

# Controllo di gestione in fase post merger: il caso DTS S.p.A.

di Andrea Panizza (\*) Marco Gennari (\*\*) Michele Benvenuti (\*\*\*) Gilberto Montecchi (\*\*\*\*) e Marco Stella (\*\*\*\*\*)

L'introduzione del sistema di pianificazione e controllo di gestione costituisce di per sé - a causa degli sforzi e dei cambiamenti che inevitabilmente sono richiesti alla varie funzioni aziendali ed in particolare a quella AFC - un delicato momento di transizione organizzativa nei sistemi operativi aziendali e più in generale per l'equilibrio delle dinamiche interne di un'impresa. Quando l'introduzione di tale sistema avviene contemporaneamente alla fase di integrazione di due o più aziende a seguito di un'operazione di concentrazione, le complessità, a maggior ragione, aumentano, amplificandosi. Tuttavia, se le aspettative e la predisposizione al cambiamento, cui inevitabilmente l'organizzazione è sottoposta a seguito dell'operazione straordinaria, sono ben colte, la simultanea introduzione e integrazione di un adeguato sistema di budgeting e reporting può anche rappresentare un'occasione di crescita e di sviluppo. Nel presente contributo si descrive come un'impresa operante nel settore automotive abbia introdotto con successo il sistema di pianificazione e controllo di gestione durante la fase di integrazione post-concentrazione tra due aziende.

## Le operazioni straordinarie nell'economia delle imprese

Le operazioni straordinarie d'impresa e tra esse, in particolare, le operazioni di M&A (*Mergers & Acquisitions*) (1) sono quelle che consentono la crescita per linee esterne, configurandosi in manovre aziendali contraddistinte da elementi di eccezionalità e unicità, aventi come obiettivo la creazione di valore aziendale tramite l'implementazione di azioni che portano alla modificazione irreversibile dell'assetto societario e operativo dell'impresa (2).

La straordinarietà di tali operazioni si riconnette al fatto che a tale carattere può attribuirsi un multiforme significato (3):

- non ripetitività, nel senso che le operazioni straordinarie non caratterizzano la gestione corrente dell'impresa, ma sono effettuate raramente e con aperiodicità;
- dimensione, nel senso che le operazioni straordinarie assorbono o liberano consistenti risorse finanziarie e sono in grado di incidere profondamente sull'impresa e su tutte le sue funzioni aziendali, impattando profondamente sui bilanci;

- ambito aziendale, nel senso che i soggetti attivi nelle operazioni straordinarie sono generalmente caratterizzati da una certa complessità organizzativa;

### Note:

(\*) Partner di AP & Partners Srl - Incaricato nel corso di "Strategia e Pianificazione aziendale" - Dipartimento di Economia e Management Università di Ferrara

(\*\*) Consulente di Direzione Aziendale in Ferrara - AP & Partners Srl

(\*\*\*) Consulente di Direzione Aziendale in Ferrara - AP & Partners Srl

(\*\*\*\*) Dottore Commercialista e Revisore Legale in Modena - Partner Beta Commercialisti Associati

(\*\*\*\*\*) Amministratore Delegato Duerre Tubi Style Group S.p.A. (DTS S.p.A.) di Maranello

(1) Come si vedrà, la traduzione letterale in "fusioni e acquisizioni", se ricondotta alle sole forme tecniche della fusione societaria e dell'acquisizione di aziende o di partecipazioni, risulta riduttiva poiché le tipologie di operazioni che rientrano nell'M&A sono ben di più.

(2) M. Dallochio - A. Ricci, "Introduzione all'M&A", in M. Dallochio - G. Lucchini - M. Scarpelli, *Mergers & acquisitions*, Egea, Milano, 2015.

(3) Così - dal punto di vista essenzialmente finanziario e, quindi, qui adattato - P. Jovenitti, "Le operazioni di finanza straordinaria", in L. Guatri, *Trattato di economia delle aziende industriali*, Egea, Milano, 1988.

• esternalità, nel senso che le operazioni straordinarie sono generalmente effettuate nei confronti o in combinazione con entità esterne all'azienda.

