

L'attuale ricerca di indicatori quali-quantitativi integrativi dei valori economico-finanziari produce un *SiRI* altamente variegato e articolato che può determinare *imprevedibili* aumenti di costi di gestione. Non deve sorprendere che le aziende per rimanere competitive si adoperino per il miglioramento dell'impiego dei fattori (eliminazione degli sprechi), per la riduzione dei costi e per la diminuzione dei tempi in un *processo* di supporto delicato e cruciale, mediante anche la concessione in *outsourcing* di intere attività.

L'*analisi per la quantificazione* economica degli effetti generati nel processo decisionale dall'introduzione di *innovazioni* nel *SiRI* presenta difficoltà oggettive, tuttavia è ragionevole pensare che un dirigente non sarà mai disposto a modificare il *SiRI* esistente senza prima aver formalizzato i vantaggi e quantificato il più possibile i costi diretti e mediati riconducibili a una nuova configurazione.

In quest'analisi svolge un ruolo importante la capacità di individuare i riflessi che ricadono sul sistema umano aziendale. A tal riguardo si pensi ai frequenti oneri di *non facile quantificazione* riconducibili:

- alla necessità di provvedere a un ricollocamento successivo nell'organizzazione delle persone che hanno partecipato alla costruzione del nuovo sistema di reporting;
- alla perdita di concentrazione sulle attività operative correnti da parte dei manager che sono chiamati a definire nei dettagli lo strumento;
- alle inevitabili disfunzioni derivanti dalla limitata conoscenza delle innovazioni da parte dei dipendenti nella fase successiva di realizzazione.

È difficile valutare in che misura la disponibilità di documenti più chiari, rilevanti, selettivi, frequenti, tempestivi possa incidere sul *buon esito* della decisione finale. Sicuramente il miglioramento dei requisiti rappresenta una condizione necessaria ma non sufficiente.

In conclusione la formulazione del giudizio di *economicità* richiede un sistematico lavoro di analisi delle alternative e delle conseguenze attese e sovente dà avvio a un processo creativo interno che consente la generazione di idee innovative.

IV.3. I FATTORI CRITICI DI SUCCESSO

Come sottolineato in precedenza il *reporting* nel mercato odierno rischia di favorire processi decisionali distorti. La crescente importanza della capaci-

tà di *creazione del valore* e di *soddisfare il cliente*, determina l'inadeguatezza di alcuni strumenti di rilevazione classici, che sono utili solo parzialmente per il monitoraggio delle modalità di *formazione e di mantenimento dei vantaggi competitivi*.

I manager diventano sempre più consapevoli che gli indicatori reddituali e finanziari sono adatti a sintetizzare le conseguenze di decisioni prese nel passato più prossimo (esercizio concluso), ma stentano a indicare i probabili andamenti futuri della competitività aziendale, delle competenze distintive del sistema competitivo più in generale. Ecco perché in molti casi vengono sperimentate nuove tecniche per migliorare:

1. i criteri di selezione delle informazioni raccolte,
2. l'articolazione delle informazioni e ottenere una rappresentazione della struttura organizzativa coerente con le decisioni strategiche deliberate,
3. il controllo operativo rivalutandolo anche sotto il profilo strategico.

Nelle scelte gestionali, la rilevanza di variabili immateriali pone la necessità di oltrepassare i tradizionali sistemi di misurazione delle prestazioni. Questi sistemi, infatti, si incentrano sulla misurazione di risultati in termini economici, esplicitano *costi* e *ricavi* senza però analizzare compiutamente alcune variabili competitive quali: tempestività, qualità, livello di servizio, varietà⁶. Talvolta le informazioni raccolte solo per la valutazione delle scorte e la redazione del bilancio d'esercizio possono diventare controproducenti per la gestione strategica. I sistemi tradizionali di contabilità direzionale di solito comunicano dati incentrati sulle fasi di produzione finali e intermedie, oltre che sulla produttività dei fattori pluriennali con lo scopo di verificare il pieno assorbimento dei costi fissi di competenza. Gli strumenti di controllo dei costi e l'analisi degli scostamenti sono tipicamente generatori di informazioni utili per un processo di *feedback*: si ha però la possibilità di definire un'azione correttiva formalizzata solo in via susseguente al realizzarsi dei fatti amministrativi e tutto ciò riduce l'efficacia di tali interventi.

