

AI3

Vai al contenuto multimediale



Silvia Macchia

Il reporting direzionale





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXVIII
Giacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

www.giacchinoonoratieditore.it
info@giacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20
00020 Canterano (RM)
(06) 45551463

ISBN 978-88-255-2108-5

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: dicembre 2018

*Ad Alessio e Laura
miei incessanti creditori di tempo*

- 9 *Premessa*
- 11 **Capitolo I**
Gestire la complessità. Sfide e strategie per la conquista della competitività
1.1. Complessità ambientale e aziendale, 11 – 1.2. L'evoluzione dello scenario economico-competitivo, 13 – 1.3. La soddisfazione del cliente e i nuovi approcci manageriali, 18 – 1.3.1. *L'analisi della catena del valore e la gestione per processi*, 21 – 1.3.2 *Il controllo strategico dei costi*, 25 – 1.3.3. *La gestione della qualità. Il Total Quality Management*, 29 – 1.3.4. *Tempestività e innovazione*, 32 – 1.3.5. *Miglioramento continuo, benchmarking e employee empowerment*, 36 – 1.4. Creare valore per l'azionista: il Value Based Management Approach, 40 – 1.5. Nuovo contesto competitivo e sistemi di controllo di gestione. Le prospettive del cambiamento, 51
- 57 **Capitolo II**
L'evoluzione del controllo di gestione
2.1. La gestione aziendale e le caratteristiche del processo decisionale interno, 57 – 2.2. Il controllo di gestione, concetti e definizioni a confronto, 63 – 2.3. Il sistema di controllo di gestione. La struttura tradizionale, 67 – 2.3.1. *La struttura organizzativa del controllo*, 68 – 2.3.2. *La struttura tecnico-contabile*, 74 – 2.3.3. *Il processo di controllo*, 81 – 2.3.4. *I livelli del controllo: controllo direzionale e controllo operativo*, 85 – 2.4. Dallo strategic planning allo strategic management: l'ascesa del controllo strategico, 89 – 2.4.1. *Il monitoraggio dei fattori critici di successo*, 93 – 2.4.2. *I nuovi oggetti di misurazione del controllo strategico*, 98 – 2.4.3. *Customer satisfaction, fattori critici di successo e nuovi livelli di responsabilità*, 105 – 2.5. I nuovi cardini del controllo di gestione, 109
- 119 **Capitolo III**
Il sistema di reporting direzionale
3.1. Il sistema di reporting interno quale strumento di comunicazione e valutazione per la direzione aziendale, 119 – 3.2. Le relazioni tra il sistema di reporting interno e il sistema informativo aziendale, 121 – 3.3. Articolazione, contenuti e principali limiti del sistema di reporting tradizionale, 127 – 3.4. La qualità dell'informazione, 140 – 3.5. La progettazione di un sistema di reporting interno integrato, 146 – 3.5.1. *Indicatori di equilibrio economico e finanziario globali*, 147 – 3.5.2. *Indicatori strategici globali*, 150 – 3.5.3. *Indicatori economico-finanziari analitici*, 152 – 3.5.4. *Indicatori analitici di efficacia ed efficienza*, 153

161 **Capitolo IV**

Archetipi di reporting interno integrato

4.1. Il Tableau de Bord, 161 – 4.1.1. *Logiche di progettazione e funzionalità del Tableau de Bord*, 163 – 4.2. La Balanced Scorecard, 171 – 4.2.1. *Logiche di progettazione e funzionalità della Balanced Scorecard*, 174 – 4.2.2. *I processi supportati dalla Balanced Scorecard*, 186 – 4.3. Tableau de Bord e Balanced Scorecard a confronto: potenzialità e limiti dei due approcci, 189

197 *Conclusioni*

201 *Bibliografia*

Premessa

In un sistema di mercato complesso e turbolento, all'interno del quale la competizione si fa agguerrita, la sopravvivenza delle imprese viene sempre più spesso messa a rischio. La necessità di modificare tempestivamente la combinazione produttiva per adeguarsi ai mutati riferimenti di mercato, sommata all'identificazione di nuove variabili critiche da governare, impone alle aziende di assumere comportamenti e adottare strumenti capaci di assicurare azioni adeguate e tempestive. Perché ciò si possa realizzare, potrebbe essere necessario rivedere l'orientamento di fondo, la struttura organizzativa, le tecniche manageriali nonché il sistema di controllo dell'azienda stessa. Quest'ultimo, in particolare, dovrà essere adattato alle nuove esigenze conoscitive del management, di modo da assolvere efficacemente alla sua funzione di guida della gestione aziendale.

Il ri-orientamento del controllo si rende necessario non soltanto in funzione dell'aumentata complessità gestionale ma, prima ancora, a seguito della constatazione che non sempre i sistemi tradizionali sono capaci di fornire al management le informazioni di cui necessita per gestire l'organizzazione in un contesto caratterizzato da repentine modificazioni degli scenari economico-competitivi.

Ai sistemi di controllo di gestione moderni si richiede, quindi, il recupero della visione unitaria d'azienda, attraverso lo sviluppo di forti sinergie tra strategia, struttura organizzativa e meccanismi operativi, sinergie che spesso non si ritrovano nei sistemi tradizionali.

