LUISS BUSINESS SCHOOL

AFC - Cost Accounting, Budgeting & Reporting

La progettazione del Sistema di Reporting

29 Marzo 2014

Avv. Dario Soria

Amministratore delegato

Assocostieri Servizi

LUISS BUSINESS SCHOOL

La catena del valore (Porter 1987) ci consente di individuare le fonti generatrici di valore conseguenti all'attuazione delle strategie aziendali

Attività di supporto

- Attività infrastrutturali
- Sviluppo della tecnologia
- Gestione risorse umane
- Approvvigionamenti

Logistica in entrata	Attività Operative	Logistica in uscita	Marketing e vendite	Servizi post vendita

Attività Primarie

Progettare un sistema di **Reporting** significa sviluppare un atteggiamento **meditativo** nei confronti del lavoro: sviluppare cioè la consapevolezza di ciò che si fa

Per **atteggiamento meditativo** si intende la costante **presenza** a se stessi, la **consapevolezza** di ciò che accade fuori e dentro di noi, dei nostri pensieri delle nostre emozioni e sensazioni, del fatto che si è parte di un sistema di relazioni cui si è inestricabilmente avvinti

La Struttura aziendale

VISION AZIENDALE
(meta e domini)

MISSION AZIENDALE
(principi)

OBIETTIVI
(traguardi quantitativi)

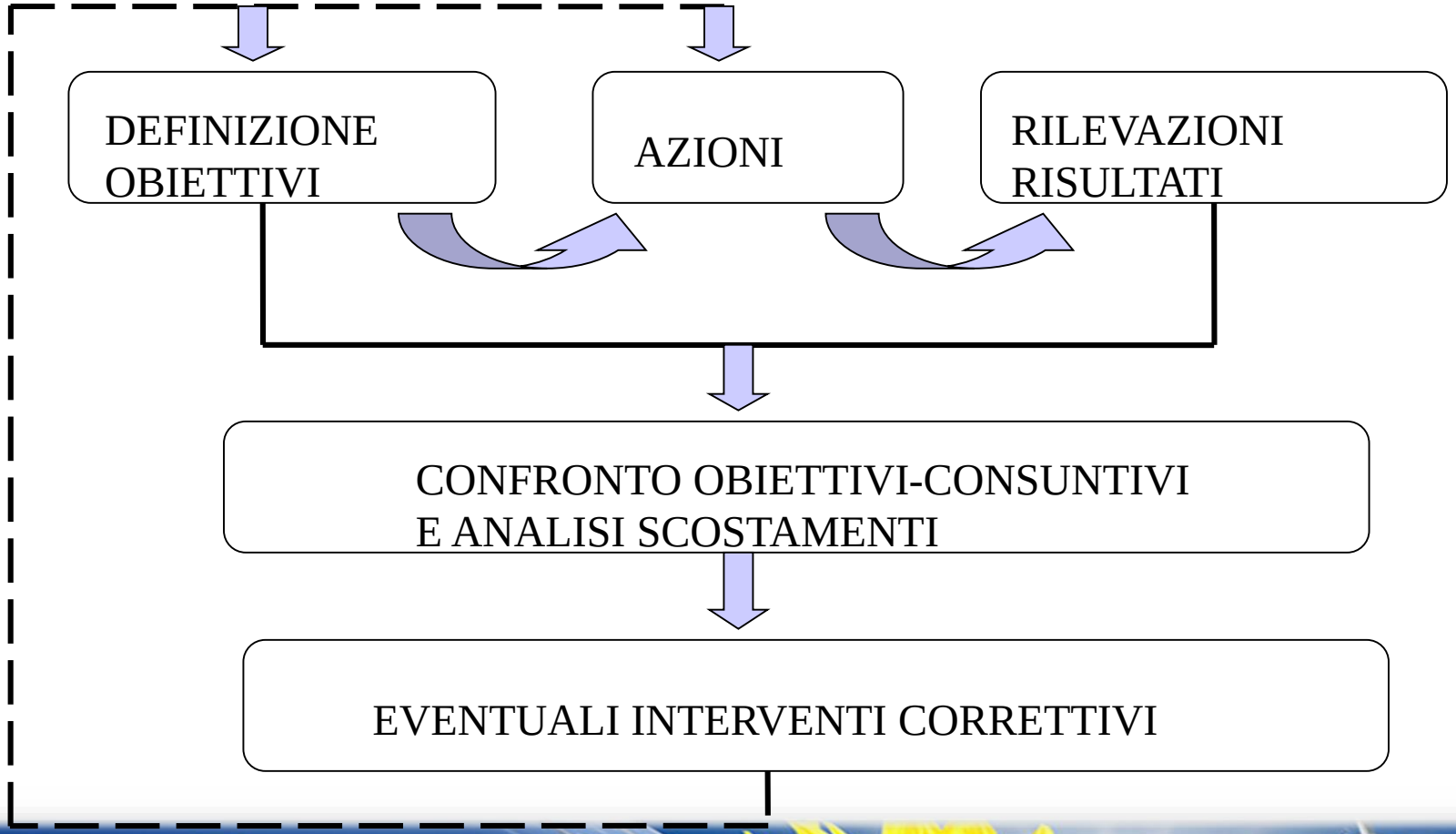
- Reddito
- Valore

FINALITA'
(traguardi qualitativi)

- Migliorare la tecnologia
- Aumentare la dimensione
- Migliorare il know-how, la coesione e la motivazione
- Migliorare la capacità relazionale e informativa

INDIVIDUAZIONE DI UNA STRATEGIA
CONTROLLO

Il processo logico del controllo di gestione



Il processo di pianificazione

Il vertice strategico ha il compito di definire gli obiettivi da assegnare al sistema. Questa attività è definita **pianificazione strategica.**

Il processo di pianificazione può essere articolato nelle seguenti fasi:

