

CONTROLLO DI GESTIONE E SISTEMI DI REPORTING PER PMI

Si sta sempre più diffondendo (finalmente!) tra le PMI la consapevolezza che le sole informazioni contabili non sono più sufficienti a tenere sotto controllo tutte le dinamiche aziendali, né a contribuire significativamente alla comprensione ed al controllo delle manifestazioni generate dalle stesse.

Vi sono, infatti, altre variabili fondamentali di origine extra-contabile quali il mercato, i prodotti, la concorrenza, l'innovazione tecnologica, etc., che, in un contesto economico di crescente, per non dire esponenziale, complessità, e quindi in velocissima trasformazione, sono ritenute più importanti delle variabili di origine contabile.

Risulta altresì di difficile comprensione il nesso relazionale esistente tra le due tipologie di dati.

Stiamo assistendo quindi all'evoluzione del reporting direzionale di tipo contabile verso un nuovo tipo di reporting che integra dati contabili con dati di tipo extracontabile o, come si usa dire integrato con i Fattori Critici di Successo.

Attraverso la filosofia della **Qualità Totale** sono stati modificati in modo sostanziale sia i principi organizzativi che le strutture di pianificazione, programmazione e controllo della gestione.

I principi della QT risultano, infatti, tutti incentrati sui "processi aziendali", i quali costituiscono l'oggetto verso cui si rivolgono quasi tutti gli strumenti di innovazione tecnologica soprattutto software. Il concetto di "processo", dunque, non è soltanto il cuore della strategia della QT, ma risulta essere al centro di tutte le iniziative di innovazione tecnologica e gestionale sorte su questa base concettuale, ormai condivisa.

La lenta ma costante e progressiva diffusione di tale prassi sta progressivamente trasformando la gestione aziendale da un'ottica per funzioni, in cui si programmano e controllano gli obiettivi in relazione alle aree funzionali del management, ad un'ottica per processi, in cui l'oggetto di riferimento del controllo di gestione non è più la "funzione gerarchica", ma "il processo", a partire da quelli ritenuti chiave, cioè decisivi per il raggiungimento dell'eccellenza imprenditoriale, e proseguendo con quelli di supporto e gestione che sono comunque finalizzati a migliorare l'efficienza e l'efficacia aziendale nel suo complesso.

Si sta iniziando dunque a passare, almeno così sta succedendo nella variegata realtà delle PMI, dalle tradizionali forme di determinazione del costo pieno di prodotto (metodologia del "full costing") ad una logica di determinazione basata sui processi e sulle attività (metodologia Activity Based Costing o semplicemente ABC) che risulta ben più significativa ai fini della gestione perché è in grado di evidenziare i costi delle singole attività svolte, creando così i presupposti per l'eliminazione od il contenimento delle attività non in grado di fornire valore aggiunto al prodotto/servizio.

La metodologia ABC è solo una parte del più vasto sistema di controllo fondato sull'Activity Based Management o ABM. Esso, infatti, si compone, oltre che del sistema di controllo dei costi in logica ABC, anche di un sistema di controllo delle "prestazioni delle attività", sia di quelle più strettamente operative che di quelle ritenute critiche per il perseguimento delle strategie aziendali.

Controllo di gestione e sistemi di reporting per PMI

E' proprio la centralità che il sistema ABM riserva ai "processi" di importanza strategica per l'azienda, che ha favorito, negli ultimi anni, il passaggio da una Direzione per Obiettivi incentrata sul controllo budgettario ad una Direzione per Politiche, incentrata sul controllo dei Fattori Critici di Successo per il perseguimento delle strategie aziendali.

In effetti, la Direzione per obiettivi e la logica budgetaria, che per tanto tempo sono state al centro dei sistemi di programmazione e controllo, non sono più all'altezza di soddisfare le nuove esigenze di dinamicità, efficienza ed efficacia della gestione aziendale, oggi incentrata sui processi e sulla flessibilità operativa.

La Direzione per obiettivi, infatti, risponde ad una logica strettamente gerarchica, che risulta quindi poco coerente con le nuove strutture organizzative, sempre più caratterizzate da iniziativa, autonomia e flessibilità operativa. La stessa, inoltre, alla luce delle necessità gestionali emergenti, rivolge una eccessiva attenzione ai risultati di breve periodo, che le deriva direttamente dal suo stretto legame con lo strumento contabile del budget.

Le imprese orientate ai processi ed al cliente necessitano invece di un forte orientamento verso il lungo termine in quanto la ricerca della "soddisfazione del cliente" (... e non solo quello finale!) ha come scopo ultimo la sua "fidelizzazione" e quindi non unicamente ad un guadagno immediato ma soprattutto la creazione di "Valore" nel lungo periodo.