Con il presente lavoro s'intendono indagare le ripercussioni che l'aumento della complessità, interna ed esterna l'azienda, ha generato e continua a generare sul controllo di gestione e, in particolare, sul *reporting direzionale*. L'analisi viene sviluppata in quattro capitoli.

Nel primo si evidenziano la portata dei cambiamenti che lo scenario competitivo, l'orientamento di fondo delle aziende, le filosofie e le tecniche manageriali hanno subito nel corso degli ultimi decenni. Di fronte a tali modificazioni, si individuano quali percorsi evolutivi seguono o, per lo almeno, dovrebbero seguire i sistemi di controllo di gestione.

Nel secondo capitolo, definito il ruolo del controllo di gestione in seno al sistema azienda, si procede ad analizzarne il modello tradizionale e l'evoluzione che questo ha subito a seguito delle critiche mosse alla sua funzione, strutturazione ed utilizzo, ed alla luce delle nuove esigenze gestionali. Il modello che scaturisce da tale evoluzione attribuisce una fondamentale rilevanza alla dimensione strategica del controllo, che rappresenta l'elemento di maggior rottura rispetto agli schemi tradizionali. Dal controllo quale meccanismo operativo strumentale all'attuazione delle strategie, si passa ad una concezione di controllo più ampia che contribuisce a definire la strategia stessa. L'evoluzione del sistema di controllo, richiede che anche gli strumenti di cui fa uso debbano essere parzialmente rivisti. Nel lavoro si approfondisce tale problematica con riferimento al *reporting direzionale*. Affinché le sinergie tra strategia, struttura organizzativa e meccanismi operativi si concretizzino, è necessario, infatti, che venga data massima importanza agli strumenti di comunicazione interni all'azienda.

In tal senso, nel capitolo terzo, dopo aver analizzato le caratteristiche del sistema di reporting direzionale tradizionale, si svilupperà la discussione in merito alle caratteristiche che la comunicazione interna dovrebbe avere per essere efficace e, conseguentemente, le specificità che un sistema di reporting interno evoluto dovrebbe possedere.

Nel capitolo quarto verranno analizzati due tra i più noti modelli di reporting integrato: il *Tableau de Bord* e la *Balanced Scorecard*. L'intento è quello di studiarne le logiche ispiratrici e le modalità con cui i cambiamenti prospettati nei capitoli precedenti sono stati incorporati nella loro progettazione, senza tralasciare un'analisi delle potenzialità e dei limiti riconosciuti loro.

Gestire la complessità

Sfide e strategie per la conquista della competitività

1.1. Complessità ambientale e aziendale

Il contesto ambientale in cui le imprese si trovano ad operare è caratterizzato da una dinamicità mai sperimentata prima. La variabilità e, talvolta la vulnerabilità, dei sistemi economico-finanziari e politici, l'evoluzione delle tecniche produttive, l'attenzione verso la tutela ambientale, lo sviluppo dell'information and communication technology, per citare alcuni esempi, tendono ad aumentare la complessità aziendale, generando nuove sfide per le imprese.

Cogliere le occasioni che emergono, sfruttandole a proprio vantaggio, può significare dover mettere in discussione l'*orientamento strategico di fondo*¹ dell'azienda, talvolta la struttura organizzativa e, non ultimo, il sistema di controllo di gestione. Elementi questi che, seppur

1. «L'orientamento strategico di fondo di un'impresa può definirsi in prima approssimazione come la sua identità "profonda" o, se si preferisce, la parte nascosta e invisibile del suo disegno strategico, che sta al di sotto delle scelte concrete esplicitatisi nel profilo strategico visibile» (V. CODA, *L'Orientamento Strategico dell'Impresa*, in *Trattato di economia d'azienda*, diretto da T. Bianchi, V. Coda, G. Mazza, O. Paganelli, G. Pedicelli, Sezione Terza, Volume I, Utet, Torino 1988, pp. 25-29). Alla base dell'orientamento strategico di ogni impresa stanno idee, valori e atteggiamenti che riflettono la natura del suo oggetto sociale, le ragioni che hanno portato alla volontà di perseguire tale oggetto sociale nonché la filosofia organizzativa e comportamentale che l'impresa segue o alla quale intende attenersi. Conseguentemente, l'orientamento strategico dell'impresa viene a definirsi in relazione a quelle che sono le coordinate spazio-temporali e quali-quantitative della missione aziendale, ai fini aziendali, al ruolo dell'impresa nel contesto competitivo, a come l'impresa intende il rapporto con i suoi principali interlocutori nonché ai modelli comportamentali assunti per gestire tale rapporto e, non ultimo, al modo di essere e di funzionare dell'impresa (idee e atteggiamenti da cui derivano modelli gestionali partecipativi o autocratici, aperti alle innovazioni o viceversa chiusi, ecc.). «L'orientamento strategico di fondo di un'impresa o di un intero "raggruppamento" di imprese può rivelarsi superato e non più valido [...] ecco che, allora, si pone al management il problema di: mettere in discussione le assunzioni che compongono l'orientamento strategico di fondo; maturare un nuovo orientamento adeguato ai tempi (ossia nuovi beliefs); tradurlo in nuovi indirizzi strategici e in un mutamento organizzativo, che di necessità investe la cultura e i valori informanti i comportamenti quotidiani (daily beliefs e daily culture)» (Ivi, p. 41).