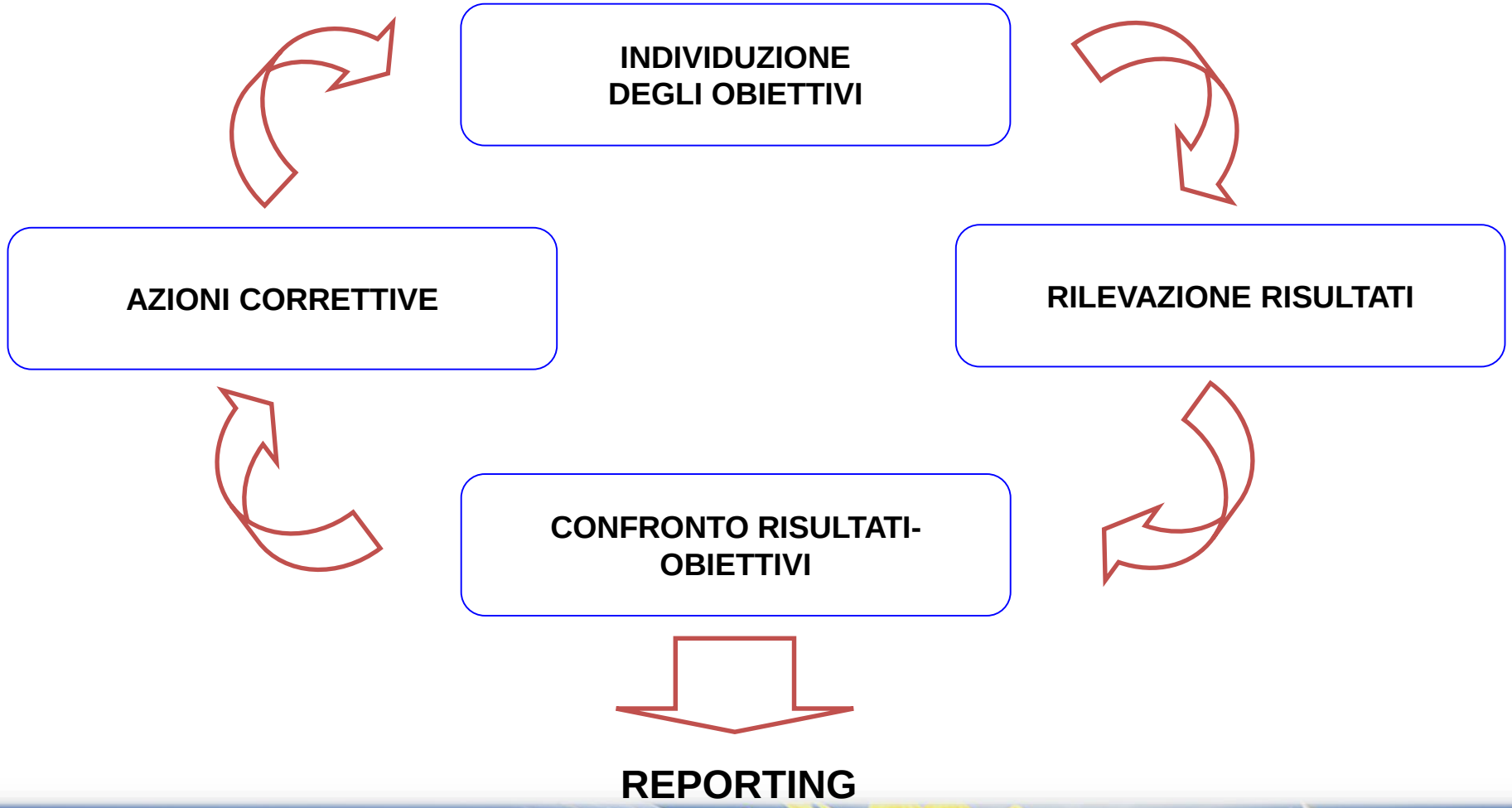
- analisi della situazione di partenza e sua possibile evoluzione;
- individuazione dei punti di forza e debolezza dell'impresa;
- definizione degli obiettivi di periodo;
- formulazione delle strategie;
- redazione del piano;
- approvazione, esecuzione e controllo del piano.

Il controllo di gestione

Il meccanismo operativo che permette il funzionamento del circuito è **il sistema di controllo** in quanto consente di svolgere in sequenza logica le tre fasi fondamentali in cui si articola l'attività di direzione:

- Definire le condizioni per realizzare e mantenere l'equilibrio economico-finanziario nel medio lungo periodo (pianificazione);
- determinare gli obiettivi di breve termine volti ad orientare il comportamento di chi detiene responsabilità direttive (programmazione);
- verificare il raggiungimento degli obiettivi stabiliti e la loro validità rispetto alle mutevoli situazioni di operatività generate dal dinamismo ambientale (controllo)

Il controllo di gestione



Fasi del controllo di gestione

Definizione degli obiettivi da raggiungere entro un certo periodo di tempo.

Elaborazione ed approvazione di un programma opportunamente articolato e coordinato per il raggiungimento di tali obiettivi.

Rilevazione delle informazioni consuntive sull'andamento effettivo della gestione.

Confronto tra risultati raggiunti e programmati.

Analisi delle cause di scostamento.

