

Università di Pisa



Facoltà di Farmacia

Corso di Laurea Specialistica in Farmacia

Tesi di Laurea:

**“L’utilizzo della contabilità direzionale per la
strategia dell’azienda farmacia”**

Relatore:

Dott. Franco Falorni

Candidato:

Giulio Galeazzi

Anno Accademico 2007/2008

Indice	Pag.
Introduzione	4
Capitolo 1: Contestualizzazione	6
1.1. La turbolenza del settore.....	7
1.2. Analisi del settore attraverso le cinque forze di Porter.....	8
Capitolo 2: La struttura organizzativa	13
2.1. Collegamenti intrastrutturali.....	14
2.1.a Collegamenti verticali.....	14
2.1.b Collegamenti orizzontali.....	15
2.2. Alternative di progettazione organizzativa.....	16
2.3. Modelli di struttura organizzativa.....	16
2.3.a Struttura funzionale.....	17
2.3.b Struttura funzionale con collegamenti orizzontali.....	18
2.3.c Struttura divisionale.....	18
2.3.d Struttura per area geografica.....	20
2.3.e Struttura a matrice.....	20
2.3.f Struttura orizzontale.....	22
2.3.g Struttura ibrida.....	24
2.4. Contingenze strutturali.....	24
2.5. Analisi delle contingenze strutturali per la farmacia.....	25
2.6. La struttura divisionale per la farmacia.....	28
Capitolo 3: Il decentramento del potere decisionale	29
3.1. Il bilancio.....	30
3.2. La contabilità generale e direzionale.....	32
3.3. La contabilità per responsabilità.....	34
3.4. Il <i>reporting</i> per segmento.....	35

Capitolo 4: Le <i>business unit</i> e il conto economico per segmento.....	39
4.1. Scomposizione della farmacia in <i>business unit</i>	39
4.2. La farmacia media.....	41
4.3 Controllo di gestione delle unità.....	42
4.3.a Divisione dei ricavi per segmento.....	42
4.3.b Classificazione e suddivisione dei costi.....	43
4.3.c Conto economico a margine di contribuzione.....	46
Conclusioni.....	48
Allegati.....	50
Bibliografia.....	63

Introduzione

La presa di coscienza della situazione attuale e la cognizione del cambiamento che negli ultimi anni ha investito a livello economico, legislativo e sociale il sistema farmacia ha evidenziato la necessità di analizzare in modo dettagliato i fattori che hanno portato all'odierno stravolgimento del settore.

Il mutamento destabilizzante che ha travolto tutto il sistema farmacia, cambiandone regole, standard e partecipanti, ha dato origine al vitale bisogno di una risposta pratica e concreta per i titolari delle farmacie trovatisi spiazzati e impreparati di fronte al cambiamento in corso. Questa tesi si propone come uno studio analitico del presente contesto, offre una panoramica delle diverse tipologie di progettazione della struttura organizzativa e, attraverso un'analisi delle diverse contingenze, cerca di delineare il modello più adatto ed efficace per affrontare la nuova condizione della farmacia. Per rendere operativa questa proposta di riorganizzazione dell'azienda è necessario l'utilizzo di un sistema informativo più ampio rispetto a quello tradizionale: la contabilità direzionale.

Nel Capitolo 1 la fase di cambiamento è contestualizzata attraverso uno studio dei fattori determinanti e un'analisi della situazione immediatamente precedente. La situazione di privilegio che caratterizzava la farmacia in passato ha predisposto allo stravolgente mutamento che crea oggi molte difficoltà.

Come schema di analisi per illustrare i fattori che agiscono sull'azienda farmacia è stato preso in considerazione quello ideato dall'economista statunitense Michael Porter, che prevede cinque forze competitive: l'intensità della competizione tra imprese nello stesso settore; l'ingresso sul mercato di nuovi concorrenti; il potere contrattuale dei fornitori; il potere contrattuale degli acquirenti; l'introduzione sul mercato di prodotti e servizi sostitutivi. Attraverso il loro esame sarà evidenziata la complessità e l'instabilità dell'ambiente in cui opera la farmacia.

Il Capitolo 2 si apre con la definizione di organizzazione per poi andarne a spiegare come si può strutturare e quali sono le variabili che influenzano la scelta di un tipo di struttura piuttosto che un altro. Queste variabili saranno esaminate per il caso specifico

della farmacia moderna e quest'analisi porterà alla scelta della struttura di tipo divisionale come la più adatta alla situazione attuale. Questa tipologia prevede che l'organizzazione sia divisa in *business unit* e che ognuna di esse sia gestita direttamente da un collaboratore, con un conseguente decentramento del potere decisionale.

Nel Capitolo 3 sono illustrati vantaggi e svantaggi del decentramento. Attraverso questa comparazione emerge la necessità di ampliare il sistema informativo. Lo strumento utilizzato da tutte le aziende è il bilancio d'esercizio; nel capitolo ne sono descritte le accezioni e le funzioni. In seguito, sono analizzate le differenze tra contabilità generale e direzionale, osservando che la seconda è quella più completa e adatta a soddisfare le necessità strutturali della farmacia. La divisione in unità dell'organizzazione e il decentramento del potere decisionale a livelli inferiori della gerarchia richiedono un controllo di gestione da parte del titolare. Questo avverrà tramite la contabilità per responsabilità e, nello specifico, con i *report* per segmento derivati dal conto economico a margine di contribuzione. Nel capitolo sono elencate le definizioni per la classificazione dei costi che dovranno essere riportati nel conto economico.

Il capitolo 4 è infine dedicato alla progettazione di un modello di organizzazione per la farmacia costruito sulla base di caratteristiche nella media, secondo i dati forniti dallo Studio Falorni. Successivamente, partendo da un conto economico riclassificato, attraverso vari passaggi di divisione dei ricavi e classificazione dei costi, si giungerà a redigere un *report* per segmento basato sulle percentuali dell'IMS-Health relative alle vendite delle farmacie italiane nel 2007. Verrà inoltre evidenziata l'utilità del conto economico a margine di contribuzione facendo i *report* relativi a quattro trimestri. Queste applicazioni dei dati economico-finanziari sottolineano l'importanza della contabilità direzionale per il controllo di gestione nella struttura divisionale.

Capitolo 1: Contestualizzazione

La farmacia ha sempre vissuto in un ambiente chiuso, mantenuto tale da leggi che la tutelavano dalle minacce di nuovi concorrenti diretti. La pianta organica delle sedi farmaceutiche¹, che regola il numero e la localizzazione delle farmacie, insieme all'esclusiva di vendita attribuita alla farmacia hanno posto delle barriere istituzionali che hanno creato un protezionismo del settore della distribuzione al dettaglio dei farmaci.

In questo sistema di mercato la farmacia si è adagiata in una situazione di privilegio senza pensare ad organizzarsi per affrontare un cambiamento sociale, economico e legislativo complesso come quello che sta avvenendo in questo periodo.

Una nuova visione ed una farmacia che si rinnova non sono necessarie solo al fronte di un cambiamento o una crisi, ma avrebbero dovuto essere da sempre punti chiave nella crescita da un punto di vista economico, sociale e di rapporto con i clienti.

Un'azienda stagnante e immobile non potrà essere elastica ai cambiamenti, si fermerà a guardarsi intorno mentre il mercato, la società ed i concorrenti cambiano, maturano e creano nuovi standard ai quali essa non può arrivare se non rivoluzionandosi. L'evoluzione dell'impresa non avrebbe quindi dovuto avvenire solo in visione di un inevitabile mutamento, ma doveva essere concepita fin dall'inizio come uno degli obiettivi principali della farmacia moderna, sempre più obbligata a mantenersi "al passo con i tempi".

La ricerca di nuovi strumenti, la riorganizzazione interna, lo studio di nuovi prodotti e servizi per il cliente non erano stimolati da una situazione che vedeva la farmacia ed i titolari fermi in una posizione quasi irremovibile. Questa mancanza di rigenerazione di mercato, dovuta alla carenza di iniziativa nel rinnovamento del sistema, è probabilmente anche determinata dai limiti professionali del farmacista stesso, non preparato dagli studi alle nozioni e gli strumenti di base di *management*.

Chi negli anni passati ha saputo rinnovarsi cercando di rivedere anche il ruolo del titolare, non solo come professionista ma anche come manager, ha creato una farmacia

¹ "La pianta organica delle sedi farmaceutiche di ciascun Comune costituisce un atto programmatico unico, scindibile in tanti provvedimenti quanti sono le sedi ed è redatta e deve essere sottoposta a revisione da parte dell'autorità sanitaria competente secondo le leggi regionali di decentramento delle relative funzioni con scadenza biennale, in funzione di una contemperazione degli interessi dell'organizzazione del servizio con le esigenze della popolazione, che non possono essere penalizzate da eventuali inadempienze della pubblica Amministrazione". Definizione tratta da B.R. Nicoloso, *Il sistema farmacia*, 1994, pag. 148

viva sia dal punto di vista di relazione con i clienti sia verso i cambiamenti: una farmacia dinamica.

1.1. La turbolenza del settore

La crescita e la differenziazione culturale che hanno mutato la società negli ultimi dieci anni hanno anche portato ad un'evoluzione nel cliente attivo nella ricerca di un buono stato di salute. Il concetto di salute è tangibilmente cambiato negli ultimi anni, infatti, anche l'O.M.S. (Organizzazione Mondiale della Sanità) la definisce, nella propria Costituzione, come “uno stato generale di benessere fisico, mentale e sociale del quale l'assenza di situazioni patologiche costituisce solo una parte”².

I clienti, sempre più autonomi e consapevoli delle proprie scelte, hanno evoluto la loro coscienza d'acquisto e aumentato i loro bisogni che sono in continuo cambiamento. La consapevolezza e l'informazione sono cresciute e il consumatore è sempre più attento a cosa acquista e a quale servizio gli viene proposto. Ad evidenziare questa crescita c'è l'incremento della disponibilità nelle famiglie italiane dell'accesso a internet che è passato dal 35,6% nel 2006 al 38,8% nel 2007. L'utilizzo di internet è cresciuto soprattutto tra i giovani: ne fa uso il 68,4% degli individui tra i 20 e i 24 anni³.

Così come sono cambiate e aumentate le esigenze del consumatore, proporzionalmente sono cambiati e aumentati i prodotti e i servizi proposti dal mercato. Il cliente si trova davanti ad una scelta quasi infinita che spazia dai beni di consumo ai servizi dei centri benessere. Si amplia il raggio di offerta e l'acquisto si fa più selettivo. La scala di valori che determina i bisogni primari e gli standard che definiscono la qualità della vita sono mutati insieme a una nuova cognizione dello star bene.

A contribuire alla rivoluzione che ha coinvolto la farmacia c'è anche un altro grave fattore, la crisi finanziaria che sta investendo la società occidentale negli ultimi anni. La minor disponibilità economica delle famiglie, un consumatore più intelligente e consapevole veicolato nelle scelte d'acquisto da nuovi modelli comportamentali e di vita fanno sì che la concorrenza sia ancora più dura.

² Definizione di salute presente nella Costituzione dell'Organizzazione Mondiale della Sanità (World Health Organization) redatta il 7 Aprile 1948.

³ Dati tratti da “Le tecnologie dell'informazione e della comunicazione: disponibilità nelle famiglie e utilizzo degli individui” Anno 2007, ISTAT. Disponibile sul sito Internet www.istat.it

Ad accentuare ulteriormente la complessità della situazione, c'è stato anche un cambiamento radicale a livello legislativo: una deregolamentazione e liberalizzazione del mercato dettate, oltre che da obiettivi nazionali, dalle linee esposte dalle direttive della Comunità Europea. Prima l'intervento legislativo indetto dal Ministro Storace nel 2005, che ha introdotto la possibilità di applicare sconti sui farmaci OTC e SOP, poi la cosiddetta Legge Bersani nel 2006, che ha apportato molteplici e significative modifiche normative, hanno sancito l'inizio del cambiamento.

Il clima di turbolenza innescato da questi mutamenti legislativi e sociali continua a destabilizzare il settore: ancora oggi la farmacia è alla ricerca delle strategie e degli strumenti giusti per adattarsi al nuovo scenario.

1.2. Analisi del settore attraverso le cinque forze di Porter

L'allargamento della concorrenza può essere analizzato attraverso lo schema di Porter⁴ (Figura 1) che descrive il sistema competitivo dove opera l'azienda; esso prevede cinque forze competitive:

- **l'intensità della competizione tra imprese nello stesso settore,**
- **l'ingresso sul mercato di nuovi concorrenti,**
- **il potere contrattuale dei fornitori,**
- **il potere contrattuale degli acquirenti,**
- **l'introduzione sul mercato di prodotti e servizi sostitutivi.**

⁴ Michael E. Porter ha ideato questo schema di riferimento sulla concorrenza allargata ed ha sviluppato questo modello nel libro *Il vantaggio competitivo*, Edizioni di comunità, 1985 (*Comptitive Advantage Creating and Substaining Superior Performance*)

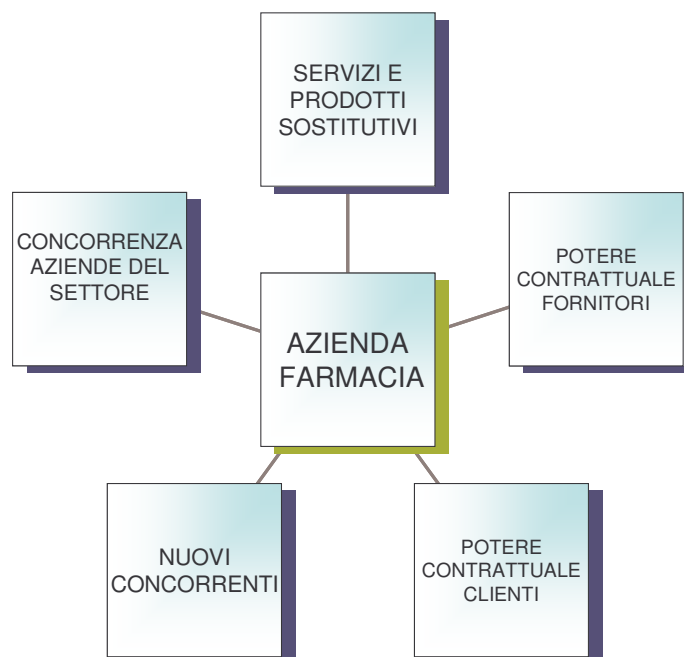


Figura 1. Schema delle cinque forze di Porter

Negli ultimi anni queste forze sono cambiate considerevolmente: da un lato l'evoluzione della società ha inciso sui clienti e ha portato allo sviluppo di nuovi prodotti e servizi, da un altro gli interventi legislativi hanno promosso l'intensificazione della competizione tra le farmacie e l'ingresso di nuovi concorrenti sul mercato e potrebbero cambiare il ruolo dei fornitori. Possiamo quindi dividere la schema di Porter in due sezioni: da una parte le forze che cambiano insieme alla società e dall'altra quelle che dipendono dalla regolamentazione normativa.