apparentemente adeguati, potrebbero richiedere un riesame per tener conto delle modificazioni subite dall'ambiente circostante. La turbolenza economico-ambientale produce, infatti, continue sollecitazioni delle capacità di adattamento delle aziende, comportando il bisogno di operare revisioni degli assetti strategici e organizzativi interni nonché dei meccanismi operativi in tempi ridottissimi; sollecitazioni alle quali può essere data adeguata risposta solo attraverso sistemi gestionali altamente flessibili e dotati di tempi di reazione rapidissimi². Diventa basilare curare l'efficacia dei collegamenti tra il quadro organizzativo, gestionale e strategico definito dal vertice aziendale e le attività/processi che coinvolgono le risorse materiali, umane, tecnologiche; in generale tutti i fattori strumentali alla realizzazione dei fini aziendali. Si tratta fondamentalmente di recuperare la coerenza tra strategia, struttura organizzativa e gestione, di modo da accrescere e mantenere nei membri dell'organizzazione l'orientamento comune agli obiettivi della mission aziendale³.

È ormai opinione condivisa che alla base di una gestione e di un controllo efficace della complessità, sia questa esterna o interna, stia un adeguato sistema informativo capace di supportare la direzione aziendale in tutte le fasi del processo decisionale, dalla pianificazione al controllo⁴. È altrettanto vero, nondimeno, che spesso tale strumento, o talvolta l'uso che di questo viene fatto, non sempre è in grado di supportare l'operato dei manager e di fornire loro le informazioni necessarie per sviluppare efficacemente il processo decisionale⁵. Partendo da tali premesse, prima di trattare i requisiti caratterizzanti un sistema di controllo di gestione efficace, è forse opportuno indagare i limiti dei sistemi di management accounting tradizionali. Nel corso dei decenni si è infatti intensificato il dibattito in merito alla mancanza di tempestività,

2. La capacità dell'impresa di capire e interiorizzare le tendenze del mercato nel minor tempo possibile, traducendole in prodotti, investimenti, modelli organizzativi e sistemi di gestione, diventa un fattore competitivo capace di decretare il successo di una realtà economica su un'altra.

3. Cfr. M. BERGAMIN BARBATO, *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino 1991, p. 30; G. SANNINO, *Tendenze evolutive nei principi e negli strumenti del controllo di gestione. Tableau de bord e Balanced Scorecard*, Cedam, Padova 2002, p. 1.

4. Cfr. L. MARCHI, *I sistemi informativi aziendali*, Giuffrè, Milano 1993, p. 12.

5. Cfr. H.T. JOHNSON, *La riscossa della contabilità direzionale. Dal controllo Top-Down all'empowerment*, Il Sole 24 Ore libri, Milano 1995, p. 21; A. MARELLI, *Il sistema di reporting interno. Logiche di strutturazione delle informazioni aziendali per le decisioni dell'alta direzione*, Giuffrè, Milano 2000, p. 147.

accuratezza e rilevanza delle informazioni che questi producono, e non è mancata la proposizione di correttivi ad integrazione di tali carenze.

1.2. L'evoluzione dello scenario economico–competitivo

Prima degli anni Ottanta molte imprese industriali occidentali operavano in un ambiente competitivo protetto. Le difficoltà relative alla comunicazione e la distanza geografica, sommate alla presenza, in alcuni ambiti, di mercati protetti limitavano l'abilità delle imprese estere di competere sui mercati domestici. Ne conseguiva un ridotto incentivo per le imprese locali a massimizzare l'efficienza, a migliorare i processi gestionali e le relative pratiche manageriali. Relativamente scarsa attenzione era devoluta alla minimizzazione dei costi in quanto l'onere di un loro aumento poteva essere facilmente ribaltato sui consumatori finali⁶.

Verso la fine degli anni Settanta il progressivo allargamento dei fattori competitivi, i primi segnali di globalizzazione di mercati, prodotti e canali distributivi, il crescente abbattimento delle barriere linguistiche e commerciali rese evidente l'avvento di un nuovo ambiente competitivo completamente integrato⁷. Si iniziò ad incontrare una severa competizione sui mercati nazionali, ormai caratterizzati dalla presenza di concorrenti internazionali capaci di offrire prodotti di alta qualità a prezzi più bassi. I competitors esteri erano spesso in grado di accedere ai mercati domestici di tutto il mondo attraverso la creazione di network globali per l'acquisizione di materie prime, l'allestimento e la distribuzione delle loro produzioni⁸. Ci si trovò, dunque, a dover competere

6. Per quanto oggi si sia concordi nel ritenere che il miglioramento delle performance aziendali in termini economico–finanziari non possa raggiungersi se non attraverso il miglioramento dei processi produttivi e gestionali, in realtà per anni tale intuitiva verità è stata volutamente ignorata «dal momento che spesso per le aziende poteva valere un'altra affermazione, ossia che: “fino a quando è possibile trasferire all'esterno le nostre inefficienze, non è necessario migliorare i nostri processi”. E trasferire all'esterno le inefficienze interne poteva significare agire sui prezzi anziché sui costi o indebitarsi a condizioni non particolarmente onerose» (C. AMPOLLINI, M. SAMAJA, *Come innovare il sistema di controllo di gestione per rendere più competitiva l'impresa*, Franco Angeli, Milano 1996, p. 19).

