

Come progettare un sistema di controllo di gestione dall'analisi dei processi

Control by Process – CbyP: *decidere con intuito e conoscenza*

Vincenzo Ferragina

Dottore commercialista
Partner Kon Spa

Fabrizio Bencini

Dottore commercialista
Partner Kon Spa

L'arte di decidere è un'esperienza complessa che nasce dalla sintesi di intuito e di conoscenza dei fatti e delle alternative a disposizione. La complessità dell'attuale contesto competitivo comporta un ritmo intenso di decisioni, sia di grande sia di piccola rilevanza, a tutti i livelli della struttura organizzativa di un'impresa, per affrontare le quali un sistema di programmazione e controllo diventa un supporto di guida fondamentale.

Il contesto economico, già di per sé turbolento, di questi ultimi anni, con gli effetti indotti dalla globalizzazione e dallo sviluppo industriale di Paesi quali Cina e India ha reso più forte ed evidente nelle imprese di piccola e di media dimensione¹ la necessità di dotarsi di sistemi di pianificazione e controllo dell'attività gestionale.

Il presente articolo si concentrerà sulla sfera del controllo di gestione e, più in particolare, su una proposta metodologica di progettazione del sistema di controllo a livello direzionale e operativo. Tale progettazione, nella convinzione che la realizzazione di una strategia dipenda dall'organizzazione dell'impresa e dei processi orientati al cliente, parte dall'analisi organizzativa e dei processi aziendali per poi trovare il suo elemento centrale nella definizione delle grandezze oggetto di controllo e degli strumenti operativi correlati.

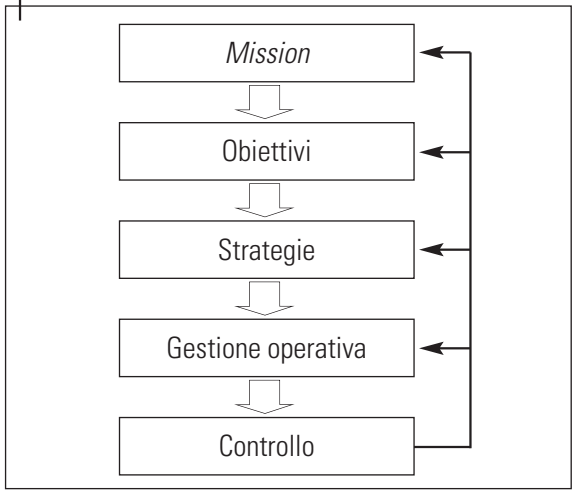
Il controllo di gestione può essere definito come l'insieme dei processi, metodi, tecniche e strumenti a disposizione dei diversi livelli organizzativi che permettano ai singoli, in relazione al proprio ruolo e alle proprie mansioni, in via sia preventiva, sia concomitante, sia successiva, di monitorare la realizzazione degli specifici obiettivi prefissati in sede di pianificazione strategica e programmazione operativa. Il controllo di gestione si inserisce a valle e a supporto dei processi di pianificazione, come descritto nello schema di *figura 1*.

Gli ambiti di progettazione e di intervento per lo sviluppo di un modello di controllo di gestione sono due: – il controllo direzionale² inteso come un sistema di monitoraggio di alto livello delle variabili economiche, finanziarie e gestionali volto a guidare l'attività verso il conseguimento degli obiettivi stabiliti in sede di *budget*;

¹La precisazione rispetto alla dimensione piccola e media è collegata al fatto che le imprese di grandi dimensioni si sono ormai dotate da tempo di sistemi di pianificazione e controllo più o meno evoluti, più o meno analitici, comunque indirizzati all'ottimizzazione delle risorse rispetto a obiettivi coerenti con le strategie aziendali. Nelle PMI, di cui è ricca la realtà economica italiana, invece, la presenza di strumenti e metodologie di pianificazione e controllo è ancora a macchia di leopardo.

²In senso ampio si fanno rientrare nel controllo direzionale le finalità e i compiti del controllo strategico.

Figura 1



– il controllo operativo inteso come un sistema di monitoraggio dell’andamento delle variabili operative a livello di funzioni aziendali (controllo commerciale, controllo di magazzino, controllo costi di produzione ecc.)

Una possibile metodologia di progettazione di un modello di controllo di gestione

Al fine di evitare gli errori più frequenti³ che è pos-

sibile riscontrare nelle imprese rispetto agli strumenti di controllo di gestione implementati, è necessario procedere alla progettazione e alla definizione di un modello di controllo con una metodologia sistematica e completa che, partendo dall’analisi dello stato attuale, si concluda con la progettazione/riprogettazione del modello di controllo e la sua implementazione.

