

L'implementazione di un sistema di controllo di gestione:

2. I presupposti organizzativi e passi logici.

1. Il processo logico di implementazione.

Dopo aver definito nella precedente newsletter i contenuti e i presupposti organizzativi necessari all'implementazione di un sistema di controllo direzionale, analizziamo i passi logici necessari alla sua implementazione.

In sintesi, sono i seguenti (tralasciando la fase di formulazione degli obiettivi).

Definizione degli oggetti del controllo:

è la fase iniziale e più critica; si tratta di definire che cosa deve essere controllato; in generale gli oggetti del controllo si possono suddividere in due categorie:

- oggetti intermedi: identificano la struttura organizzativa ed il sistema di responsabilità dell'azienda; sono normalmente centri di costo o processi (nella logica Activity Based);
- oggetti finali: sono i "segmenti" oggetto dell'analisi; esempi sono: prodotti, clienti, canali di vendita, mercati, ecc.

Oggetti intermedi e finali possono poi essere riclassificati in più livelli gerarchici ed orizzontali; ad esempio, centro di lavoro, reparto, centro di costo, ecc.; oppure, prodotto, classe merceologica, linea, business unit.

Gli oggetti del controllo non devono essere confusi con le "viste logiche" delle informazioni; in altre parole, voler analizzare i dati per "cliente", ad esempio, non significa assumere il cliente come oggetto del controllo; significa semplicemente poter leggere dei conti economici per singolo cliente o aggregati di clienti. Assumere il cliente come segmento di analisi significa invece farne oggetto di imputazioni del sistema transnazionale, in primis della contabilità analitica, con le ovvie conseguenze in termini di complessità e di manutenzione del sistema.

La definizione degli oggetti del controllo, quindi, è un passaggio critico nel processo di implementazione; errori di mappatura dei segmenti possono minare alla base l'efficacia del sistema in termini di rappresentazione del modello economico-tecnico dell'azienda e più in generale della credibilità del sistema di controllo.

Scelta del modello di cost accounting:

in sintesi, i modelli sono i seguenti: direct costing, direct costing evoluto, full costing, activity based costing (ABC). La scelta del modello condiziona in modo pesante il sistema di rilevazione dei valori sia per ciò che concerne i dati provenienti dall'imputazione primaria (contabilità analitica) sia per ciò che concerne i dati provenienti dai sottosistemi alimentanti.

In generale, non è possibile definire a priori il modello da adottare; la scelta deve essere influenzata dal settore di appartenenza dell'azienda e quindi dalla sua struttura di costo, dalla sua organizzazione, dal livello di cultura gestionale, dalla professionalità del controller.

Sistema di reporting:

in sintesi, deve essere definito per ogni oggetto il sistema di misurazione corrispondente; in molti casi, il sistema di misurazione si risolve nella definizione di margini da calcolare (margine lordo o netto di contribuzione, risultato operativo); in altri casi, è necessario specificare anche le misure degli output prodotti (ad esempio, nella logica ABC è necessario per ogni pool di attività specificare unità d'opera che siano in grado di misurarne il "lavoro" svolto). Inoltre, è fondamentale documentare in modo preciso: contenuti dei report, fonti informative alimentanti, cadenza di produzione (mensile, settimanale, ecc.), ente responsabile, ecc. Rientra quindi in questo punto, ad esempio, la mappatura dei flussi contabili che collegano la contabilità generale all'analitica, le regole di ripresa dei dati extra contabili, ecc.

Scelta del modello di contabilità analitica:

in sintesi, occorre definire se il modello di contabilità direzionale seguirà la logica del sistema misto, del sistema duplice contabile o del sistema unico integrato; come sarà chiarito in un prossimo contributo, la scelta non è tanto condizionata dal "programma" gestionale dell'azienda quanto dalle caratteristiche organizzative e/o delle professionalità presenti. Ad esempio, il modello unico integrato si basa sul sistema patrimoniale di contabilità generale; tale sistema, profondamente diverso da quello del reddito tipico della contabilità italiana, deve essere compreso sino in fondo e costituire patrimonio comune della prassi amministrativa dell'azienda.

Scelta del software:

da ultimo, è opportuno scegliere la giusta tecnologia a supporto del processo di controllo. Un buon sistema deve includere: un solido sistema transnazionale e di

contabilità direzionale; un efficace sistema di business intelligence, necessario all'elaborazione del budget e alla produzione dei report previsti.

2. Conclusioni.

In conclusione, è opportuno focalizzare l'attenzione su alcuni aspetti che sono conseguenza diretta delle affermazioni contenute nei paragrafi precedenti.

Il sistema di controllo direzionale non si risolve nell'acquisizione di un software specifico, deputato, ad esempio, alla gestione della contabilità analitica. Tale affermazione, per quanto ovvia e di mero buon senso, descrive per altro compiutamente quanto capita spesso nella prassi amministrativa delle PMI italiane.

Il sistema di controllo richiede una visione sistemica dell'azienda e un processo di analisi ed implementazione più o meno lungo che si conclude, se necessario, con la scelta di un prodotto informatico destinato a gestirlo e non deve quindi mai essere confuso con il software stesso.

Inoltre, il sistema di controllo direzionale non è un mero sistema contabile, governato dalla funzione amministrativa dell'azienda; è, in sintesi, la traduzione operativa delle strategie che l'azienda ha definito, spesso in modo inconsapevole e con un processo destrutturato, come base per la sua sopravvivenza nel medio lungo periodo. In questo senso, il calcolo del costo del prodotto, che nella prassi operativa costituisce uno degli obiettivi principali dei progetti di implementazione di sistemi di controllo direzionale, è anch'esso solo una parte, molto importante, del processo di controllo e non il controllo di gestione.

Il controller, lungi dall'essere un verificatore di procedure o di "tempi e metodi", è una sorta di consulente interno che deve guidare l'azienda nella rotta definita dal management; in questo senso, deve possedere un adeguato livello di professionalità, notevoli capacità relazionali per interfacciarsi con il resto dell'organizzazione, una conoscenza assoluta dell'azienda e del sistema informativo in generale (non solo quindi informatico), una profonda conoscenza del business in cui l'azienda opera.

Infine, il processo di controllo non può esistere se non è supportato da un fortissimo commitment della Direzione la quale deve costantemente "sponsorizzare" all'interno dell'organizzazione l'azione del controller e stimolarne l'operato.