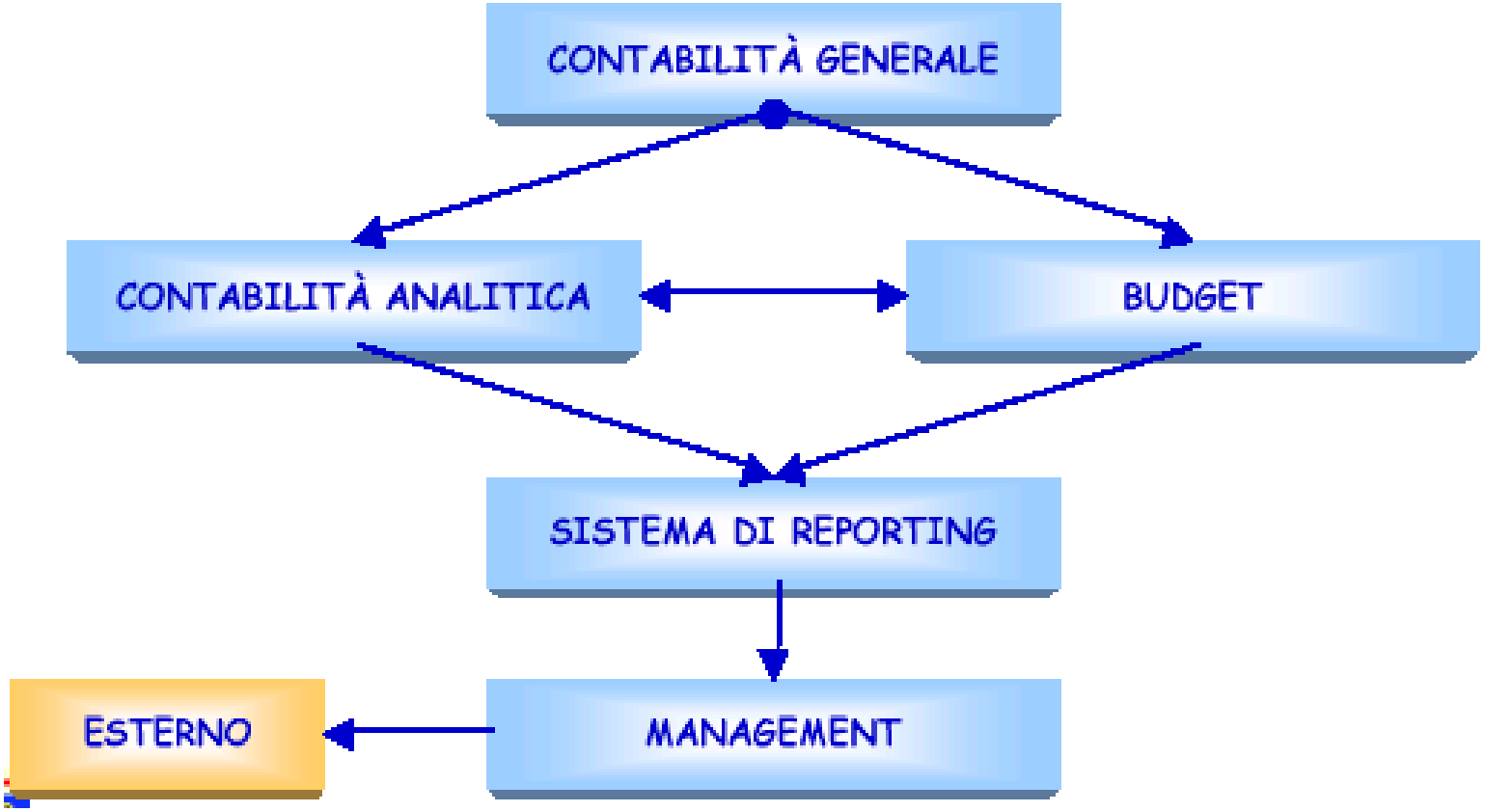
Adozione di adeguati provvedimenti "correttivi".

Gli elementi del sistema di controllo

STRUTTURA ORGANIZZATIVA	STRUTTURA TECNICO-CONTABILE	STRUTTURA ORGANIZZATIVA
MODALITÀ DI DISTRIBUZIONE E ASSEGNAZIONE DELLE RESPONSABILITÀ ECONOMICHE ALL'INTERNO DELL'AZIENDA	CONTABILITÀ GENERALE CONTABILITÀ ANALITICA BUDGET COSTI STANDARD REPORTING	DEFINIZIONE OBIETTIVI MODALITÀ DI CONTROLLO LORO RAGGIUNGIMENTO PREDISPOSIZIONE AZIONI CORRETTIVE

Gli strumenti del controllo di gestione

Il processo logico del controllo di gestione



Il Reporting ed il controllo

il processo di controllo prevede il confronto tra obiettivi (budget) e risultati (consuntivi), per evidenziare gli scostamenti, al fine di prendere gli eventuali provvedimenti correttivi

MECCANISMO DI FEED-BACK

il reporting e' l'insieme dei rendiconti periodici di controllo che evidenziando gli scostamenti tra obiettivi e risultati e consentono alla direzione di prendere i provvedimenti correttivi

L'analisi degli scostamenti

Variance Analysis

- **Confronto budget - consuntivi** → **SCOSTAMENTI GLOBALI**
- **Scomposizione scostamenti globali** → **SCOSTAMENTI ELEMENTARI**
- **Individuazione cause scostamenti** → **RESPONSABILITA'**

IL REPORTING è IL SUPPORTO INFORMATIVO DELL'ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI

Caratteristiche generali:

Definizioni

E' il complesso del sistema di distribuzione delle informazioni periodiche all'interno dell'azienda

E'uno strumento di comunicazione volto alla produzione e diffusione di informazioni sulla performance aziendale a supporto del processo decisionale.

Il sistema di Reporting è una "Attività di comunicazione" finalizzata alla produzione di informazioni "just in time" tramite la raccolta e l'elaborazione di dati, a supporto del processo di "budgeting" e del "decision making".

I sistemi di Reporting più evoluti riflettono il bilanciamento del sistema di controllo tra le esigenze:

- di gestione corrente e di gestione strategica
- di gestione settoriale e di gestione globale.

Caratteristiche generali

Forme e tecniche di visualizzazione

Le informazioni contenute nei report possono essere comunicate mediante forma:

- **Orale**
- **Scritta discorsiva**
- **Tabellare** ("cruscotto"grafico in Microsoft Excel)
- **Grafica**

L'ipercubo informativo sottostante al *report* informativo viene disaggregato secondo le componenti di estrazione e visualizzato secondo tecniche di visualizzazione, quali:

Approfondimenti successivi (**drill-down**)

Una volta visualizzato il dato complessivo relativo ad una dimensione gerarchizzata di analisi, esso consente di esplorare tutta la gerarchia. Esempio di dimensione gerarchizzabile è quella temporale.

Segmentazione omogenea (**slice & dice**)

Azione di frazionamento dei dati, secondo criteri di omogeneità, che consente di restringere l'analisi solo ad alcune delle necessità indagate e/o delle dimensioni proposte. Ad esempio esplorazione delle vendite annuali solo di alcune regioni e di queste regioni solo di alcune città.

Perché il Reporting

Contesto operativo: il Management necessita di strumenti sempre più complessi per

- **Processo di globalizzazione dell'economia**
- **Aumento dell'incertezza**
- **Maggiore sofisticazione del tessuto aziendale**

Contesto normativo: numerosi sono i richiami normativi alla necessità dell'Informazione aziendale, tra i quali:

Art. 2381 C.C.

"Gli amministratori sono tenuti ad agire in modo informato"

Iso 9004:2000
Punto 823

"L'organizzazione deve adottare adeguati metodi per monitorare (…) i processi del sistema per la gestione della qualità"

Basilea II

La gestione del *rischio operativo* connesso alla rischiosità degli affidamenti negli istituiti di credito comporta per le aziende clienti la necessità di una maggiore consapevolezza della propria situazione gestionale complessiva

Caratteristiche generali

Finalita'

Modificare e migliorare i comportamenti dei dirigenti attraverso l'analisi dei risult conseguiti, l'individuazione delle responsabilità dei singoli manager e l'individuazione opportune azioni correttive: la costruzione di un sistema di Reporting per area funziona permette infatti di associare le risorse assegnate per lo svolgimento delle singole attiv ad ogni responsabile di processo.