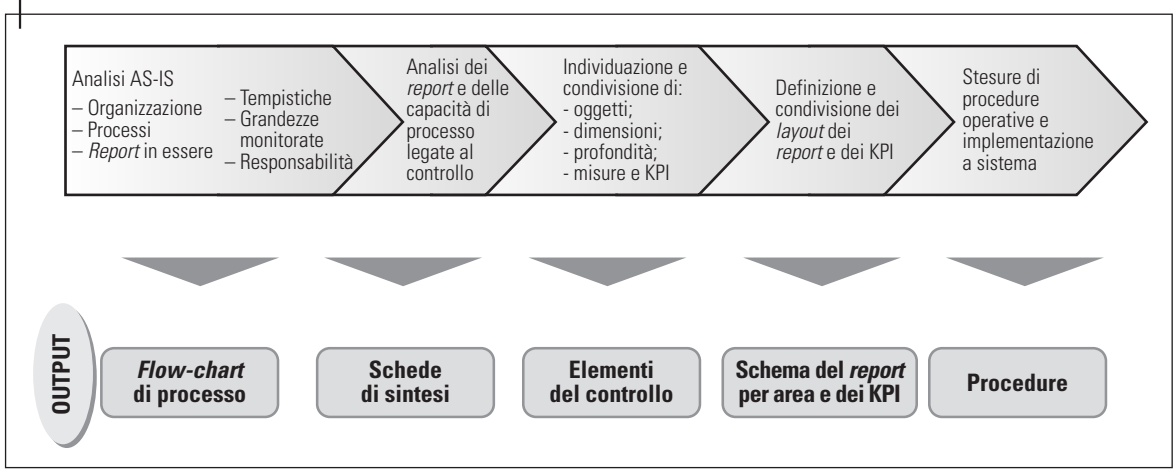
In *figura 2* proponiamo uno schema di sintesi di un possibile approccio alla progettazione e definizione di un modello di controllo di gestione:

Nell’analisi AS-IS si rilevano, con le metodologie proprie dell’analisi dei processi, le principali attività svolte nelle diverse funzioni e, in particolare, si organizza la rilevazione affinché emergano i dati trattati e le grandezze più significative ai fini del controllo di gestione.

A valle della rilevazione in cui si traccia una fotografia dello stato attuale, con riferimento agli obiettivi di controllo e monitoraggio, si sintetizzano i *report*, le criticità e le esigenze rilevate in apposite schede che costituiscono la base per la successiva progettazione o riprogettazione.

Nella fase di progettazione si definiscono: gli oggetti, le dimensioni (viste logiche), le profondità, le misure e i KPI (*key performance indicators*). Delle diverse combinazioni possibili tra oggetti, di-

Figura 2



³Tra gli elementi di maggiore debolezza in fase realizzativa dei modelli di controllo di gestione possiamo citare: informazioni ridondanti o incomplete, mancanza di sintesi, eccessiva varietà dei sistemi informatici di base, scarso livello di integrazione dell’informazione, sviluppo su applicativi *office* di schemi di *reporting* personalizzati, focalizzazione sui controlli a consuntivo piuttosto che su quelli a preventivo.

mensioni, misure e profondità si individuano quelle più utili e significative in relazione alle esigenze aziendali. Successivamente si definiscono i *layout* dei *report* di controllo⁴ e le procedure organizzative di supporto a un'efficiente ed efficace implementazione del sistema di controllo.

È opportuno e necessario che, in fase di progettazione degli elementi del sistema di controllo, si prendano in considerazione tutti gli oggetti e le dimensioni possibili ancorché poi non utilizzate nei *report*. Avere un *set* di variabili flessibile e completo, che a livello di sistema sia implementato nella sua interezza, consentirebbe in un futuro, ove cambiassero alcune esigenze aziendali, di non modificare i sistemi a livello di *database*, ma solo i singoli *report*.

Di seguito saranno approfondite le fasi dell'analisi AS-IS e di definizione degli elementi del modello.

Analisi AS-IS dei flussi

La fase di analisi dello stato attuale è fondamentale per il corretto sviluppo anche delle fasi di lavoro successive. In tale fase l'obiettivo è rilevare i processi⁵ primari e di supporto,⁶ per poi passare

alla mappatura delle attività e delle informazioni di dettaglio relative agli *output* e *input* del processo.

Tale rilevazione è svolta non con un'ottica organizzativa di *reengineering*, ma con l'attenzione agli obiettivi di progettazione del sistema di controllo.

Saranno quindi oggetto di rilevazione puntuale per i diversi processi individuati:

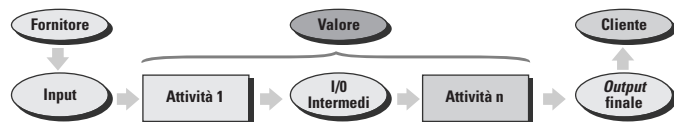
- le attività svolte;
- i *report* prodotti, i loro utilizzatori, i dati contenuti e la loro frequenza;
- i sistemi coinvolti;
- i dati trattati;
- le tempistiche di produzione e di utilizzo;
- le esigenze di monitoraggio non coperte;
- la frequenza di aggiornamento dei dati.