Nell'accezione qui accolta, le operazioni straordinarie sono quindi tali essenzialmente per la configurazione che la struttura aziendale e/o dell'impresa subiscono a seguito dei processi ad esse sottesi. Esse sono per definizione di competenza dell'alta direzione e, data la loro interdisciplinarietà (4), in concreto vedono sempre l'intervento di professionisti e spesso - anche in base all'ambito aziendale ed al livello di complessità - di intermediari specializzati, generalmente di matrice finanziaria. Le operazioni straordinarie vengono individuate e classificate in base alla forma tecnico-giuridica prescelta. Sovente, uno stesso obiettivo strategico può essere perseguito utilizzando forme tecniche alternative, la cui scelta viene effettuata sulla base di diverse considerazioni, riconducibili alle seguenti categorie (5):

- 1) flessibilità, relativamente alla possibilità di identificare gli elementi (aziende o rami d'azienda, singoli beni) che si intendono trasferire ovvero combinare;
- 2) capacità di assicurare economiche "vie d'uscita" (6) dall'operazione qualora essa risulti insoddisfacente;
- 3) grado di complessità procedurale;
- 4) tipo di trattamento tributario (7) e problematiche connesse alla rappresentazione contabile, cioè all'impatto sui bilanci;
- 5) diverse opportunità di finanziamento legate a ciascuna forma tecnica;
- 6) grado di controllo manageriale (accentramento/decentramento decisionale) che le diverse forme tecniche consentono.

Le operazioni straordinarie, nell'accezione qui accolta, sono dunque quelle che consentono il trasferimento ovvero la combinazione tra aziende (8). Si parla, quindi, delle seguenti (9):

- la fusione;
- la scissione;
- la cessione (e l'affitto) d'azienda;
- il conferimento d'azienda in società;
- il trasferimento (cessione, conferimento, scambio) di partecipazioni di controllo.

L'esecuzione di un'operazione straordinaria, quando attuata tra soggetti indipendenti, comporta tutta una serie di passaggi

(selezione, valutazione, negoziazione, *due-diligence*), nei quali normalmente intervengono i diversi *advisor* delle parti coinvolte, che si concludono con la sottoscrizione dell'accordo e la chiusura della transazione. Affinché l'operazione di M&A abbia successo è tuttavia fondamentale la fase immediatamente successiva alla chiusura della transazione, ossia il processo di integrazione *post-merger*. Senza un'accurata gestione di questa fase, i rischi di insuccesso dell'operazione in termini di perdite economiche e, quindi, di distruzione di valore sono elevatissimi.

### ***Il processo di integrazione post-merger***

Il processo di integrazione successivo ad una concentrazione (10) aziendale costituisce un elemento cruciale per il successo dell'operazione straordinaria considerate non solo le

#### **Note:**

(4) Presentano, infatti, rilevanti aspetti di economia e finanza aziendale, di diritto commerciale e tributario.

(5) Si veda F. Gardi, *Fusioni ed altre combinazioni di imprese: finalità e tecniche di realizzazione*, Egea, Milano, 1990.

(6) In tal senso, si pensi all'affitto d'azienda in alternativa alla cessione.

(7) La variabile tributaria ha indubbiamente sempre rivestito un ruolo cruciale nella scelta della forma tecnica per dare esecuzione ad un processo di acquisizione ovvero di concentrazione aziendale ed anzi, specialmente in passato, spesso talune agevolazioni fiscali erano più una motivazione per la quale si dava corso ad operazioni straordinarie che non una variabile di cui tenere conto nella scelta della forma tecnica.

(8) Si precisa che, nel prosieguo, quando si parlerà di operazioni relative all'azienda, queste possono riguardare anche singoli rami aziendali.

(9) Nella letteratura giuridica, economico-aziendale e finanziaria, in base all'ottica con cui ci si pone, si possono trovare le più svariate definizioni e classificazioni: si pensi solo alle definizioni di apporto, scorporo, concentrazione, che non trovano corrispondenza terminologica con le operazioni straordinarie previste dal Codice civile e dalle norme fiscali mentre, al contrario, la trasformazione societaria - che non comporta il trasferimento o la combinazione di attività imprenditoriali - e la liquidazione - che normalmente comporta la disgregazione dei complessi aziendali - sono dal punto di vista civilistico e fiscale anch'esse operazioni straordinarie. Non di rado sono ricomprese tra le operazioni straordinarie anche la costituzione di società e l'avvio (*start-up*) dell'attività, gli aumenti e le riduzioni di capitale, l'emissione di prestiti obbligazionari, la quotazione in borsa, gli accordi di collaborazione tra imprese (*joint venture*, consorzi, reti d'impresa), le riconversioni produttive, le ristrutturazioni finanziarie.