7. Cfr. R. ADLER, *Management accounting making it world class*, Butterworth–Heinemann, Oxford 1999, p. 7 e ss.; M.E. PORTER, *Competizione globale*, Isedi, Torino 1987, p. 6.

8. Cfr. C. DRURY, *Management and Cost Accounting*, Sixth Edition, Thomson, London 2004, p. 12. «Con la fine degli anni Settanta e gli inizi degli anni Ottanta cominciarono ad affermarsi strategie di collaborazione interaziendale volte a reimpostare il processo produttivo

non solo con i concorrenti nazionali, ma con le migliori imprese internazionali. Allo stesso modo, diventava sempre più difficile affidarsi ai sistemi di tariffe agevolate, tasse di importazione e sussidi governativi. Il mercato domestico andava sempre più assumendo una minor rilevanza per la sopravvivenza aziendale⁹.

Tra gli anni Ottanta e Novanta, si consolida la consapevolezza che l'eccellenza nella gestione d'impresa diventava l'unica arma efficace per competere nei sofisticati mercati mondiali¹⁰. La globalizzazione, e conseguentemente lo sviluppo tecnologico¹¹ che ne è conseguito, ha notevolmente ridotto le asimmetrie informative tra gli attori dell'economia, principalmente imprese e consumatori¹². Ne è conseguito, un

e distributivo esternalizzandolo. In particolare, durante gli anni Ottanta si diffusero nuove configurazioni organizzative e strutturali, nel tentativo di pervenire a gradi sempre più elevati di flessibilità. Le strategie di diversificazione portarono alla costituzione di divisioni dotate di un grado crescente di autonomia e, nella maggior parte dei casi, caratterizzate per prodotto o per area geografica» (L. MARCHI (a cura di), *Il controllo della gestione aziendale. Dinamiche economiche, strutture organizzative e sistemi di controllo*, SEU, Pisa 1998, p. 62).

9. Cfr. R. ADLER, *op. cit.*, p. 8.

10. In tal senso cresce la consapevolezza che l'impiego di tecniche avanzate di controllo di gestione diviene un elemento fondamentale di differenziazione competitiva. Strumenti validi aprono la strada a un'azione efficace, fondata su valutazioni e analisi affidabili, piuttosto che affidarsi a strumenti che rischiano di compromettere l'equilibrio dell'azienda e la sua stessa sopravvivenza. «In virtù della mutata realtà operativa, le decisioni devono svilupparsi lungo una linea ininterrotta, in sincronia alla sequenza dettata dagli stimoli ambientali, e, dal momento che esse investono ogni settore dell'unità produttiva esigono un'attività di controllo altrettanto puntuale, precisa e diffusa» (A. BANDETTINI, *Il controllo di gestione. Aspetti tecnico-contabili*, Cedam, Padova 1980, p. 5). In tal senso si vedano i contributi di F. AMIGONI, *I sistemi di controllo direzionale*, Giuffrè, Milano 1979, p. 3 e M. LEBAS, *Tre approcci di controllo direzionale*, «Sviluppo e Organizzazione», 63, 1981, p. 38.

11. Il termine tecnologia negli anni Ottanta ha assunto una connotazione maggiormente generica ed immateriale. Se fino agli anni Settanta la tecnologia ha richiamato sostanzialmente aspetti hard ed ha determinato la convinzione di un suo riferimento unicamente all'attività tecnico produttiva, con gli anni Ottanta ha assunto caratteristiche più ampie. Cfr. R. LANZARA, *Le strategie di flessibilità produttiva*, Giappichelli, Torino 1988, p. 7 e ss. Con il termine tecnologia si individuano «oltre alla componente meccanica e tecnica in senso stretto prevista dall'attività, anche l'abilità e le conoscenze dei lavoratori e perfino le caratteristiche degli oggetti su cui il lavoro è svolto» (R.W. SCOTT, *Le organizzazioni*, Il Mulino, Bologna 1994, p. 272). Tale cambiamento di impostazione fu dovuto soprattutto allo sviluppo dell'informatica che consentì la modificazione delle modalità di analisi, progettazione e implementazione dei prodotti.