Ulteriori elementi potranno essere oggetto di rilevazione in relazione alla tipologia d'impresa e alle esigenze organizzative.

Gli strumenti di rilevazione per mappare un processo sono vari. In questa sede si fa riferimento ai *flow chart*, vale a dire alla rappresentazione grafica di un processo secondo una logica sequenziale. In *figura 3* è riportato un esempio parziale e semplificato relativo agli ordini di acquisto emessi verso fornitori codificati.

⁴Per sistema di *reporting* si intende l'insieme dei rapporti che diventano il mezzo di rappresentazione e comunicazione delle informazioni elaborate.

⁵Un processo è costituito da una sequenza di attività che consumano risorse per soddisfare i bisogni del cliente (interno e/o esterno).



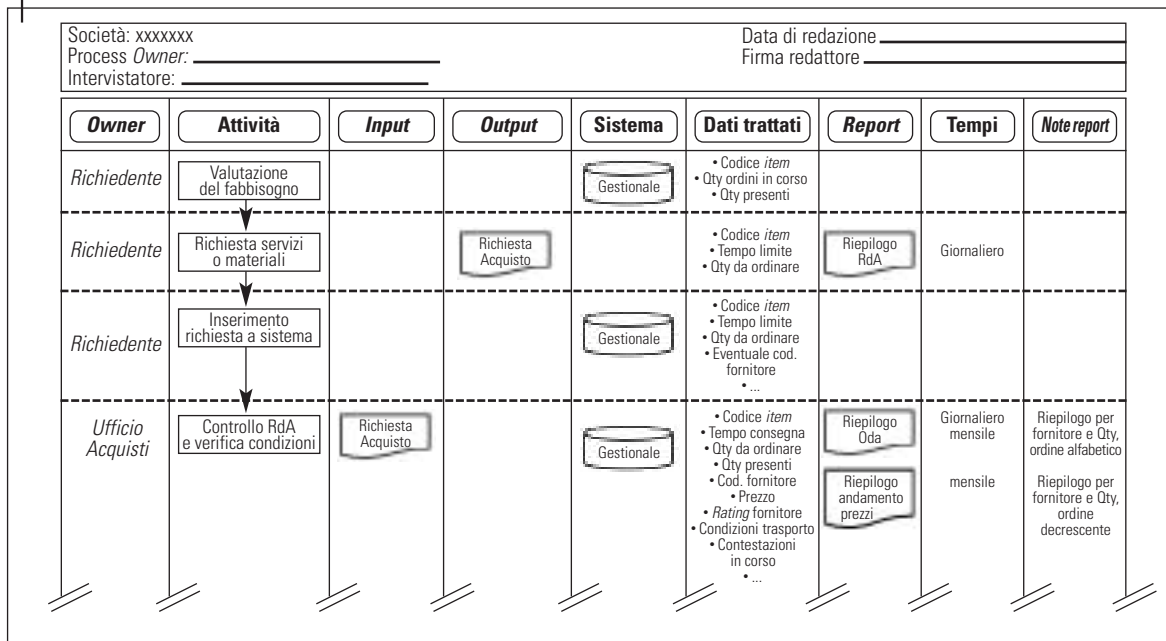
Gli aspetti caratterizzanti di un processo sono (si veda a tale proposito Merli – Biroli, *Organizzazione e gestione per processi*, Torino, Iseidi):

- ha uno scopo ben definito (per esempio, processo di gestione del credito);
- ha degli obiettivi (possono riguardare tempi, volumi, costi ecc.);
- ha confini ben definiti (inizio e fine del processo);
- è composto da attività coordinate (confrontabile con altre realtà);
- produce dei risultati (*output* del processo; può essere tangibile o intangibile e deve soddisfare il cliente del processo);
- può essere scomposto in sotto-processi in relazione alla loro gerarchia;
- può essere oggetto di misurazione (tramite appositi indicatori).

⁶In senso più ampio possono essere definite cinque tipologie di processi (si veda Merli – Biroli, *op. cit.*):

- processi primari: quelli a maggiore impatto sul *business* dell'azienda, caratteristici del settore in cui essa opera, creano valore per il cliente e hanno un impatto diretto su quest'ultimo; sono critici per avere successo (per esempio, sviluppo nuovi prodotti);
- processi di supporto: tutti quelli che si debbono svolgere per garantire l'operatività, l'efficienza e l'efficacia dei processi primari e gestire l'impresa (per esempio, gestione IT);
- processi di *business*: quelli che hanno maggiore impatto sul risultato operativo e strategico sempre o in un particolare momento;
- processi critici: quelli svolti con qualità insoddisfacente;
- processi prioritari: sono processi critici ad alto impatto sul *business*.

