e-commerce, specialmente per chi fa flash sales è il “churn rate”, vale a dire il tasso di abbandono dei clienti. Ogni anno bisogna infatti tenere conto di quanti clienti che in passato hanno comprato dal sito, non comprano o non visitano più, un fenomeno veramente difficile da spiegare.

In Dalani è una priorità venire a capo di questo fenomeno che può dipendere da un invio troppo eccessivo di newsletter, un limitato interesse per l'offerta proposta dalla società o una semplice inesperienza con le flash sales.

Il secondo fattore è l'acquisizione di nuovi utenti, più o meno l'opposto del churn, che dipende dall'attività di marketing e, in Dalani, viene stimata in base al budget di marketing secondo il tasso di ritorno che storicamente ti rende l'investimento in marketing (quanti nuovi clienti ti porta ogni euro investito in marketing, 1 euro di investimento=n nuovi clienti).

Il terzo fattore è la stagionalità. Preparando il budget a novembre infatti, i dati sono leggermente gonfiati perché è un buon periodo per la vendita di mobili. Bisogna quindi tener conto del fatto che in estate ad esempio, le entrate saranno più basse.

Sulla base di questi fattori, e ovviamente dei dati storici che rivestono sempre un ruolo importante quando si fanno delle stime economiche, si calcolano quanti ordini verranno fatti nel periodo successivo e si procede alla previsione delle vendite e delle rispettive entrate monetarie.

Una volta fatta la previsione delle vendite si procederà alla redazione del budget attraverso la stima di tutti gli altri valori che andranno a determinare il risultato di esercizio finale.

Anche quando si devono andare a stimare i costi con un orizzonte temporale annuale, i problemi non mancano, specialmente per quanto riguarda i costi variabili e semi-variabili.

Questi ultimi riguardano i costi di logistica, di commissioni per il pagamento e di Customer Care, i costi di Head Quarter e quelli di marketing.

- A. I costi di logistica corrispondono ai costi di gestione del magazzino e di spedizione;
- B. Le commissioni per il pagamento sono i costi che si sostengono per pagare operatori come Paypal e altri intermediari dei pagamenti online;
- C. Il customer care è il servizio di gestione dei clienti. I costi che lo riguardano sono dunque quelli attinenti alla gestione delle eventuali lamentele post-vendita, nonché delle informazioni sia pre- che post-vendita;
- D. I costi di Head Quarter sono quelli di management delle informazioni e sono spalmati tra le country in modo proporzionale sulla base di diversi fattori;
- E. Costi di marketing.

Tutti questi costi hanno voci di dettaglio diverse l'una dall'altra nonché una diversa facilità di stima.

Per quanto riguarda le commissioni di pagamento, è facile da calcolare il costo di utilizzare un intermediario (Paypal ad esempio applica a Dalani il 2%) quindi non è difficile andare a stimare il costo totale, una volta che si hanno i dati relativi alla previsione delle vendite.

Il costo di logistica al contrario è più difficile da stimare in quanto varia in base a:

- I. Quanto è grosso il magazzino. Dalani paga il magazzino in base allo spazio che occupa.
- II. Canale di distribuzione usato. Ce ne sono 2:
 - Standard, consiste nell'arrivo del prodotto nel magazzino Dalani dove viene impacchettato e spedito al consumatore;
 - Spedizione diretta, che avviene direttamente ad opera del fornitore, senza passare per il magazzino di Dalani.

Questi 2 canali hanno ovviamente costi diversi, visto che la spedizione diretta comporta un passaggio in meno nella procedura, quindi influirà sulla stesura del piano e sul relativo del controllo, anche la stima del numero di prodotti che si deciderà di far passare per un canale piuttosto che nell'altro.

La maggior parte dei costi vengono stimati come una percentuale dei costi totali, mentre altri come ad esempio il marketing, non discrezionale a livello di country, vengono calcolati come importi monetari indipendenti.

Il budget è fatto con la visibilità di un anno e con target mensili, quindi per ogni mese c'è un piano che indica gli obiettivi parziali che ci si aspetta di aver raggiunto e che si andrà a confrontare con il piano consuntivo di quel periodo in modo da verificarne il grado di raggiungimento.

La stima per quanto riguarda la stagionalità si basa sullo storico e sul ROI attuale.

Contestualmente alla redazione del budget vengono definiti gli obiettivi dei centri di responsabilità, centri che per quanto riguarda il gruppo, si sostanziano nelle varie country, come risultato di un articolazione dei centri per area geografica. Per quanto riguarda Dalani Italia invece, l'articolazione in centri di responsabilità non rappresenta una caratteristica strategica fondamentale, ma bensì un modo per fare chiarezza e trasparenza sulla ripartizione e sul controllo dei costi di struttura.

Possiamo individuare il centro di:

- Logistica;
- Customer care;
- IT;
- Supply and Buying;
- Style e Presentation;
- G&A;
- Marketing.

I responsabili di logistica, customer care e marketing hanno responsabilità sul budget, per quanto riguarda gli altri invece la responsabilità è globale.

Gli obiettivi sostanzialmente vengono definiti dal Sig. Fossarello e dal Sig. Palano partendo sempre dal budget del periodo precedente che si dovrà adattare in funzione dei nuovi obiettivi previsti dal gruppo per l'anno o nuove modifiche che si basano sempre sui valori del periodo appena concluso.

Se ad esempio si vogliono ridurre i costi di struttura, si partirà dal budget del periodo precedente e si cercherà di capire, anche coinvolgendo gli head dei vari dipartimenti, dov'è che si può intervenire.

Sono 3 i momenti caratterizzanti la creazione del budget. Un primo momento riguarda la stima dei costi variabili, un altro quella dei costi di struttura e infine c'è la parte di marketing sul quale le country non hanno discrezione perché gli investimenti, e quindi il budget di marketing, vengono decisi dal gruppo.

Il budget dei variabili riguarda il COGS, ovvero il costo del venduto e il trasporto.

Il costo del venduto dipende in parte dal mercato in parte dalle politiche interne. Dipende infatti dal costo di acquisto fratto prezzo di vendita. Sul costo di acquisto puoi fare poco in quanto dipende dai fornitori, non da tue scelte discrezionali. Quello su cui puoi agire è dunque il prezzo di vendita.

L'altra parte è quella della logistica la cui stima si basa sempre su un mix tra storico e iniziative applicabili per ridurre i costi. La consegna diretta enunciata in precedenza è una delle strategie in questione considerando che prevede un risparmio rispetto a quella standard.

I costi di struttura fissi invece sono composti dai costi del personale e dagli Opex, ovvero i costi operativi e di gestione.

In sede di budgeting ci si chiede fundamentalmente se la struttura esistente debba essere rafforzata o ridotta magari in seguito ad un automatismo sempre maggiore del business.