In particolare, le finalità del Reporting sono di tipo

GENERALE	e	SPECIFICO
• Diffondere conoscenze all'interno dell'azienda e stimolare l'attenzione		**Conoscitive:** acquisire conoscenze strutturate e di tipo generale sul contesto aziendale in cui si opera. Fornire inoltre conoscenze generale comuni a tutti i responsabili dei diversi settori attraverso report non standardizzati.
• Far capire situazioni e fenomeni		**Di controllo**: fornire informazioni specifiche sulle variabili su cui gli attori chiave sono responsabilizzati. Fornire inoltre conoscenze specifiche nell'ambito di azione e responsabilità attraverso report standardizzati.
• Produrre interventi		**Decisionali**: fornire informazioni funzionali alle decisioni che i responsabili sono chiamati a prendere.

Caratteristiche generali

Destinatari e utilizzatori

Il Sistema di Controllo di Gestione (CdG) individua destinatari e utilizzatori del sistema nel suo complesso e dei singoli report generati, specificando il tipo d'informazione destinata ad ogni utilizzatore e la gerarchia delle informazioni. In particolare, sono utilizzatori coloro che, per delega o funzione svolta, gestiscono le leve aziendali che influenzano in modo rilevante i risultati operativi e la creazione di valore per l'azienda

- **Top Management aziendale**
- **CFO e controller aziendali e l' "Investor relations manager"**
- **i Responsabili di divisione, funzione o altra unità strategica rilevante d'azienda**

Il grado d'efficacia del SCG è strettamente collegato alla capacità di fornire ai singoli destinatari le informazioni rilevanti con il grado di tempestività necessario per porre in essere le adeguate azioni correttive

Report Direzionali sono destinati alla Direzione dell'Azienda

Report Operativi sono destinati ai responsabili

Caratteristiche generali

Frequenza e tempestività

Il Sistema di Controllo di Gestione deve essere impostato e strutturato in modo da garantire adeguati livelli di FREQUENZA, corrispondente al numero di report prodotti dal responsabile nell'unità di tempo, e di TEMPESTIVITÀ, corrispondente al tempo intercorrente fra il verificarsi di un evento aziendale significativo e la sua rappresentazione in forma di report.

Frequenza: dipende dalle esigenze informative del management

Tempestività: è strettamente connessa alla necessità di ridurre il rischio derivante dalla mancata considerazione, nei tempi opportuni, di un determinato evento rilevante

L'esigenza di garantire la tempestività deve essere sempre conciliata con la parallela necessità di fornire informazioni rilevanti e selezionate

Caratteristiche generali

Contenuti

obiettivo, destinatario, dimensione di analisi, variabili oggetto di monitoraggio, principali indicatori monitorati (KPI), modalità di determinazione , tempi, risorse umane ed economiche necessari per lo svolgimento di ciascuna attività, scostamenti rilevati

Management	Direttori di funzione e Business Unit	Responsabili di servizio o reparto
• *Bilancio Gestionale per macro aggregati* • *Risultati sintetici per Centri di Profitto* • *Principali indicatori Economico Finanziari (KPI)*	• *Bilancio Gestionale di BU* • *Principali Indicatori Economico Finanziari (KPI) per la BU* • *Analisi costi di produzione*	• *Analisi dei costi di reparto* •*Principali indicatori (KPI) per area di competenza*

Contenuti

Sulla base delle indicazioni contenute nei report si deve instaurare un processo di retroazione volto all'identificazione delle cause degli scostamenti e alla definizione di azioni correttive da attuare tempestivamente

Il focus dei Report varia in relazione alle tipologie di attività monitorate.

Le attività possono essere distinte in:

- attività orientate all'*efficienza* — in cui prevale la dimensione quantitativa e, dunque, il volume di attività svolta
- attività orientate all'efficacia — in cui prevale la dimensione qualitativa e, quindi, il modo in cui l'attività viene svolta
- attività orientate ai prodotti — facenti riferimento ad insiemi di operazioni ripetute più volte nel corso dell'anno in cui non è rilevante disporre di informazioni sul singolo prodotto ma sui risultati complessivi dell'attività
- attività orientate ai progetti — in cui è possibile fare riferimento ad un singolo prodotto il cui ottenimento richiede generalmente una quantità significativa di risorse e di tempo

Struttura del Reporting

Nella definizione e valutazione di un sistema di Reporting, si deve necessariamente prestare attenzione alle DIMENSIONI DI ANALISI e alle relative VARIABILI DI MONITORAGGIO.

L'individuazione delle dimensioni di analisi stabilisce le logiche di selezione, aggregazione e organizzazione delle informazioni coerentemente rispetto alla singola realtà aziendale:

Centri di responsabilità

- Risponde all'esigenza di articolare gli indicatori principali (fatturato, costi, margini, indicatori di efficienza…) in funzione della struttura organizzativa aziendale, fornendo in tal modo parametri di valutazione dei risultati immediatamente riconducibili alle unità organizzative che li hanno prodotti.

Processi aziendali

- Disaggrega le prestazioni aziendali lungo la catena del valore e associa a ogni fase indicatori di efficacia ed efficienza. Secondo la metodologia dell' "Activity Based Costing" (ABC), i costi legati alle risorse impiegate non vengono attribuiti a centri di responsabilità o di costo ma alle singole attività.

Progetti strategici

- Trattasi di dimensione spesso impiegata in aziende che lavorano su commessa, in cui vi è necessità di monitorare periodicamente stato di avanzamento e costo progressivo della stessa e di organizzare gli indicatori rispetto all'insieme di attività che costituiscono il progetto o anche in aziende diverse, in cui comunque si rende opportuna una gestione separata e indipendente dei progetti (ad es. progetto di informatizzazione e riorganizzazione della *supply-chain* in un'azienda industriale)

Struttura del Reporting

Tipologia di prodotti/servizi

- La segmentazione "per prodotto" è utilizzata in aziende caratterizzate da un'ampia offerte di prodotti, dove vi è dunque l'esigenza di misurare il contributo di ciascuna linea di prodotti al profitto aziendale.