(10) Si è volutamente usato tale termine, cui non corrisponde alcuna delle operazioni straordinarie definite dal legislatore civilistico e da quello fiscale, in quanto il tema qui affrontato non cambia a fronte delle diverse forme tecniche.

variabili industriali, organizzative e finanziarie ma anche quelle emotive che caratterizzano tali processi. È abbastanza indubbio che i processi di integrazione incontrino forti resistenze da parte dei dipendenti delle aziende oggetto dell'operazione straordinaria. Uno dei principali errori che si possono commettere in questi casi è quello di ritenere che il processo di integrazione sia un processo meccanico e automatico, ancorché da monitorare e da gestire adeguatamente, ma che il successo dell'operazione è determinato dalle scelte strategiche operate prima della conclusione del *deal*, se non ancora prima, nella fase di pianificazione (11).

È allora molto importante avere chiari gli obiettivi dell'operazione di M&A al fine sia di formulare una buona strategia per la negoziazione sia di gestire in modo adeguato l'integrazione.

Ad esempio, in operazioni straordinarie volte alla crescita è necessario realizzare tempestivamente l'integrazione di alcune funzioni aziendali, tra le quali gli acquisti, l'amministrazione finanza e controllo, l'*information technology*, al fine di ridurre le sovrapposizioni di mansioni e di ruoli.

## La concentrazione delle aziende produttive di Duerre S.r.l. e Tubi Style S.r.l.

Duerre nasce nel cuore della c.d. *Motor Valley*, dedicandosi alla produzione di serbatoi olio e carburante, in particolare per automobili e motocicli.

Tubi Style - che si occupa della costruzione di sistemi di scarico per motori - viene fondata nel 1987. Duerre e Tubi Style, oltre alla figura di un rilevante socio, condividono il settore di sbocco (la clientela, composta di case automobilistiche e motociclistiche con marchi di pregio), alcune fasi dei rispettivi processi produttivi ed hanno le proprie sedi - in cui si sono entrambe trasferite da pochi anni - nella medesima zona industriale.

Nel corso del 2011, i soci ed il *management* iniziano a ragionare di una possibile "fusione", dalla quale si aspettano di avviare un processo di crescita e di cogliere sinergie tecniche e commerciali. Al termine di un complesso percorso di analisi di convenienza e di fattibilità dell'operazione, oltre che di valutazione dei due compendi aziendali, è stata

presa la decisione di dar corso alla concentrazione tra le due aziende (escludendo le due componenti immobiliari) mediante un'operazione di scissione doppia (12). Al fine di dar esecuzione all'operazione con effetto dal 1° gennaio 2012 e poter "gestire" anticipatamente i vari adempimenti, la *newco* da considerarsi la beneficiaria della scissione, anziché essere costituita con l'atto di scissione, è stata costituita anticipatamente con denominazione Duerre Tubi Style Group S.p.A. abbreviabile in DTS S.p.A. (l'operazione così strutturata ha anche evitato che una delle due venisse incorporata dall'altra, con tutte le conseguenze, anche psicologiche, del caso). Nel 2011, Duerre ha conseguito ricavi per euro 6,9 milioni con una media di n. 37 dipendenti, mentre Tubi Style ha conseguito ricavi per euro 6,4 milioni, con una media di n. 49 dipendenti in forza. Nel 2015, DTS ha conseguito ricavi per 18,4 milioni di euro con una media di 103 dipendenti in forza.

## L'introduzione del sistema di budgeting e reporting

L'aumento della complessità aziendale conseguente al processo di concentrazione, ha fatto immediatamente percepire al *management* l'esigenza di dotarsi di un adeguato sistema di controllo di gestione. A ciò si aggiunge l'obbligo della tenuta della contabilità fiscale di magazzino che le "nuove" dimensioni aziendali avrebbero fatto scattare dal 2015 per DTS. Obbligo al quale non erano assoggettate né Duerre né Tubi Style (13).

### Note:

(11) F. Pippo, "Il processo di integrazione *post* acquisizione", in M. Dallochio - G. Lucchini - M. Scarpelli, *Mergers & acquisitions*, Egea, Milano, 2015.

(12) Sulla duttilità della scissione e sulla sua idoneità della scissione alla realizzazione di concentrazioni aziendali si rimanda a R. Perotta - L. Bertoli, *Le operazioni straordinarie. Conferimento d'azienda e di partecipazioni, fusione e scissione*, Giuffrè, Milano, 2015.