12. L'era della globalizzazione offre opportunità di crescita economica derivanti dalla creazione di un grande mercato interno, dalla crescita della competitività e dalla libera concorrenza, allo stesso modo favorisce lo stimolo alla libertà culturale, all'istruzione e alla formazione. Il processo di globalizzazione offre potenziali prospettive di progresso in termini di incremento della ricchezza, crescita dell'efficienza e miglioramento del rapporto qualità-prezzo. Inoltre, le nuove tecnologie della comunicazione hanno rivoluzionato e migliorato l'accesso all'informazione. Internet permette l'accesso ad infinite risorse informative da ogni parte del pianeta. Il

capovolgimento del rapporto cliente–fornitore, tale da decretare la supremazia del primo nella definizione dell’oggetto, dei tempi di consegna, del prezzo e delle modalità d’offerta¹³. Il mercato di massa in cui era possibile vendere volumi crescenti di prodotti standardizzati a clienti indistinti venne lentamente a scomparire. Ne conseguì la necessità di attribuire una rinnovata attenzione ai bisogni dei consumatori, alle esigenze dei mercati, alla funzione marketing all’interno della struttura organizzativa¹⁴. La *customer satisfaction* divenne l’obiettivo primario delle aziende che miravano a creare un rapporto duraturo con i loro clienti.

Le sfide competitive dell’ultimo ventennio del secolo scorso hanno richiesto diversificazione produttiva, capacità di gestire prodotti/servizi a breve ciclo di vita, alta qualità, migliori tempi di evasione degli ordini, in generale una crescente flessibilità dell’organizzazione nell’adattarsi a tali nuove esigenze¹⁵. In particolare, il declino nel ciclo di vita del

costo della comunicazione diminuisce e si sviluppano nuove opportunità per la diffusione e accessibilità al sapere. Cfr. L. MASSARI, *I cambiamenti nel mondo della produzione e le prospettive di evoluzione della professione*, in *Cultura Aziendale e Professionale tra passato e futuro*, Atti del VII Convegno Nazionale Società Italiana di Storia della Ragioneria, vol. I, Rirea, Roma 2003, p. 115. Sull’argomento della globalizzazione si rimanda ampiamente, tra gli altri, a R. VARALDO, *L’imperativo globale natura e implicazioni della globalizzazione*, in A. Piccaluga, *Mercato e competizione globale*, Angelo Guarini, Milano 1997.

13. Cfr. P. MIOLO VITALI (a cura di), *Strumenti per l’analisi dei costi*, vol. II, *Il costing moderno per la comunicazione interna*, Giappichelli, Torino 1997, p. 16–17.

14. Inizia a farsi strada una nuova filosofia manageriale che si riassume nel passaggio da un orientamento alle vendite ad un orientamento al marketing. Il concetto di marketing si sviluppa all’interno della dottrina economico aziendale assumendo un significato ampio e pervasivo. Non si tratta di un nuovo termine per indicare la funzione commerciale, quanto di uno stile gestionale ed operativo che individua nel cliente il punto di partenza del sistema della pianificazione aziendale e sottolinea la necessità di un ribaltamento dell’ottica produttiva: lasciare che sia il mercato con i suoi bisogni ed i suoi desideri a guidare la produzione. Si vedano, tra gli altri L. GUATRI (a cura di), *Manuale di marketing*, Isedi, Milano 1972; ID, *Il marketing*, Giuffrè, Milano 1977; G. PEDICELLI, *Introduzione al marketing*, Giappichelli, Torino 1980.

15. Al fine di dare risposta a tutte queste urgenze la tendenza delle imprese industriali più all’avanguardia è stata quella di rimpiazzare i sistemi tradizionali di produzione con sistemi *just-in-time* e investire in nuove tecnologie di produzione, *Advanced Manufacturing Technologies*, da un lato, mentre, dall’altro, l’affermarsi di nuovi fattori critici di successo ha imposto di orientare la gestione aziendale oltre le strategie di efficienza e di costo, richiedendo un’attenzione particolare verso vantaggi competitivi emergenti esprimibili in termini di differenziazione, qualità e livello del servizio fornito alla clientela. Si vedano a proposito L. BRUSA, L. ZAMPROGNA, *Pianificazione e controllo di gestione. Creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*, Etas, Milano 1991, p. 28 e ss. Sul tema della diffusione delle *Advanced Manufacturing Technologies* e dell’evoluzione dei vantaggi competitivi si veda anche M. BROMWICH, A. BHIMANI, *Management Accounting: Evolution not Revolution*, CIMA, London 1989, p. 34 e ss.

prodotto ha posto problematiche rilevanti sia dal punto di vista progettuale (necessità di ridurre il tempo intercorrente tra nuovi studi di prodotto/servizio), sia dal punto di vista dell'efficienza (modificazione nella struttura del costo di prodotto)¹⁶.

La capacità di accelerare l'introduzione sul mercato di nuove produzioni è divenuto un fattore critico vitale per le imprese del nuovo millennio; essere in ritardo rispetto ai propri concorrenti può infatti determinare rilevanti effetti negativi in termini di redditività del business. Aumentando la complessità e la frequenza degli studi progettuali viene conseguentemente ad aumentare il volume dei capitali investiti stabilmente nell'impresa. Ciò determina un incremento del rischio operativo legato alla possibilità di non riuscire a recuperare, tramite la vendita delle produzioni allestite, gli investimenti compiuti. Si pensi che in molti settori una larga quota dei costi relativi al ciclo di vita dei prodotti viene determinata già in fase di disegno della produzione¹⁷. Ci si riferisce in particolare ai costi di ricerca e sviluppo, che determinano una componente sostanziale del costo di gamme produttive altamente differenziate, ma anche ai costi legati al numero dei componenti del prodotto, ai differenti tipi di materiale usati per la sua fabbricazione, al tempo necessario per assemblarlo, il cui valore viene automaticamente determinato al momento della progettazione e sui quali il manager ha limitati margini di manovra una volta iniziata la produzione. Se a questo si aggiunge il fatto che il processo tecnologico e le nuove tecniche di gestione della produzione tendono a far decrescere il peso della mano d'opera diretta e ad aumentare il peso dei costi generali, è evidente l'esigenza di ripensare il sistema dei parametri di controllo della efficienza