La Direzione per politiche è quindi un meccanismo gestionale che permette di realizzare la logica della "gestione per priorità strategiche", concretizzandola con azioni nel breve termine da controllare tramite la cosiddetta "gestione del giorno per giorno", sempre utilizzando il quadro integrato degli indicatori di prestazione.

E' dalla sinergica azione di questi due sistemi manageriali (Direzione per politiche e Gestione del giorno per giorno) che nelle imprese, caratterizzate dalla logica gestionale per processi e dalla flessibilità e dinamicità operativa, scaturirà efficienza ed efficacia sia gestionale che nel perseguimento degli obiettivi.

La maggior parte delle PMI ha ormai acquisito sufficiente dimestichezza, almeno formale, con gli strumenti del controllo di gestione "tradizionale" (COGE, COAN e Budget) grazie all'utilizzo di applicazioni informatizzate che forniscono, normalmente, tutte le informazioni indispensabili ed utili (spesso se ne trovano anche di superflue!) che però sono poco o male organizzate, disomogenee e/o disaggregate per quanto riguarda i cicli finanziari, i movimenti economici, il magazzino, il costo del prodotto, la sua qualità, il servizio fornito insieme al prodotto ed il "tempo di risposta" alle richieste dei clienti.

Per gestire meglio l'impresa è necessario conoscere "ciò che si fa", ovvero quei processi che vengono svolti, senza soluzione di continuità, per progettare, realizzare, promuovere, vendere ed erogare i prodotti e i servizi al cliente finale. Particolare cura va posta a quei processi "core" che rappresentano "ciò che si sa fare meglio di tutti gli altri".

I progetti finalizzati al miglioramento dei risultati della gestione aziendale, di conseguenza, vanno ad interessare quelle attività e quei processi che creano valore per il cliente. Fallire in questo ambito, ovvero impegnare delle risorse distruggendo valore in rilavorazioni, attese e controlli, e dispersioni delle più svariate cause e nature, porterebbe a compromettere i risultati di medio-lungo termine dell'impresa.

Controllo di gestione e sistemi di reporting per PMI

Ecco quindi perchè diviene essenziale spostare l'attenzione sulle attività e sui processi gestionali: perchè si va ad intervenire "a monte" sui fattori che determinano i risultati ultimi siano essi costi, produttività o qualità. Come sempre "prevenire" è meglio che "curare"

In tal senso, l'individuazione dei processi, ovvero di sequenze di attività che sono finalizzate all'erogazione di prodotti, servizi, informazioni o procedure, coerenti con gli obiettivi strategici di un'impresa per la soddisfazione di un bisogno specifico del cliente, costituisce un primo passo verso il miglioramento delle transazioni cliente-fornitore interno.

Comprendere le modalità di svolgimento di questi scambi, spesso di informazioni più che di materiali, consente, di conseguenza, di intervenire in modo continuo e sistematico affinché ogni unità organizzativa agisca per il soddisfacimento dei fabbisogni dei clienti, interni ed esterni, a beneficio dell'azienda nel suo insieme.

Quest'approccio alla gestione aziendale, che si basa sul concetto di attività e di processo gestionale, (*ABM*) è diretto a:

- migliorare l'efficacia e l'efficienza dei processi gestionali;
- capire quali sono le modalità di svolgimento delle attività e dei processi nonché il grado con il quale esse contribuiscono al perseguimento della creazione del "Valore" e degli obiettivi strategici dell'impresa di breve, medio e lungo termine;
- comprendere come la complessità gestionale di un prodotto o di un servizio (esprimibile, ad esempio, in termini di grado di personalizzazione, di specificità distributiva, di numero di varianti produttive, di dimensione media del lotto di produzione) impatti sull'impiego delle risorse lungo le attività e i processi;
- promuovere un'attenzione diffusa e pervasiva alla soddisfazione del cliente e alla creazione del valore fornitogli.

Rinnovare l'approccio alla gestione aziendale in ottica *ABM* significa innanzitutto riconoscere che sono le modalità di impiego delle risorse lungo le attività e i processi gestionali a determinare i risultati economico-finanziari e competitivi dell'azienda. La realizzazione dell'*ABM* quindi non può che riguardare in modo ampio le logiche e gli strumenti gestionali adottati dall'azienda.