Clienti della società

- E'utilizzata in genere in aziende in cui la complessità dei bisogni e la relativa gestione dei clienti risultano essenziali per il successo dell'azienda stessa orientata alla *customer satisfaction*

Canali distributivi

- Permette di focalizzare l'attenzione del management sulla rete di distribuzione dell'azienda, piuttosto che sulla sua articolazione territoriale

Aree geografiche

- Mira anch'essa a focalizzare l'attenzione del management sulla rete di distribuzione dell'azienda e, come la dimensione "canali distributivi", è spesso utilizzata congiuntamente alle dimensioni "cliente" e "prodotto", riconducibile ad aziende operanti in settori a larga base di clienti.

Le suddescritte dimensioni non si escludono a vicenda, ma possono essere integrate per formare aggregati di analisi e controllo più significativi e maggiormente aderenti alla specifica realtà aziendale

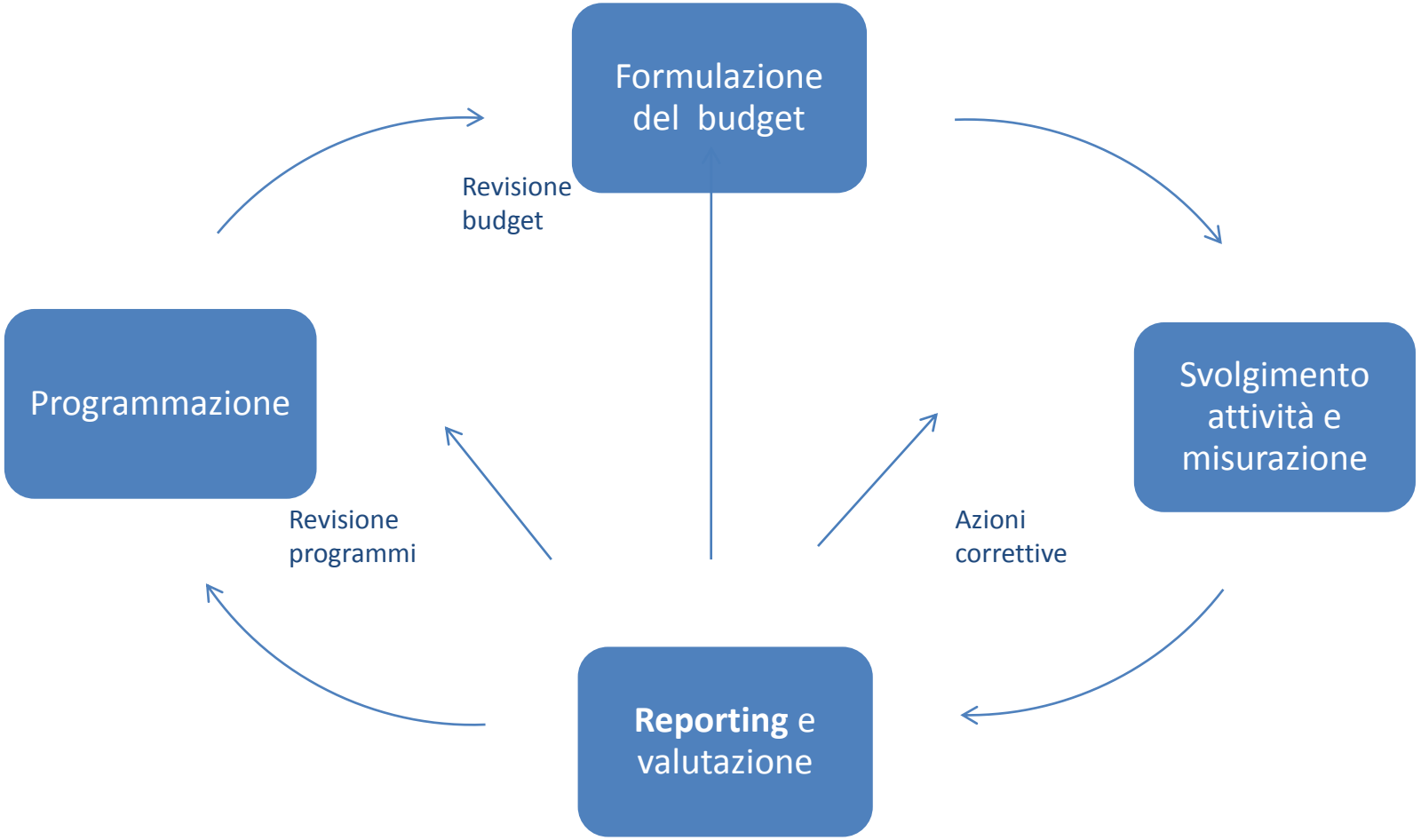
Il Reporting all'interno del CdG

- Il Reporting costituisce una fase del processo di Controllo di Gestione (CdG) finalizzata all'analisi dell'andamento economico della gestione in relazione agli obiettivi definiti in sede di budget con riferimento ai centri di responsabilità (CdR) individuati.

- Il controllo infatti non può esplicarsi senza un passaggio tempestivo di informazioni sulle attività correnti e la programmazione non può essere fatta se non si è in possesso di informazioni e dati relativi alle attività, alle risorse impiegate e ai risultati ottenuti precedentemente.