Le informazioni raccolte in modo congruente con le tradizionali strutture organizzative non soddisfano le richieste operative determinate da un ambiente in rapido mutamento: i dati aggregati in modo coerente con le aree funzionali non possono essere l'unica fonte informativa adeguata alle moderne esigenze competitive di aziende «*customer oriented*».

La conseguenza di quanto in precedenza esposto è la ricerca di una nuova *selezione di indicatori in base alle "variabili critiche di successo"*.

⁶ P. Miolo Vitali, *Strumenti per l'analisi dei costi. Il costing moderno per la comunicazione interna*, vol. II, Giappichelli, Torino, 1997.

La determinazione delle *variabili critiche*, intesa come ricerca di misure relative ad *aree aziendali* ritenute importanti per conseguire livelli elevati di prestazioni, rappresenta una metodologia ampiamente sviluppata già negli anni '70⁷.

I **Fattori Critici di Successo** (d'ora in poi **FCS**) rappresentano le *aree* dell'azienda che, se sottoposte a rapide e improvvise modifiche, determinano conseguenze rilevanti sull'organizzazione e sulle capacità distintive.

Alla base di tale analisi era ed è la consapevolezza che *si gestisce meglio ciò che si è in grado di misurare adeguatamente*. Tuttavia, l'impossibilità di una continua analisi dell'azienda nella sua completezza e complessità, mediante precise e tempestive misurazioni di fatti amministrativi e operativi, impone come soluzione adeguata la ricerca di aree chiave nella struttura dell'azienda, nel sistema prodotto, nel sistema competitivo e nel loro controllo. Si identificano, pertanto, le variabili critiche e in base a queste si ricercano parametri in grado di rilevare l'andamento delle stesse: indicatori che devono risultare sempre aggiornati e a disposizione del management.

Del resto le aree critiche non sono definite come tali solo in funzione dei concorrenti, ma anche degli obiettivi previsti, della struttura aziendale e delle tecnologie impiegate. Si evidenziano *quattro principali generatori* di FCS:

- caratteristiche tipiche del settore industriale di appartenenza;
- strategie competitive passate e attuali;
- eventi di politica economica e sociale;
- tempo.

Il caso di un'azienda di trasporto inglese privatizzata, riportato nella Figura IV-2, sottolinea la necessità di monitorare anche il livello di soddisfazione della clientela oltre la produttività e la puntualità, in quanto gli obiettivi strategici sono stati modificati rispecchiando il passaggio avvenuto da un mercato in cui il servizio veniva fornito beneficiando del *monopolio pubblico* a un mercato caratterizzato dalla forte presenza di concorrenti privati con offerte di servizi sostitutivi e alternativi.

L'analisi della relazione, che lega i FCS con gli indicatori, genera conseguenze rilevanti per il funzionamento di un *SiRI*, in quanto:

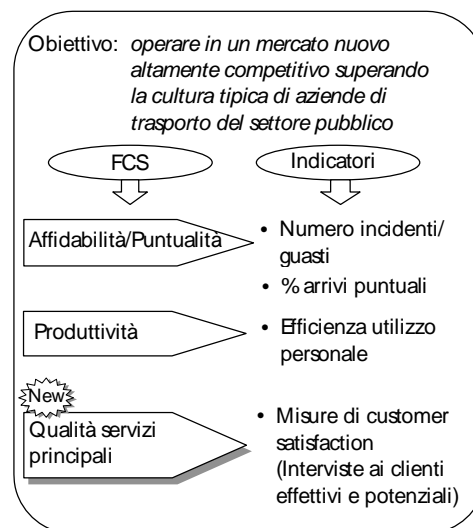
- aumentano considerevolmente le *informazioni disponibili qualificate* per la dirigenza con una maggiore attenzione alla chiarezza, ai contenuti e alla

⁷ R.N. Anthony, J. Dearden e R.F. Vancil, "Key Economic Variables" Management Controls Systems, Homewood, III, Irwin, 1972.