Le imprese concorrenti nello stesso settore sono le altre farmacie, private e pubbliche, la cui apertura e collocazione sul territorio sono regolamentate dalla pianta organica. Le farmacie sono disposte sul territorio in maniera capillare per offrire un servizio completo ai cittadini. Il rapporto tra loro è spesso più collaborativo che concorrenziale, Tuttavia dal 2005 la Legge promossa dal Ministro Storace⁵, e le relative modifiche, riguardante l'autorizzazione ad applicare sconti fino al 20% ai farmaci da banco (OTC) e a quelli senza obbligo di prescrizione medica (SOP), ha senz'altro aumentato il grado di concorrenza tra le farmacie.

⁵ Art. 1, Legge n. 149 del 26 luglio 2005

Per quanto riguarda i **nuovi concorrenti** nel settore della farmacia la cosiddetta Legge Bersani⁶ ha aperto la strada a nuovi punti di vendita⁷ come le parafarmacie e i corner della salute della GDO (Grande Distribuzione Organizzata). La legge ha esteso la possibilità di vendita di tutti i farmaci o prodotti non soggetti a prescrizione medica anche ad esercizi commerciali diversi dalle farmacie, la vendita è consentita in appositi reparti, alla presenza e con l'assistenza personale e diretta al cliente di uno o più farmacisti.

Questa liberalizzazione del mercato insieme alla possibilità di effettuare sconti pone la farmacia in un ambiente concorrenziale nuovo: si trova a dover competere con gli altri esercizi commerciali a livello di prezzi. Il potere contrattuale e l'esperienza nel campo del marketing della grande distribuzione obbliga la farmacia a prendere coscienza del proprio ruolo nel nuovo scenario che si sta delineando, non solo un centro di distribuzione di farmaci ma un importante punto di riferimento dove trovare prodotti e servizi per la salute. È proprio su questi servizi caratteristici che la farmacia deve puntare non potendo competere a livello di prezzi; “basta considerare che la GDO ha determinato un prezzo di vendita al pubblico medio più basso del 23% rispetto al prezzo massimo applicabile su tutte le referenze in vendita (sebbene queste siano decisamente inferiori a quelle disponibili in farmacia), e le farmacie hanno fissato un prezzo di vendita mediamente inferiore del 10% rispetto al tetto massimo su circa il 30% delle confezioni in vendita”⁸.

Il potere contrattuale dei fornitori, in un ambiente instabile e incerto come quello attuale, potrebbe crescere notevolmente nei prossimi anni. I recenti cambiamenti legislativi che hanno riguardato la farmacia non si riferiscono semplicemente al settore farmaceutico, ma riguardano in modo più ampio le direttive europee e nazionali sulla libera competizione del mercato. Per questo motivo è opinione comune tra i professionisti del sistema farmacia che questi ultimi interventi normativi rappresentino i primi passi verso una maggiore liberalizzazione del mercato. Si prospetta così un avvicinamento alla situazione presente in Gran Bretagna, dove le grandi multinazionali della distribuzione del farmaco sono potute entrare a valle della filiera acquistando

⁶ Art. 5, Legge n. 248 del 4 agosto 2006

⁷ Nel dicembre 2007 la parafarmacie erano 1736 e i corner della salute della GDO erano 162. Nel 2007 il mercato dei farmaci di automedicazione era così segmentato: farmacie 96.5%; corner GDO 2.1%; parafarmacie 1.4% (dati tratti dal sito Internet <http://anifa.federchimica.it>). Secondo dati aggiornati al maggio 2008 le parafarmacie erano 2319 e i corner della GDO 243; insieme hanno raggiunto il 7,6% del mercato (dati tratti dal sito Internet www.agi.it)

⁸ Numeri e indici dell'automedicazione- Edizione 2008. Disponibile sul sito Internet <http://anifa.federchimica.it>

farmacie⁹. Se uno scenario simile si dovesse attuare anche in Italia, la farmacia si troverebbe ad affrontare dei concorrenti che hanno, per loro natura, obiettivi diversi, strategie più efficaci e strumenti più potenti.

È proprio in una situazione del genere che cambierebbe il rapporto della farmacia con i fornitori: le farmacie di proprietà delle multinazionali avrebbero un potere contrattuale e delle risorse molto più grandi rispetto alle farmacie private.

Il potere contrattuale degli acquirenti è cresciuto in modo esponenziale insieme ad un consumatore sempre più consapevole. Il cliente non è più un soggetto passivo che consegna al farmacista la ricetta del medico, spesso senza neanche conoscere il nome del farmaco prescritto. C'è un pubblico maturo che da un lato pretende informazioni sempre più dettagliate sui prodotti da acquistare, dall'altro è attento a tutto il contesto nel quale la vendita si svolge ed è pronto a cambiare se i propri bisogni non sono capiti o soddisfatti¹⁰. La clientela è culturalmente sempre più evoluta e differenziata ed il farmacista deve rispondere a richieste sempre più specifiche. La formazione, la conoscenza approfondita dei prodotti, il saper comprendere e consigliare sono aspetti fondamentali per poter essere all'altezza delle aspettative dei clienti.

L'introduzione di prodotti e servizi sostitutivi sul mercato è stata la risposta alla nuova concezione di salute e i nuovi standard di benessere che hanno portato il consumatore a cercare di soddisfare le proprie esigenze in altri luoghi rispetto alla farmacia. La grande presenza sul territorio di palestre, centri *wellness* ed erboristerie evidenzia questo fenomeno. La ricerca di uno stato di salute completo ed i nuovi modelli imposti dalla società spingono il cliente al di fuori della farmacia alla ricerca di nuove ed alternative risposte al proprio bisogno di benessere e cura dell'organismo.

⁹ Il gruppo Celesio Gehe gestisce 1339 farmacie, il gruppo Alliance Boots 2700 farmacie. Dati tratti dal sito Internet www.b2b.farmacia.it.

¹⁰ Quanto i cittadini siano interessati ad avere servizi in farmacia è stato uno degli obiettivi della ricerca condotta dalla società Added Value: sono stati raccolti oltre 6.200 questionari, compilati da persone durante una loro visita in farmacia e gli intervistati, alla domanda 'Quali servizi vorrebbe venissero svolti dalla sua farmacia?' hanno risposto indicando: i principali esami del sangue (52%), prenotazione di esami e visite specialistiche (37%), presenza dell'infermiere per le iniezioni (26%), piccole medicazioni di pronto soccorso (24%). I risultati del questionario sono stati illustrati a Firenze nel corso della prima giornata del convegno "Farmacia e Futuro" promosso dalla scuola superiore Sant'Anna in collaborazione con Boehringer Ingelheim. Dal questionario è poi emerso che i cittadini hanno molta fiducia nei farmacisti e gli affiderebbero volentieri anche servizi oggi svolti da strutture ospedaliere.

L'analisi delle cinque forze competitive dello schema di Porter evidenzia quanto l'ambiente in cui opera la farmacia sia instabile e complesso. Questo continuerà a mutare sia per la normale evoluzione della società, che proseguirà a trasformare molti dei fattori e dei soggetti che riguardano il sistema farmacia, sia per l'assestamento di tutto il settore farmaceutico alla crisi finanziaria mondiale e agli interventi legislativi che lo hanno riguardato. Negli ultimi anni sono cedute molte delle sicurezze che i titolari avevano in passato e la situazione potrebbe cambiare ancora in modo rilevante. La farmacia si deve adesso adattare al nuovo scenario e prepararsi per affrontare il futuro in maniera diversa: deve essere reattiva ad ogni cambiamento e, per farlo, deve avere gli strumenti adatti per riconoscere i mutamenti e per poter rispondere nel modo più rapido ed efficace possibile. Deve trovare un suo equilibrio per rinforzare la solidità delle sue basi, come punto di partenza per rinnovarsi e proporsi sempre nuova, offrendo servizi insostituibili per concorrere in un mercato sempre più difficile. La formazione e la preparazione dei farmacisti dovranno essere un punto di forza della farmacia, la risorsa in più con cui competere con gli antagonisti del settore. Per raggiungere questo risultato ogni collaboratore dovrà essere sempre più vicino al cliente, comprenderne i bisogni e soddisfare le sue esigenze.

La farmacia ha quindi bisogno di vivere a stretto contatto con l'ambiente esterno per comprenderne i mutamenti e da essi costruire gli obiettivi e le strategie per guardare al futuro come un'azienda attiva e non più passiva.

Capitolo 2: La struttura organizzativa

“Le organizzazioni sono entità sociali guidate da obiettivi, progettate come sistemi di attività deliberatamente strutturate e coordinate che interagiscono con l’ambiente esterno”¹¹.

Le organizzazioni sono fatte dalle persone e dalle loro reciproche relazioni, esistono quando le persone che la costituiscono interagiscono tra loro nell’esercizio di funzioni che aiutino a conseguire gli obiettivi. I manager strutturano e coordinano deliberatamente le risorse organizzative per raggiungere i fini dell’organizzazione, essa non può esistere senza interagire con clienti, fornitori, concorrenti e gli altri elementi dell’ambiente esterno. Per questo un’organizzazione può essere vista come un sistema aperto che deve interagire con l’ambiente esterno per sopravvivere: consuma ed esporta risorse verso l’ambiente, non può isolarsi ma deve continuamente cambiare per adattarsi ad esso.

La struttura organizzativa è definita da tre compiti chiave:

- 1- indicare i rapporti di dipendenza formale, compresi il numero dei livelli gerarchici e lo *span of control* di manager e supervisori;
- 2- identificare il raggruppamento di individui in unità organizzative e delle unità nella totalità dell’organizzazione;
- 3- concepire una progettazione di sistemi che assicurino una comunicazione e un coordinamento efficaci e l’integrazione degli sforzi fra le unità organizzative.

I primi due elementi definiscono il carattere verticale della gerarchia della struttura, mentre il terzo elemento riguarda gli schemi di interazione tra i dipendenti dell’organizzazione.

La struttura organizzativa viene rappresentata da un organigramma che illustra le varie componenti dell’organizzazione, i loro collegamenti interni e il loro collocamento nell’insieme (vedi Figura 2).

¹¹ Cfr. Richard L. Daft, *Organizzazione aziendale*, Apogeo, Milano 2001, p. 16

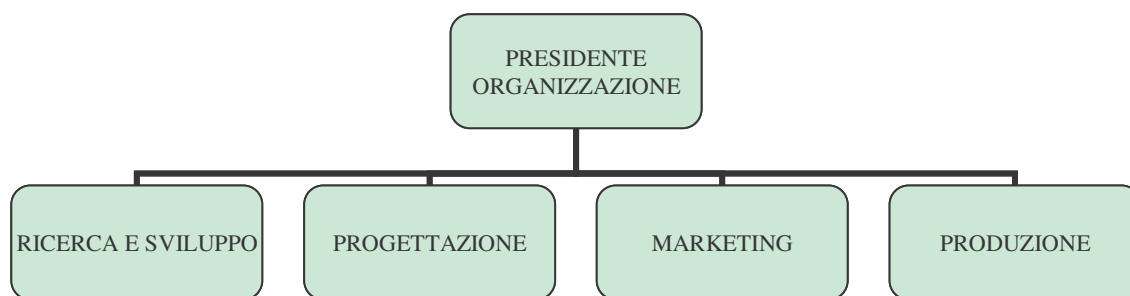


Figura 2. Esempio di organigramma

2.1. Collegamenti infrastrutturali

L'organizzazione dovrebbe essere progettata per fornire un flusso d'informazioni sia verticale sia orizzontale per poter raggiungere gli obiettivi generali.

L'organizzazione tradizionale, progettata per l'efficienza, usa soprattutto i collegamenti verticali per la comunicazione e il controllo, mentre le organizzazioni più moderne sono orientate verso i collegamenti orizzontali che sono progettati per il coordinamento e la collaborazione con un'implicita riduzione del controllo.

Tutte le organizzazioni necessitano di entrambi i collegamenti, è compito dei manager trovare un giusto bilanciamento tra questi due tipi di flusso d'informazioni per poter soddisfare le esigenze strutturali.

2.1.a Collegamenti verticali

I collegamenti verticali servono per coordinare le attività tra il vertice e la base di un'organizzazione. Il collegamento avviene in ambedue i sensi: i livelli inferiori devono svolgere attività coerenti con gli obiettivi dei livelli superiori e i dirigenti devono essere a conoscenza dei risultati e delle attività dei livelli inferiori.

Ci sono tre meccanismi strutturali principali per i collegamenti verticali:

- **Riporto gerarchico**- la gerarchia è il principale meccanismo di collegamento. Quando c'è un problema i dipendenti lo riportano al livello gerarchico superiore, e quando il problema è risolto la risposta è trasmessa ai livelli inferiori.
- **Regole e piani**- quando i problemi e le decisioni sono ripetitivi può essere stabilita una regola o una procedura per far sì che i dipendenti sappiano reagire

senza dover comunicare con i livelli superiori. Anche un piano fornisce informazioni stabili per i dipendenti, quello più usato è il piano di *budget*.

- **Sistemi informativi verticali**- comprendono i report periodici, le informazioni scritte e le comunicazioni interne diffuse tra i manager. Questi sistemi aiutano a far procedere informazioni verso l'alto o verso il basso in maniera efficiente.

2.1.b Collegamenti orizzontali

I collegamenti orizzontali si riferiscono alla totalità della comunicazione e del coordinamento che avviene orizzontalmente tra le unità organizzative, consentendo di superare le barriere tra esse.