(13) La normativa fiscale, infatti, impone espressamente che a partire dal secondo periodo di imposta successivo a quello in cui, per la seconda volta consecutivamente, i ricavi superano i 5.164.568,99 di euro e il valore delle rimanenze supera l'importo di euro 1.032.913,80, l'azienda debba tenere la contabilità fiscale di magazzino, per le seguenti categorie di beni:

- merci destinate alla vendita;
- materie prime, sussidiarie, parti componenti e altri beni aventi consistenza fisica, destinati a essere fisicamente incorporati nei prodotti;

(segue)

L'obbligo della contabilità fiscale di magazzino ha determinato, almeno nel primo periodo di sua applicazione, un problema organizzativo legato al fatto che le due aziende esercitano le loro attività in tre diversi stabilimenti produttivi non adiacenti tra loro.

Lo svolgimento del processo produttivo della nuova società è, pertanto, suddiviso su tre *plant* (ancorché riconducibili a quattro unità in quanto due sono adiacenti tra loro), specializzati nella realizzazione di prodotti tra di loro diversi, con conseguenti differenti processi produttivi.

L'obbligo della tenuta della contabilità fiscale di magazzino *in primis* e lo sviluppo del sistema di contabilità industriale hanno provocato diversi quesiti, sulle cui risposte è stato progettato il nuovo modello di controllo di gestione:

- come mappare i diversi stabilimenti produttivi e i diversi prodotti?
- come individuare i processi produttivi e i centri di costo?
- come organizzare l'ufficio tecnico e costruire le nuove distinte base?
- come registrare il costo del personale dipendente impiegato nella produzione?
- come concentrare e controllare il processo di approvvigionamento?
- come ridefinire il piano dei conti?
- come integrare il sistema di *reporting* con il sistema di *budgeting*?

Questi quesiti saranno affrontati singolarmente nel prosieguo dell'articolo.

### ***Gli stabilimenti produttivi e i prodotti realizzati***

Come precedentemente accennato, la produzione della società è distribuita su tre diversi *plant*, denominati DTS1, DTS2 e DTS3. Quest'ultimo avendo al suo interno un ulteriore reparto, si suddivide in DTS3 e DTS4. In altre parole, mentre i *plant* "fisici" sono tre, nel sistema di controllo di gestione si considerano quattro stabilimenti produttivi.

Nel primo stabilimento (DTS1) si producono:

- tubi di scarico destinati all'equipaggiamento auto realizzate dai principali produttori di *supercar*;
- prototipi realizzati in base alle specifiche richieste dai clienti (auto di serie, auto d'epoca, auto da competizione);

- prototipi per la futura produzione in serie (o miniserie).

La produzione si divide quindi in due diverse modalità: produzione di tubi di scarico in "serie" e produzione di prototipi.

Entrambe le produzioni attingono materiali dall'unico magazzino presente all'interno dello stabilimento, suddiviso a sua volta in tre aree distinte: la prima che accoglie i tubi, la seconda che ospita tutto il materiale accessorio e di consumo, la terza in cui sono confezionati e sistemati i prodotti finiti.

Nel secondo stabilimento (DTS2) si producono i serbatoi per olio e combustibile destinati all'equipaggiamento delle auto realizzate dai principali produttori di *supercar*. Anche in questo stabilimento è presente un reparto "prototipi" funzionale alla progettazione dei serbatoi che saranno in futuro prodotti in serie (o miniserie), ma di dimensioni più modeste rispetto a quello presente in DTS1 e con ambizioni sicuramente diverse (non sono direttamente richiesti dal mercato serbatoi particolari ma sono solamente destinate a necessità interne).

Anche in questo caso il magazzino da cui la produzione attinge i materiali può essere idealmente suddiviso in tre diverse aree: la prima che accoglie le lamiere, la seconda che ospita tutto il materiale accessorio e di consumo, la terza in cui sono confezionati e sistemati i prodotti finiti.

Nel terzo stabilimento (DTS3), diversamente dai precedenti, si producono i serbatoi per il combustibile destinati all'equipaggiamento delle moto prodotte in serie. La particolarità di questo stabilimento, come anticipato in precedenza, è che al suo interno racchiude un'appendice produttiva che, per semplicità, viene

#### **Note:**

(continua nota 13)

- materie prime tipicamente consumate nell'attività produttiva di servizi;
- semilavorati, se distintamente classificati in inventario e acquistati da fornitori (i prodotti in corso di lavorazione non sono soggetti);
- prodotti finiti;
- imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti, come bottiglie, scatole in plastica, flaconi, ecc., destinati a essere venduti con il prodotto;
- materie prime e altri beni incorporati durante la lavorazione dei beni del committente.

identificata come se fosse un altro stabilimento, prendendo la denominazione DTS4. Anche se sdoppiato in due entità, DTS3 e DTS4, presentano le stesse caratteristiche, ed è per questo che vi è un reparto per la prototipazione comune che è assolutamente funzionale alla progettazione dei serbatoi che saranno in futuro prodotti in serie (o miniserie).