3.3.2.1 Sistemi di incentivazione dei manager

Come detto in precedenza, durante la fase di budgeting sono tracciati anche gli obiettivi che indirizzeranno il comportamento degli head del dipartimento e di tutti coloro che hanno una performance misurabile verso il raggiungimento dei risultati pianificati.

Al raggiungimento di questi obiettivi è legata l'erogazione della componente variabile della retribuzione.

Sono 2 i principali sistemi di incentivazione adottati da Dalani:

- I. Lo stock option program, è predisposto dal CFO di gruppo e riguarda i Founder delle varie country (CEO, Head of Buying, COO e Style Director).

Consiste in una remunerazione legata alla performance aziendale intesa come il fatturato, la crescita del fatturato, il MOL e l'utile netto. Essa si va ovviamente ad aggiungere alla parte fissa, che viene percepita dai soggetti in questione a prescindere dal risultato della società.

È un buon metodo per allineare gli interessi del management locale, a quelli del management di gruppo in quanto i primi, nonostante un piano che garantisce libertà di manovra e gestione della performance, sono incentivati a massimizzare tali indicatori e quindi il valore dell'azienda.

- II. Un sistema di performance management. In Dalani è molto accurato e riguarda tutti gli head e le persone per le quali è possibile andare ad analizzare la performance personale.

È un processo decisionale a cascata che parte dai Founder e travolge tutte le persone sopra citate.

Tutti questi soggetti hanno una remunerazione che comprende una parte fissa e una parte variabile, la quale consiste nell'erogazione di un bonus trimestrale la cui entità dipende dal grado di raggiungimento dell'obiettivo personale, ma anche dal raggiungimento degli obiettivi dell'impresa e non è discrezionale, ma deve essere misurabile con precisione.

Il grado di raggiungimento dell'obiettivo personale dipende a sua volta dal merge di due componenti:

- i. Una parte quantitativa (misurabile tramite analisi degli scostamenti);
- ii. Una parte qualitativa (valutata dal responsabile che si basa su fattori come team contribution, approccio, proattività, problem solving, impact and change, role model e altri).

Per esempio il risultato del responsabile del Customer Care, non può essere valutato sulla soddisfazione del cliente, in quanto non è tangibile, non è misurabile. Sarà valutata la prestazione basandosi su indicatori come il NPS, net promoter score, che misura il tasso dei clienti soddisfatti, misurato tramite appositi questionari a campione, il quale dovrà essere maggiore o uguale a un numero target per permettergli di ricevere il bonus.

Questo esempio è la testimonianza di quanto in Dalani sia importante che l'esperienza d'acquisto da parte del cliente e quindi la sua soddisfazione e percezione della società vengano messi al centro dell'attenzione.

Facendo un esempio numerico, se la remunerazione fosse composta da 800 euro di fisso e 200 di variabile, il soggetto in questione percepirebbe tutti e 200 gli euro di parte variabile nel caso in cui sia la società, sia egli stesso a livello individuale, realizzassero il 100% degli obiettivi prefissati.

La performance aziendale si calcola su fatturato e sulla marginalità, quella individuale si basa invece su diversi indicatori che trimestralmente tutti i soggetti che hanno una parte variabile nella propria remunerazione, propongono ai propri supervisori. Alla fine del trimestre ci sarà dunque un'autovalutazione che sarà confermata o modificata dal supervisore.

Sono buoni sistemi di incentivazione in quanto il focus aziendale è sempre rivolto al raggiungimento degli obiettivi, quindi mediante la remunerazione, si spingono i vari manager ad agire nell'interesse della società e raggiungere i risultati attesi dalla proprietà sia nel breve che nel medio-lungo periodo.

3.3.3 Controllo concomitante

Come spiegato nel secondo capitolo, il controllo concomitante è quello che avviene in corso di gestione, a intervalli periodici prestabiliti che, nel caso di Dalani, corrispondono a un mese.

Esso si esercita mediante analisi degli scostamenti tra il budget annuale e un conto economico riclassificato che si va a comporre delle vendite al netto dei resi, il premio marginalità, ovvero il rapporto tra costo di vendita e costo di acquisto, senza andare a considerare altri fattori e infine i costi semi-variabili.

L'analisi degli scostamenti viene fatta mensilmente sia per interesse dell'impresa, sia per l'interesse del gruppo che di quello degli investitori.

Partendo da quello iniziale inoltre, ogni trimestre si fa un aggiornamento del business plan per i trimestri che mancano. Questo implica che dopo i primi 3 mesi si fa un nuovo business plan per i successivi 9 e così via fino a quando si dovrà predisporre quello per l'anno successivo, in modo da adattare la programmazione e i controlli, ai risultati parziali proseguiti nel corso della gestione.

Il piano iniziale rimane però la base di riferimento. Quindi, anche le analisi degli scostamenti e i controlli effettuati successivamente al primo trimestre, si fanno confrontando il nuovo budget principalmente con il business plan iniziale, tenendo però conto anche dei vari budget infrannuali.

Avviene sia a livello di country che a livello di gruppo, in quanto i reforecast, esattamente come i budget iniziali, avvengono su strutture identiche a tutte le country in modo da permettere, grazie allo stesso livello di dettaglio delle voci che lo compongono, di fare delle valutazioni consolidate da parte del CFO mediante un merge dei vari piani di controllo.

Nel caso in cui durante un controllo dovesse venire alla luce che la situazione è molto positiva rispetto a quella che si era immaginata prima dell'inizio dell'anno, si modifica il budget e pongono dei target più stimolanti rispetto al primo, in modo da essere incentivati a fare sempre meglio e non adagiarsi su una situazione positiva che potrebbe comunque derivare da fattori eccezionali.

Il CFO prepara mensilmente un conto economico in modo da rilevare, analizzare e commentare gli scostamenti rispetto a quanto pianificato.

A questo punto il CEO Diego Palano prepara una presentazione da fare al CFO di gruppo, il quale dopo un colloquio con ogni country, prepara una presentazione consolidata da fare agli investitori che, essendo fondi molto attivi nella vita delle imprese in cui investono, pretendono una reportistica mensile.

Ecco il piano di controllo utilizzato in primo luogo dalle country, e poi dal gruppo mediante la fase di consolidamento che permette di verificare i risultati parziali del gruppo.

	Business Plan Q1 2016				Actuals / Estimate Q1 2016				Gap analysis				Rif. Q1 2015			
	Jan	Feb	Mar	Q1	Jan	Feb	Mar	Q1	Jan	Feb	Mar	Q1	Jan	Feb	Mar	Q1
NOI																
Shipping MoM																
Gross Sales																
Returns																
Other sales																
Net sales total																
KPI PC1 total shipped																
GM1 Adjustment																
PC1																
PC1%																
Payment costs																
Payment ratio																
Dropshipping																
Storage costs																
Logistics																
Log ratio																
Customer care																
CC ratio																
PC2																
PC2%																
SG&A local																
SG&A ratio																
SG&A personnel																
SG&A opex/ d&a																
EBIT before Mkt / HQ																
Mkt																
EBIT before HQ																
EBIT bef HQ margin																

Anche se privo di numeri per motivi di privacy, ho ritenuto comunque opportuno pubblicare il template utilizzato da W.W. e-Service Italy s.r.l.