Il coordinamento tra i dipendenti è utile per raggiungere unità d'intenti e obiettivi organizzativi comuni.

Ci sono vari strumenti che possono essere utilizzati per migliorare il coordinamento orizzontale e il flusso informativo:

- **Sistemi informativi interfunzionali**- permettono ai manager o ai lavoratori della prima linea di scambiarsi informazioni su problemi, opportunità, attività o decisioni. Ognuno lavora sugli stessi dati costantemente aggiornati e questo permette di risparmiare tempo e denaro.
- **Contatto diretto**- è un livello superiore di collegamento orizzontale tra manager o dipendenti interessati ad uno stesso problema. Per promuovere il contatto diretto può essere creato un ruolo di collegamento, una persona che fa parte di un'unità organizzativa ma ha anche il compito di comunicare e raggiungere il coordinamento con un'altra unità.
- **Task force**- quando il collegamento deve coinvolgere più unità organizzative è necessario uno strumento come la *task force*, che è costituita da rappresentanti di ogni unità interessata dal problema. Ciascun membro riporta informazioni da e per la propria unità. Le *task force* riducono il carico informativo all'interno della gerarchia verticale, sono un efficace strumento per gli aspetti temporanei, infatti, in genere sono sciolte quando il problema è risolto.
- **Integratore full-time**- può essere sia una persona che un'unità organizzativa che viene adibita esclusivamente al ruolo di coordinamento. Si differenzia dalla

figura di collegamento soprascritta perché l'integratore full-time si colloca al di fuori delle unità ed ha la responsabilità di coordinarne diverse.

- **Team-** sono delle *task force* permanenti che vengono spesso utilizzate insieme ad un integratore full-time. Sono il più efficace meccanismo di collegamento orizzontale, istituiti quando c'è bisogno di un forte coordinamento per un lungo periodo.

2.2. Alternative di progettazione organizzativa

La progettazione generale della struttura organizzativa evidenzia tre elementi: le attività di lavoro necessarie, le relazioni di *reporting* e i raggruppamenti delle unità organizzative.

- **Attività di lavoro.**

Ogni unità organizzativa viene creata per svolgere compiti necessari per l'azienda al fine di raggiungere gli obiettivi dell'intera organizzazione.

- **Relazioni di *reporting*.**

Sono costituite dalle linee verticali dettate dalla gerarchia, collegano ogni persona dell'organizzazione, definiscono i raggruppamenti delle unità, mostrano chi riporta a chi.

- **Il raggruppamento per unità organizzative.**

I dipendenti sono coinvolti in modo tale da poter collaborare tra loro condividendo risorse, obiettivi e supervisor.

2.3. Tipi di struttura organizzativa

Le opzioni per il raggruppamento per unità comprendono i raggruppamenti di tipo funzionale, divisionale, multifocalizzato e orizzontale.

Il raggruppamento **funzionale** mette insieme i dipendenti in base alle funzioni e ai processi simili che svolgono o alle conoscenze e capacità analoghe.

Il raggruppamento **divisionale** avviene in base a ciò che l'organizzazione produce, cioè in base a prodotti o servizi.

Con il modello **multifocalizzato** si utilizzano due alternative di raggruppamento che vengono spesso chiamati matrici o forme ibride. Un'organizzazione, per esempio, può raggruppare le unità simultaneamente per funzione e per divisione.

Il raggruppamento **orizzontale** consiste nell'organizzare i dipendenti intorno ai processi di lavoro fondamentali, ai lavori contigui e ai flussi di informazioni e materiali che creano direttamente valore per i clienti.

2.3.a Struttura funzionale

Nella struttura funzionale il raggruppamento avviene in secondo una funzione comune dalla base fino al vertice dell'organizzazione. Le conoscenze, le informazioni e le risorse vengono focalizzate in uniche unità fornendo all'organizzazione una conoscenza approfondita.

Questa struttura è maggiormente efficace quando la profondità dell'esperienza è fondamentale per il raggiungimento degli obiettivi organizzativi, quando l'organizzazione necessita di essere controllata e coordinata attraverso la gerarchia e quando l'efficienza riveste un ruolo importante. Questo tipo di struttura può essere adatta se c'è poco bisogno di coordinamento orizzontale.

Punti di forza:

- Facilita le economie di scala all'interno delle unità funzionali
- Permette lo sviluppo di conoscenze e capacità approfondite
- Permette all'organizzazione di conseguire obiettivi funzionali
- È da preferire in presenza di un solo prodotto o pochi prodotti

Punti di debolezza:

- Tempo di risposta lento di fronte ai cambiamenti ambientali
- Può causare accumulo di decisioni al vertice e il sovraccarico della gerarchia
- Porta a un scarso coordinamento orizzontale tra le unità organizzative
- Si traduce in una minore innovazione

- Implica una visione ristretta degli obiettivi organizzativi

Nella struttura funzionale vengono facilitate le economie di scala all'interno di ogni funzione cioè tutti i dipendenti si trovano nello stesso luogo e possono condividere le stesse strutture. Viene inoltre facilitato lo sviluppo delle capacità e delle conoscenze dei dipendenti perché vengono messi a contatto con un variegato insieme di attività funzionali nell'ambito della loro unità di appartenenza. Per l'organizzazione diventa più facile raggiungere obiettivi funzionali perché la struttura indirizza l'attenzione verso di essi.

Il principale punto di debolezza della struttura funzionale è il tempo di risposta ai cambiamenti, perché questi avvengano velocemente c'è bisogno di un coordinamento orizzontale tra le unità organizzative che manca in questa struttura. Anche i manager non possono rispondere in maniera rapida ai cambiamenti perché la gerarchia è sovraccaricata. Lo scarso coordinamento orizzontale si traduce in una lenta innovazione e una scarsa visione degli obiettivi generali da parte dei dipendenti.

2.3.b Struttura funzionale con collegamenti orizzontali

Le aziende attualmente di successo non possono mantenere una struttura completamente funzionale, quindi aggiungono alla gerarchia verticale strumenti di collegamento orizzontale come i sistemi informativi, il contatto diretto tra le unità, gli integratori *full-time*, le *task force* e i *team*.

2.3.c Struttura divisionale

La struttura divisionale viene anche detta struttura per prodotto o *strategic business unit*. Il raggruppamento delle unità per questo tipo di struttura è basato sugli output dell'organizzazione, cioè a seconda dei singoli prodotti, servizi, gruppi di prodotti, progetti o programmi principali, divisioni, business o centri di profitto. Rispetto alla struttura funzionale quella divisionale si può adattare meglio ai bisogni ambientali perché le unità sono più piccole e il processo decisionale è decentralizzato verso un livello più basso della gerarchia, mentre la struttura funzionale deve incanalare la decisioni fino al vertice.

Per ottenere la massima efficacia di questa struttura sono necessari collegamenti orizzontali per ottenere un collegamento tra le unità.

Punti di forza:

- È indicata in caso di rapidi cambiamenti in un ambiente instabile
- Porta alla soddisfazione del cliente perché le responsabilità sul prodotto e i punti di contatto sono chiari
- Genera un alto grado di coordinamento tra le funzioni
- Permette alle unità di adattarsi a differenze di prodotto, geografiche e di clientela
- È da preferire in organizzazioni di grandi dimensioni con molti prodotti
- Decentralizza il processo decisionale

Punti di debolezza:

- Elimina le economie di scala nelle unità funzionali
- Porta a uno scarso coordinamento tra le linee di prodotto
- Elimina l'approfondimento delle competenze e la specializzazione tecnica
- Rende difficili l'integrazione e la standardizzazione tra linee di prodotto

La struttura divisionale decentralizza il processo decisionale verso il basso, le unità sono più indipendenti nelle decisioni e questo porta ad un veloce adattamento ai cambiamenti. Ad ogni prodotto o servizio corrisponde un'unità, per il cliente è quindi più facile contattare la giusta unità e vedere soddisfatte le proprie necessità. La struttura divisionale si adatta meglio a organizzazioni che offrono molteplici prodotti o servizi e che possiedono abbastanza personale da permettersi unità separate.

Uno dei punti di debolezza della struttura divisionale è l'eliminazione dell'economia di scala: i dipendenti non condividono le risorse come nella struttura funzionale e le strutture devono essere duplicate per ogni linea di prodotto. La divisione per unità secondo i prodotti porta ad uno scarso coordinamento tra le linee di prodotto, questa scissione interna rende difficile la convivenza e rischia creare dei conflitti. Per ovviare a questa difficoltà c'è quindi bisogno di uno stretto collegamento orizzontale tra le unità per ottenere un coordinamento tra le divisioni. I dipendenti tendono ad identificarsi con

la linea di prodotto piuttosto che con la loro funzione, questo porta ad una diminuzione dell'approfondimento delle competenze e della propria specializzazione tecnica.

2.3.d Struttura per area geografica

L'organizzazione è divisa per aree geografiche, raggruppando i clienti o gli utenti, per meglio rispondere alle necessità e ai gusti di ogni regione o nazione. Anche i dipendenti si identificano con obiettivi regionali piuttosto che nazionali e viene sviluppato maggiormente il collegamento orizzontale interno ad ogni regione piuttosto che tra regioni o con la sede centrale. I punti di forza e debolezza sono sovrapponibili a quelli della struttura di tipo divisionale.

2.3.e Struttura a matrice

Quando l'esperienza tecnica, l'innovazione di un prodotto e il cambiamento sono importanti per raggiungere gli obiettivi dell'organizzazione si ricorre ad una struttura a matrice, un potente meccanismo di collegamento orizzontale. Viene usata quando gli altri tipi di struttura funzionale, divisionale, per area geografica e loro combinazioni con collegamenti orizzontali non soddisfano le esigenze di organizzazione.

Questa tipologia di struttura è caratterizzata dal raggruppamento multifocalizzato per cui l'organizzazione è divisa sia in base ai prodotti che alla struttura funzionale.

La matrice, per strutturare un'organizzazione con gerarchia duale, è considerata corretta quando vengono rispettate alcune condizioni elencate di seguito.

- 1- Esiste una pressione a condividere risorse scarse tra le linee di prodotto: l'organizzazione deve avere medie dimensioni e un moderato numero di linee di prodotto.
- 2- Esiste una pressione ambientale verso due o più output critici: ci deve essere un bilanciamento di potere tra il versante funzionale dell'organizzazione e quello del prodotto.
- 3- L'ambiente di riferimento dell'organizzazione è sia complesso sia incerto: ci deve essere un elevato grado di coordinamento e scambio d'informazioni a livello orizzontale e verticale per affrontare i frequenti cambiamenti esterni.

Perché la struttura a matrice funzioni deve esistere una duplice autorità perciò alle linee verticali ed orizzontali deve essere data la stessa considerazione. Per molte aziende è stato difficile mantenere una matrice bilanciata quindi, secondo le esigenze, si sono sviluppate due varianti della struttura a matrice: la matrice funzionale e la matrice per prodotto.

Punti di forza:

- Realizza il coordinamento per far fronte a richieste duali da parte dei clienti
- Assicura la condivisione flessibile delle risorse umane tra i prodotti
- Si adatta a decisioni complesse e a cambiamenti frequenti in un ambiente instabile
- Offre opportunità per lo sviluppo di competenze sia funzionali sia di prodotto
- È da preferire in organizzazioni di media grandezza con molteplici prodotti

Punti di debolezza:

- Espone i partecipanti a una duplice autorità quindi può creare confusione e risultare frustrante
- Implica che i partecipanti abbiano buone capacità interpersonali e ricevano una formazione approfondita
- Assorbe molto tempo: comporta frequenti riunioni e sessioni di risoluzione dei conflitti
- Non può funzionare se i partecipanti non la comprendono e non adottano relazioni collegiali anziché verticali
- Richiede grandi sforzi per mantenere un bilanciamento del potere

La struttura a matrice è molto utile quando la complessità ambientale è elevata e quando gli obiettivi riflettono una duplice necessità: la struttura è infatti bilanciata da una doppia autorità che permette di affrontare i rapidi cambiamenti facilitando comunicazione e coordinamento. La struttura a matrice permette di soddisfare le differenti esigenze del cliente. Le risorse possono essere allocate in maniera flessibile tra diversi prodotti, inoltre questa struttura permette ai dipendenti di acquisire capacità sia funzionali sia di prodotto.

La duplice autorità può confondere i dipendenti perciò occorrono eccellenti capacità interpersonali e di risoluzione dei conflitti. Questa esigenza induce i manager ad impiegare una grande quantità di tempo in riunioni: essi si devono adattare alla condivisione d'informazioni e di potere, devono collaborare gli uni con gli altri invece di affidarsi all'autorità verticale.

2.3.f Struttura orizzontale

La struttura orizzontale è organizzata intorno ai processi chiave rispetto ai quali sono riuniti i dipendenti in modo da facilitare la comunicazione. Questo tipo di struttura elimina virtualmente sia la gerarchia verticale sia i vecchi confini tra le unità organizzative.

Molte organizzazioni si stanno progressivamente allontanando da strutture gerarchiche per avvicinarsi a strutture orizzontali che possono rispondere meglio ai cambiamenti nell'ambiente di lavoro e nell'ambiente esterno. Spesso il processo che porta ad una struttura orizzontale parte dai livelli inferiori dell'organizzazione per arrivare ad una struttura quasi completamente organizzata orizzontalmente con un piccolo numero di dirigenti con esperienza a capo delle tradizionali funzioni di supporto, come le risorse umane o la finanza.

Le caratteristiche che contraddistinguono questa struttura sono le seguenti:

- La struttura viene creata intorno a processi chiave interfunzionali piuttosto che intorno a compiti, funzioni o aree geografiche. Di conseguenza i confini tra le unità vengono annullati.
- I *team* auto-diretti, non gli individui, stanno alla base della progettazione e della performance organizzativa.
- I *process owner* hanno la responsabilità di ogni processo chiave nella sua interezza.
- I *team* sono composti da persone alle quali sono fornite le competenze, gli strumenti, la motivazione e l'autorità per prendere decisioni che sono essenziali per la performance del *team* stesso. C'è una formazione trasversale dei membri di un *team*: le competenze e le capacità permettono di raggiungere il compito organizzativo principale.
- I *team* dispongono della libertà di pensare in maniera creativa e di reagire in modo flessibile alle nuove sfide che si manifestano.