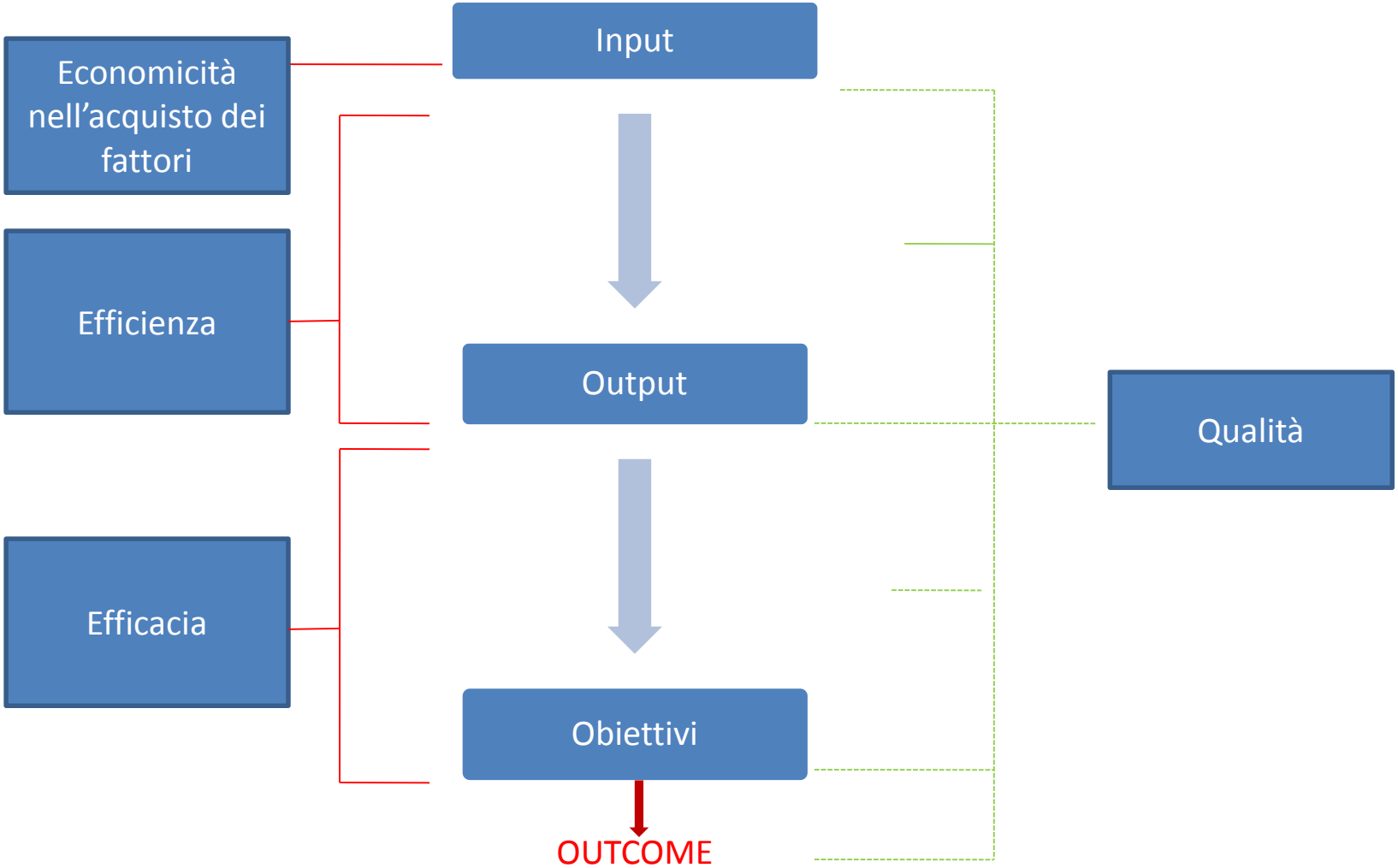
- I sistemi di Reporting traggono la loro validità ed utilità dalla preesistenza di un sistema di budget che fissi obiettivi verificabili, che esplichi un controllo costante delle attività e delle risorse consumate e ne "riferisca" rapidamente a chi può mettere in atto opportuni correttivi (se necessario).

Il Reporting all'interno del CdG



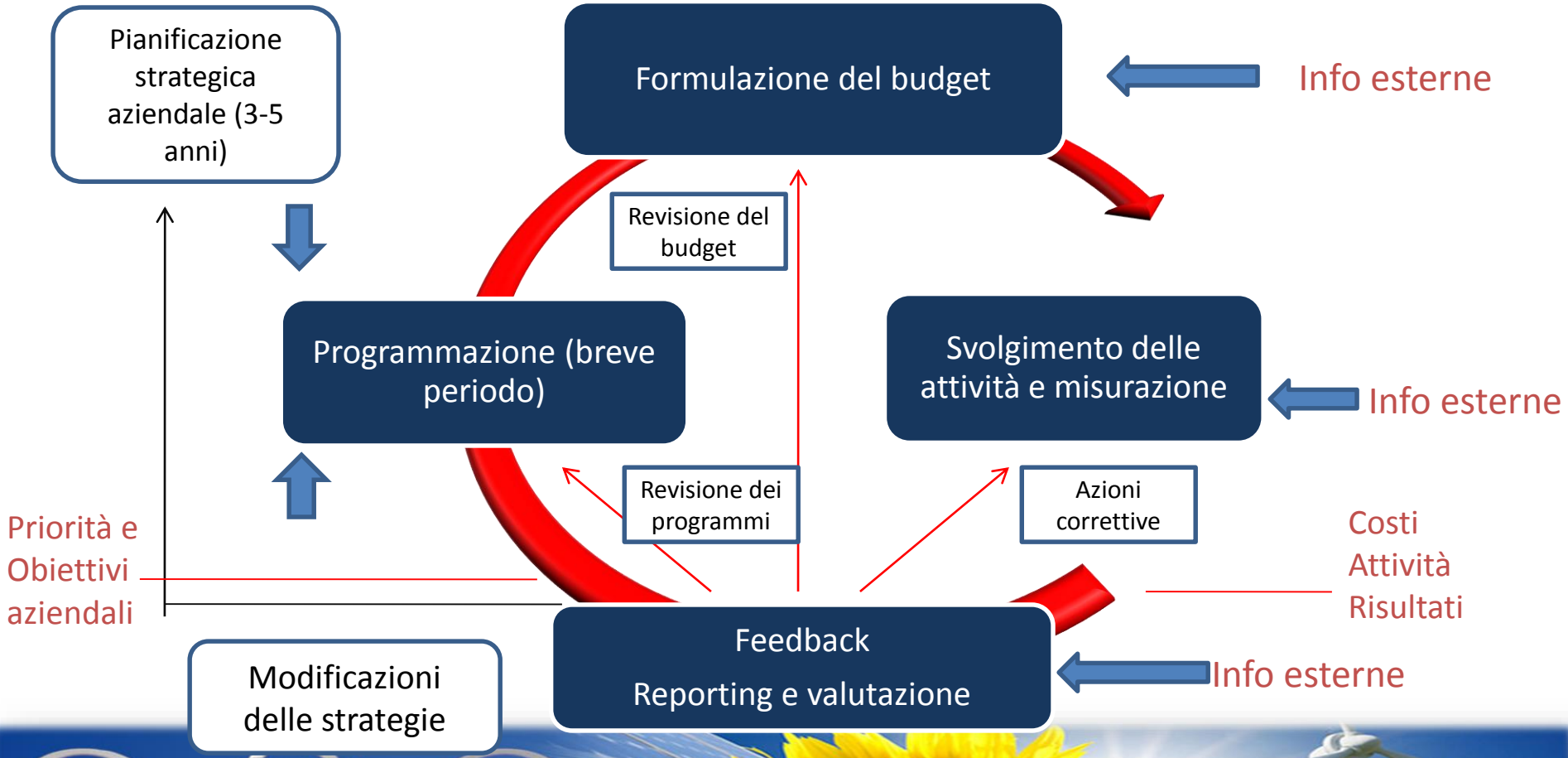
Il Reporting all'interno del CdG

Il Reporting all'interno del CdG



Il Reporting all'interno del CdG

Il processo di programmazione e controllo è un processo circolare e continuo dove il controllo (III fase – reporting) è il "cuore" del CICLO DI ANTHONY perché lì si attiva il processo decisionale.



