

PROPOSTE DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO

PIANIFICAZIONE E CONTROLLO:

NUOVE PROSPETTIVE ATTRAVERSO L'ANALISI DI ALCUNI CASI AZIENDALI

Volume III

a cura di Alberto Bubbio, Riccardo Coda e Susanna Colombo

 **DIMENSIONE
CONTROLLO**

UN «NAVIGATORE» PER LA GUIDA DELL'IMPRESA

L'apertura delle imprese ai mercati esteri impone al controller una visione sempre aggiornata delle tecniche di cost management, al fine di poter interpretare i rapporti di «causa-effetto» tra le determinanti di costo, e, soprattutto, sviluppare una nuova sensibilità verso i legami esistenti tra strategia e gestione operativa

Alberto Bubbio

Libero Istituto Universitario Cattaneo

6

AMMINISTRAZIONE & FINANZA-ORO
n. 3/1997

Cambiano i consumatori e il loro livello culturale, cambiano le imprese per rispondere ai nuovi modelli di consumo, cambiano le tecnologie e gli strumenti di management che consentono alle imprese di rispondere efficacemente ai precedenti cambiamenti. Fra questi strumenti vi è da includere con assoluta certezza anche il controllo di gestione (management control). Nell'ultimo decennio ha infatti vissuto prima una profonda crisi (R.S. Kaplan-T. Johnson, *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting* libro pubblicato nel 1987) (1), per poi conoscere una rinascita (T. Johnson, *Relevance Regained*) (2). Il motivo è semplice: il controllo di gestione è una parte troppo importante dell'attività di direzione per essere trascurata o dimenticata.

Ma se ieri si era aperto un dibattito sugli strumenti di controllo, oggi assistiamo al nascere di un dibattito altrettanto vivace sulle conseguenze di questi cambiamenti in termini di competenze richieste al controller (3). Il problema è vivo a tal punto da indurre una società di consulenza, come lo Studio Ambrosetti, a dedicare un ciclo di incontri su questo tema e numerosi e noti studiosi a scriverne. Tra questi Robin Cooper, Robert Kaplan, George Foster e altri ancora. Alcuni di questi lavori sono stati inseriti in questa raccolta.

«MISURARE» I COSTI: LE QUALITÀ DEL CONTROLLER

Il controller del *cost control*, passivo e organizzativamente un po' burocrati-

co, produttore di numeri che evidenziavano le performance buone o le negative non può più esistere.

Il *cost management* richiede una persona molto flessibile, con grande voglia di apprendere e con una grande disponibilità al cambiamento.

Apparentemente potrebbe sembrare una cosa semplice passare dalla logica del rilevare «dove» si manifestano ricavi e costi (logica classica del *cost control*) alla logica del «perché» si hanno i ricavi o si sostengono i costi, ma non è così. Da un lato c'è la concezione dell'impresa come di un insieme di unità organizzative non più di tanto collegate tra loro. Dall'altro lato l'impresa è interpretata come un insieme di processi che: a) devono avere un motivo di esistere dato dal fatto che con essi si deve confezionare un'offerta per un cliente, b) devono essere svolti nel migliore dei modi.

Tutti gli strumenti di *cost management* che via via in questi anni sono stati utilizzati dalla prassi e proposti dalla teoria sono una chiara dimostrazione. Il primo fra questi l'Activity Based Costing (ABC) qualcuno lo ha anche legato al diffondersi, proprio in quegli anni (1988) del Total Quality Management (4) dal quale riprendere due concetti: il cliente (interno o esterno) e il processo per servirlo. Ma se anche così non fosse vi sono altri particolari dell'ABC che coesistono nella logica sopra delineata.

In primo luogo si pensi ai generatori di costo (*cost driver*) non più legati ai volumi, ma ricercati tra i fattori che possono generare complessità a livello di singole attività. Gli elementi che attualmente incidono sui costi sono il numero dei riattrezzaggi o dei *set up* in

7

produzione, il numero degli *item* della distinta base, il numero dei fornitori e tanti altri fattori ancora.