- Il fattore guida dell'organizzazione è il cliente. Il risultato è misurato sulla base degli obiettivi di performance di fine processo, della soddisfazione dei clienti e dei dipendenti e del risultato finanziario.
- La cultura è caratterizzata da apertura, fiducia e collaborazione ed è focalizzata sul miglioramento continuo. La cultura valorizza la responsabilizzazione, l'impegno e il benessere dei dipendenti.

Punti di forza:

- Promuove la flessibilità e la velocità di reazione ai cambiamenti nei bisogni dei clienti
- Focalizza l'attenzione verso la creazione di valore per il cliente
- Ogni dipendente ha una visione più ampia degli obiettivi organizzativi
- Promuove il lavoro di gruppo e la collaborazione
- Migliora la qualità della vita dei dipendenti offrendo loro opportunità di condivisione delle responsabilità, della presa di decisioni e del farsi carico dei risultati

Punti di debolezza:

- La determinazione dei processi chiave è difficile e lunga
- Richiede cambiamenti nella cultura, nella progettazione delle mansioni, nella filosofia di management e nei sistemi informativi e di ricompensa
- I manager tradizionali possono essere restii ad abbandonare potere e autorità
- Richiede una formazione significativa dei dipendenti per permettere loro di lavorare in maniera efficace in ambienti di lavoro orizzontali
- Può limitare lo sviluppo di competenze approfondite

La struttura orizzontale aumenta la flessibilità dell'azienda e velocizza la risposta ai cambiamenti delle esigenze del cliente anche perché l'organizzazione focalizza l'attenzione verso di lui. Non essendoci barriere tra le unità, i dipendenti hanno una visione più ampia degli obiettivi generali dell'organizzazione, perché non sono concentrati sugli obiettivi della singola unità. Vengono enfatizzati il lavoro di gruppo e la cooperazione e viene data l'opportunità ai dipendenti di condividere responsabilità, di

prendere decisioni e di contribuire in maniera significativa agli obiettivi dell'organizzazione.

Lo spostamento di un'organizzazione verso una struttura orizzontale può risultare critico se i manager non determinano con cura i processi chiave e può richiedere molto tempo perché implica cambiamenti nella cultura, nella progettazione delle mansioni, nella filosofia di management e nei sistemi informativi e di ricompensa. I manager devono concentrarsi sui ruoli di guida e di facilitatori dei *team*, abbandonando potere e autorità. Ai dipendenti deve essere data l'opportunità per il mantenimento e la costruzione di competenze tecniche: la formazione diventa indispensabile per lavorare in maniera efficace in un ambiente di gruppo.

2.3.g Struttura ibrida

Molte aziende non hanno strutture nelle forme pure prima descritte ma adottano una struttura ibrida che combina diversi aspetti delle strutture classiche per adattarsi alle specifiche necessità strategiche. Alcune aziende si organizzano in base alla combinazione di caratteristiche della struttura funzionale, divisionale, per area geografica od orizzontale per trarre vantaggi dai loro punti di forza e per evitare i loro punti di debolezza. Le strutture ibride vengono utilizzate soprattutto in ambienti in rapido cambiamento poiché garantiscono all'organizzazione una maggiore flessibilità. Spesso viene usata una struttura ibrida che combina le caratteristiche della struttura funzionale e di quella divisionale; questo avviene per aziende di grandi dimensioni e che hanno diversi prodotti o mercati. Molte funzioni vengono decentralizzate in unità indipendenti ma alcune funzioni relativamente stabili, e per le quali è necessario realizzare economie di scala e specializzazione, vengono accentrate nella sede centrale.

2.4. Contingenze strutturali e declino organizzativo

La struttura organizzativa viene progettata dai manager in funzione di variabili quali l'ambiente, la strategia e gli obiettivi, la cultura, la tecnologia e le dimensioni. Spesso la struttura rispecchia le strategie dell'organizzazione e quando esse cambiano la struttura viene adattata al fine di coordinare al meglio le attività organizzative.

Il punto chiave della struttura organizzativa è trovare il giusto bilanciamento tra controllo verticale, associato a obiettivi di efficienza, e coordinamento orizzontale, associato all'apprendimento, all'innovazione e alla flessibilità. Ogni organizzazione, secondo le proprie esigenze ambientali ed interne, si sposta verso un modello strutturale o un altro. L'adeguatezza della struttura organizzativa viene valutata periodicamente dai dirigenti che possono provare un certo tipo di struttura per poi riorganizzarsi secondo un altro tipo per adattarsi al meglio ai processi interni e ai cambiamenti ambientali.

Esistono tre sintomi del declino organizzativo che si possono ritrovare se la struttura non è adeguata:

- “Le decisioni vengono ritardate o non sono accurate”. Questo può avvenire se i decisori sono sovraccaricati perché la delega ai livelli inferiori è insufficiente o se i collegamenti informativi sono inadeguati e le informazioni non raggiungono le persone giuste.
- “L'organizzazione non reagisce in maniera innovativa all'ambiente che cambia”. Può avvenire quando l'organizzazione non è coordinata orizzontalmente e quando le unità dedite al monitoraggio dell'ambiente e all'innovazione non hanno specifiche responsabilità.
- “Si riscontra un tasso troppo alto di conflittualità”. Se i collegamenti orizzontali sono inadeguati gli obiettivi conflittuali di diverse unità non si combinano verso obiettivi per l'intera organizzazione¹².

2.5. Analisi delle contingenze strutturali per la farmacia

Per trovare la struttura adatta per una farmacia devono essere analizzate le variabili che condizionano la progettazione della struttura organizzativa:

- **ambiente**
- **strategia e obiettivi**
- **cultura**
- **tecnologia**
- **dimensioni**

¹² Tratto da Richard L. Daft, *Organizzazione aziendale*, Apogeo, Milano 2001, pp. 125-126

L'ambiente in cui opera in questo momento la farmacia, come abbiamo visto nel precedente capitolo, è complesso e instabile ed è caratterizzato da cambiamenti legislativi, economici e sociali. Molti elementi interferiscono con l'organizzazione cambiando frequentemente e reagendo inoltre in maniera marcata alle iniziative- quindi a mutamenti interni- dell'organizzazione stessa. Quando diversi settori cambiano contemporaneamente l'ambiente diventa turbolento. È quindi necessaria una struttura che riesca a rispondere in maniera rapida e ad adeguarsi a questi mutamenti.

Gli obiettivi e la strategia di un'organizzazione influiscono in modo rilevante sulla scelta della struttura. Tutte le organizzazioni sono create e tenute in vita allo scopo di raggiungere un fine. Quest'ultimo può essere riferito a un obiettivo o a una missione generale. Le diverse parti di un'organizzazione stabiliscono i propri obiettivi per contribuire al conseguimento del fine, della missione o dello scopo dell'intera organizzazione .

Esistono diverse tipologie di obiettivi: una distinzione principale è quella tra obiettivi formulati ufficialmente, o missione, e obiettivi operativi che sono perseguiti di fatto.

Gli obiettivi ufficiali, o missione, riassumono la visione, le convinzioni e i valori condivisi all'interno dell'organizzazione.

Gli obiettivi operativi rappresentano i fini perseguiti attraverso le procedure operative, descrivono specifici risultati misurabili e riguardano spesso il breve periodo. Questi obiettivi sono relativi alla *performance* generale, alle risorse, al mercato, allo sviluppo del personale, all'innovazione e cambiamento e alla produttività.

La strategia è un piano per l'interazione con l'ambiente competitivo volto a raggiungere gli obiettivi organizzativi.

Gli obiettivi definiscono dove l'organizzazione vuole andare mentre la strategia definisce il modo in cui ci arriverà.

La missione della farmacia è la dispensazione di prodotti e l'erogazione di servizi utili a correggere, ripristinare e conservare lo stato di salute del cliente-paziente. In questa visione generale del sistema di assistenza farmaceutica, però, ogni farmacia avrà dei particolari valori che devono essere condivisi all'interno dell'organizzazione. Esiste una sorta di gerarchia dei valori: ad un livello più alto c'è il codice deontologico della professione del farmacista, in un secondo, i principi propri dell'organizzazione. Questo aspetto evidenzia la dualità dell'azienda farmacia: da un lato l'erogazione del servizio farmaceutico per i membri della comunità e dall'altro l'azienda commerciale. Queste

due anime della sono inscindibili e devono coesistere all'interno dell'organizzazione, che a sua volta deve essere strutturata in modo da permettere lo sviluppo in entrambi i sensi.

Il dualismo si dovrebbe riflettere anche negli obiettivi operativi: da una parte il miglioramento dei servizi dedicati al cliente e dall'altra lo sviluppo degli aspetti più commerciali dell'azienda.

La cultura è l'insieme di valori, opinioni, conoscenze e modi di pensare che sono condivisi dai membri di un'organizzazione. Per l'ambiente in cui si trova e per gli obiettivi che deve raggiungere, la farmacia ha bisogno di una cultura adattativa-impresoriale che è caratterizzata da un focus strategico sull'ambiente esterno che si traduce in cambiamento e flessibilità allo scopo di soddisfare le necessità dei clienti.

Con il termine **tecnologia** si indicano gli strumenti, le tecniche, i macchinari e le azioni utilizzati per trasformare gli *input* organizzativi (materiali, informazioni, idee) in *output* (prodotti e servizi). La tecnologia consiste nel processo produttivo di un'organizzazione e comprende sia le procedure di lavoro sia i macchinari, quindi è formata dagli *input*, dal processo di trasformazione che li cambia e aggiunge loro valore e dall'*output* rappresentato dal prodotto o servizio.

Esistono due tipi di tecnologia: una rivolta al settore della produzione manifatturiera e una relativa a quello dei servizi.

La farmacia è basata su una tecnologia per i servizi ma, essendo un punto di distribuzione di farmaci e vendita al dettaglio, il prodotto costituisce un elemento determinante dell'operatività dell'organizzazione .

La caratteristica fondamentale delle tecnologie per i servizi, che ha un'influenza precisa sulla struttura organizzativa e i sistemi di controllo, è la necessità che i dipendenti del nucleo tecnico siano vicini al cliente. Occorre dunque una divisione in unità per avvicinare l'organizzazione ai clienti e favorire l'interscambio d'informazioni. I dipendenti coinvolti nell'erogazione di un servizio devono avere abilità sociali e interpersonali nella stessa misura in cui devono possedere competenze di tipo tecnico. La tecnologia influisce sulle caratteristiche organizzative interne utilizzate per dirigere e controllare l'organizzazione: a causa delle competenze più elevate e della dispersione strutturale (dovuta alla divisione in unità), il processo decisionale tende a essere decentralizzato.

Le dimensioni di un'organizzazione sono una variabile che influisce sulla progettazione e il funzionamento organizzativi.

L'organizzazione della farmacia, vista come sistema nazionale, ha grandi dimensioni ed è divisa in unità: le 17524¹³ farmacie distribuite su tutto il territorio. Prendendo in esame la singola farmacia si nota come le dimensioni siano relativamente piccole e lo scenario in cui opera sia locale, ma comunque un'organizzazione complessa per la molteplicità dei prodotti presenti e la varietà dei servizi offerti.

2.6. La struttura divisionale per la farmacia

L'analisi di queste variabili dimostra come la scelta più adatta per la struttura organizzativa della farmacia moderna sia quella di tipo divisionale.

Questo tipo di struttura è la più indicata per affrontare i cambiamenti ambientali in maniera più rapida e efficace. Secondo questo modello, il potere decisionale viene decentrato e affidato ai responsabili di ogni unità in cui è stata divisa l'organizzazione, le decisioni vengono prese più velocemente e il titolare è assolto dalla risoluzione dei problemi quotidiani, potendosi così concentrare sulla gestione generale della farmacia. I responsabili delle unità sono a stretto contatto con i clienti e possono valutare in modo più veloce e chiaro le loro esigenze. Questi due aspetti- il decentramento del potere decisionale e il contatto diretto con i clienti- danno la possibilità all'organizzazione di essere più reattiva ai mutamenti dell'ambiente e di soddisfare meglio le richieste della clientela. La responsabilizzazione dei dipendenti aumenta anche la loro motivazione: sono spinti a prendere iniziative e decisioni allo scopo di raggiungere gli obiettivi prefissati per ogni unità.

Per rendere operativa un'organizzazione con una struttura divisionale è necessario dichiarare in modo trasparente quali sono gli obiettivi generali e gli obiettivi di ogni singola unità, per dare la possibilità ai responsabili di prendere decisioni in linea con questi.

Inoltre è stata evidenziata la necessità di avere un sistema di controllo con cui il titolare della farmacia possa monitorare la gestione di ogni responsabile e l'andamento di ogni unità.

¹³ Numero farmacie italiane secondo dati Federfarma (Federazione nazionale dei titolari di farmacia italiani) aggiornati ad Aprile 2007 e disponibili sul sito Internet www.federfarma.it.

Capitolo 3: Il decentramento del potere decisionale

In un'organizzazione decentrata il potere decisionale non è limitato a poche persone appartenenti ai livelli più alti, ma viene ripartito fra tutti gli elementi che costituiscono l'organizzazione. In una certa misura tutte le organizzazioni sono decentrate secondo le proprie necessità. In un'organizzazione fortemente decentrata i manager e i dipendenti di livello più basso possono prendere decisioni, mentre in un'organizzazione molto centralizzata i manager di livello inferiore hanno poco potere decisionale. Le organizzazioni moderne si collocano tra questi due estremi con una tendenza verso il decentramento.

Nella Figura 3 sono riportati i principali vantaggi e svantaggi del decentramento del potere decisionale.

Cinque vantaggi del decentramento:

- 1- Alleggerimento dell'alta dirigenza dalla risoluzione dei problemi quotidiani.
- 2- Informazioni più dettagliate e aggiornate a disposizione dei manager di livello inferiore.
- 3- Risposta rapida alle esigenze dei clienti.
- 4- I manager di livello inferiore acquisiscono l'esperienza decisionale di cui avranno bisogno quando saranno promossi a posizioni di livello superiore.
- 5- Viene aumentata la motivazione.