16. Cfr. R.H. CHENHALL, *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*, «Accounting, Organizations and Society», 28, 2003, p. 144.

17. La constatazione che il livello di qualità di un prodotto/servizio, la sua funzionalità e il suo costo vengono ad essere determinati durante la fase di studio e disegno dello stesso sta alla base dello strumento manageriale del *Target Costing*. L'obiettivo a cui mira il Target Costing è il bilanciamento tra qualità e funzionalità del prodotto/servizio offerto dall'impresa ed il suo prezzo, in maniera tale da soddisfare sia le esigenze del consumatore, che il vincolo di economicità dell'impresa. In tal senso quindi il Target Costing non è uno strumento per ridurre i costi di prodotto e aumentarne la marginalità, quanto piuttosto una tecnica manageriale volta a gestire costi, redditività, qualità e funzionalità della produzione, in un'ottica *customer oriented*. Per un approfondimento sulla tematica del Target Costing si rinvia ampiamente a R. COOPER, W. Chew, *Control Tomorrow's Costs Through Today's Designs*, «Harvard Business Review», 74, 1996, pp. 88-97.

aziendale¹⁸. Nondimeno, risulta necessario poter disporre di una contabilità direzionale che non si limiti a fornire informazioni a consuntivo ma che piuttosto ponga una crescente enfasi sulle informazioni a sostegno della fase di progettazione delle nuove gamme produttive. In sintesi, per incrementare le proprie *chances* di successo le imprese devono poter essere in grado di gestire efficacemente i costi già in fase di disegno del prodotto e avere la capacità di adattarsi a nuove e differenti esigenze del consumatore, non ultimo devono essere capaci di ridurre il *time to market* sia delle nuove gamme produttive che di quelle modificate¹⁹. In un tale contesto la funzione di controllo di gestione non può oggi considerarsi estranea agli importanti cambiamenti che stanno avvenendo nelle imprese, deve piuttosto essa stessa diventare sponsor naturale e condizione di sostegno del processo di cambiamento²⁰. Occorre trovare un adeguato equilibrio tra attività di routine, quale il reporting, e attività di analisi e valutazione di nuovi approcci capaci di rispondere alle esigenze informative del management. In altre parole, diventa necessario ripensare il modo in cui le informazioni sono ottenute, misurate, analizzate, gestite e comunicate²¹.

18. Poiché alle imprese viene richiesto di saper sviluppare prodotti a basso costo e alta qualità che abbiano le caratteristiche e la funzionalità che i consumatori domandano, queste devono sviluppare sistemi capaci di gestire e controllare in maniera integrata qualità, funzionalità e costi. In particolare, secondo la posizione di Cooper e Slagmulder, il programma di gestione dei costi deve avere inizio già quando il prodotto o il servizio viene concepito, e deve continuare durante la sua produzione, eventualmente terminerà quando quella produzione verrà abbandonata. Secondo gli autori un efficace gestione dei costi deve necessariamente partire dallo stadio del disegno del prodotto, questo perché una volta che il prodotto è concepito, ancor prima che entri in produzione, la maggior parte dei costi ad esso legati sono fissi. «For example, the number of materials used, the time it takes to assemble are all determined primarily by the way the product is designed. Some authorities estimate that as much as 90% to 95% of a product's costs are designed in; that is, they cannot be avoided without redesigning the product» (R. COOPER, R. SLAGMULDER, *Supply Chain Management for Lean Enterprises: Interorganizational Cost Management*, «Strategic Finance», aprile, 1999, pp. 15–16).

19. «As the complexity of the design project increases, so too does the scope of management control system to include not just the narrow accounting numbers (cost, profitability, and budget), but also a broad information set that captures customer, product design, and time sensitive measures» (R. COOPER, R. SLAGMULDER, *Interorganizational cost management and relational context*, «Accounting, Organization and Society», 29, 2004, p. 3).

20. Cfr. G. SANNINO, *op. cit.*, p. 167.

21. «Le nuove metodologie, che non potranno limitarsi all'analisi dei costi ma dovranno coinvolgere l'intero sistema amministrativo, impongono, piuttosto, una diversa chiave di lettura dei fenomeni economico-aziendali ed un affinamento metodologico sull'ordine di più appropriate conoscenze richieste per il governo dell'impresa». (G. BRUNI, *Analisi del valore. Il contributo dell'«Activity Based Management»*, Giappichelli, Torino 1994, p. 7).