In secondo luogo si pensi alla sostituzione dei centri di costo con le attività: alcune attività in molte aziende vengono svolte in più centri di costo. Cambiano le angolature con le quali si rilevano e si utilizzano i costi. Con le tradizionali impostazioni era del tutto ignoto quanto costassero il processo di manutenzione o il processo di raccolta di un ordine o il processo di evasione dell'ordine stesso. Queste informazioni oggi possono essere essenziali perché è su questi processi che in realtà, si misura il servizio al cliente.

INFORMAZIONI TEMPESTIVE «GUIDANO» LE SCELTE STRATEGICHE

Aumenta in questi anni sempre più l'esigenza di fornire al management informazioni che aiutino a comporre delle scelte strategiche. Non a caso nasce nel 1981, grazie a Simmons (5), l'idea di predisporre uno *Strategic Management Accounting*. Questo strumento solo oggi ha acquisito quella diffusione che il suo originario propositore si attendeva. A tal fine va considerato che non era così facile impostare un sistema di *Strategic Management Accounting* con gli strumenti «tradizionali». Si poteva cercare di inserire qualche informazione sulla concorrenza, la quota di mercato e presentare le serie storiche delle variabili che si desiderava tenere sotto controllo, ma non molto di più. Fare controllo strategico, cioè fare un controllo di gestione in

grado di legare la strategia alla gestione operativa, significava monitorare il posizionamento dell'impresa nel tempo e nello spazio competitivo.

Realizzare in concreto questo controllo strategico è qualcosa di più complesso: vuol dire cercare di individuare le aree o i processi nei quali ricercare un vantaggio competitivo duraturo, collegarli tra loro individuandone le relazioni di causa-effetto. È così che nasce il *Balanced Scorecard* di Kaplan e Norton (6) dove vengono messi in relazione tra loro i numeri inseriti in quattro tabelle tra loro correlate ma centrate su una prospettiva diversa:

- a) la prospettiva economica, con i tradizionali parametri o parametri più legati alla creazione di valore;
- b) la prospettiva organizzativa, dove vengono evidenziate le modalità di gestione dei processi gestionali chiave;
- c) la prospettiva dell'apprendimento, finalizzata a evidenziare in quale intensità l'impresa abbia predisposto i requisiti organizzativi per essere una *learning organization*;
- d) la prospettiva del cliente dove si tratta di valutare la capacità di soddisfare nel tempo il cliente. Ma non basta: fare controllo strategico significa valutare sistematicamente la redditività delle diverse aree d'affari, dei canali distributivi per arrivare anche a una valutazione economica del cliente. A tutto ciò si aggiungono analisi strategiche «ad hoc» svolte per affrontare problemi non previsti che possono esprimere opportunità o minacce. Ma il controllo strategico è e rimane un controllo di gestione attento a creare legami forti tra fatti di gestione operativa e la strategia aziendale.

GLI STRUMENTI «INNOVANO» IL CONTROLLO

Gli strumenti di questo nuovo controllo di gestione sono diversi, ma tutti con una precisa finalità strategica, come si è cercato di sintetizzare in tabella 1. Così non è più e non è tanto l'Activity Based Costing, utilizzato per calcolare il costo di prodotto, che crea complessità l'unico utilizzo di questa tecnica. Si parla allora dell'Activity Based Management Accounting, contabilità comprensiva di budget contabilità analitica e sistema di reporting, per avere uno strumento a supporto della gestione per processi. Vengono intanto sempre più utilizzati altri strumenti come il *Life Cycle Costing*, il *Target Costing*, il *Throughput Accounting*, l'*Extended Direct Costing*, il *Customer Driven Accounting*, l'*Environmental Reporting* e riceve una rinnovata attenzione la *Human Resources Management Accounting*. Spesso non si tratta di strumenti nuovi, ma nuove sono le logiche di utilizzo: la costante ricerca del legame e della finalità strategica.