- esplicitazione delle relazioni esistenti fra gli indicatori nuovi e quelli consolidati,
- seleziona il fabbisogno informativo secondo criteri di rilevanza strategica e, di conseguenza, parametri-obiettivo rappresentativi dei FCS,
 - aumentano i campi di applicazione degli indicatori rappresentativi dei FCS in quanto possono essere monitorati sia in *modelli funzionali* coerenti con il sistema di *budget* classico, sia in nuove architetture che si identificano con i processi e le attività.

L'approccio FCS è caratterizzato da una tecnica sviluppata mediante interviste finalizzate sia alla definizione dei FCS, sia alla determinazione di *parametri-obiettivo*, inoltre tali interviste sono realizzate, in alcuni casi, con l'ausilio e la partecipazione di soggetti esterni (consulenti). La definizione dei FCS avviene per fasi successive, mediante riunioni e discussioni; tale processo si realizza quando l'alta direzione si dimostra sensibile alle indicazioni che provengono dal *middle management* e non risulta interessata all'immediata rilevazione delle sole variabili ritenute critiche.

Figura IV-2. – *Obiettivi, FCS e Indicatori in un'azienda di trasporti recentemente privatizzata*



La determinazione dei FCS non è immune da rischi, in quanto l'analisi che consente l'individuazione degli elementi chiave delle prestazioni, per quanto sia sistematica, viene comunque effettuata da attori interni, che sono influenzati dalla cultura e dal naturale orientamento dell'azienda verso un'area piuttosto che un'altra: ciò può indurre a trascurare alcuni elementi chiave di successo della combinazione produttiva. Occorre uno sforzo ulteriore per comprendere chiaramente quali siano le priorità necessarie per il conseguimento delle strategie deliberate, superando così alcuni comportamenti consolidatisi nel tempo. Non è sempre facile per l'organizzazione, infatti, realizzare una convergenza di intenti che consenta una gestione coerente delle aree critiche.

IV.4. ALCUNE RIFLESSIONI SUL SISTEMA DI REPORTING INTERNO INNOVATIVO

I principi che si rifanno al concetto di *soddisfazione del cliente* inducono il management a un'opera di miglioramento continuo tesa a sviluppare le attività che *creano valore* per il consumatore.

Le singole operazioni vengono esaminate in modo analitico e integrato, creando le condizioni per la rimozione delle barriere formalmente non previste e costituite nel tempo per l'articolazione dell'organizzazione in aree funzionali.

Lo studio dei processi aziendali, come si è visto, consente di individuare le attività e le fasi che limitano la gestione e consente la ricerca di leve interne per fronteggiare i rischi di rapidi e imprevedibili cambiamenti del mercato. Tale visione integrata delle operazioni aziendali contribuisce ad aumentare la conoscenza dei meccanismi che generano il valore del prodotto lungo la «catena di offerta».

L'azienda si differenzia, quindi, nelle modalità di combinazione e nello svolgimento di queste attività, che possono consentire sia di ottenere una riduzione del costo, sia di attribuire caratteri di «unicità» al *prodotto/servizio* offerto.

Di conseguenza gli obiettivi strategici e i vincoli dell'azienda variano al mutare dell'approccio. Nell'esempio riportato in Figura IV-3, sono riportati gli obiettivi e vincoli letti in funzione del rispetto di un approccio teso al soddisfacimento del cliente, in quanto ritenuta la via più efficace per generare una «*spirale virtuosa*»: reddito, liquidità, investimenti in innovazioni di prodotto e di processo.