La differenza tra la reportistica mensile e quella trimestrale, sta solamente nel fatto che quest'ultima è sottoposta all'audit esterno (fatto da Ernest & Young), mentre quella mensile viene predisposta per se stessi, in modo da controllare se si sta seguendo la strada tracciata in sede di programmazione e per gli investitori.

Nel caso in cui durante l'analisi emerge uno scostamento rilevante rispetto ai target attesi, il problema viene gestito inizialmente dal CFO e dal BI, in quanto non si può attribuire con certezza a cosa è dovuto quello scostamento perché, specie nell'e-commerce, può dipendere da un ingente quantitativo di fattori, quindi è necessaria un'analisi più approfondita per determinarne la provenienza. È inoltre gestita dagli head del dipartimento (marketing, logistica e così via a seconda del settore dove è avvenuto lo scostamento).

Nel mezzo del closing, ci sarà dunque un'analisi ad opera del responsabile Finance, il BI e il Founder di riferimento. Si cerca insieme una soluzione per risolvere il problema entro il mese successivo.

Inizialmente rimane un problema di country, specie se c'è solo una performance inferiore alla media o a quanto prestabilito.

Il CFO di gruppo chiede semplicemente agli head della country se il problema è risolvibile e quali sono le manovre adottate per risolverlo e se è necessario l'ausilio di esperti i quali vengono definitivamente mandati nella country a risolvere il problema solo quando esso è ad uno stadio avanzato e manca la fiducia sul fatto che la country possa risolverlo autonomamente.

Se invece, come detto in precedenza, la situazione è molto positiva rispetto a quella pianificata, si cercano di aumentare i target in modo da essere più stimolati ad aumentare il valore dell'azienda.

3.3.4 Il controllo susseguente e la nuova pianificazione

Rappresenta l'ultima fase del ciclo di controllo. Essa mira a vedere se al termine del periodo di riferimento del budget, gli obiettivi delineati con la fase di programmazione e budgeting sono stati raggiunti o meno, e in che misura.

Come per il controllo concomitante, è possibile grazie a un sofisticato sistema di responsabilizzazione, scomporre il risultato di esercizio in tanti piccoli risultati ed associare ad ognuno di essi, uno o più individui responsabili del suo conseguimento. Anche se sarebbe meglio improntare la nuova programmazione sui risultati definitivi dell'esercizio appena concluso, all'atto pratico questo non è possibile.

La ragione risiede nelle tempistiche dei 2 processi che non possono assolutamente coincidere. Il controllo a consuntivo viene infatti fatto verso la fine di gennaio, ma non si può aspettare tanto per la nuova programmazione che avviene infatti solitamente a cavallo tra novembre e dicembre, e si baserà dunque su una proiezione aggiornata di quelli che saranno i risultati consuntivi.

Capitolo 4: Conclusioni

Giunto al termine di questa ricerca sono diverse le conclusioni a cui sono giunto.

La prima riguarda i sistemi di controllo di gestione in generale. In particolare mi sono chiesto se esiste un modello vincente di controllo di gestione, e la risposta è no. Questo perché ogni azienda ha degli elementi caratteristici che necessitano di strumenti di controllo particolari e specifici.

La distinzione non si basa solamente tra società di e-commerce e non, ma riguarda anche le aziende all'interno della stessa categoria.

Ad esempio il controllo di gestione utilizzato da una banca scarsamente si adatta alle esigenze di controllo di una compagnia telefonica o assicurativa.

Anche se le macro-fasi possono coincidere (pianificazione, programmazione, budgeting, controllo, reportistica, azioni correttive), gli strumenti utilizzati contabili o extracontabili, gli indici, le modalità di analisi e i report, l'articolazione dei centri di responsabilità e tutti gli elementi che vanno a comporre il controllo di gestione non coincideranno, perché a seconda del contesto in cui operano dovranno rispondere ad esigenze diverse.

Quindi le differenze a livello di controllo di gestione sono notevoli non solo tra aziende che operano su internet e quelle che operano attraverso i negozi tradizionali, ma anche tra aziende che operano in un contesto simile o addirittura nello stesso contesto.

Il fattore comune invece a tutti i sistemi di controllo è la finalità.

L'obiettivo principale del controllo di gestione a prescindere dal tipo di azienda che lo predispone, è sempre quello di indirizzare i comportamenti dei manager verso il conseguimento degli obiettivi decisi dalla proprietà sia di breve che di medio-lungo termine.

Questo è il motivo per cui è essenziale predisporre un buon sistema di MBO il quale, come detto in precedenza, consiste in un modello di gestione basato su obiettivi assegnati al management prima dell'inizio dell'attività.

La valutazione dei manager e la parte variabile della remunerazione, si basano sul raggiungimento di determinati obiettivi che, se correttamente assegnati, allineano gli interessi dei manager e quelli della proprietà, scoraggiando così i responsabili a mettere in atto manovre finalizzate al raggiungimento di risultati personali, anteponendoli agli obiettivi globali dell'impresa.

Con riguardo a questo punto, in Dalani (gruppo), ma anche in WW E-SERVICE S.R.L., il caso aziendale che ho seguito più da vicino, il sistema di incentivazione manageriale è strutturato in modo molto efficace in quanto ogni addetto munito di delega ha una parte di remunerazione fissa e una parte variabile legata al raggiungimento di obiettivi personali e al raggiungimento degli obiettivi della società.

L'implementazione di politiche volte ad accrescere il proprio risultato ai danni di quello della società, può comportare quindi un mancato percepimento del bonus.

In Dalani Italia infatti, si percepisce il 100% della parte variabile in caso di raggiungimento del 100% dei propri obiettivi personali e di raggiungimento da parte dell'impresa in generale del 100% dei propri obiettivi.

IL calcolo della percentuale di bonus personale è dato da una moltiplicazione tra le 2 percentuali precedenti quindi: 100% personale moltiplicato per 100% d'impresa darà un diritto a percepire il 100% della componente variabile.

Se invece un manager mette in atto manovre volte ad esaltare la propria prestazione, influenzando negativamente il risultato complessivo, non riceverà mai il 100% del bonus in quanto la percentuale di conseguimento dell'obiettivo globale si abbasserà.

È questa, a mio avviso, la tattica vincente adottata da Dalani, quella di non premiare solo la prestazione personale, ma la prestazione personale unita a quella aziendale in modo da favorire la collaborazione tra i manager per raggiungere un risultato comune, cosa essenziale per non abbattere lo spirito di gruppo volto alla collaborazione tra i reparti, che è una delle possibili conseguenze negative più comuni quando si implementa il sistema di incentivazione manageriale in modo sbagliato.