IL «LIFE CYCLE COSTING»

Un potente strumento poiché segue il costo di un prodotto o di un progetto dal momento in cui viene avviata la sua ideazione al momento in cui il prodotto o il progetto cesseranno di esistere. Si può facilmente percepire la visione a lungo termine che questo strumento offre. Inoltre è ampiamente conosciuto poiché la sue premesse di base sono le

stesse alla base del ciclo di vita del prodotto ampiamente utilizzato dagli addetti al marketing. È uno strumento semplice poiché altro non fa che abbinare, per ogni fase del ciclo di vita, quelli che saranno i costi del prodotto/progetto. Per questo motivo questo strumento è spesso utilizzato insieme al *target costing*.

IL «TARGET COSTING»

Questo strumento muove dal prezzo di mercato per determinare il costo al quale un prodotto potrà essere venduto, deducendo dal prezzo di vendita il margine desiderato. È una logica che ribalta completamente quella tradizionale che muove dal costo per applicargli un mark-up percentuale e ottenere il prezzo di vendita. Il target cost ovviamente cambierà nel tempo seguendo le esigenze che il mercato detterà in termini di prezzo nelle diverse fasi del ciclo di vita.

IL «THROUGHPUT ACCOUNTING»

È un metodo ancora più semplice ma altrettanto efficace qualora si abbia come problema quello di minimizzare i tempi di attraversamento di un ordine o di un prodotto e migliorare quindi il servizio al cliente. Questo metodo infatti imputa i costi diretti agli ordini o ai prodotti imputa una serie di altri costi (scelti di volta in volta) all'oggetto di calcolo attraverso i tempi di attraversamento. In tal modo tendenzialmente costa di più l'ordine o il prodotto con il tempo di attraversamento più lungo. Lo scopo strategico di questo costo è evidente: stimolare comportamenti volti a ridurre i tempi di attraversamento.

9

Tab. 1 – Gli strumenti di cost management e le loro finalità strategiche

Strumento	Finalità strategica
Life-cycle costing	Orientamento al futuro e attenzione alle dinamiche dei costi
Target costing	Costo standard di prodotto orientato al mercato
Activity based costing	Complessità gestionale da ridurre
Activity based Management accounting	Gestione delle strutture di servizio
Customer driven Management accounting	Costante orientamento al cliente anche in termini di profitability
Throughput accounting	Gestione dei tempi di attraversamento
Extended direct costing	Gestione delle capacità produttive
Human resources Management accounting	Gestione delle risorse umane

L'«EXTENDED DIRECT COSTING»

Questo approccio ha una finalità diversa: offrire informazioni oggettive che diano la massima trasparenza possibile al sistema. È un metodo indispensabile ove si vogliano effettuare valutazioni di convenienza economica oggettive poiché agli oggetti di calcolo vengono attribuiti i soli costi specifici. Strategicamente ha una valenza particolare: suddividendo i costi fissi per oggetto è in grado di definire le diverse capacità produttive esistenti in impresa. Così i costi di struttura che vengono evidenziati non sono solo i costi della struttura della fabbrica, ma anche quelli della distribuzione, dell'area progettazione, dell'area logistica e di tutte quelle altre capacità produttive installate in impresa e legate ai servizi centrali.

IL «CUSTOMER DRIVEN ACCOUNTING»

Questa tecnica si prefigge di rilevare

con riferimento a singoli clienti o gruppi di essi, i costi da questi generati in modo da poterli confrontare con i relativi ricavi di vendita. Questo metodo si sta progressivamente diffondendo in quanto segue l'evoluzione dell'ABC. Con l'Activity, si sottolineava, non sono i prodotti che consumano risorse ma le attività. Con la Customer Driven Accounting si prende atto che molte attività sono invece svolte per servire il singolo cliente. Questo metodo consente così di individuare la differente attrattività economica di un cliente, arrivando anche a determinare degli *asset* e dei flussi finanziari di cliente, come si può notare nella tabella 2 (7). Sempre questo metodo prevede poi che alla valutazione di convenienza economica sia abbinata una valutazione di «attrattività» strategica per posizionare alla fine il cliente su una matrice come quella presentata in figura 1.