In DTS3 e DTS4, a differenza dei precedenti, arrivano solo semilavorati stampati che poi vengono assemblati, in parte manualmente e in parte con *robot*. Anche in questi stabilimenti è presente un magazzino che può essere idealmente scisso in tre aree: la prima accoglie i semilavorati, la seconda ospita tutto il materiale accessorio e di consumo e la terza in cui sono confezionati e sistemati i prodotti finiti. Questa analisi preliminare, seppur elementare, ha rappresentato un'importante presa di coscienza sulla situazione da cui partire per impostare il sistema di controllo di gestione.

### ***Dall'analisi dei processi produttivi alla definizione dei centri di costo e di profitto***

I quattro stabilimenti di DTS sviluppano la produzione attraverso processi molto diversi gli uni dagli altri. Questa disparità è determinata non solo dalla tipologia di prodotto, ma anche da altri fattori che, sostanzialmente, possono essere così riassunti:

- livello tecnologico disomogeneo tra gli stabilimenti;
- diverso approccio organizzativo dei responsabili di produzione;
- caratteristiche intrinseche della materia prima e delle modalità di lavorazione della stessa.

Per questo motivo, si è operata una netta divisione del sistema di controllo di gestione in funzione degli stabilimenti produttivi, prima ancora che in base ai prodotti. Questo significa che per ogni stabilimento (DTS1, DTS2, DTS3 e DTS4) sono stati dapprima individuati i processi produttivi per poi dettagliare i rispettivi centri di costo.

Alla base di questa scelta vi è anche un'altra motivazione. Dovendo calcolare il costo orario di trasformazione industriale, si è ritenuto opportuno ragionare per stabilimento e non per prodotto, per renderlo il più allineato possibile alle caratteristiche produttive dei vari stabilimenti.

Dall'analisi puntuale dei processi produttivi sono stati ricavati i seguenti centri di costo che, nelle Tavole da 1 a 5, sono stati suddivisi per stabilimento.

**Tavola 1 - Centro di costo produttivi DTS1**

CENTRO DI COSTO PRODUTTIVI DTS1
Taglio tubo
Curvatura tubo
Deformazione lamiera/Calandratura/Stampaggio
Robot saldatura
Saldatura manuale/Assemblaggio/Controllo tenuta
Macchine utensili
Lavaggio
Rifinitura
Finizione, controllo e imballo
Prototipi - R&S
Puntatura
Robot di saldatura CMT

**Tavola 2 - Centro di costo produttivi DTS2**

CENTRI DI COSTO PRODUTTIVI DTS2
Taglio laser
Punzonatrice
Curvatura tubo
Deformazione lamiera
Robot saldature
Saldatura manuale/Assemblaggio
Lavaggio
Controllo di tenuta
Verniciatura
Finitura
Stampaggio lamiera
Montaggio
Finizione, controllo e imballo
Prototipi - R&S
Attrezzatura/costruzioni interne

Tavola 3 - Centro di costo produttivi DTS3

CENTRI DI COSTO PRODUTTIVI DTS3
Saldatura robotizzata
Saldatura manuale/Assemblaggio
Controllo di tenuta
Lavaggio

Tavola 4 - Centro di costo produttivi DTS4

CENTRI DI COSTO PRODUTTIVI DTS4
Saldatura robotizzata
Controllo di tenuta
Lavaggio ultrasuoni

Tavola 5 - Centro di costo produttivi DTS5

CENTRI DI COSTO AUSILIARI
Logistica trasporti interni (DTS1)
Magazzino (DTS1)
Logistica/trasporti interni (DTS2)
Magazzino (DTS2)
Logistica/trasporti interni (DTS3)
Magazzino (DTS3)
Logistica/trasporti interni (DTS4)
Magazzino (DTS4)
Qualità (metrologia)

A questi si aggiungono i centri di costo c.d. a "spese generali" che seguono una struttura particolarmente articolata. Questi ultimi così suddivisi come riportato in Tavola 6.

#### ***Il legame tra ufficio tecnico, distinte base di produzione e magazzino fiscale***

Dopo aver definito accuratamente il processo produttivo è stata concentrata l'attenzione sull'aggiornamento delle "vecchie" distinte base di produzione e sulla progettazione di quelle "nuove", in modo tale da metterle il più velocemente possibile "a disposizione" della contabilità fiscale di magazzino.