Un'altra conclusione a cui sono giunto riguarda la linfa che permette a un'azienda di esistere; i clienti.

Quella di attrarre il maggior numero di clienti e soprattutto di accrescere il loro grado di fedeltà nei confronti dell'azienda era già fondamentale nelle imprese tradizionali, nelle società di e-commerce è vitale, in quanto nel mondo della rete, è facile per un consumatore trovare un'alternativa.

Un obiettivo fondamentale per le imprese deve essere dunque quello di predisporre sistemi mirati alla customer satisfaction e soprattutto cercare di monitorare continuamente la loro efficacia attraverso indici che catturano la soddisfazione dei consumatori in relazione a tutte le attività svolte dall'azienda che influenzano la loro percezione del valore di quest'ultima.

In Dalani anche quest'attività viene svolta in maniera molto efficiente mediante:

- La ricerca continua di nuovi brand in grado di ispirare i consumatori e rendere la loro esperienza di navigazione piacevole e divertente;
- La continua ricerca di prodotti con un buon rapporto qualità/prezzo da lanciare nelle proprie offerte;
- Una ricerca continua del miglioramento della spedizione. Accorciare i tempi di consegna è una delle priorità più grandi in quanto è probabilmente il fattore che influenza di più il giudizio sull'esperienza d'acquisto nel complesso e, specie nelle società che adottano politiche di flash sales, i tempi possono essere tanto lunghi da scoraggiare chi non è abituato a queste modalità di acquisto. Per farlo, la società si sta spostando verso modalità di spedizione alternative a quelle standard come la consegna diretta da parte del fornitore, che accorcia notevolmente i tempi di attesa per il cliente, non prevedendo il passaggio della merce nel magazzino Dalani.

- Un servizio post-vendita di gestione delle lamentele molto efficiente, con diversi addetti il cui obiettivo è quello di risolvere ogni problematica segnalata dai propri clienti nei tempi più veloci possibili e trasformare una possibile brutta esperienza d'acquisto in una positiva.
- Assegnazione di indicatori target al responsabile del Customer Care, il NPS annunciato nel capitolo precedente, che sarà dunque motivato costantemente a mettere in atto manovre per migliorare la soddisfazione del cliente.

Infine l'ultima conclusione a cui sono giunto riguarda le periodicità e l'automatismo della creazione dei report di controllo, due fattori che specie nelle società di e-commerce sono fattori critici di successo.

Essendo un mondo turbolento e soprattutto caratterizzato da enormi quantità di dati, più sono piccoli gli intervalli di tempo in cui viene fatto il controllo e più sono efficaci e dettagliati i controlli stessi.

In Dalani (ogni country), il sistema di Business Intelligence permette la creazione automatica giornaliera di report indicanti il fatturato, il margine e il numero di visite al dettaglio per ogni nazione, il che dà una grande mano nella fase di monitoraggio dei risultati.

Per quanto riguarda invece gli altri valori, sono necessarie operazioni ad opera del Signor Palano e del Signor Fossarello in quanto alcuni valori come gli acquisti non possono essere riportati automaticamente con cadenza giornaliera perché derivano da processi di fatturazione complessa che coinvolgono più fornitori i quali fatturano alla società mensilmente.

In ogni caso la Cadenza mensile con cui avviene la predisposizione completa dei report di controllo possiede già un livello di dettaglio e di efficienza sufficiente.

Concludendo, il controllo di gestione adottato dalla sede italiana che ho avuto modo di osservare direttamente, ma anche a livello di gruppo in generale, mi sono sembrati adeguati ai target empirici che ho studiato e a testimonianza di ciò, ci sono i risultati sorprendenti che la gestione ha portato in così pochi anni dalla nascita della prima sede in Germania. Il continuo miglioramento di tali risultati dimostra inoltre che la gestione è orientata verso un obiettivo comune a tutti, sia internamente alle sedi nazionali che a livello globale di gruppo.

Bibliografia

1. L. Brusa, L. Zamproga, “Pianificazione e controllo di gestione”, Creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive, La Musicografica Lombarda-Brugherio, 1994
2. L. Brusa “Sistemi manageriali di programmazione e controllo”, Giuffrè, 2000
3. F. Aloï, A. Aloï, “Il budget e il controllo di gestione per le PMI, Ipsoa, 2012
4. D. Vietri, G. Cappellotto, “e-commerce La guida definitiva”, Hulrico Hoepli editore spa, 2015
5. F. Di Lazzaro, La performance del valore, Giappichelli Editore, 2003
6. P. Bastia, Sistemi di pianificazione e controllo, società editrice Il Mulino, 2008
7. V. Franceschelli, Il commercio elettronico, Giuffrè editore, 2001
8. S. Beraldi, C Devecchi, I sistemi di pianificazione programmazione e controllo, Giappichelli Editore, 1995
9. G. Bruni, Contabilità per l’Alta direzione, RCS Libri s.p.a., 1999
10. A. Marelli, Il sistema di reporting interno, Giuffrè editore, 2000
11. R. N. Anthony, D. F. Hawkins, D. M. Macri, K. A. Merchant, Sistemi di Controllo, analisi per le decisioni aziendali, The McGraw-Hill Companies Publishing Group Italia, 2012
12. C.T. Horngren, G.L. Sundem, W.O. Stratton, D. Burgstahler, J. Schatzberg, M. Agliati, A. Ditillo, Programmazione e controllo, Pearson Italia SPA, 2011

Sitografia

1. https://it.wikipedia.org/wiki/Storia_di_Internet
2. <https://it.wikipedia.org/wiki/Internet#Diffusione>
3. <http://doc.studenti.it/tesina/tecnologia-storia/nascita-sviluppo-internet.html>
4. http://www.atuttascuola.it/tesine/comunicazione/la_nascita_e_lo_sviluppo_della_s.htm
5. <https://it.wikipedia.org/wiki/ARPANET>
6. <http://doc.studenti.it/tema/letteratura-italiana/vantaggi-svantaggi-internet.html>
7. <http://www.edscuola.it/archivio/lre/ecom.html>
8. http://www.mm-one.com/files/pdf/utilizzo-dell-e-commerce-in-europa_73193.pdf
9. <http://www.themarketingfreaks.com/2014/03/la-storia-del-e-commerce-levoluzione-dal-1982-a-giorni-nostri/>
10. <http://www.hyperlabs.net/ergonomia/verzelloni/commercio/02.html>
11. http://www.corrierecomunicazioni.it/it-world/27666_netcomm-e-commerce-alla-svolta-in-italia-il-mercato-vola-a-13-miliardi.htm
12. [http://gnosis.aisi.gov.it/gnosis/Rivista33.nsf/ServNavig/33-07.pdf/\\$File/33-07.pdf?OpenElement](http://gnosis.aisi.gov.it/gnosis/Rivista33.nsf/ServNavig/33-07.pdf/$File/33-07.pdf?OpenElement)
13. http://www.sviluppoeconomico.gov.it/images/stories/recuperi/Impresa_internazionalizzazione/dgenticooperativi/phpjuW6KN%20circ.%201%20giugno%202000%20n3487C.pdf
14. <http://www.udiconews.it/articolo.asp?titolo=PRO%20E%20CONTRO%20DELL%92E-COMMERCE&id=5&intranet=NO>
15. http://www.osservatori.net/e-commerce_b2c/ultima-ricerca
16. <http://www.crms.it/il-commercio-elettronico-italia-dal-1999-ad-oggi/>