Tab. 2 – I prospetti per una contabilità direzionale orientata al cliente

Prospetto del risultato economico di cliente	Valore assoluto	%
1. Ricavi		
2. Costo standard variabile di fabbricazione		
3. Margine di contribuzione industriale (3 = 2-1)		
4. Costi variabili di confezionamento		
5. Costi variabili di commerciali (sconti, provvigioni)		
6. Altri costi variabili		
7. 1° margine di contribuzione di cliente (7 = 3-4-5-6)		
8. Costi fissi specifici per la raccolta ordini		
9. Costi fissi specifici per la gestione ordini		
10. Costi fissi specifici per l'evasione ordini del cliente		
11. Altri costi fissi specifici (costi di promozione accantonamento perdite su crediti, assistenza post vendita)		
12. Reddito da gestione del cliente (12 = 7-8-9-10-11)		
13. Oneri finanziari su circolante specifico di cliente		
14. Risultato economico residuale di cliente (14 = 12-13)		
Prospetto dei flussi di cassa cliente	Valore assoluto	%
1. Ricavi		
2. Costi		
3. Reddito da gestione del cliente (3 = 1-2)		
4. Costi senza esborso		
5. Flussi di cassa potenziali da gestione cliente (5 = 3+4)		
6. Variazione crediti di cliente		
7. Variazione rimanenze prodotti finiti per cliente		
8. Flussi di cassa dopo gli impieghi di risorse in capitale circolante lordo (8 = 5-6-7)		
Prospetto degli assets cliente	Valore assoluto	%
1. Crediti		
2. Rimanenze		
3. Immobilizzazioni dedicate al cliente:		
- materiali		
- tecniche		
- immateriali		
4. Fondo ammortamento immobilizzazioni		
5. Totale assets di cliente (5 = 1+2+3-4)		

L'«ENVIRONMENTAL REPORTING»

Questa tecnica ha un obiettivo centrale: fornire informazioni sull'impatto ambientale di un'impresa, indicando le risorse che essa consuma per svolgere le proprie attività, gli output in proporzione ottenuti e tutto ciò che ha costituito scarto o oggetto di smaltimento. Questi report si vanno diffondendo anche a livello di informativa verso l'esterno e non solo come parte di un *Green Management Accounting* destinata internamente al vertice aziendale.

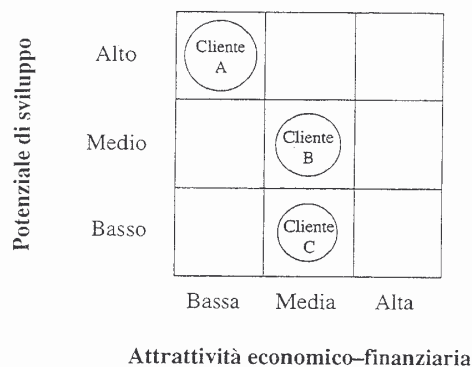
LO «HUMAN RESOURCES MANAGEMENT ACCOUNTING»

Il metodo permette la riscoperta di un filone di studi sviluppatosi verso la fine degli anni sessanta e che aveva avuto numerosi sostenitori. Tra questi Eric

Flamholtz che di recente ne ha riproposto l'urgenza (8). In effetti in un mondo che va verso l'impresa intelligente non avere informazioni sulle risorse umane e sul loro valore è davvero una grossa carenza. Si pensi alle società di ingegneria o di progettazione o a qualsiasi società formata da «professional»: il vero «capitale» non sono le macchine e gli immobili, ma le persone. Su questo strumento è previsto che nei prossimi anni si sviluppi l'interesse della teoria, visto che nella pratica molte imprese stanno producendo informazioni molto curate. Anche in questo caso le informazioni non sono destinate solo all'interno ma costituiscono oggetto di reporting verso i terzi.