Più in generale a seguito del cambiamento in atto nelle strutture organizzative, possiamo affermare che se in passato esisteva una visione abbastanza semplificata delle scelte strategiche effettuate solo ai livelli alti della piramide organizzativa, adesso si riscontra una più marcata *relazione-dipendenza* fra le decisioni prese da tutto il *management*. Quanto riportato è una conseguenza dell'appiattimento delle organizzazioni e della riduzione di numero del *middle management*. Si assiste perciò al passaggio da un'organizzazione fondata sulla gerarchia e sulle verifiche a una che richiede il coinvolgimento, concede deleghe e responsabilità più ampie ai livelli decisionali inferiori. L'azienda deve saper conciliare la maggiore delega conferita con la necessità di non perderne il controllo. È una sfida che in ultima analisi investe la contabilità direzionale, in quanto se si cerca di favorire una maggiore flessibilità per affrontare efficacemente il mercato, difficilmente si possono utilizzare strumenti rigidi di controllo gestionale tesi a ridurre il sopravvenire di *andamenti che si discostano dalle previsioni formulate dal top management*.

Figura IV-3. – *Obiettivi e vincoli nell'azienda che segue l'approccio «Customer Satisfaction»*

<i>Approccio "Customer Satisfaction"</i>	
Obiettivi aziendali	La soddisfazione del cliente in quanto condizione per generare una <i>spirale virtuosa</i> : reddito, liquidità, investimenti
Vincoli	Gli interessi dovuti a quanti hanno conferito il capitale di rischio
Rapporti con il cliente	I rapporti ruotano intorno alla soddisfazione delle «attese» del cliente, promuovendo elevati contenuti di servizio e di qualità con prezzi allineati alle aspettative del consumatore finale
Destinazione risorse create	Le risorse create dalla gestione, al netto di quelle devolute agli interessi vincolanti, vanno a beneficio del cliente. L'azienda destina alla proprietà risorse sufficienti, ma non eccedenti il livello necessario, a mantenere il consenso e l'eventuale convenienza a aumentare l'impegno nella crescita del capitale di rischio.

IV.5. IL SISTEMA DI REPORTING INTERNO: ALCUNE APPLICAZIONI POSSIBILI

IV.5.1. Sistemi di Reporting Interni per modelli a aree funzionali

Un'interessante proposta di *SiRI* per soddisfare le esigenze del *management*, che opera in un'organizzazione articolata per aree funzionali, si compone di due tipologie di sottosistemi di documenti che sono⁸:

- *i report funzionali all'attività di direzione operativa;*
- *i report di supporto all'attività di direzione strategica.*

Questi due sottosistemi, che sono fra loro collegati, forniscono informazioni, aventi una diversa rilevanza nel processo decisionale dell'alta direzione. Il primo sottosistema comunica informazioni necessarie per la valutazione della gestione corrente in via ordinaria e ripetitiva, con cadenze temporali relativamente brevi; il secondo sottosistema comunica, in via straordinaria (spesso in base alla richiesta di specifici approfondimenti) e per periodi più estesi, informazioni sulle prospettive di sviluppo della gestione in un'ottica strategica.

Il *reporting per la direzione operativa* è redatto con l'obiettivo di monitorare l'andamento della gestione corrente aziendale. Esso si compone, a sua volta, di tre rapporti distinti che mantengono una comune identità per garantire in via continuata e con analoghe modalità la rappresentazione unitaria dell'andamento della gestione:

- rapporto informativo generale;
- rapporto di andamento economico e finanziario;
- rapporto di controllo di gestione.

Una struttura così articolata è ideata per la rappresentazione degli andamenti aziendali nel loro dinamico divenire e per archi temporali inferiori l'anno, secondo prospettive diverse, ma coerenti con i centri di comando e di responsabilità dell'organizzazione.

Il primo di questi documenti è il *rapporto informativo-generale aziendale (information report)*, idoneo a fornire una rappresentazione globale dell'azienda nel suo ambiente competitivo. Questo documento, più che essere funzionale a particolari decisioni, si propone di costruire un quadro capace di rappresentare correttamente il mutare di fatti interni e di variabili esterne utili per la gestione ordinaria. Ciò si traduce in un sistema di rapporti che vengono costruiti rispettando la visione della struttura aziendale articolata per aree funzionali. Ne consegue che la proposta di Bruni evidenzia per l'analisi le seguenti tre aree:

- *area commerciale*, che riguarda le vendite, il mercato, la clientela;

⁸ G. Bruni, *Contabilità per l'alta direzione*, Etaslibri, Milano, 1990^I, 1999^{II}.