17. http://www1.adnkronos.com/Archivio/AdnAgenzia/1996/02/13/Economia/OLIVETTI-INAUGURATO-CYBERMERCATO_174100.php
18. <http://www.fare2013.it/hosting/pro-contro-di-e-commerce>
19. https://it.wikipedia.org/wiki/Commercio_elettronico
20. http://www.vsh.it/3skl/vortal/vsh/index.jsp?id_lingua=0&id_struttura=108&opzione=documento&id_categoria=149&sub_opzione=doc&id_documento=184&visPrimo=0&ipReq=82.53.249.135
21. <http://www.ecommerceday.it/it/news/rapporto-ecommerce-in-italia-2015>
22. https://it.wikipedia.org/wiki/Controllo_di_gestione
23. <http://www.lastampa.it/2015/06/17/economia/finanza/finanza-educational/labc-del-controllo-di-gestione-dallanalisi-dei-costi-a-quella-dei-ricavi-juFeipGsDH8EVB3p94naEI/pagina.html>
24. http://www.italsystems.it/controllo_gestione.shtml
25. <http://www.studiocanuto.com/wordpress/controllo-di-gestione-cose-e-a-cosa-serve/>
26. <http://controllogestionestrategico.it/controllo-di-gestione/>
27. <http://www.analytic.it/prodotti/business-explorer/business-explorer-controllo-di-gestione/>
28. <http://www.aidp.it/riviste/articolo.php?idn=147&ida=1181>
29. http://shop.wki.it/documenti/00117116_est.pdf
30. [file:///C:/Users/marco/Downloads/programmazione_e_controllo%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/marco/Downloads/programmazione_e_controllo%20(1).pdf)
31. http://www.adalazzari.it/dettaglio_attivita.php?id=9
32. https://it.wikipedia.org/wiki/Gestione_per_obiettivi
33. <http://www.pmi.it/impresa/business-e-project-management/articolo/6180/analisi-degli-scostamenti-fondamentale-per-il-controllo-di-gestione.html>

34. <http://www.skuola.net/economia-ragioneria/analisi-scostamento.html>
35. https://it.wikipedia.org/wiki/Assistenza_clienti
36. <http://www.focusmarketing.it/glossary-customer-satisfaction/>
37. https://it.wikipedia.org/wiki/Soddisfazione_del_cliente
38. <http://www.cestor.it/ar/3coletti.htm>
39. <http://www.soluzioniweb.eu/controllo-di-gestione/>
40. http://tesi.cab.unipd.it/44603/1/Damian_Filippo.pdf
41. <http://www.manageronline.it/articoli/vedi/2927/il-reporting-aziendale-come-strumento-di-controllo/>
42. http://tesi.cab.unipd.it/21797/1/Scarpariolo_Annachiara.pdf
43. http://www2.unibas.it/economia/images/download/didattica/corsi_2013_2014/materiale_didattico_2013_2014/dicarlo_m_at_did_2013_2014/ACC_giugno_2014/Lezione%20analisi%20scostamenti.pdf
44. <http://www.sapere.it/sapere/strumenti/studiafacile/economia-aziendale/Funzioni-di-supporto/Le-funzioni-di-supporto--4--Pianificazione-e-controllo--direzione-generale/I-centri-di-responsabilit-.html>
45. https://it.wikipedia.org/wiki/Business_intelligence#BI_come_processo_aziendale
46. http://www.primapress.it/index.php?option=com_k2&view=item&id=18792:il-gruppo-westwing-dalani-raccoglie-altri-25-milioni-di-euro
47. <http://www.tribuna.com/aas/it/2015-07-20-13-01-43/finanza-e-bilanci-m/55622-gruppo-westwing-dalani-incremento-del-66-rispetto-al-2013.html>
48. <http://www.tribuna.com/aas/it/finanza-e-bilanci-othermenu-82/48254-westwingdalani-nel-2013-ricavi-per-110-milioni.html>

49. http://www.reportaziende.it/w_w_e-services_italy_srl_mi?anno3=2012
50. <http://www.informazione.it/c/1B8BF7C8-EEC4-4F6D-ACBD-FEA323A66AF8/WestwingDalani-ottiene-nuova-liquidita-dai-fondi-per-72-milioni-di>
51. <http://www.lifestyleblog.it/blog/2013/08/il-gruppo-dalaniwestwing-conquista-il-settore-mobile/>
52. <https://www.westwing.de/career/>
53. <http://venturevillage.eu/home-and-living-startup-westwing-raises-e25-million>
54. <http://www.casa24.ilsole24ore.com/art/arredamento-casa/2014-10-10/dalani-community-eshopper-amanti-152657.php?uuid=AbVS03TK>
55. <http://design.pambianconews.com/1-milione-di-download-per-lapp-dalani-westwing/>
56. <http://www.socialandtech.net/lasciati-ispirare-direttamente-dal-divano-di-casa-tua-con-la-nuova-app-ios-di-dalani-home-living-per-tablet-e-smartphone/>
57. <http://business.airpim.com/it/blog/un-caso-studio-interessante-dalani-registra-un-34-di-ricavi-pi%C3%B9-grazie-al-mobile>
58. <http://www.mobilpro.org/dalani-il-nuovo-spot-tv-modello/>
59. <http://video.milanofinanza.it/classcnbc/capital-la-sfida/Diego-Palano-41990/>
60. <http://www.federmobili.it/articolo.do?newsid=114>
61. <http://www.press-release.it/2014/10/13/175509>
62. <http://www.businessmodelcanvas.it/bmc/cosa-e-un-business-model.html>
63. <https://www.westwing.de/company/#js-management-section>

Riassunto

Introduzione

La nascita e lo sviluppo di internet, hanno rivoluzionato il modo di organizzare gli affari da parte degli imprenditori, i quali si sono dovuti adeguare al cambiamento mediante la predisposizione di nuovi sistemi sia strutturali che organizzativi per sfruttare al massimo le opportunità offerte dal nuovo sistema economico.

Quello che viene analizzato principalmente in questo elaborato è il controllo di gestione delle imprese che operano online, attraverso la messa in evidenza dei fattori più importanti che compongono questo sistema un tempo marginale, oggi elemento strategico fondamentale, specialmente per le imprese che operano nell'e-commerce.