Tutti questi metodi hanno una caratteristica comune: non si fermano a misurare i risultati ma cercano di enfatizzare e misurare le risorse utilizzate. Questo nuovo controllo cerca quindi di spostare l'attenzione dai soli risultati alle risorse produttive.

Fig. 1 – La matrice «attrattività del cliente/potenziale di sviluppo»



«DECENTRARE» IL CONTROLLO

In parte in linea con quest'approccio è quello che si è concentrato sulle misure delle performance aziendali. Dopo aver utilizzato a lungo indicatori di redditività pura (Roe, Roi, ecc.) i maggiori contributi in termini di spinta al cambiamento sono venuti dalla Scuola della teoria di creazione di valore che ha proposto il *ROE > Ke*, il *Free Cash Flow* e l'*Economic Value Added*. Il dibattito su queste misure è ancora molto aperto; nessuna teoria appare nettamente superiore alle altre nel quantificare la creazione di valore economico realizzata da un'impresa in un determinato periodo di tempo. Tutti peraltro concordano sull'importanza di individuare le determinanti del valore (*value driver*) ovvero le variabili che misurano l'attitudine dell'impresa di creare o distruggere valore.

Tuttavia il controllo di gestione in questi anni non si è mosso solo lungo le classiche direttrici alla ricerca di nuovi strumenti o di nuove misure. La controllership si è mossa molto nella direzione indicata già molti anni or sono da Herbert Simon (9), il controller come «educatore», oltre che come architetto del sistema. E quell'altra direzione indicata da Jerome III che vedeva il controller come il «catalizzatore» (10). In queste accezioni ha senso inserire in figura 2 un asse dedicato alle modalità di svolgimento del processo. Oggi, come sostiene in modo autorevole Thomas Johnson, ci si sta muovendo da uno stile di controllo molto accentrato all'accettazione di quel processo organizzativo

che si va diffondendo con il nome di «empowerment». La decisione si sposta laddove esiste l'informazione. Quest'aspetto unitamente all'evoluzione e alla diffusione dei personal computer e dei sistemi informativi integrati sta creando un nuovo controllo: un controllo locale, quasi di singola unità organizzativa, capace però di sintetizzare per fornire la visione d'insieme. Su una nave in sala macchine c'è il responsabile che esegue con i suoi uomini tutti i controlli necessari per il funzionamento della nave, al comandante interessa conoscere poche cose di quanto sta accadendo in sala macchine. Di certo gli interessa conoscere la velocità alla quale la nave sta viaggiando e qual'è la potenza (grado di «capacità produttiva») che si sta sfruttando. Il resto per lui è un problema di comprensione corretta di «dove siamo», se in porto o in mare aperto, e di quale «comportamento» si deve assumere (quale strategia competitiva) per portare a termine con successo la missione.

CONCLUSIONI

Ne esce un quadro profondamente mutato rispetto a quello denunciato da Kaplan e Johnson nel 1987. Un quadro in Italia peggiorato dalla scarsa diffusione dell'importanza che ha il controllo delle attività aziendali viene riconosciuto nel conseguire risultati di successo durevoli. Molte delle nostre imprese a conduzione imprenditoriale al controllo arrivano tardi, spesso quando certi risultati in parte negativi non erano più modificabili.

Ma alcuni fatti nuovi fanno sperare in

una accelerazione costruttiva: la maggior apertura delle nostre imprese verso i mercati esteri, la disponibilità di laureati che hanno le competenze tecniche per fare il controller e la presenza di molte multinazionali estere il cui primo passo entrando in un'impresa è inserire la figura del controller se questa già non esiste.

È indubbio che l'evoluzione dei mercati renderà sempre più critica la figura di un operatore capace di leggere «cartine nautiche» sempre più incomplete, che spesso non segnalano tutte le insidie che il mare presenta o l'avvicinarsi di qualche tempesta.