Quattro svantaggi del decentramento:

- 1- Ai livelli inferiori possono essere prese decisioni senza comprendere pienamente gli obiettivi generali dell'organizzazione.
- 2- Mancanza di coordinamento fra manager autonomi.
- 3- I manager dei livelli inferiori potrebbero avere obiettivi diversi da quelli dell'intera organizzazione.
- 4- Difficoltà nel diffondere in modo efficace idee innovative.

Figura 3. Vantaggi e svantaggi del decentramento

Grazie al decentramento del potere decisionale verso livelli più bassi, l'alta dirigenza di un'organizzazione è sollevata dalla risoluzione dei problemi giornalieri e rimane libera di concentrarsi sulla strategia, sul processo decisionale di livello superiore e sul coordinamento delle attività. Generalmente i manager di livello inferiore hanno a disposizione informazioni più dettagliate e aggiornate sulla situazione locale rispetto all'alta dirigenza, perciò possono prendere decisioni operative migliori e rispondere più rapidamente alle esigenze dei clienti. Il decentramento offre ai manager di livello inferiore l'esperienza decisionale di cui avranno bisogno quando saranno promossi a posizioni di livello superiore. Delegare il potere decisionale ai dipendenti aumenta spesso la loro motivazione professionale, ne consegue una maggior soddisfazione sul lavoro e fidelizzazione all'azienda, oltre che a risultati migliori.

I manager di livello inferiore potrebbero prendere decisioni senza comprendere pienamente gli obiettivi generali dell'organizzazione ed in presenza di un concreto decentramento ci potrebbe essere mancanza di coordinamento tra manager autonomi. Questi due problemi possono essere attenuati definendo in maniera chiara gli obiettivi e la strategia dell'organizzazione comunicandoli in modo efficace a tutti i livelli.

C'è inoltre la possibilità che alcuni manager abbiano obiettivi diversi rispetto a quelli dell'intera organizzazione e focalizzino maggiormente l'attenzione sugli interessi della propria unità. In una certa misura questo problema può essere risolto con dei sistemi di valutazione della performance che motivino i manager a prendere decisioni nell'interesse dell'intera azienda.

Con un forte decentramento potrebbe risultare difficile diffondere in modo capillare ed opportuno idee innovative: senza una direzione centrale adeguata un'idea potrebbe non poter essere condivisa con le altre parti dell'organizzazione.

3.1. Il bilancio

Scegliendo di orientare un'azienda verso il decentramento occorre programmare un sistema informativo interno che permetta di conoscere la situazione dell'organizzazione a tutti i livelli. Lo strumento informativo usato da tutte le aziende è il bilancio d'esercizio, un sistema di elaborazione di dati che può essere rivolto a soggetti sia interni che esterni all'organizzazione.

Il bilancio può essere inteso con due accezioni leggermente diverse.

Una più tradizionale vede il bilancio d'esercizio come la sintesi di periodo del sistema di contabilità generale fondata, come strumento elementare di rilevazione, sull'evoluzione delle singole grandezze relative alla dinamica finanziaria ed economica dell'azienda.

Un altro significato, più ampio e comprensivo, intende il bilancio d'esercizio come il sistema di dati periodicamente elaborati e raccolti in un unico pacchetto informativo, volto ad illustrare lo svolgimento della vita aziendale.

Nella prima accezione il legame con la contabilità generale comporta che il bilancio ne acquisisca le stesse potenzialità e gli stessi limiti. Il prevalente riferimento a valori monetari costituisce un'enorme potenzialità per interpretare l'evoluzione aziendale e per elevare a sintesi le risultanze. Al tempo stesso ne rappresenta il limite principale in quanto molti aspetti della gestione non sono esprimibili in termini monetari. Ne consegue una rappresentazione inevitabilmente parziale nel bilancio d'esercizio.

Nella seconda accezione il bilancio non esprime soltanto la sintesi del sistema contabile, ma rappresenta un insieme d'informazioni e dati ottenuti con logiche di calcolo diverse e certe volte alternative, riguardanti aspetti e profili della gestione più ampi. In questo modo si dà la possibilità di una più completa ed estesa conoscenza gestionale.

Negli anni il passaggio dalla concezione tradizionale a quella più ampia del bilancio d'esercizio non è stata immediata ma ha seguito la lenta evoluzione delle funzioni attribuite al bilancio stesso.

La funzione che da sempre è attribuita al bilancio d'esercizio è di mettere in evidenza il reddito, inteso come variazione della ricchezza conferita dai proprietari e causata dallo svolgimento della gestione aziendale (Zappa, 1951). Il bilancio deve mostrare se i proprietari possono prelevare capitale senza sfociare in una privazione di mezzi aziendali. A questa funzione universale se ne sono associate altre dettate dall'evoluzione dei bisogni d'informazione.

1- La prima funzione è quella di rendiconto: il bilancio è utilizzato come strumento informativo per permettere ai proprietari dell'azienda di valutare l'operato degli amministratori. Invece di una valutazione delle molteplici decisioni prese durante la gestione, i proprietari valutano gli amministratori secondo la sintesi del loro operato riportata nel bilancio.

2- In secondo luogo, essendo il bilancio una sintesi della gestione ed espressione della capacità di un'azienda di creare ricchezza, possiede in sé un contenuto conoscitivo importante per gli stessi amministratori e per tutti i soggetti che partecipano alle decisioni aziendali. Dalla sua interpretazione emergono valutazioni sulla situazione finanziaria ed economica che possono influenzare le scelte future. Il modello del bilancio viene usato anche per prospettare possibili evoluzioni divenendo un importante strumento di simulazione economico-finanziaria. La seconda funzione del bilancio, quindi, è quella di strumento di controllo a consuntivo ed a preventivo della gestione aziendale a vantaggio di decisori interni (Ceccherelli, 1961; Marchi, 1995).

3- La terza funzione si è delineata con il crescente peso delle aziende nel condizionare la vita dell'intera società. Questa influenza ha aumentato il numero e la varietà dei soggetti interessati alle sorti dell'azienda. Non solo i soggetti interni, proprietari e manager, ma anche i soggetti esterni sono interessati a come l'azienda è gestita dai primi. Questi elementi interni ed esterni, noti come *stakeholder* (portatori d'interesse), sono gli investitori, i clienti, i fornitori, gli amministratori, i dipendenti, le associazioni ambientali e dei consumatori e chiunque abbia interessi verso l'azienda. Il bilancio d'esercizio può soddisfare le esigenze informative degli *stakeholder* se costituito con la concezione del pacchetto informativo: oltre al nucleo dei dati contabili dovrà contenere una serie d'informazioni più analitiche oppure concernenti ambiti specifici, di provenienza contabile e non. Questa terza funzione del bilancio sarà tanto più rilevante quanto più le aziende assumeranno una funzione sociale di rilievo in grado di condizionare molteplici aspetti della vita della collettività.

3.2. La contabilità generale e direzionale

I resoconti delle operazioni e della vita aziendale possono essere preparati secondo due tipi di contabilità: la contabilità generale e quella direzionale.

La contabilità generale è indirizzata a fornire informazioni a soggetti esterni all'organizzazione, al contrario, la contabilità direzionale fornisce informazioni ai manager e a chi dirige e controlla le attività, cioè a soggetti interni all'organizzazione. Tuttavia il contrasto nell'orientamento di base comporta molte differenze tra i due tipi di contabilità, anche se entrambe si basano spesso sugli stessi dati economico-finanziari.

Questi due sistemi possono considerarsi comunque complementari. Di fatto la contabilità generale può essere considerata come un sottoinsieme della contabilità direzionale. Quest'ultima può essere definita come l'insieme degli strumenti finalizzati a rilevare, organizzare ed aiutare ad interpretare le informazioni monetarie e non monetarie rilevanti per le decisioni del *management*¹⁴.

La contabilità direzionale è fortemente orientata verso il futuro per poter fornire dati utili alla pianificazione e alla progettazione. La contabilità generale, invece, fornisce riepiloghi delle operazioni economico-finanziarie passate, che possono servire alla pianificazione futura ma non sono esaustivi.

I *report* della contabilità generale contengono dati obiettivi e verificabili per poter fornire informazioni precise.

La contabilità direzionale pone meno enfasi sulla precisione delle informazioni perché nel processo decisionale è più importante che esse siano tempestive e che i dati da cui derivano siano adeguati al problema in questione, anche se non del tutto obiettivi e verificabili.

Un'altra differenza tra i due sistemi è che la contabilità generale è obbligatoria: i soggetti esterni, come i finanziatori o l'autorità fiscale, richiedono bilanci periodici che devono essere redatti conformemente a dei principi contabili.

La contabilità direzionale, al contrario, non è obbligatoria né vincolata dai principi contabili: i manager stabiliscono le proprie regole di base in relazione al contenuto e alla forma dei rendiconti interni.

Nella visuale della contabilità generale ci sono inoltre alcuni punti d'ombra perché non si riescono a valutare tutti i processi che avvengono in un'azienda. Un esempio può essere la trasformazione tecnico-economica, una delle quattro operazioni di gestione insieme al finanziamento (acquisizione capitale), l'investimento (acquisizione fattori produttivi) e il disinvestimento (vendita). Poiché nella trasformazione non si origina movimento di liquidità, non si effettua alcuna rilevazione contabile nell'ambito della contabilità generale. Si capisce quindi che essa ha dei limiti che possono essere valicati con l'aiuto della contabilità direzionale che ha una visione più ampia priva di barriere cognitive.

¹⁴ Si veda in proposito L. Cinquini, *Strumenti per l'analisi dei costi* Vol. I. *Fondamenti di Cost Accounting*, Giappichelli, Torino, ultima edizione

La contabilità generale riguarda principalmente il *reporting* per l'azienda considerata nel suo complesso, mentre la contabilità direzionale è molto incentrata sulle parti, o segmenti, di un'azienda. Questo aspetto riveste un'importanza particolare quando un'organizzazione è orientata verso il decentramento e c'è la necessità di avere dati su ogni unità organizzativa.

3.3. La contabilità per responsabilità

La scelta di un grado più o meno ampio di decentramento delle responsabilità direzionali implica l'incremento della complessità strutturale di un'impresa. Questo, come già accennato, pone l'organizzazione davanti a due questioni importanti: il primo problema è quello di assicurare che le attività delle varie unità organizzative siano coordinate fra loro al fine di conseguire gli obiettivi generali dell'azienda; in secondo luogo, è necessario fornire alle persone incaricate di dirigere le singole unità le informazioni che consentano loro di assolvere con efficacia ed efficienza i compiti loro propri.

I concetti fin ora descritti sono espressi specificatamente nelle parole di Gino Zappa¹⁵: “i rapporti che i sistemi contabili rilevano sulla base necessaria e immediata degli scambi monetari sono di per sé soli inadeguati alla complessità dei rapporti concreti. E tanto più sono inadeguati quanto più la gestione si arricchisce di nuove coordinazioni, di nuove integrazioni, di nuove solidarietà nell'ognor più vasto concerto dell'economia sociale”¹⁶.

Le organizzazioni che delegano le decisioni ai manager di livello inferiore hanno bisogno di sistemi di contabilità per responsabilità in modo da collegare il potere decisionale ad ogni specifica responsabilità corrispondente. Il termine centro di responsabilità si usa per qualunque parte dell'organizzazione il cui manager abbia il controllo e sia responsabile dei costi, dei profitti o degli investimenti.

Nello specifico il manager di un centro di costo ha il controllo sui costi ma non sul fatturato o sulle risorse destinate agli investimenti. Al contrario, il manager di un centro

¹⁵ Gino Zappa (Milano, 1879 – Venezia, 1960) è stato un importante studioso dell'economia aziendale, professore di ragioneria nell'Istituto superiore di scienze economiche e commerciali a Genova, poi a Venezia e contemporaneamente all'università Bocconi di Milano.

¹⁶ Cfr. G. Zappa, *Il reddito di impresa*, Giuffrè, Milano 1950, pp.29-30

di ricavo ha il controllo solo sul fatturato e non su costi e investimenti. Il manager di un centro di profitto ha invece il controllo sui costi e sul fatturato ma non sulle risorse destinate agli investimenti. La figura che ha maggior potere decisionale è il manager di un centro di investimento che ha il controllo sui costi, sul fatturato e sugli investimenti in attività operative.

3.4. Il *reporting* per segmento

Un segmento è una parte o un'attività di un'organizzazione su cui i manager necessitano di dati sui costi, sul fatturato o sull'utile. Per rendere il decentramento efficace c'è bisogno di un *reporting* per segmento. Le operazioni di un'azienda possono essere segmentate in diversi modi, questa suddivisione può aiutare i manager ad individuare le origini dei risultati economici complessivi positivi o negativi. Oltre al conto economico aziendale sono quindi necessari dei *report* per i singoli segmenti dell'organizzazione, utili per l'analisi della redditività dei segmenti e per la misurazione della *performance* dei manager.

Per costruire i conti economici per segmento è preferibile partire dal modello a margine di contribuzione che offre ai manager un conto economico orientato direttamente al comportamento dei costi. Al contrario l'approccio tradizionale al conto economico enfatizza le funzioni di produzione, amministrazione e vendita nella classificazione e presentazione dei dati sui costi.

Il conto economico a margine di contribuzione scompone i costi nelle in fissi e variabili. Sottraendo prima i costi variabili dalle vendite si ottiene il cosiddetto margine di contribuzione che è l'importo rimanente dal fatturato sulle vendite dopo aver dedotto i costi variabili. Questo importo contribuisce a coprire i costi fissi e quindi alla generazione del reddito per quel determinato periodo.

Il comportamento dei costi s'intende rispetto a come un costo reagirà o risponderà ai cambiamenti del *driver* di riferimento che solitamente si identifica con il livello di attività aziendale. Quando questo livello aumenta un costo può aumentare, diminuire o rimanere costante.

Un costo variabile è un costo che varia- in totale- proporzionalmente ai cambiamenti intervenuti nel livello di attività. È cioè variabile in relazione alla quantità di beni o servizi che l'organizzazione produce (Figura 4). Un esempio riguardante la farmacia

sono i costi delle materie prime usate nel laboratorio galenico: più prodotti galenici vengono preparati, più cresceranno i costi delle materie prime acquistate per produrli.