A tal proposito è stato analizzato il controllo di gestione della W E-Services Italy s.r.l., la sede italiana del gruppo Westwing Dalani, nato in Germania solo 4 anni fa, oggi leader in tutti gli stati dove opera.

CAPITOLO 1: Il mondo dell'e-commerce

Internet nasce negli anni '70 da un progetto militare statunitense. Inizialmente era chiamato ARPANET, e serviva per mettere in comunicazione tra loro più computer che si trovavano in posizioni geografiche diverse, anche in caso di danneggiamento degli stessi.

Successivamente all'uso militare, fu utilizzato in ambito accademico, da università che utilizzavano internet per ricerche e studi e, dopo la nascita del World Wide Web alla fine degli anni '80, iniziò la vera e propria diffusione di massa, resa possibile dall'introduzione del linguaggio HTML e del protocollo http, i quali servirono da base per la realizzazione di un primo programma browser/editor ipertestuale per il World Wide Web, che era appunto uno strumento per la condivisione in ipertesto.

Nel 1992 iniziò ad essere usato come passatempo e con lo sviluppo progressivo che ha caratterizzato gli anni successivi, le imprese non potevano rimanere a guardare il fenomeno in un'ottica meramente passiva, considerando l'alta potenzialità che poteva avere dal punto di vista dei profitti.

Le prime due imprese a nascere sull'onda del fenomeno Internet sono state eBay e Amazon, oggi colossi mondiali dell'e-commerce sorte nel 1994. In Italia l'e-commerce arrivò con il Cybermercato introdotto da Olivetti Telemedia nel 1996 ma il vero e proprio "boom" ci fu a partire dal 1999 con la nascita di numerose imprese online.

Tutt'ora però l'Italia occupa una posizione marginale nell'universo mondiale dell'e-commerce, perché:

- la cultura della popolazione è ancora orientata all'acquisto nel negozio fisico sia per una questione di fiducia che di personalità (l'italiano medio ha una tendenza maggiore rispetto agli abitanti degli altri paesi ad avere interazioni sociali, dovuta anche a un clima favorevole);
- le infrastrutture e gli investimenti statali per favorire la diffusione del fenomeno sono stati inadeguati.

Le tendenze stanno però cambiando in positivo negli ultimi anni sia grazie a un ricambio generazionale che grazie alla diffusione dei dispositivi mobili e questo rappresenta un evento importantissimo sia per le imprese che per i consumatori.

Il commercio elettronico porta infatti con se numerosi vantaggi considerando che permette alle imprese di raggiungere i propri clienti in qualunque zona del mondo in qualunque ora di qualunque giorno, un cambiamento radicale rispetto al negozio fisico caratterizzato da forti limiti spazio/temporali. I consumatori a loro volta possono acquistare i prodotti di cui necessitano in qualunque momento e possono inoltre disporre di una vasta gamma di imprese da cui possono effettuare la scelta di acquisto, evitando file e conoscendo in tempo reale la disponibilità dei prodotti.

Si può capire da queste poche righe che l'e-commerce ha stravolto il modo di concepire le transazioni e le imprese che hanno preso parte a questo cambiamento meritano dunque di essere analizzate in modo approfondito.

CAPITOLO 2: Il controllo di gestione

Il controllo di gestione è quel sistema che guida l'azienda verso il raggiungimento degli obiettivi stabiliti in sede di pianificazione rilevando grazie alla misura di appositi indicatori, lo scostamento tra obiettivi pianificati e obiettivi raggiunti, e informando di tale scostamento i responsabili di reparto affinché possano adottare le manovre correttive adeguate in tempi ragionevoli.

Per via del contesto sempre più incerto e mutevole, ha assunto un ruolo sempre più decisivo per via della sua capacità di rilevare gli errori di gestione che si manifestano sotto forma di scostamenti dagli obiettivi prefissati e inoltre responsabilizza i manager verso il conseguimento di tali obiettivi, allineando i loro interessi a quelli della proprietà.

Il sistema di controllo di gestione deve però essere implementato in modo corretto seguendo le necessità dell'impresa e valutando i compiti e i poteri dei manager responsabilizzati. Questo perché se predisposto in modo sbagliato, può spingere i manager a mettere in atto manovre volte a incrementare il valore dell'azienda nel breve periodo, trascurando il lungo termine, solo per percepire una remunerazione più grossa o accrescere il suo potere all'interno dell'azienda. Si può inoltre abbattere lo spirito di squadra, favorendo la non collaborazione tra i reparti che vedranno predominare l'obiettivo della propria divisione su quello complessivo dell'impresa. Quindi bisogna stare molto attenti e puntare sull'allineamento degli obiettivi di tutti i manager con quelli della società.

Quali sono le fasi del controllo di gestione? A monte c'è la pianificazione strategica con cui la proprietà stabilisce gli obiettivi di medio-lungo termine, le risorse a disposizione per raggiungerli, nonché il modo con cui tali risorse devono essere utilizzate. Successivamente avvengono la programmazione, con cui si traducono gli obiettivi di medio-lungo periodo in obiettivi di breve termine, e il budgeting con cui tutte le informazioni derivanti dalla programmazione e dalla pianificazione vengono concentrate in un documento che le esprime in termini economico-monetari: il master budget, il quale è composto dai vari budget di settore (operativi, degli investimenti, finanziari).

In questa fase vengono definiti anche i centri di responsabilità e gli incentivi manageriali, vale a dire i bonus legati al raggiungimento di particolari obiettivi individuali e complessivi, strumento fondamentale per guidare le scelte dei manager a capo dei centri.

Ora inizia il controllo vero e proprio. Il primo controllo che viene fatto è quello antecedente o preventivo, che mira a verificare che il budget rispecchi gli obiettivi della proprietà espressi nella pianificazione e nella programmazione. Quello che si fa in corso d'esercizio è invece chiamato controllo concomitante, e si fa mediante analisi degli scostamenti tra un budget infrannuale preventivo e quello consuntivo del periodo in cui si fa il controllo. L'analisi porta alla luce eventuali discostamenti tra l'andamento effettivo della società e quello pronosticato prima dell'inizio dell'esercizio.

Mediante la reportistica, questi macro-scostamenti rilevati, vengono scomposti negli scostamenti elementari che li hanno generati e messi dinanzi ai manager che li hanno causati tramite le proprie decisioni, permettendogli di porre rimedio per tempo. Oltre ad avvisare i manager dello scostamento e permettergli di prendere le decisioni più adeguate a risolvere il problema (reporting informativo), la reportistica serve anche per valutare la loro prestazione (reporting valutativo). Differiscono sia a livello di contenuto, visto che il reporting valutativo può contenere dati non controllabili dal manager in questione ma comunque importanti per quest'ultimo da un punto di vista strategico, sia a livello di cadenza in quanto quello valutativo viene predisposto trimestralmente o a intervalli più grandi, quello informativo ha invece generalmente una cadenza mensile.