Tipologie di Reporting

In base alle finalita'

DI CONOSCENZA

DI CONTROLLO

DECISIONALI

(**DI ROUTINE**, strutturati, periodici, standard**;** **DI APPROFONDIMENTO**, a richiesta, più analitici; **NON STRUTTURATI**, *ad hoc*, per problemi specifici)

Essi possono essere distribuiti in forma congiunta o in forma disgiunta.

La decisione di fornire i report nelle varie forme dipende dalle esigenze informative e dalle strategie aziendali.

Diffondere informazioni utili comporta la necessità di definire previamente il livello di volume informativo che si vuole diffondere, valutando anche che un volume molto alto di informazioni può generare disorientamento soprattutto nei processi decisionali.

Tipologie di Reporting

In base al contenuto e alla frequenza

REPORT INFORMATIVI

REPORT DI VALUTAZIONE

Tipologie di Reporting

In base al **contenuto** e alla **frequenza**

Report informativi

verificare se l'azienda è allineata ai corsi di azione predefiniti in sede di programmazione annuale

evidenziare con tempestività il sorgere di problemi/opportunità nelle aree critiche della gestione mantenendo la direzione a conoscenza di ciò che accade all'interno e all'esterno dell'organizzazione.

CONTENUTO fa dunque riferimento anche a variabili che non sono sotto il diretto controllo dell'organizzazione (informazioni sul bacino di utenza, sulla dinamica dei prezzi delle materie, ecc.).

FREQUENZA di compilazione è generalmente mensile se non addirittura maggiore ove giustificato dal valore segnaletico delle variabili monitorate.

Tipologie di Reporting

In base al contenuto e alla frequenza di compilazione

Report di valutazione

valutare le prestazioni manageriali tenendo conto della responsabilità di ciascuna posizione nel grado di conseguimento degli obiettivi

CONTENUTO deve fare ferimento alle sole variabili che il direttore gestisce in maniera significativa in relazione alle deleghe di cui dispone.

FREQUENZA di compilazione è generalmente trimestrale o semestrale, qualora si voglia misurare prima della consuntivazione annua il livello di raggiungimento degli obiettivi .

Costruzione delSistema di Reporting

	CRITERI	SPECIFICHE
1	Rilevanza	Possibilità di cogliere variabili importanti per il destinatario
2	Controllabilità	Delle variabili di riferimento su cui si esegue l'informazione (da parte del destinatario dell'informazione): possibilità da parte del destinatario di incidere realmente con correttivi.
3	Concisione/selettività:	Rapporto tra informazioni determinanti e informazioni non indispensabili.
4	Gerarchizzazione	Dettaglio e grado di aggregazione dei dati in base al livello gerarchico (decisionale) del destinatario.
5	Frequenza/tempestività	Permette l'attivazione di azioni correttive valide ed in tempo utile, coerente con i tempi di variazione del fenomeno e la fattibilità del report
6	Attendibilità	Delle informazioni: fortemente dipendente dall'affidabilità delle fonti dei dati, accuratezza e motivazione del "data enter".

Costruzione del un Sistema di Reporting

	CRITERI	SPECIFICHE
7	Comprensibilità	Bassa ridondanza, densità e leggibilità dei dati; bassa presenza di variabili inutilizzate nel processo di decisioni.
8	Confrontabilità	Presenza di un parametro di confronto (visualizzazione degli scostamenti) in termini: spaziali, temporali e standard.
9	Orientamento	Individuazione di variabili da privilegiare sulla base dei bisogni informativi
10	Bilanciamento	Tra tempestività e precisione della fornitura dell'informazione: focus dell'attenzione più sui trend che sul dato puntuale.
11	Leggibilità	In forma discorsiva, tabellare e grafica.
12	Flessibilità	Possibilità di variare i profili di report in base alle esigenze informative estemporanee.

Costruzione del un Sistema di Reporting

DAL DATO ALL'INFORMAZIONE

Nel confezionare i Report va anche tenuto in considerazione che il dato diventa informazione quando vi è una aggiunta di **ELEMENTI COGNITIVI**, cioè è in grado di soddisfare le esigenze informative del destinatario, e di **ELEMENTI DI UTILITÀ**. Questi elementi riguardano la tempestività, l'attendibilità e la rilevanza.

Dato → + Elementi cognitivi + Elementi di utilità → Informazione

***Soddisfacente**: le esigenze informative del destinatario*

***Tempestiva**: con tempi utili per poter cogliere variazioni e poter attuare azioni correttive*

***Attendibile**: in grado di dare informazioni valide sulle "pendenze" dei fenomeni*

***Rilevante**: per l'attività decisionale (sintetica e selettiva)*

Costruzione del Sistema di Reporting

Gli indici di bilancio

Gli indici di bilancio permettono di comprendere la situazione aziendale sotto il profilo economico, finanziario e patrimoniale ma, al di là della loro analisi a consuntivo, è interessante soprattutto la possibilità che offrono, se monitorati sistematicamente, di rendere più chiare le leve che il management può manovrare per riuscire a migliorare la redditività dell'impresa, mantenendo contestualmente l'equilibrio patrimoniale e finanziario indispensabile per un buon proseguimento dell'attività.

Con gli indici è possibile procedere a un'analisi di bilancio completa sotto due punti di vista fondamentali:

Dimensione temporale:
Gli indicatori di bilancio devono essere calcolati in riferimento a diversi esercizi o archi temporali omogenei

Analisi retrospettive Analisi prospettiche

Dimensione spaziale:
Il confronto con i dati relativi alle altre aziende permette di paragonare la performance aziendale con quella di altri soggetti attraverso il confronto dei rispettivi indicatori di bilancio (calcolati in riferimento al medesimo arco temporale) e di individuare uno o più benchmark

Costruzione del Sistema di Reporting

Gli indici di bilancio

valutazioni in merito a:

- Solidità patrimoniale o liquidità differita -> **Indici di solidità patrimoniale**
- Solvibilità o liquidità corrente -> **Indici di solvibilità**
- Redditività ed economicità della gestione -> **Indici di redditività.**

Gli indici si distinguono in margini e quozienti a seconda del tipo di calcolo aritmetico su cui si basano.