Tavola 6 - Centri di costo a spese generali

CENTRI DI COSTO A SPESE GENERALI
Ufficio acquisti <i>supply chain</i>
Ufficio tecnico
Qualità (certificazione)
Commerciale e <i>marketing</i>
Amministrazione
Risorse umane
Servizi generali (DTS1)
Servizi generali (DTS2)
Servizi generali (DTS3)
Servizi generali (DTS4)
Servizi generali
Direzione produzione (DTS1)
Direzione produzione (DTS2)
Direzione produzione (DTS3)
Direzione produzione (DTS4)

In particolare, per quanto riguarda le "vecchie" distinte base di produzione, si è provveduto ad aggiornare immediatamente quelle che avevano una ricorrenza maggiore, rimandando il controllo di quelle residuali al momento dell'eventuale richiesta del "lancio" di produzione. Al contrario, le "nuove" distinte base di produzione sono state, invece, progettate elencando la gerarchia di lavorazioni (cicli/fasi), interne ed esterne, e indicando i relativi impieghi di materiale secondo un coefficiente specifico. I metodi per la determinazione dei tempi utilizzati in DTS sono stati di due tipi: il rilevamento diretto, e l'utilizzo delle tabelle dei tempi *standard*. Il ciclo di lavoro è gerarchicamente composto da operazioni e queste, a loro volta, da fasi e azioni.

Nel rilevamento diretto si verificano direttamente i tempi manuali tenendo presente che il tempo necessario per compiere un'azione è dipendente da variabili legate all'operatore, cioè dalla sua abilità, stanchezza, concentrazione e dall'impegno. Per questo motivo un tempo rilevato su uno o più operatori distinti che compiono la stessa operazione può risultare anche molto diverso. Per poter ottenere dei

dati oggettivi bisogna utilizzare dei correttivi che riconducano i tempi all'efficienza normale degli operatori.

Il rilevamento a tempi *standard* è utilizzato inizialmente quando la lavorazione dev'essere ancora effettuata e l'assegnazione dei tempi si fa ricorrendo ad opportune tabelle di tempi *standard*. Questo sistema si basa sull'utilizzo di una banca dati fondamentale per la prevenzione dei tempi, che viene compilata assumendo che azioni uguali, eseguite con la stessa efficienza, necessitano dello stesso tempo (14). Non bisogna dimenticare che, con la fusione delle società, anche l'ufficio tecnico ha seguito la stessa sorte, imponendo il "travaso" delle distinte di un'azienda all'interno del *database* del *software* dell'altra.

In questo contesto, quindi, si è dovuto operare in modo serrato sia per uniformare i due sistemi informativi delle società precedentemente divise, sia per allineare il *software* utilizzato per la progettazione al *software* gestionale. In questo modo, i nuovi codici padre/figlio dei prodotti creati dall'ufficio tecnico per le distinte base di produzione (ma allo stesso modo anche quelli già esistenti prefusione) si interfacciano con il *software* gestione con l'obiettivo di tracciare, al lancio dei lotti di produzione, i versamenti o scarichi di magazzino.

In base alla programmazione della produzione e all'aggiornamento delle statistiche di magazzino sono infine stimati i fabbisogni di materiali e processati gli ordini a fornitori. I materiali di produzione, una volta arrivati nei rispettivi stabilimenti, sono controllati e caricati nel *software* gestionale da parte dei singoli responsabili di magazzino aggiornando così i dati.

### **Lavorazioni interne e costo del personale dipendente**

Il costo del personale dipendente di produzione, ad oggi, rappresenta l'ultimo *step* da definire dettagliatamente. Mentre in DTS3 e DTS4 il personale impiegato è sempre stato abituato ad utilizzare il *badge* durante lo svolgimento delle proprie attività, e quindi a scaricare i minutaggi delle fasi sulle diverse lavorazioni, negli altri stabilimenti questo non è ancora stato possibile.

Per questo motivo, tutto il personale, sia diretto che indiretto, è stato singolarmente assegnato al centro di costo al quale è riconducibile lo

svolgimento della principale attività. Questa attribuzione è stata comunicata al consulente del lavoro in modo tale che possa procedere con l'elaborazione dei cedolini paga e, conseguentemente, fornire adeguata informativa al servizio amministrativo per la registrazione in contabilità dei costi del personale dipendente, opportunamente localizzati in ogni singolo centro di costo.