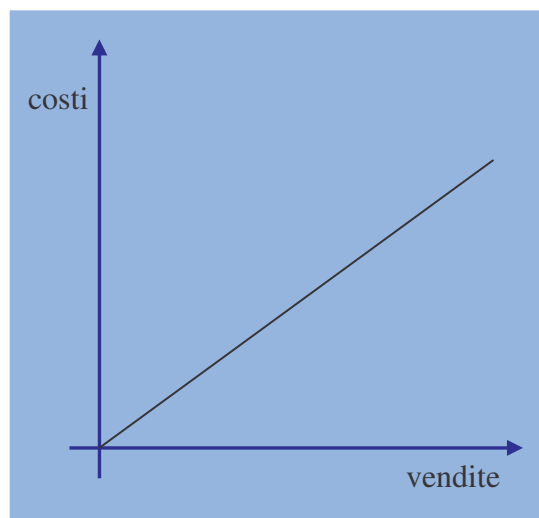


Figura 4. Andamento costi variabili

Un costo fisso è un costo che rimane costante- in totale- indipendentemente dalle variazioni del livello di attività (Figura 5). Quando questo aumenta o diminuisce l'ammontare dei costi fissi rimane costante, a meno che sia influenzato da una forza esterna, come una variazione di prezzo. Per esempio, il costo derivante dal contratto di locazione dei locali della farmacia è un costo fisso che non cambia al variare del livello di attività dell'azienda.

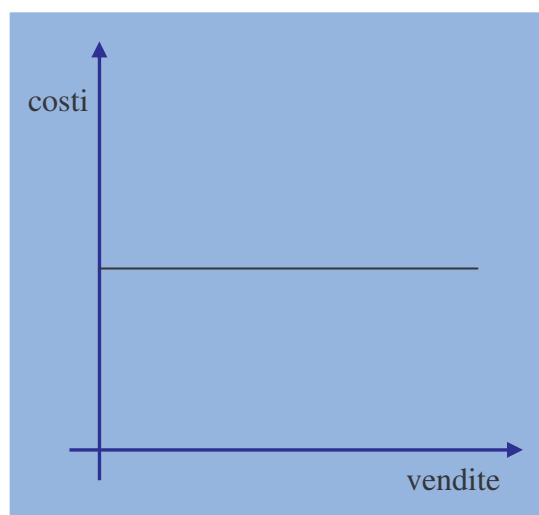


Figura 5. Andamento costi fissi

Le Figure 4 e 5 mostrano graficamente l'andamento dei costi variabili e fissi all'aumentare del livello di vendite.

Il *report* per segmento ha due tipi di costi fissi: specifici e comuni. Solo quelli specifici vengono imputati ai segmenti perché sono quelli sostenuti a causa della presenza del segmento: se il segmento non fosse mai esistito, il costo fisso non sarebbe stato sostenuto; se il segmento fosse eliminato, il costo fisso scomparirebbe.

Il costo fisso comune supporta le operazioni di più di un segmento, ma non è riconducibile, in tutto o in parte, ad alcun segmento. Se un segmento fosse eliminato, non vi sarebbero variazioni in un costo fisso comune.

Un esempio di costo fisso comune per la farmacia può essere quello delle spese di riscaldamento dei locali che non sono attribuibili ad un segmento specifico. Al contrario, un costo fisso specifico sono le spese per il noleggio di apparecchiature che possono essere attribuite ad un segmento: se esso fosse eliminato questi costi andrebbero a scomparire.

Nella praticità dei fatti è talvolta difficile stabilire se un costo debba essere classificato come specifico o comune. L'indicazione generale è di considerare come costi specifici soltanto i costi che nel tempo scomparirebbero se scomparisse il segmento stesso. Qualunque imputazione dei costi comuni ai segmenti ridurrà il valore del margine che è il determinante della redditività del segmento e della *performance* di lungo termine.

Alcuni costi sono semplici da individuare come costi specifici ma si possono presentare delle situazioni difficili come quando un edificio, un macchinario o un'altra risorsa sono condivisi da due o più segmenti. Un metodo di approccio all'imputazione dei costi è l'*activity-based costing* che divide i costi condivisi da più segmenti secondo l'utilizzo specifico di una risorsa che ne fa ogni singolo segmento.

I costi fissi che sono specifici per un segmento possono diventare un costo comune per un altro. Questo succede quando un costo fisso è attribuito come specifico di un segmento ed esso viene ulteriormente suddiviso in altri segmenti ai quali però non è possibile attribuire il costo fisso come specifico.

Il margine di segmento rappresenta il margine disponibile dopo che un segmento ha coperto tutti i suoi costi. Rappresenta la misura migliore della redditività a lungo termine di un segmento poiché include solo i costi da esso sostenuti. Se un segmento non riesce a coprire tutti i suoi costi, probabilmente non dovrebbe essere mantenuto. Vanno comunque considerate le sinergie tra le diverse unità: certe volte anche se un

segmento risulta non capace di coprire tutti i suoi costi viene mantenuto nell'organizzazione perché la sua eliminazione provocherebbe un danno ad altri segmenti e quindi all'intera azienda.

Perché il *reporting* per segmento funzioni adeguatamente i costi devono essere assegnati correttamente ai segmenti. Spesso vengono commessi degli errori omettendo dei costi, assegnando in modo non appropriato i costi fissi specifici o allocando in modo arbitrario i costi fissi comuni.

I costi assegnati ad un segmento dovrebbero includere tutti i costi attribuibili a quel segmento dall'intera catena di valore dell'azienda. Essa comprende funzioni come la ricerca e sviluppo, la progettazione di prodotti, la produzione, il *marketing*, la distribuzione e il servizio ai clienti, attività necessarie per offrire al cliente prodotti e servizi e generare fatturato.

I costi che possono essere ricondotti a uno specifico segmento non dovrebbero essere allocati come costo indiretto ad altri segmenti, cioè inclusi nei costi generali e poi ripartiti.

Alcune aziende assegnano i costi ai segmenti usando basi arbitrarie. I costi dovrebbero essere allocati ai segmenti ai fini del processo decisionale interno soltanto quando la base di allocazione determina realmente il costo che viene allocato.

Un ulteriore errore che porta a costi di segmento distorti è l'assegnazione di costi non riconducibili ai segmenti. Aggiungere una quota dei costi comuni ai costi reali di un segmento potrebbe far sembrare che un segmento, altrimenti redditizio, non lo sia.

Capitolo 4: Le *business unit* e il conto economico per segmento

Questo capitolo è dedicato alla costruzione di un modello di struttura organizzativa per la farmacia con l'utilizzo del modello di tipo divisionale. L'organizzazione è stata divisa in *business unit* seguendo la segmentazione per linee di prodotto usate dall'IMS-Health¹⁷ nei report dei dati relativi alle vendite delle farmacie italiane nel 2007. Il modello qui sperimentato sarà adattato ad una farmacia con caratteristiche nella media secondo i dati forniti dallo Studio Falorni¹⁸. Partendo da un conto economico riclassificato¹⁹, nel quale verranno inseriti i dati della farmacia media, il valore delle vendite sarà suddiviso secondo le percentuali IMS-Health relative al mercato del 2007, attribuendo ad ogni unità il valore dei ricavi da essa provenienti. Come ulteriore passo, i costi saranno esplosi dal conto economico riclassificato, per separarli secondo le voci usate solitamente in un conto economico a sezioni contrapposte²⁰. Questi costi devono poi essere divisi in fissi e variabili e successivamente in comuni e specifici. A questo punto saranno inseriti i valori nel conto economico a margine di contribuzione. Dopo aver costruito il *report* con i dati relativi al 2007, verrà fatta una prova inserendo nel modello sperimentale i dati riguardanti quattro trimestri, in modo da visualizzare l'andamento del mercato durante il corso di un intero anno. I dati utilizzati per l'inserimento sono quelli dell'IMS-Health, relativi ai quattro trimestri del 2007.

4.1. Scomposizione della farmacia in *business unit*

La fase successiva è dedicata invece alla costruzione di una struttura divisionale per la farmacia secondo le modalità descritte in precedenza. La scomposizione avviene dividendo l'organizzazione in unità che gestiranno ognuna una linea di prodotto, con una che in particolare si occuperà dei servizi al pubblico. Il raggruppamento dei prodotti in classi è fatto seguendo la divisione fatta nei *report* dell'IMS-Health.

¹⁷ IMS-Health si qualifica come società leader specializzata nelle informazioni di marketing per l'industria farmaceutica e della cura della salute. Nasce nel 1954 negli Stati Uniti e opera in Italia dal 1960, è presente in più di 100 Paesi nel mondo, con 7.400 professionisti.

¹⁸ Lo Studio Falorni è stato fondato dal Dr. Franco Falorni nel 1986 ed è specializzato nel settore delle farmacie pubbliche e private.

¹⁹ Con l'operazione di riclassificazione si assegna il conto economico disciplinato dall'Art. 2425 del Codice Civile quella struttura che lo renda idoneo ad interpretare il reddito d'esercizio nell'ambito dell'analisi economico-finanziaria della gestione.

²⁰ Il conto economico a sezioni contrapposte assume la struttura a costi e ricavi evidenziando in dare i costi sostenuti nell'esercizio e in avere i relativi ricavi.

1. Farmaci classe (A/C)
2. Farmaci autocura
3. PMC (Presidi Medico Chirurgici) e altri notificati
4. Nutrizionale
5. Parafarmaceutico
6. Igiene e bellezza
7. Servizi al pubblico

I farmaci di classe A sono quelli rimborsabili dal SSN, mentre i farmaci di classe C sono quelli non rimborsabili.

I farmaci di autocura sono quelli di automedicazione e quelli senza obbligo di prescrizione.

Il segmento relativo ai PMC e altri notificati comprende i presidi medico chirurgici, i prodotti omeopatici, i prodotti ad uso erboristico ed altri prodotti OTC (*Over The Counter*).

I prodotti nutrizionali sono i dietetici per l'infanzia, i dimagranti ed altri prodotti nutrizionali come gli alimenti energetici, gli alimenti per diabetici o per celiaci.

I prodotti appartenenti al segmento parafarmaceutico sono molteplici: può comprendere i prodotti per stomia e incontinenza, gli strumenti medico-chirurgici, gli articoli per farmacia, i prodotti per la medicazione, i contraccettivi ed altri prodotti come gli articoli per l'infanzia, prodotti chimici galenici e molti altri.

L'unità citata come igiene e bellezza si occupa della vendita dei prodotti cosmetici, degli accessori per la bellezza e dei prodotti e accessori per l'igiene e la cura del bambino.

I servizi al pubblico presenti nella farmacia possono essere la misurazione della pressione, il controllo del peso e la misurazione della massa corporea, le autodiagnosi del sangue, il noleggio di attrezzature e strumentazioni, il servizio CUP di prenotazione esami e visite specialistiche, la distribuzione farmaci per conto (DPC).

Il decentramento del potere decisionale viene effettuato ponendo alla gestione dei vari segmenti un collaboratore della farmacia. Ogni segmento sarà un centro di ricavo: il responsabile avrà il controllo solo sui ricavi e non sui costi e sugli investimenti che sono sotto la gestione del titolare. L'unica eccezione è l'unità che gestisce i servizi al

pubblico che, essendo un segmento che non genera direttamente ricavi, è un centro di costo.

4.2. La farmacia media

Il modello di struttura organizzativa proposto viene adattato ad una farmacia con caratteristiche nella media secondo i seguenti dati, forniti dallo Studio Falorni:

- Fatturato annuo: 1200000 €, derivante per il 50% da vendite USL e per il 50% da vendite libere.
- Margine lordo²¹: 28% del fatturato
- Costi di gestione: 5% del fatturato
- Costi del personale: 35000 € per ogni collaboratore
- Ammortamenti: 2% del fatturato
- Tre farmacisti collaboratori

Secondo le caratteristiche illustrate, verrà di seguito redatto un conto economico riclassificato inserendo i dati appena descritti (Figura 6).

RICAVI TOTALI	1200000 €
MARGINE LORDO	336000 €
COSTI DI GESTIONE	60000 €
COSTI DEL PERSONALE	105000 €
AMMORTAMENTI	24000 €
UTILE OPERATIVO	147000 €

Figura 6. Conto economico riclassificato della farmacia media

Porre un responsabile per ogni segmento non è possibile per la farmacia media che ha tre collaboratori, quindi ognuno di essi dovrà gestire più unità. I segmenti sono assegnati con una logica di compatibilità e secondo le caratteristiche del responsabile che li deve gestire. L'assegnazione della gestione delle unità è illustrata nella Figura 7.

²¹ Il margine lordo è calcolato sottraendo il costo del venduto ai ricavi.

COLLABORATORE 1	COLLABORATORE 2	COLLABORATORE 3
<ul style="list-style-type: none"> • Farmaci classe (A/C) • Farmaci autocura 	<ul style="list-style-type: none"> • PMC e altri notificati • Parafarmaceutico 	<ul style="list-style-type: none"> • Nutrizionale • Igiene e bellezza

Figura 7. Assegnazione delle unità ai collaboratori

L'unità dedicata ai servizi al cliente viene gestita direttamente dal titolare. Essa, come già accennato e come sarà dimostrato in seguito, non genera direttamente ricavi ma è indispensabile all'interno della farmacia, sia per una questione professionale sia per garantire la fidelizzazione della clientela. Questo è un caso di sinergia tra segmenti, spiegato nel capitolo precedente, per il quale un'unità in perdita viene mantenuta perché è di sostegno alle altre e la sua eliminazione non gioverebbe all'organizzazione.

4.3. Controllo di gestione delle unità

Come descritto nel capitolo precedente, il controllo sulla gestione avviene tramite dei *report* per segmento, nello specifico e nella pratica, questo viene fatto partendo dal conto economico a margine di contribuzione, per poi ripartire ricavi e costi evidenziando per ogni segmento il margine che esprime quanto ognuno di essi contribuisce a coprire i costi comuni e a generare l'utile per l'organizzazione.