Presentiamo di seguito alcune fasi che caratterizzano un progetto *ABM*. Si tratta di fasi ritenute essenziali, ma che possono essere avviate con modalità, ordine e tempi differenti. In sintesi, si tratta di:

1. identificare le attività e i processi gestionali svolti in azienda. In questa prima fase l'attenzione è rivolta alla comprensione di ciò che realmente viene fatto in azienda ("come si lavora"),

Controllo di gestione e sistemi di reporting per PMI

- prescindendo dai confini organizzativi formali;
2. definire, per ogni processo individuato, dei parametri di misura delle prestazioni di natura quantitativa (il volume di output, le risorse impiegate nonché i relativi costi) e qualitativa (il grado di efficacia, di flessibilità e di adattabilità).
 3. semplificare i processi gestionali *core* per l'impresa. Significa realizzare interventi di breve e di medio-lungo termine per rendere il processo maggiormente rispondente alle istanze di efficacia, di efficienza e di flessibilità provenienti dall'azienda nel suo complesso. In questa fase grazie allo studio dello stato attuale del processo, ovvero dalle modalità di svolgimento delle differenti attività e dal consumo delle risorse lungo il processo stesso, vengono individuate alcune opportunità di miglioramento, ottenibili solo ridisegnando e reingegnerizzando il processo stesso
 4. predisporre, per ogni processo, specifici piani d'azione che precisino:
 - i passi da compiere e i tempi da rispettare per giungere alla concreta realizzazione delle opportunità di miglioramento individuate;
 - i responsabili dei singoli passi, e le risorse previste per lo svolgimento degli stessi;
 5. impostare un sistema di contabilità dei costi delle attività e dei processi che tramite l'individuazione di significative determinanti di costo, consenta di evidenziare il nesso esistente tra le attività e i processi aziendali e le risorse (umane, tecnologiche e di struttura) impiegate, in modo da rendere possibile il monitoraggio là dove il consumo dei fattori produttivi ha origine (fase di revisione del sistema di contabilità dei costi);
 6. istituire un sistema di pilotaggio dei processi orientato al monitoraggio del cambiamento e del miglioramento continuo dei processi gestionali, focalizzato sui vincoli di processo e sui relativi fattori di complessità (indicatori di pilotaggio/indicatori di risultato).

Sebbene sia difficile valutare in modo attendibile "i tempi" richiesti per passare dallo stato attuale dell'arte ad un sistema di controllo così evoluto, l'approccio più sopra prospettato è sicuramente e concettualmente molto innovativo per le PMI. Purtroppo è risaputo che le novità ed i cambiamenti fanno spesso paura

Ciononostante, laddove realizzato, consente un controllo di costi nei settori chiave e di ottenere un efficace sistema di misura delle performance dei processi ritenuti basilari per il successo operativo e strategico dell'azienda.

La fase successiva sarà probabilmente caratterizzata dall'integrazione del sistema di calcolo dei costi con il sistema di misurazione delle prestazioni attraverso una raccolta e gestione automatizzata dei dati nell'ambito di un sistema unico amministrativo, che dovrà permettere poi ai responsabili valutazioni più accurate sulla redditività dei prodotti e la fissazione di realistici obiettivi di miglioramento delle prestazioni, dei processi e delle attività con la possibilità di

Controllo di gestione e sistemi di reporting per PMI

controllarli in modo continuo attraverso un quadro sinottico e sinergico degli indicatori di performance.

Sicuramente il modello proposto rappresenta una “mile-stone” in un percorso di crescita, a mio modo di vedere obbligato, finalizzato ad uscire dalla condizione di “nanismo imprenditoriale” di cui soffre il Nord-Est, a mio parere vittima innocente del periodo di congiuntura economica negativa che tutto il paese sta attraversando.

In un progetto di sviluppo di “aggregazione d’impresa” dove ogni partecipante senza rinunciare alla propria identità aziendale, e continuando a perseguire la propria “mission” usufruisce del valore dell’insieme (non dimentichiamo che l’unione fa la forza!) per produrre un prodotto che nessuno da solo sarebbe in grado di produrre.

Questo modello di controllo di gestione (ABM – ABC) rappresenta, come già detto, una “mile-stone” imprescindibile, per poter fare realistiche previsioni non solo di ripresa economica, ma soprattutto di sviluppo perché vengono immediatamente definiti ruoli, mansioni, competenze, processi organizzativi e produttivi, investimenti, costi, ricavi e profitti.

Per chi vuole, resta solo da definire la tipologia di business, stendere il relativo progetto, e formulare un business-plan, oltre al coraggio di mettersi in gioco, con la lucida consapevolezza che nessuno è solo, tranne che per sua libera scelta.