Lo stesso trattamento è riservato alla registrazione dei costi del personale interinale. In questo caso, in assenza dell'intervento del consulente del lavoro, è la fattura della società che fornisce il lavoro interinale a riportare i costi riconducibili ai singoli centri di costo nei quali hanno prestato la loro attività le singole persone.

Così come il costo, anche le ore lavorate seguono la stessa attribuzione ai diversi centri di costo. Questo consente di calcolare il costo orario di trasformazione industriale per centro di costo e di stabilimento. L'approccio metodologico sopra descritto è stato reso possibile considerando che il personale dipendente e interinale impiegato nel processo produttivo non subisce significativi spostamenti e "prestiti" a reparti diversi da quelli a cui sono mensilmente assegnati.

### **La gestione e il controllo degli altri acquisti e la registrazione per centro di costo**

Per quanto riguarda l'acquisto dei materiali che non rientrano nelle giacenze di magazzino, si è reso indispensabile, dopo la fusione, chiarire le modalità da seguire per effettuare gli acquisti ed imputare le spese ai diversi centri di costo utilizzatori.

Semplificando il tutto, la procedura segue il seguente *iter*: la richiesta di acquisto è corredata con il nome del responsabile del centro di costo utilizzatore. Sulla base dell'importo, la richiesta di acquisto deve essere (o meno) autorizzata. Una volta confermata la richiesta d'acquisto, ricevuta e controllata la merce, i due documenti, devono poi essere arricchiti dalla fattura. Tutto il materiale cartaceo arriva così in amministrazione che, grazie all'indicazione del nome presente nella richiesta di acquisto, può registrare correttamente la fattura per centro di costo.

#### **Nota:**

(14) M. Minati, *Tempi e Metodi*, IPSOA, 2012.

In questo modo nessuna informazione relativa ai costi può essere “persa” all’interno del processo informativo.

### ***L’adattamento del piano dei conti***

La fusione delle due società ha inevitabilmente impattato anche sul piano dei conti comportandone l’aggiornamento. In particolare per quanto riguarda i conti riconducibili ai ricavi, ai costi variabili e ad alcuni costi fissi.

In particolare si è reso indispensabile dettagliare i sottoconti relativi ai ricavi specificando le diverse famiglie di prodotto. Allo stesso modo, anche i principali costi variabili relativi all’acquisto del materiale di produzione sono stati specificati in modo più analitico così come più analiticamente sono stati dettagliati i sottoconti riconducibili alle giacenze di magazzino. I sottoconti riconducibili ai costi fissi che hanno subito un certo processo di raffinamento sono principalmente quelli relativi alle utenze, in quanto suddivise per stabilimento, e alle manutenzioni, anch’esse suddivise per stabilimento in relazione ai macchinari e agli impianti destinatari degli interventi manutentivi.

Il resto del piano dei conti non ha subito modifiche strutturali particolari.

In questo senso, anche i conti relativi al personale non hanno subito una duplicazione in base agli stabilimenti in quanto le singole risorse sono state attribuite ai centri di costo utilizzatori con le modalità descritte al precedente paragrafo “Lavorazioni interne e costo del personale dipendente”.

### ***L’integrazione del sistema di reporting con il sistema di budgeting***

L’introduzione della contabilità industriale, con previsione di allocazione dei costi ai singoli centri di costo, associata ad un costante aggiornamento delle distinte base e alla tenuta di una puntuale contabilità di magazzino, sia a quantità che a valore, ha rappresentato in DTS Spa un percorso di crescita che ha contribuito alla creazione di molte informazioni rilevanti per il *management* aziendale. La presa di coscienza e la consapevolezza acquisita sui processi ha permesso di comprendere in modo più preciso le dinamiche di costo riconducibili alle diverse tipologie di produzione. L’elaborazione del *budget* annuale deve, pertanto, essere considerato come il risultato

finale di un percorso caratterizzato da fasi intermedie nelle quali si assiste alla graduale aggregazione di informazioni di diversa natura. La possibilità di disporre di *report* statistici in grado di fornire informazioni quantitative, di processo e commerciali (15), rappresenta una prima, importante, tappa del percorso di elaborazione del *budget*. La previsione delle singole quantità previste in vendita per singolo articolo nei vari mesi dell’anno favorisce, con il supporto di adeguati *software*, “l’esplosione” delle varie distinte base con conseguente quantificazione delle materie prime, dei componenti commerciali, dei tempi di lavoro diretto, delle lavorazioni esterne, ecc., necessari per la realizzazione del prodotto, con conseguente razionalizzazione delle attività di approvvigionamento. Lo sviluppo del *budget* dei centri di costo intermedi e generali rappresenta fase conclusiva dell’intero processo di elaborazione del *budget*. L’andamento storico dei singoli sottoconti di contabilità espressivi dei costi riconducibili a questi centri di costo esplicita, assieme alle indicazioni fornite dai vari responsabili di funzione, un importante riferimento per l’elaborazione delle proiezioni. Lo sviluppo del sistema di controllo di gestione ha, così, favorito lo svolgimento di un controllo puntuale delle *performance* aziendali tramite l’analisi di *report* periodici in cui, per singolo stabilimento, sono esposte le diverse marginalità.