4.3.a Divisione dei ricavi per segmento

Il valore del ricavo proveniente da ogni unità è calcolato sul totale dei ricavi della farmacia media (1200000 €), di cui sono state precedentemente descritte le caratteristiche secondo le percentuali dei *report* dell'IMS-Health relative alle vendite delle farmacie italiane nel 2007²². La divisione delle vendite per le unità, secondo le percentuali, è descritta nella Figura 8.

²² Dati tratti da *Meteofarma, Evoluzione del mercato in farmacia, I-II-III-IV trimestre 2007* a cura dell'IMS-Health

UNITÀ	PERCENTUALE SULLE VENDITE TOTALI	VALORE DELLE VENDITE
Farmaci classe (A/C)	68.5%	822000 €
Farmaci autocura	8.4%	100800 €
PMC e Altri notificati	6,4%	76800 €
Nutrizionale	2,3%	27600 €
Parafarmaceutico	7,2%	86400 €
Igiene e bellezza	7,2%	86400 €
Tot.	100%	1200000 €

Figura 8. Divisione dei ricavi secondo le percentuali IMS-Health

4.3.b Classificazione e suddivisione dei costi

Nella Figura 9 i costi riportati nel conto economico riclassificato devono essere divisi secondo le voci che sono normalmente usate in un altro tipo di conto economico, quello a sezioni contrapposte. Questo passaggio serve ad individuare la provenienza dei costi, a distinguerli in fissi o variabili e, ulteriormente, in fissi comuni o fissi specifici.

COSTO	VALORE	TIPO DI COSTO
Acquisto merci	864000 €	Variabile
Salari e stipendi	105000 €	Fisso comune
Energia elettrica	8500 €	Fisso comune
Manutenzioni e riparazioni	3500 €	Fisso specifico
Imballaggi	1000 €	Variabile
Acqua e riscaldamento	1000 €	Fisso comune
Corsi professionali	1000 €	Fisso specifico
Assicurazioni	1000 €	Fisso comune
Tassa ordine farmacisti	360 €	Fisso comune
Cancelleria e stampati	1500 €	Fisso specifico
Spese telefoniche	5000 €	Fisso specifico
Polizia e vigilanza	1140 €	Fisso comune
Contratti di assistenza	3500 €	Fisso specifico
Noleggio attrezzature	5000 €	Fisso specifico

Pulizia	7000 €	Fisso comune
Contributi ENPAF	8000 €	Variabile
Indennità TFR	7500 €	Fisso comune
Ammortamenti	24000 €	Fisso comune/Fisso specifico
Compensi a professionisti	5000 €	Fisso comune/Fisso specifico

Figura 9. Classificazione dei costi

Il costo relativo all'acquisto merci è un costo variabile perché dipende direttamente dalle vendite effettuate. Il valore deve essere diviso secondo le quote di ogni segmento a seconda dell'appartenenza alla linea di prodotto della merce acquistata.

Le spese per i salari e gli stipendi ed i costi per il fondo TFR (Trattamento di Fine Rapporto) sono classificati come fissi comuni. Avendo la farmacia un orario di apertura fisso, un aumento o una diminuzione del livello di attività non farà mutare il valore di questi costi che sono quindi fissi perché i dipendenti hanno contratti²³ che riportano il numero delle ore lavorative settimanali fisse. Questi costi non possono essere allocati come specifici perché ogni collaboratore, che è responsabile di determinate unità, lavora attivamente anche per le altre e quindi il costo degli stipendi non può essere diviso tra i segmenti. Se un segmento fosse eliminato, il responsabile che lo gestiva non può essere licenziato perché il suo lavoro è indispensabile per l'andamento e lo sviluppo degli altri segmenti e, inoltre, i contratti normalmente usati per i dipendenti delle farmacie non riportano possibilità di passaggio a *part-time* o licenziamento per cattiva gestione del proprio segmento.

Ogni costo riportato nella categoria "Manutenzioni e riparazioni" dovrà essere allocato ad un segmento: è necessario individuare quale di essi ha causato i costi per poterlo classificare come costo fisso specifico.

Le spese per gli imballaggi sono variabili e devono essere divise secondo le quote di ogni segmento che le hanno determinate.

I costi sostenuti per l'energia elettrica, l'acqua, il riscaldamento e le spese di pulizia sono costi fissi comuni perché riguardano i locali della farmacia che sono condivisi da tutti i segmenti. Non è quindi possibile allocarli come specifici. Se un segmento fosse eliminato, il valore relativo a questi costi non diminuirebbe e queste spese dovrebbero essere coperte comunque. Sono costi fissi perché dipendono dal numero di ore di

²³ Vedi Allegato 1.

apertura della farmacia che, come già spiegato in precedenza, è fisso. Se il livello di attività aumenta o diminuisce questi costi rimarranno invariati.

I costi per le assicurazioni, come quelli per polizia e vigilanza e la tassa dell'ordine dei farmacisti, sono fissi comuni perché riguardano l'azienda in generale e non specifici segmenti.

Ogni corso professionale a cui partecipano i collaboratori della farmacia riguarda la formazione in un determinato campo che può essere affiancato ad un segmento o una linea di prodotto. Il costo relativo al corso è quindi allocato all'unità corrispondente come fisso specifico.

La linea telefonica deve essere divisa ed organizzata in modo da poter attribuire ogni costo ad uno specifico segmento. Anche per quanto riguarda le spese di cancelleria e stampati, ogni costo deve essere allocato ad un segmento secondo quale di essi ha determinato la spesa.

I costi per i contratti di assistenza sono fissi specifici perché possono essere assegnati ad un determinato segmento.

Le attrezzature vengono noleggiate per essere utilizzate da una specifica unità, quindi i costi relativi a queste spese sono fissi specifici.

I contributi per l'ENPAF (Ente Nazionale di Previdenza e di Assistenza Farmacisti) dipendono dal valore delle vendite, sono quindi dei costi variabili e possono essere segmentati secondo le percentuali dei ricavi.

I compensi dei professionisti possono essere divisi in costi fissi comuni e costi fissi specifici: una parte di questi è comune perché riguarda il compenso per lo studio commerciale (3500 €), che è una spesa generale dell'azienda; una parte è specifica perché derivante dai compensi per professionisti che collaborano temporaneamente in progetti che riguardano determinate unità (1500 €).

Gli ammortamenti possono essere divisi in due categorie: quelli per i materiali usati dall'intera azienda, quindi comuni a tutti i segmenti, e quelli per i materiali usati da un'unità in particolare. Dopo aver effettuato questa distinzione i costi possono essere classificati come fissi comuni (15000 €) e fissi specifici (9000 €).

Per visualizzare la suddivisione dei costi tra i segmenti, secondo la descrizione appena effettuata, può essere consultato l'Allegato 2.

Non sono stati riportati i costi relativi alle gestione finanziaria, patrimoniale, straordinaria e tributaria perché il conto economico a margine di contribuzione, che

verrà costruito successivamente, arriva a determinare l'utile operativo dal quale devono essere sottratti i costi sopra citati per definire l'utile netto.

4.3.c Conto economico a margine di contribuzione

I dati finora analizzati possono a questo punto essere inseriti nel conto economico a margine di contribuzione (Allegato 3): dalle vendite di ogni segmento vengono sottratti prima i costi variabili- secondo le quote nelle quali sono stati divisi i costi variabili totali- e dopo i costi fissi specifici precedentemente assegnati. Viene individuato il margine di contribuzione di ciascun segmento che, come è possibile notare, serve a coprire i costi comuni e a generare l'utile.

Si può notare che l'unità dei servizi al pubblico è in perdita e che quella dedicata all'area nutrizionale è la meno redditizia. Le unità "Parafarmaceutico" e "Igiene e bellezza" hanno la stessa percentuale dei ricavi ma, analizzando il report per segmento, si osserva che la prima ha un margine di contribuzione maggiore dovuto a dei costi fissi specifici minori. Questa differenza non poteva essere evidenziata in un conto economico tradizionale.

Per ogni unità è possibile fare un'ulteriore suddivisione in segmenti. Per esempio l'unità dei farmaci di classe A e C può essere divisa in due segmenti che riportano le vendite e i costi relativi alle due classi. Usando questo metodo è chiaramente individuabile quali siano i segmenti di prodotto che portano alla farmacia i maggiori ricavi e quali, invece, quelli su cui il responsabile deve intervenire per aumentare le vendite o abbassare i costi.

Il titolare, analizzando il conto economico a margine di contribuzione diviso per segmenti relativo ad un certo periodo, può controllare l'andamento della gestione delle unità da parte dei suoi collaboratori. Nel caso in cui fossero stati prefissati degli obiettivi per quel periodo, i risultati del *report* evidenzerebbero facilmente se sono stati raggiunti o meno. Se nel periodo di riferimento sono state prese delle decisioni o sono avvenuti dei cambiamenti, interni o esterni, il conto economico a margine di contribuzione esprime come ogni unità ha risposto attraverso le variazioni dei ricavi e dei costi.

Per approfondire i caratteri di utilità e versatilità del conto economico a margine di contribuzione verrà analizzata la ripartizione di costi e ricavi nel corso di un anno, costruendo quattro *report* distinti relativi a quattro diversi trimestri. Per differenziare il campo di analisi sono stati utilizzati i dati dell'IMS-Health sul mercato delle farmacie italiane relativi ai quattro trimestri del 2007. Per facilitare l'operazione, i ricavi totali di un anno della farmacia media saranno ugualmente divisi per i quattro trimestri. Lo stesso avverrà poi con i costi fissi specifici e comuni. La suddetta divisione, secondo le percentuali dell'IMS-Health, è riportata all'Allegato 4.

I conti economici relativi ai quattro trimestri possono essere consultati agli Allegati 5,6,7 e 8.

In un'ulteriore applicazione, il conto economico a margine di contribuzione può essere usato, oltre che a consuntivo di un certo periodo, anche a preventivo di interventi dell'organizzazione o di andamento del mercato. Per fare un esempio, è possibile porre attenzione su come l'utile dell'azienda farmacia cambierebbe con l'eliminazione di una unità o con l'aumento delle vendite di prodotti appartenenti ad un certo segmento.

Conclusioni

La reale attuazione del modello di struttura organizzativa divisionale, proposto in questa tesi, potrebbe presentare alcune difficoltà per la maggior parte delle farmacie. Il limite primario sta nella preparazione dei collaboratori: il decentramento del potere decisionale necessita di competenze elevate in campi che non sono propri del farmacista. La gestione dei centri di ricavo come quelli descritti presuppone una conoscenza approfondita dei meccanismi e degli strumenti di vendita, finora non considerata come una competenza fondamentale per la professione. Si rende quindi necessaria una formazione dei dipendenti dal punto di vista manageriale, dalla quale può provenire quella fiducia che permette al titolare di delegare il proprio potere.

Per sfruttare a pieno le potenzialità della struttura divisionale e per rendere ancor più efficaci i *report* per segmento, i costi della farmacia devono essere il più possibile allocati alle unità. Per questo servirà una riorganizzazione interna dei locali, delle attrezzature e di tutte le risorse utilizzate dai segmenti.

I collegamenti orizzontali interni alla farmacia devono essere rafforzati per creare uno scambio d'informazioni fondamentale per la condivisione di conoscenze ed esperienze. La segmentazione in unità non deve portare ad un isolamento: la divisione è solo a livello gestionale perché ogni dipendente ha la responsabilità di una particolare area, ma collabora anche alle altre e c'è quindi bisogno di una condivisione d'informazioni globale.

Il passaggio ad una struttura divisionale dovrà quindi avvenire gradualmente attraverso un progetto che pianificherà i passaggi che devono essere compiuti dall'intera organizzazione. La progettazione della struttura organizzativa deve avvenire tenendo conto del fattore ambientale, cioè lo scenario locale che è singolare per ogni farmacia. Devono essere ben chiari i bisogni e le richieste dei clienti.

Sarà necessario attuare una pianificazione per fissare degli obiettivi da raggiungere per ogni unità. Per aumentare la motivazione e per riconoscere i meriti dei responsabili che conseguiranno tali obiettivi, dovranno essere messi in atto sistemi di ricompensa. Ogni collaboratore dovrà gestire le proprie unità monitorando non solo l'andamento delle vendite ma anche l'ambiente esterno, quindi avvicinarsi ai clienti e creare un flusso informativo da e per la farmacia.

La specializzazione e la preparazione in determinate aree servirà per offrire al cliente servizi sempre più mirati e personalizzati e per una migliore gestione dei segmenti.

Il periodo di squilibrio che stanno vivendo ultimamente molte farmacie non può essere superato con polemiche e critiche contro i cambiamenti in corso o, addirittura, opponendosi al mutamento cercando di resistere più a lungo possibile mantenendo i metodi gestionali adottati da sempre. La farmacia ha bisogno di reagire, di attivarsi e modellarsi rispetto allo stravolgimento che la sta riguardando. Per far questo, prima di tutto, necessita di interventi concreti per stabilizzarsi, poi, ritrovato un suo equilibrio, potrà affrontare sia i presenti che i futuri cambiamenti in modo più consapevole. Pensare che la professionalità che si trova in farmacia renda il suo servizio insostituibile o che i concorrenti del settore non siano all'altezza non aiuta ad evolvere. La fiducia dei clienti va conquistata e mantenuta, cercando sempre di migliorare.

Gli strumenti non mancano ma devono essere utilizzati concretamente e rapidamente per non ritrovarsi, come oggi, a rimpiangere i tempi passati.

Allegati

Allegato 1. Contratto farmacista collaboratore

Gent.mo Dott.

Oggetto: Contratto di lavoro

Tra la Farmacia _____, ubicata in _____ (___), Via _____, ___ e C.F.: ___ ___ _____ e il Dott. _____, nato in _____ (___) il ___/___/____, residente a _____ (___) in Via _____, __, e C.F.: ___ ___ _____ si instaura un rapporto di lavoro a tempo indeterminato pieno a far data dal ___/___/____ ed alle seguenti condizioni:

Sede di lavoro

La sede di lavoro è presso la Farmacia _____, ubicata in _____ (___), Via _____, ___.

Durata del rapporto di lavoro

Rapporto di lavoro a tempo indeterminato pieno.

Periodo di prova 90 giorni. Durante tale periodo il rapporto di lavoro può essere rescisso da una parte o dall'altra senza preavviso.