Figura 3 – SOC. X – PROCESSO EMISSIONE ORDINI D'ACQUISTO FORNITORE GIÀ CODIFICATO



Lo schema proposto è chiaramente esemplificativo, ma vuole porre l'attenzione sulla metodologia da seguire che, attraverso l'analisi del processo, riesce a tracciare in modo puntuale attività e informazioni elaborate dai singoli. Ogni rilevazione di processo sarà poi conclusa con l'acquisizione di copia dei report e la predisposizione di schede di sintesi che riepilogano: il nome del report, la funzionalità, le grandezze monitorate, le definizioni delle grandezze in esame, i sistemi sorgente, i sistemi di supporto ed eventuali ulteriori informazioni utili. Dall'analisi dei processi nascono, quindi, le informazioni alla base della successiva progettazione del modello di controllo.

Individuazione degli elementi del controllo

L'altra fase fondamentale è quella di definizione degli elementi di base del modello. Tali elementi possono essere individuati utilizzando i seguenti concetti:

- gli oggetti, vale a dire l'entità di aggregazione dei dati oggetto di elaborazione e di analisi;
- le dimensioni, vale a dire le viste logiche attraverso le quali analizzare i fatti gestionali;

- le profondità, cioè i livelli di analisi e di aggregazione dei dati lungo la "dimensione";
- le misure, ossia le grandezze con le quali misurare i dati.

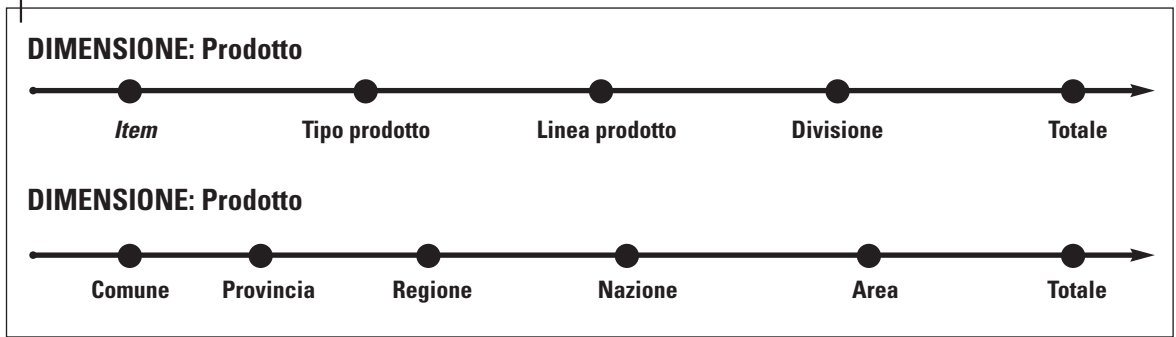
Si citano a titolo d'esempio possibili oggetti di controllo: il fatturato, la produzione, l'entità scorte, il personale, l'EBIT, la redditività, il costo industriale ecc.

In relazione a tali oggetti si individuano le viste logiche attraverso le quali è potenzialmente utile analizzare i dati. All'interno delle viste logiche si individuano le profondità d'analisi attraverso le quali si vuole dettagliare la singola dimensione. Alcuni esempi di dimensioni con le relative profondità sono indicati in figura 4.

Nell'esempio su indicato le misure tipiche sono: le quantità, il valore e il prezzo medio.

Applicando tale metodologia all'entità del fatturato si giunge a determinare lo schema di figura 5, che sintetizza le possibili combinazioni d'analisi e di interrogazione dell'informazione da parte dell'utente. La definizione delle singole combinazioni consente di creare un sistema aperto a livello di report e una vista completa delle variabili da tenere in considerazione a livello di sistemi in fase di implementazione. Di tutte le combinazioni possibili saranno poi

Figura 4 – ALCUNE DIMENSIONI UTILI PER MONITORARE L'OGGETTO DI CONTROLLO FATTURATO



estrapolate quelle più in linea con le esigenze e gli obiettivi rilevati nella fase iniziale predisponendo, quindi, i *layout* della reportistica che accoglierà i risultati di tali combinazioni e le schede di sintesi dei KPI (indicatori chiave di *performances*).

Attraverso tale metodologia, che parte dai processi per definire gli elementi del modello di control-

lo e la reportistica, è quindi possibile soddisfare le esigenze complete, a livello sia direzionale sia operativo, di progettazione e implementazione di un modello di controllo di gestione che ha l'obiettivo principale di divenire uno strumento di conoscenza delle variabili aziendali per favorire lo sviluppo di decisioni sempre più consapevoli.

Figura 5