Allo stesso modo, il costo orario di trasformazione industriale, seppur con le semplificazioni evidenziate in precedenza relativamente le ore scaricate dal personale di produzione, ha consentito la puntuale valorizzazione delle giacenze di magazzino, con conseguente miglioramento dell’intera gestione della contabilità fiscale di magazzino.

### **Sviluppi futuri e ulteriori miglioramenti**

L’obiettivo finale, sfruttando la stretta collaborazione con la società informatica che segue il sistema informativo aziendale, è quello di riuscire a creare dei cruscotti in grado di generare,

#### **Nota:**

(15) Ci si riferisce, ad esempio, a *report* statistici sul venduto, in grado di misurare quantità e valore per singolo articolo e mese di riferimento, unitamente alle specifiche strategie commerciali.



in tempo reale, una serie di informazioni rilevanti per il *management* aziendale, desideroso di essere costantemente aggiornato su livelli di fatturato, marginalità, andamento delle scorte, costo delle lavorazioni interne, ecc. Il sistema di controllo di gestione interno è, allo stato attuale, sicuramente ad un buon livello di sofisticazione, ma ancora meritevole di quel raffinemento che lo metta in condizione di soddisfare le esigenze informative del *management*, così come sopra descritte.

In questa direzione dovranno essere concentrate le energie e ricercati quei miglioramenti che, in particolar modo per quanto riguarda l'effettuazione dello scarico ore da parte del personale dipendente, contribuiranno ad incrementare la precisione di tutti gli elementi che concorrono alla definizione dei margini attesi e dei prezzi di vendita.

### Conclusioni

La gestione del sistema informativo rappresenta, nelle operazioni straordinarie, uno dei risvolti operativi più delicati. Tutte le aziende, infatti, così come le imprese oggetto di fusione in DTS, utilizzano un sistema informativo più o meno complesso che deve essere uniformato in funzione dell'operazione di fusione.

La pianificazione strategica, il sistema di controllo di gestione, il sistema di *reporting* periodico, il calcolo del costo orario di trasformazione industriale, nonché gli aspetti amministrativi e fiscali, sono solo una parte di tutta la mole delle informazioni che sono state riorganizzate in DTS con l'operazione straordinaria.

È indubbio come tutti i dati del sistema informativo generati, archiviati, conservati, analizzati e sviluppati nel corso della vita aziendale dalle due società siano profondamente legati al sistema informatico dell'impresa.

Per questo, l'azienda nata a seguito dell'operazione straordinaria, per continuare ad essere competitiva ha dovuto gestire efficacemente anche l'integrazione tecnologica del sistema informativo, facendo in modo che tutti gli operatori appartenenti alla stessa realtà aziendale fossero allineati da un punto di vista operativo, evitando così duplicazioni di funzioni e/o impieghi non ottimali di risorse tecnologiche (16).

Nell'esperienza DTS, il processo di integrazione *post* fusione intrapreso e i risultati ottenuti fino ad oggi, sono stati raggiunti grazie ad un'efficace convergenza tecnologica e informatica basata su un'intensa analisi dei processi e dei meccanismi aziendali. L'esigenza di attivare, a fronte della fusione, la contabilità fiscale di magazzino ha semplicemente aggiunto l'opportunità di gestire con progettualità un aspetto decisivo della gestione aziendale.

Le difficoltà che la direzione aziendale ha dovuto affrontare soprattutto negli aspetti di tipo *soft* (gestione dell'integrazione culturale, comunicazione, condivisione delle informazioni, ecc.) sono state affrontate al meglio e i risultati ad oggi raggiunti permettono di guardare positivamente al futuro della società.

---

#### Nota:

(16) S. Salvadeo - G. Tedeschi, *Le operazioni straordinarie e la gestione dei processi di acquisizione*, IPSOA, Milano, 2010, pag. 32.