Qualifica, livello, mansioni

La Sua qualifica sarà di Impiegato con inquadramento nel 1° livello del vigente CCNL per i dipendenti di Farmacia Privata.

Le sue mansioni saranno quelle proprie di Farmacista Collaboratore.

Orario e retribuzione

L'orario di lavoro è di 40 ore settimanali.

La Sua retribuzione mensile lorda è quella prevista dal vigente CCNL per i dipendenti di Farmacia Privata e sarà costituita dai seguenti elementi:

- Paga base	€	1.158,90
- Contingenza	€	<u>540,78</u>
TOTALE	€	1.699,68

Spettanza ferie gg. 26 in ragione d'anno.

Spettanza permessi retribuiti ore 72 in ragione d'anno.

Per la fruizione dei suddetti istituti contrattuali si fa riferimento agli artt. del vigente CCNL.

I termini del preavviso sono quelli previsti dall'art. 79 del vigente CCNL.

Regolamenti ed usi dell'azienda

Ella dovrà attenersi ai regolamenti, disposizioni interne ed usi dell'azienda, che tutti si intendono da Lei incondizionatamente conosciuti ed accettati.

La preghiamo di restituirci copia della presente debitamente sottoscritta in segno di piena, incondizionata accettazione.

Distinti saluti

_____ (___), li ___/___/____

Per accettazione _____

Allegato 2. Suddivisione dei costi per i segmenti

UNITÀ	VALORE DELLE VENDITE	COSTO DELLE MERCI
Farmaci classe (A/C)	828000 €	599840 €
Farmaci autocura	105600 €	72576 €
PMC e Altri notificati	76800 €	55296 €
Nutrizionale	26400 €	19872 €
Parafarmaceutico	86400 €	62208 €
Igiene e bellezza	78000 €	62208 €

UNITÀ	COSTI MANUTENZIONI E RIPARAZIONI
Farmaci classe (A/C)	500 €
Farmaci autocura	0 €
PMC e Altri notificati	500 €
Nutrizionale	500 €
Parafarmaceutico	500 €
Igiene e bellezza	500 €
Servizi al pubblico	1000 €

UNITÀ	COSTI IMBALLAGGI
Farmaci classe (A/C)	500 €
Farmaci autocura	0 €
PMC e Altri notificati	0 €
Nutrizionale	0 €
Parafarmaceutico	500 €
Igiene e bellezza	0 €
Servizi al pubblico	0 €

UNITÀ	COSTI CORSI PROFESSIONALI
Farmaci classe (A/C)	0 €
Farmaci autocura	250 €
PMC e Altri notificati	0 €
Nutrizionale	250 €
Parafarmaceutico	0 €
Igiene e bellezza	500 €
Servizi al pubblico	0 €

UNITÀ	COSTI CANCELLERIA E STAMPATI
Farmaci classe (A/C)	150 €
Farmaci autocura	250 €
PMC e Altri notificati	150 €
Nutrizionale	250 €
Parafarmaceutico	200 €
Igiene e bellezza	200 €
Servizi al pubblico	300 €

UNITÀ	COSTI SPESE TELEFONICHE
Farmaci classe (A/C)	1000 €
Farmaci autocura	600 €
PMC e Altri notificati	600 €
Nutrizionale	600 €
Parafarmaceutico	600 €
Igiene e bellezza	600 €
Servizi al pubblico	1000 €

UNITÀ	COSTI CONTRATTI DI ASSISTENZA
Farmaci classe (A/C)	500 €
Farmaci autocura	400 €
PMC e Altri notificati	400 €
Nutrizionale	600 €
Parafarmaceutico	600 €
Igiene e bellezza	700 €
Servizi al pubblico	300 €

UNITÀ	COSTI NOLEGGIO ATTREZZATURE
Farmaci classe (A/C)	0 €
Farmaci autocura	0 €
PMC e Altri notificati	2000 €
Nutrizionale	0 €
Parafarmaceutico	0 €
Igiene e bellezza	1000 €
Servizi al pubblico	2000 €

UNITÀ	COSTI ENPAF
Farmaci classe (A/C)	5480 €
Farmaci autocura	672 €
PMC e Altri notificati	512 €
Nutrizionale	184 €
Parafarmaceutico	576 €
Igiene e bellezza	576 €
Servizi al pubblico	0 €

UNITÀ	COSTI AMMORTAMENTI
Farmaci classe (A/C)	0 €
Farmaci autocura	0 €
PMC e Altri notificati	1000 €
Nutrizionale	2000 €
Parafarmaceutico	2000 €
Igiene e bellezza	2000 €
Servizi al pubblico	2000 €

UNITÀ	COSTI COMPENSI A PROFESSIONISTI
Farmaci classe (A/C)	0 €
Farmaci autocura	0 €
PMC e Altri notificati	0 €
Nutrizionale	500 €
Parafarmaceutico	500 €
Igiene e bellezza	500 €
Servizi al pubblico	0 €

	FARMACIA	Farmaci classe (A/C)	Farmaci autocura	PMC + Altri notificati	Nutrizionale	Parafarmaceutico	Igiene e bellezza	Servizi
VENDITE	1200000	822000	100800	76800	27600	86400	86400	
COSTI VARIABILI:								
COSTO VARIABILE VENDUTO	864000	591840	72576	55296	19872	62208	62208	
ALTRI COSTI VARIABILI	9000	5980	672	512	184	1076	576	
TOT. COSTI VARIABILI	873000	597820	73248	55808	20056	63284	62784	
MARGINE DI CONTRIBUZIONE	327000	224180	27552	20992	7544	23116	23616	
COSTI FISSI SPECIFICI	30000	2150	1500	4650	4700	4400	6000	6600
MARGINE DI CONTRIBUZIONE UNITÀ	297000	222030	26052	16342	2844	18716	17616	-6600
COSTI FISSI COMUNI	150000							
UTILE OPERATIVO NETTO	147000							

Allegato 3. Conto economico per segmento anno 2007

Allegato 4. Divisione dei ricavi per i trimestri secondo le percentuali IMS-Health

I° TRIMESTRE 2007

UNITÀ	PERCENTUALE SULLE VENDITE TOTALI	VALORE DELLE VENDITE
Farmaci classe (A/C)	69%	828000 €
Farmaci autocura	8,8%	105600 €
PMC e Altri notificati	6,4%	76800 €
Nutrizionale	2,2%	26400 €
Parafarmaceutico	7,2%	86400 €
Igiene e bellezza	6,5%	78000 €

II° TRIMESTRE 2007

UNITÀ	PERCENTUALE SULLE VENDITE TOTALI	VALORE DELLE VENDITE
Farmaci classe (A/C)	68.5%	822000 €
Farmaci autocura	7.9%	94800 €
PMC e Altri notificati	6,5%	78000 €
Nutrizionale	2.4%	28800 €
Parafarmaceutico	7.1%	85200 €
Igiene e bellezza	7.7%	92400 €

III° TRIMESTRE 2007

UNITÀ	PERCENTUALE SULLE VENDITE TOTALI	VALORE DELLE VENDITE
Farmaci classe (A/C)	68.4%	820800 €
Farmaci autocura	8.2%	98400 €
PMC e Altri notificati	6,4%	76800 €
Nutrizionale	2,3%	27600 €
Parafarmaceutico	7.3%	87600 €
Igiene e bellezza	7.5%	90000 €

IV° TRIMESTRE 2007

UNITÀ	PERCENTUALE SULLE VENDITE TOTALI	VALORE DELLE VENDITE
Farmaci classe (A/C)	68.5%	822000 €
Farmaci autocura	8.6%	103200 €
PMC e Altri notificati	6.6%	79200 €
Nutrizionale	2.2%	26400 €
Parafarmaceutico	7,2%	86400 €
Igiene e bellezza	6.9%	82800 €

	FARMACIA	Farmaci classe (A/C)	Farmaci autocura	PMC + Altri notificati	Nutrizionale	Parafarmaceutico	Igiene e bellezza	Servizi
VENDITE	300000	207000	26100	19200	6600	21600	19500	
COSTI VARIABILI:								
COSTO VARIABILE VENDUTO	216000	149040	18792	13824	4752	15552	14040	
ALTRI COSTI VARIABILI	2250	1505	174	128	44	269	130	
TOT. COSTI VARIABILI	218250	150545	18966	13952	4796	15821	14170	
MARGINE DI CONTRIBUZIONE	81750	56455	7134	5248	1804	5779	5330	
COSTI FISSI SPECIFICI	7500	537,5	375	1162,5	1175	1100	1500	1650
MARGINE DI CONTRIBUZIONE UNITÀ	74250	55917,5	6759	4085,5	629	4679	3830	-1650
COSTI FISSI COMUNI	37500							
UTILE OPERATIVO NETTO	36750							

Allegato 5. Conto economico per segmento I trimestre 2007

	FARMACIA	Farmaci classe (A/C)	Farmaci autocura	PMC + Altri notificati	Nutrizionale	Parafarmaceutico	Igiene e bellezza	Servizi
VENDITE	300000	205500	23700	19200	7200	21300	23100	
COSTI VARIABILI:								
COSTO VARIABILE VENDUTO	216000	147960	17064	13824	5184	15336	16632	
ALTRI COSTI VARIABILI	2250	1495	158	128	48	267	154	
TOT. COSTI VARIABILI	218250	149455	17222	13952	5232	15603	16786	
MARGINE DI CONTRIBUZIONE	81750	56045	6478	5248	1968	5697	6314	
COSTI FISSI SPECIFICI	7500	537,5	375	1162,5	1175	1100	1500	1650
MARGINE DI CONTRIBUZIONE UNITÀ	74250	55507,5	6103	4085,5	793	4597	4814	-1650
COSTI FISSI COMUNI	37500							
UTILE OPERATIVO NETTO	36750							

Allegato 6. Conto economico per segmento II trimestre 2007

	FARMACIA	Farmaci classe (A/C)	Farmaci autocura	PMC + Altri notificati	Nutrizionale	Parafarmaceutico	Igiene e bellezza	Servizi
VENDITE	300000	205200	24600	19200	6600	21900	22500	
COSTI VARIABILI:								
COSTO VARIABILE VENDUTO	216000	147744	17712	13824	4752	15768	16200	
ALTRI COSTI VARIABILI	2250	1493	164	128	44	271	150	
TOT. COSTI VARIABILI	218250	149237	17876	13952	4796	16039	16350	
MARGINE DI CONTRIBUZIONE	81750	55963	6724	5248	1804	5861	6150	
COSTI FISSI SPECIFICI	7500	537,5	375	1162,5	1175	1100	1500	1650
MARGINE DI CONTRIBUZIONE UNITÀ	74250	55425,5	6349	4085,5	629	4761	4650	-1650
COSTI FISSI COMUNI	37500							
UTILE OPERATIVO NETTO	36750							

Allegato 7. Conto economico per segmento III trimestre 2007

	FARMACIA	Farmaci classe (A/C)	Farmaci autocura	PMC + Altri notificati	Nutrizionale	Parafarmaceutico	Igiene e bellezza	Servizi
VENDITE	300000	205500	25800	19800	6600	21600	20700	
COSTI VARIABILI:								
COSTO VARIABILE VENDUTO	216000	147960	18576	14256	4752	15552	14904	
ALTRI COSTI VARIABILI	2250	1495	172	132	44	269	138	
TOT. COSTI VARIABILI	218250	149455	18748	14388	4796	15821	15042	
MARGINE DI CONTRIBUZIONE	81750	56045	7052	5412	1804	5779	5658	
COSTI FISSI SPECIFICI	7500	537,5	375	1162,5	1175	1100	1500	1650
MARGINE DI CONTRIBUZIONE UNITÀ	74250	55507,5	6677	4249,5	629	4679	4158	-1650
COSTI FISSI COMUNI	37500							
UTILE OPERATIVO NETTO	36750							

Allegato 8. Conto economico per segmento IV trimestre 2007

Bibliografia

Amigoni F., *I sistemi di controllo direzionale*, Giffrè, Milano 1979

ANIFA, *Numeri e indici dell'automedicazione*, Edizione 2008

Brusoni Manuela (a cura di), *L'impresa farmacia*, Egea, Milano 2001, II edizione

Bubbio Alberto, *Calcolo dei costi per attività*, Guerini e associati, Milano 2001

Bubbio Alberto, *Contabilità analitica per l'attività di direzione*, Unicopli, Milano 1989

Ceccherelli Alberto, *Il linguaggio dei bilanci*, Le Monnier, Firenze 1961.

Cinquini L., *Strumenti per l'analisi dei costi Vol. I. Fondamenti di Cost Accounting*, Giappichelli, Torino, ultima edizione

Costa G., Giubitta P., *Organizzazione aziendale*, Mc Graw-Hill, Milano 2004

Daft Richard L., *Organizzazione aziendale*, Apogeo, Milano 2001

Garrison Ray H., Noreen Eric W., Brewer Peter C., *Programmazione e controllo-managerial accounting per le decisioni aziendali*, Mc Graw-Hill, Milano 2008

Horngren C. T., Foster G., Datar S. M., *Contabilità per la direzione*, Isedi, Torino 1998

IMS-Health, *Meteofarma, Evoluzione del mercato in farmacia*, I-II-III-IV trimestre 2007

ISTAT, *Le tecnologie dell'informazione e della comunicazione: disponibilità nelle famiglie e utilizzo degli individui*, Anno 2007

Marchi L., Quagli A., Paolini A., *Strumenti di analisi gestionale. Il profilo strategico,* Giappichelli, Torino 1995

Miolo Vitali P.(a cura di), *Strumenti per l'analisi dei costi. Vol.II,* Giappichelli, Torino 2004

Nicoloso B.R., *Il sistema farmacia,* Lezioni di Diritto Farmaceutico al Corso di perfezionamento in Diritto Sanitario presso la Scuola di specializzazione in Diritto Amministrativi e in Scienze della Amministrazione della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Bologna, 1994

Pitzalis A., Tenucci A., *Strumenti per l'analisi dei costi. Esercizi e casi di cost accounting,* Giappichelli, Torino 2007

Quagli Alberto, *Bilancio d'esercizio e principi contabili,* Collana di Contabilità d'impresa, Giappichelli, Torino 2006, IV edizione

Zappa G., *Il reddito di impresa,* Giuffrè, Milano 1950