Per completare l'analisi delle problematiche derivanti alle imprese dall'era della globalizzazione pare opportuno discutere ora alcune tendenze e pratiche manageriali che hanno contribuito ad incrementare la complessità aziendale e conseguentemente a modificare le esigenze informative a supporto dei processi decisionali interni²².

1.3. La soddisfazione del cliente e i nuovi approcci manageriali

Condividere il principio *the customer is king* significa accettare che la capacità di soddisfare pienamente le aspettative della domanda rappresenta in realtà la migliore difesa contro le manovre concorrenziali. Il cliente, per il suo valore patrimoniale e quale risorsa immateriale portatrice di conoscenze e aspettative, si distingue nell'impresa quale bene capitale da difendere e valorizzare nel tempo²³.

Benché concettualmente si sia portati a vedere le esigenze dei clienti e quelle dell'impresa come contrapposte dal punto di vista economico-finanziario, l'analisi del contesto attuale incoraggia a riconoscere, per contro, l'esistenza di una certa correlazione tra valore economico creato per l'azienda e per il cliente²⁴. Di norma, infatti, un cliente soddisfatto

22. La crescente attenzione rivolta alla creazione del valore ha portato le imprese a concentrarsi sulle *core competencies* dell'azienda generando il moltiplicarsi dei fenomeni manageriali di miglioramento continuo: Activity Based Management, Total Quality Management, Benchmarking, Employee Empowerment, Value Based Management. La traduzione italiana del termine *core competencies* è competenze distintive. Il termine competenza distintiva si usa per descrivere le capacità sulle quali si basa la leadership di una impresa relativamente ad una gamma di prodotti o servizi. Ogni azienda che intende assicurarsi un vantaggio competitivo sul mercato deve cercare di costruire le competenze che offriranno un contributo ad aumentare il futuro valore attribuito alle proprie produzioni dai clienti. La competenza distintiva si definisce, quindi, come «un insieme di skill e tecnologie che consente a un'impresa di offrire un particolare beneficio ai clienti» (G. HAMEL, C.K. PRAHALAD, *Alla conquista del futuro. Le nuove strategie per vincere la competizione economica e creare i mercati di domani*, Il Sole 24 Ore Libri, Milano 1995, p. 224). Sul concetto di *core competencies* si rimanda ampiamente a G. HAMEL, C.K. PRAHALAD, *The Core Competence of the Corporation*, «Harvard Business Review», maggio-giugno, 1990.

23. Cfr. E. VALDANI, *Un'impresa proattiva per gestire il presente e preparare il futuro*, in G. COZZI, G. FERRERO (a cura di), *Le frontiere del marketing*, Giappichelli, Torino 1996, p. 61.

24. Cfr. S. BRIDELLI, A. BERNI, *Meglio un cliente fedele oggi che un nuovo cliente domani*, «L'Impresa», 4, 1991, pp. 99-100. Kaplan e Atkinson sottolineano a riguardo come un modo per aver clienti estremamente soddisfatti è quello di vendere prodotti corredati da una vasta gamma di servizi e accessori a prezzi molto bassi. Cfr. R.S. KAPLAN, A.A. ATKINSON *Advanced Management Accounting, gli strumenti del controllo di gestione*, a cura di C. Bianchi, A. Bub-

tenderà a stabilizzare nel tempo la relazione commerciale che lo lega all'impresa. Evidentemente il cliente diventa una risorsa per l'impresa, non valutabile in funzione del valore attribuibile allo specifico ordine, ma piuttosto all'ammontare degli acquisti che potenzialmente assicurerà alla stessa. Pari modo in virtù del rapporto di fidelizzazione, il cliente sarà disposto a riconoscere un premio in termini di prezzo all'impresa capace di fornire un rapporto stabile e qualitativamente soddisfacente. Un cliente soddisfatto, non ultimo, oltre a rappresentare, in virtù di quanto finora detto, una barriera all'entrata per possibili concorrenti, tenderà a divenire naturale testimonial dei prodotti e servizi forniti dall'impresa²⁵. La sua soddisfazione, il livello di servizio reso, la gestione dei cosiddetti *costi della complessità*²⁶ diventano dunque i nuovi fattori critici di successo che condizionano il modo di operare delle aziende²⁷.

Per ciò che attiene alla funzione di servizio che l'azienda fornisce al cliente e, conseguentemente alla sua soddisfazione, questa può essere

bio, Isedi, Torino 2002, p. 657. Se da un lato questo può condurre l'impresa a soddisfare pienamente le esigenze del cliente, dall'altro può condurre la stessa a non raggiungere o a sacrificare il proprio equilibrio economico. Vendere un prodotto a prezzi non in grado di remunerare congruamente i fattori produttivi impiegati per il suo allestimento, potrebbe addirittura minare l'esistenza dell'azienda, se l'inattitudine a remunerare adeguatamente i fattori produttivi utilizzati si dovesse stabilizzare.

25. «Tramite il “passaparola”, il cliente, nel bene o nel male, aggiunge o distrugge valore all'azienda (alcune evidenze empiriche affermano che un cliente non soddisfatto racconterà il disservizio ricevuto mediamente a 10–15 persone)» (R. SILVI, *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, Giappichelli, Torino 1995, p. 19).