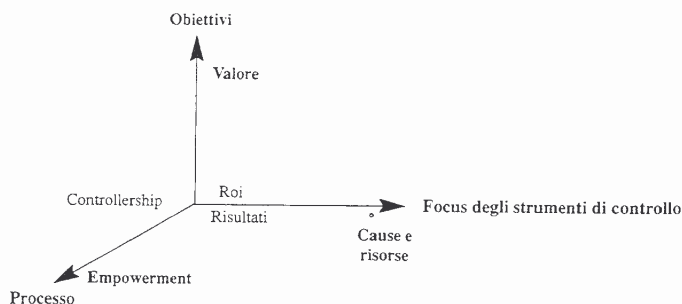
Per formare un «buon controller», quindi, non basta una buona scuola dove la persona possa acquisire conoscenza di tutti gli strumenti e delle relative tecniche. Occorrono molte ore di navigazione e molta disponibilità ad ammettere che gli errori possono venir commessi, cercando di imparare proprio da questi stessi errori.

Molti controller che hanno percepito l'esigenza del cambiamento, poi confessano di non avere il tempo per realiz-

zare i cambiamenti necessari. Ma ciò è vero solo se non si considerano le nuove tecnologie informatiche e la loro incredibile evoluzione negli ultimi anni. Se si mettono insieme le tendenze descritte ne consegue che il futuro controller deve avere veramente una visuale ampia (11). In primo luogo deve possedere una sensibilità strategica e una capacità di legare strategia e gestione operativa che in passato non erano necessari. Queste si acquisiscono con l'esperienza in azienda e spesso con esperienze di linea più che di staff. Servono poi le competenze tecniche relative ai nuovi strumenti di cost management e, infine, occorrono precise abilità psico-comportamentali. Proprio queste ultime sono purtroppo quelle più trascurate sia nei corsi universitari che nei corsi per controller tenuti da molte *business school*.

È indispensabile invece rafforzare conoscenze e abilità proprio in materia psicologica. Inoltre sono necessari controller con attitudini personali precise: capacità di interagire con gli altri, abilità comunicative.

Fig. 2 – Le «dimensioni» del controllo



Formare questa nuova figura non è difficile, ma lo si deve volere ridisegnando i programmi ed i contenuti dei corsi legati al *management control*. Certo resta imprescindibile un fatto: condividere le linee evolutive, le tendenze e i profondi cambiamenti indicati negli articoli presentati in questa raccolta.

Note

- (1) R. Kaplan-T. Johnson, *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, 1987.
- (2) Thomas Johnson, *Relevance Regained From Top-Down Control To Bottom-up Empowerment*, Free Press, New York 1992.
- (3) Un primo grosso messaggio sulla necessità di un cambiamento venne lanciato da Vijay Sathe, *Controller Involvement in Management*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1982.

(4) H.T. Johnson, *Relevance Revisited: Total Quality Management and the Role of Management Accounting, Critical Perspective on Accounting*, CIMA, Londra, 1992.

(5) Kenneth Simmons, *Strategic Management Accounting*, in «Management Accounting», aprile 1981.

(6) R.S. Kaplan, D.P. Norton, *The Balanced Scorecard, translating strategy into action*, Harvard Business School Press, 1996.

(7) Per approfondimenti si veda A. Bubbio, *Analisi dei costi e gestione d'impresa*, Guerini e associati, Milano, 1995.

(8) E.G. Flamholts, *Human Resource Accounting*, Jossey-Bass Publisher, San Francisco, 1986.

(9) H. Simon, H. Guetzkow, G. Kozmetsky e G. Tyndall, *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department*, New York: Controllership Foundation, 1954.

(10) Si veda Travers Jerome III, «Executive Control - The Catalyst», John Wiley & sons, Inc., New York, 1966.

(11) Quanto il cambiamento riguardi non solo il controller ma i manager delle varie funzioni si veda in Ezzamel, Green, Lilley, Willmott, *Changing managers and managing change*, CIMA, Londra, 1995. In questo libro vi è un capitolo finale dedicato al controller.