Il controllo susseguente è quello che avviene al termine dell'esercizio e consente finalmente di vedere se i risultati voluti dalla proprietà prima dell'inizio dell'attività sono stati raggiunti o meno, e in che grado.

Per le società di e-commerce qualcosa è cambiato rispetto alle imprese tradizionali.

I dati da maneggiare sono molti di più e i ritmi sono più frenetici quindi è necessario un sistema di controllo che verifichi costantemente l'andamento dell'azienda e l'implementazione di sistemi di Business Intelligence in grado di supportare il management nella gestione di questi dati.

Hanno assunto vitale importanza elementi come la customer satisfaction, in quanto il cambiamento fondamentale che ha comportato la nascita dell'e-commerce è quello di mettere il cliente al centro di tutto il processo e quindi il monitoraggio periodico della sua soddisfazione riveste un ruolo importantissimo perché, avendo tante alternative a disposizione offerte dalla rete, se un cliente non è soddisfatto smetterà di voler fare affari con l'azienda e ne cercherà un'altra in grado di venire incontro alle sue esigenze in maniera più efficiente.

Ecco perché nelle società di e-commerce non è fondamentale generare profitti nel breve termine, perché il principale scopo della gestione nei primi anni di vita è quello di allargare il più possibile la base clienti, trascurando in parte quello di ottenere un guadagno immediato. È la base clienti che rappresenta la chiave per arrivare alla leadership nel più breve tempo possibile e che ti permetterà di ottenere nei periodi successivi dei guadagni superiori ai tuoi concorrenti.

CAPITOLO 3: Caso di studio: Dalani

Home & Living

Il gruppo Westwing Dalani nasce in Germania nel 2011, e a soli 4 anni dalla sua fondazione rappresenta una delle realtà e-commerce più importanti e leader nel settore dell'arredamento in tutti i mercati in cui opera.

Il suo successo si può facilmente intuire dai dati relativi al fatturato, che è passato dai soli 500.000 euro del primo anno di vita ai 41 milioni del 2012, cifra che si è quasi triplicata nel 2013 (110 milioni) per poi aumentare ulteriormente del 66% nel 2014 arrivando a ben 183 milioni di euro; sono numeri stimolanti che ovviamente hanno suscitato l'interesse di diversi importanti fondi di investimento che fin dal primo anno hanno creduto nelle potenzialità dell'azienda erogando finanziamenti continui che sono arrivati a più di 150 milioni totali nei primi mesi del 2015, rendendo il gruppo una delle realtà e-commerce maggiormente finanziate extra-USA.

Il modello di business di Dalani si basa sulle flash sales, una tecnica che prevede offerte a tempo che oltre a invogliare maggiormente il consumatore all'acquisto per via della pressione messa dal poco tempo a disposizione, rappresenta un vantaggio per la società, che conclude l'acquisto ai propri fornitori solo dopo che l'offerta sul proprio portale è terminata, potendo così ottenere prezzi di favore grazie all'ammontare di prodotti che prende in blocco, una cosa che permette di offrire prezzi scontatissimi per i clienti (fino al 70% della media) e che quindi consente di aumentare la base di utenti iscritti.

Inoltre, rinnovando le offerte ogni settimana, i consumatori sono ispirati ogni giorno da pezzi sempre nuovi, concludendo a volte un acquisto anche quando esso non era strettamente necessario per le loro esigenze e questa rappresenta la volontà di Dalani sintetizzata nella mission di gruppo: “to inspire and make every home a beautiful home”.

La sede italiana del gruppo, protagonista diretta di questo elaborato, è la W W E-Services Italy s.r.l. alla quale mi riferirò più semplicemente con il nome Dalani Italia. Nata del novembre 2011 su iniziativa di Diego Palano, Mattia Riva, Margot Zanni e Karim El Saket, Dalani, rappresenta, insieme alla sede tedesca, la sede di maggior successo del gruppo, con un fatturato che nel 2014 si è aggirato intorno ai 48 milioni di euro.

Così come tutte le country, anche la sede italiana fa parte di una realtà caratterizzata da una forte interrelazione con il gruppo e questo vale per tutte le scelte più rilevanti di gestione.

La figura più importante per il presente elaborato è il CFO di gruppo Florian Drabeck, nell'area di azione del quale ci sono l'amministrazione, investor relationship, investor reporting, compliance e controllo di gestione. In ogni country ha un referente che risiede nella figura del CFO locale.

Analizziamo nello specifico il controllo di gestione.

La programmazione inizia con una discussione tra il CFO di gruppo e il CEO, Diego Palano nel caso dell'Italia, in cui vengono comunicati i macro-input strategici che fungeranno da linee guida per la predisposizione del business plan, i quali includeranno anche esigenze in termini di fatturato, MOL e limiti di EBIT negativo.

Questi valori sono determinati sulla base degli obiettivi del gruppo, sull'andamento del settore e sulla base di quanto è effettivamente realizzabile da quella particolare country. A questo punto, sulla base di questi input, Diego Palano e il CFO Martino Fossarello, predispongono una prima bozza di budget con il dettaglio di tutte le voci di ricavi, costi fissi e costi variabili e, una volta confrontate le stime con gli head dei vari dipartimenti, si invia al gruppo. Non verranno realizzati dunque diversi budget, ma ce ne sarà uno solo (a livello di country). Il periodo successivo è caratterizzato da una negoziazione tra il CFO di gruppo e le varie country riguardo le stime e i valori indicati nei vari business plan. Questa negoziazione porterà poi all'approvazione dei diversi budget che saranno poi consolidati nel master budget di gruppo.

Come viene preparato il business plan da parte della country? La preparazione avviene sulla base di diversi fattori come il churn rate, tasso di abbandono che indica i clienti che hanno comprato in passato e poi hanno smesso di comprare, il tasso di acquisizione di nuovi clienti e la stagionalità, oltre ai dati storici che rivestono sempre un ruolo importante. Tramite questi elementi si fa una stima delle vendite che funge da punto di partenza per la redazione del budget, che prosegue con la stima dei costi variabili e semi-variabili tra cui rientrano i costi di logistica, le percentuali sui pagamenti corrisposti ad operatori come paypal, il customer care, i costi di head quarter (determinati in base a valori come il fatturato) e quelli di marketing.

Contestualmente alla redazione del budget vengono definiti gli obiettivi dei centri di responsabilità, centri che per quanto riguarda il gruppo, si sostanziano nelle varie country, come risultato di un articolazione dei centri per area geografica. Per quanto riguarda Dalani Italia invece, l'articolazione in centri di responsabilità non rappresenta una caratteristica strategica fondamentale, ma bensì un modo per fare chiarezza e trasparenza sulla ripartizione e sul controllo dei costi di struttura. Ci sono l'area di Logistica, Customer Care, IT, Buying and Supply, Style & Presentation, G&A, Marketing. Per quanto riguarda il CC, la logistica e il marketing, gli head di dipartimento sono responsabili per il budget, per quanto riguarda gli altri centri invece, la responsabilità è di gruppo.