26. Per costi della complessità si intendono tutti quei costi, prevalentemente di natura indiretta, legati alla differenziazione dei prodotti. Come sostenuto da Miller e Vollmann, le modificazioni che hanno interessato i processi produttivi aziendali nel corso degli ultimi decenni hanno originato il fenomeno della *hidden factory*, letteralmente fabbrica nascosta, intendendo con questa il riferimento a tutte quelle attività che supportano i processi produttivi orientati alla soddisfazione del cliente. Cfr. J. MILLER, T. VOLLMANN, *The Hidden Factory*, «Harvard Business Review», settembre–ottobre, 1985, pp.142–150.

27. Negli ultimi anni si è assistito ad un avvicinamento delle aziende alle esigenze dei propri consumatori. Le aziende, sposando la tesi della centralità del consumatore all'interno del rapporto domanda offerta, hanno iniziato il cammino verso politiche e strategie di qualità totale non solo riguardanti l'accrescimento della qualità intrinseca alle proprie produzioni ma soprattutto quella dei servizi ad esse associati. Sannino citando Garvin ricorda infatti che la qualità del prodotto può assumere otto dimensioni: le prestazioni essenziali, le prestazioni aggiuntive, l'affidabilità, la difettosità, la longevità, gli aspetti di servizio, la qualità percepita. Allo stesso modo, tuttavia, Sannino precisa che lo schema di Garvin, seppur eloquente, risulta essere incompleto poiché, riferendosi esclusivamente alla qualità tangibile del prodotto, ignora le connotazioni intangibili della stessa. Si pensi alle attività di *front office* che pur non rispecchiandosi in alcun bene fisico risultano essere chiavi di successo per molte aziende. G. SANNINO, *op. cit.*, p. 24.

analizzata con riferimento alle sue componenti elementari ossia in termini di costo, qualità, affidabilità, tempestività e offerta di prodotti nuovi e innovativi. Per quanto riguarda, in particolare, la gestione dei *costi della complessità*, si tratta degli effetti dell'innovazione tecnologica ed informatica sulla struttura dei costi, manifestatisi in primo luogo nell'area della produzione a seguito della progressiva riduzione del lavoro diretto in parallelo all'aumento di quello indiretto. È da segnalarsi, inoltre, l'aumento dei costi indiretti commerciali e amministrativi, in risposta alla più accesa concorrenzialità tra gli operatori economici, alle esigenze di flessibilità e di capacità di differenziazione che le aziende debbono saper appagare²⁸.

Per poter soddisfare le esigenze del consumatore, le imprese devono concentrarsi sui fattori critici di successo che la influenzano direttamente e che potrebbero essere individuati in termini di efficienza di costo, qualità, tempestività, e innovazione²⁹. Prima ancora, sarebbe tuttavia auspicabile che le stesse possedessero una piena comprensione delle determinanti del valore creato tramite la loro attività d'impresa, sviluppata tramite l'analisi della loro *catena di valore*³⁰.

28. Là dove il mutamento della struttura dei costi è stato rilevante, si riabilita la logica del *costo pieno*. Questo è da attribuirsi essenzialmente a due ordini di motivi: la ridotta incidenza dei costi variabili, che compromette la capacità informativa del *direct cost* e allo stesso tempo, l'aumento dei costi generali e dei vincoli posti da scelte passate, che impongono di fondare le decisioni di portata strategica su elementi segnaletici non soltanto dei costi di breve quanto, piuttosto di medio-lungo periodo. Scrivono Johnson e Kaplan «negli anni '80, la nuova tecnologia produttiva, l'ambiente più concorrenziale in seguito alla liberalizzazione di alcuni settori e l'affermarsi dei produttori esteri hanno modificato profondamente le ipotesi sulle quali si fondavano i sistemi dei costi progettati all'inizio del secolo. I progressi nel livello qualitativo dei prodotti, le minori scorte, l'aumento dell'efficienza dei processi produttivi e la loro crescente automazione hanno ridotto il contenuto di manodopera dei prodotti e dei servizi forniti. La quota di manodopera diretta è una frazione decrescente dei costi totali di produzione; per molti produttori essa è generalmente pari o anche inferiore al 10% dei costi complessivi. Molto lavoro diretto che ancora esiste nelle imprese è considerato più un costo fisso che un costo variabile poiché le imprese tendono ad offrire maggior sicurezza del posto di lavoro ai loro dipendenti. I costi generali incidono molto di più sui costi totali e di conseguenza devono essere analizzati e controllati con molta più attenzione che in passato. Molte aziende stanno espandendo la gamma dei prodotti e dei servizi offerti, rendendo l'imputazione dettagliata dei costi alle singole produzioni più ardua che in passato». (H.T. JOHNSON, R.S. KAPLAN, *Ascesa e declino della contabilità industriale*, Isedi, Torino 1989, p. 227).

29. Cfr. C. DRURY, *op. cit.*, p. 14.

30. Sul concetto di catena di valore si rimanda, su tutti, a M.E. PORTER, *Il vantaggio competitivo*, Comunità, Milano 1987.