Ai responsabili dei centri vengono assegnati obiettivi e i corrispettivi bonus in caso di raggiungimento (fase di incentivazione manageriale). Quello che si è cercato di fare per allineare obiettivi dei manager e quelli della proprietà è stato valutare la performance sia in un'ottica individuale che di gruppo. In poche parole per ricevere il massimo di bonus, un manager dovrà ottenere sia il massimo grado di raggiungimento del proprio obiettivo, sia contribuire a far raggiungere il massimo obiettivo anche all'impresa nel suo complesso. In questo modo si disincentivano comportamenti opportunistici volti a perseguire un buon risultato individuale a spese di quello complessivo dell'azienda.

Ogni persona che ha delle responsabilità e può influenzare un risultato ha dunque una componente fissa e una variabile che dipende dal raggiungimento dell'obiettivo individuale e complessivo.

Per quanto riguarda i founder è invece previsto un stock option program.

I bonus vengono corrisposti a seguito di un controllo trimestrale eseguito mediante analisi degli scostamenti. In W W E-Services Italy s.r.l. però tale analisi viene fatta mensilmente per motivi informativi. Il controllo trimestrale è caratterizzato anche da una revisione da parte di Ernest & Young. Se durante un controllo emerge un problema, viene gestito inizialmente dal CFO e dalla BI che da una mano nell'analisi degli ingenti quantitativi di dati. Viene inoltre gestita dagli head del dipartimento responsabile dello scostamento. Se non si riesce a risolvere il problema che diventa più grave del previsto, viene inviato un supporto dal quartier generale per mezzo di esperti che aiuteranno a risolvere il problema.

Il controllo susseguente, quello finale, avviene dopo la chiusura dell'esercizio e non può avvenire prima della nuova pianificazione, la quale deve essere invece fatta verso la fine di novembre. Con tale controllo i risultati conseguiti vengono scomposti in tutti i fattori che li hanno determinati consentendo l'assegnazione dei bonus.

CAPITOLO 4: Conclusioni

Giunto al termine di questo elaborato sono diverse le conclusioni a cui sono giunto. La prima è la risposta alla domanda “esiste un controllo di gestione ideale vincente”? La risposta è no. Perché il controllo di gestione deve essere predisposto secondo le esigenze della società dove viene implementato e quindi, a seconda del contesto, avrà particolarità diverse e si focalizzerà su controlli diversi. Quindi il controllo di gestione non cambia solo tra imprese di e-commerce o non, ma anche tra imprese appartenenti allo stesso settore.

Il fattore comune a tutte le società, oltre alle fasi (programmazione, budgeting, controllo), è la finalità del controllo di gestione, ovvero scoprire in tempo scostamenti tra la situazione pianificata e quella effettiva, ma soprattutto allineare gli interessi dei manager con quelli della proprietà. A tal proposito in Dalani Italia il sistema di incentivazione manageriale è strutturato in modo molto efficace in quanto ogni addetto munito di delega ha una parte di remunerazione fissa e una parte variabile legata al raggiungimento di obiettivi personali e al raggiungimento degli obiettivi della società.

L'implementazione di politiche volte ad accrescere il proprio risultato ai danni di quello della società, può comportare quindi un mancato percepimento del bonus. La percentuale di percepimento del bonus dipende infatti da una moltiplicazione tra la percentuale di raggiungimento del proprio obiettivo e quella di raggiungimento dell'obiettivo globale. Mettere in atto politiche che vanno a scapito del risultato aziendale per favorire il proprio, non si rivelerebbe una mossa vincente ed è questa la caratteristica che lo rende un efficace sistema di incentivazione manageriale.

Un'altra conclusione a cui sono giunto riguarda l'elemento centrale del sistema aziendale: il cliente. Nelle imprese tradizionali, vista l'alternativa ridotta, non si focalizzavano i controlli sulla soddisfazione del cliente mentre per le società di e-commerce, mettere in atto un buon sistema di customer satisfaction e il relativo controllo è di vitale importanza perché il mantenimento della base clienti è ciò su cui basa il suo successo una società di e-commerce.

In Dalani Italia questa attività è svolta in maniera molto efficiente attraverso diversi strumenti:

- La ricerca continua di nuovi brand in grado di ispirare e rendere piacevole la navigazione;
- La ricerca continua di prodotti sempre nuovi con un buon rapporto qualità/prezzo;
- La ricerca di un accorciamento dei tempi di consegna che, specie per chi adotta le flesh sales possono risultare molto lunghi, scoraggiando chi non è abituato a questo tipo di politica. Per farlo Dalani sta cercando nuovi metodi di consegna in grado di far risparmiare tempo come ad esempio la consegna diretta da parte del produttore senza far transitare la merce nei magazzini di Dalani.
- Un servizio post-vendita e di gestione delle lamentele molto efficiente;
- L'assegnazione di target al responsabile del customer care come il NPS, Net Promoter Score, che misura il tasso dei clienti soddisfatti.

Infine l'ultima conclusione a cui sono giunto riguarda la periodicità e l'automatismo della creazione dei report di controllo, due fattori che specie nelle società di e-commerce sono fattori critici di successo.

Essendo un mondo turbolento e soprattutto caratterizzato da enormi quantità di dati, più sono piccoli gli intervalli di tempo in cui viene fatto il controllo e più sono efficaci e dettagliati i controlli stessi.

In Dalani (ogni country), il sistema di Business Intelligence permette la creazione automatica giornaliera di report indicanti il fatturato, il margine e il numero di visite al dettaglio per ogni nazione, il che dà una grande mano nella fase di monitoraggio dei risultati. Per quanto riguarda invece gli altri valori, sono necessarie operazioni ad opera del Signor Palano e del Signor Fossarello in quanto alcuni valori come gli acquisti non possono essere riportati automaticamente con cadenza giornaliera perché derivano da processi di fatturazione complessa che coinvolgono più fornitori i quali fatturano alla società mensilmente.

In ogni caso la Cadenza mensile con cui avviene la predisposizione completa dei report di controllo possiede già un livello di dettaglio e di efficienza sufficiente.

Concludendo, tutti gli aspetti a livello di controllo di gestione che ho osservato direttamente in Dalani Italia, ma anche a livello di gruppo, sembrano adeguati con i target empirici che ho studiato e a testimoniare ci sono i risultati positivi ottenuti da quando è nata la società. Il continuo miglioramento di tali risultati dimostra inoltre che la gestione è orientata verso un obiettivo comune a tutti, sia internamente alle sedi nazionali che a livello globale di gruppo.