Come conseguenza del fatto che i dati di bilancio si possono distinguere tra grandezze stock e grandezze flusso, gli indici si possono dividere tra:

- Indici statici o strutturali, che esprimono una relazione tra grandezze stock i cui valori sono desunti dallo Stato Patrimoniale riclassificato
- Indici dinamici, che esprimono rapporti tra grandezze di cui almeno una è una grandezza flusso, la cui intensità è desunta dal Conto Economico riclassificato o dal Rendiconto Finanziario.

Gestione delle performance

- Monitoraggio degli indicatori chiave per il successo aziendale (*kpi)*
- Controllo dell'andamento (*analisi degli scostamenti)*
- Confronto con altre aziende (*benchmarking)*
- Verifica del perseguimento delle strategie aziendali.

Attraverso un sistema di parametri di controllo che presenti i seguenti requisiti di efficacia:

Coerenza → Con gli obiettivi e leve decisionali effettivamente utilizzabili dal responsabile

- Completezza: → Tutte le attività rilevanti devono essere rappresentate da indicatori
- Sintesi: → Pochi parametri significativi
- Accertabilità → Parametri oggettivamente misurabili

Gestione delle performance

CSF Critical Success Factor

Rockart, 1979: “Chief executives define their own data needs”

Sono gli elementi necessari per operare, in ogni fase del *Business Model*, in modo efficace e con risultati superiori ai concorrenti. Per la loro rilevanza ai fini dell’andamento aziendale, quindi, devono essere oggetto di costante monitoraggio da parte del management (ad es. servizio ai clienti, qualità, costo, personalizzazione del

Si tratta dunque di elementi, a livello di azienda o a livello di area di business, assolutamente vitali per il successo di una azienda

Gestione delle performance

CSF Critical Success Factor

Linee guida per identificare i CSF

- **Settore di attività** — Quali sono le "aree tipiche di eccellenza" delle aziende del settore?
- **Competizione** — Come si misura il "posizionamento competitivo" della azienda in riferimento alla propria attività, strategia…?
- **Fattori ambientali** — Quali vincoli esterni all'azienda possono condizionarne il successo?
- **Fattori temporali** — Quali fattori riguardano la specifica situazione contingente?

Gestione delle performance

LUISS BUSINESS SCHOOL

KPI – Key Performance Indicator

Indicatori di performance specificamente destinati a monitorare i principali fattori critici di rischio e di successo propri dell'azienda. Essi costituiscono la base quantitativa rispetto alla quale il management assume decisioni strategiche, misura le prestazioni aziendali e guida l'azienda verso l'obiettivo di massimizzazione del valore d'impresa. Le grandezze possono essere sia di tipo economico, sia di tipo fisico, piuttosto che indicatori quali-quantitativi diversi.

tratta di indicatori

- "competitivi": misurano le prestazioni chiave del Processo (efficienza, qualità, servizio)
- "conoscitivi" : misurano il contesto in cui tali prestazioni sono state ottenute (volumi di input, volumi di output, quantità di risorse impiegate

specifici per ogni società e dipendono dalla tipologia di business, dalle caratteristiche dei mercati serviti, dal grado di complessità

Gestione delle performance

KPI Key Performance Indicator

Criteri di selezione dei KPI

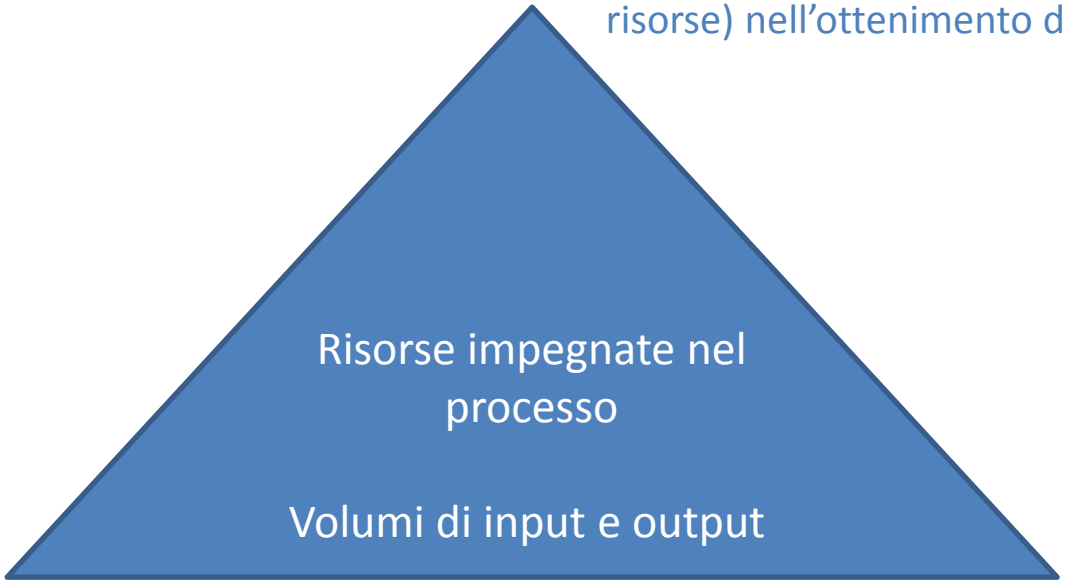
- **Rilevanza** – Idoneità a rappresentare grandezze significative per la misurazione del valore e del grado di raggiungimento degli obiettivi strategici
- **Misurabilità** – Possibilità di quantificazione attraverso indici strutturati e univoci e collegabili a specifiche responsabilità
- **Continuità** – Confrontabilità nel tempo delle informazioni prodotte e delle misurazioni effettuate
- **Uniformità di definizione** – Univocità del processo di individuazione e di descrizione per tipologia, dimensione di calcolo e fonte di rilevazione.

KPI – Key Performance Indicator

Il triangolo dei KPI

Efficienza

Misura della "produttività" dei fattori (input e altre risorse) nell'ottenimento dell'output (ad es.



Servizio

Misura dei parametri delle modalità con cui si fornisce l'output (ad es.: tempi di consegna, flessibilità di risposta...)

Qualità

Misura della "conformità" dell'output rispetto alle richieste (ad es. percentuale di prodotti

Gestione delle performance

KPI – Key Performance Indicator - esempio:

CSF: costo di produzione

KPI:
- costo unitario
- numero di pezzi per ora di lavoro
- numero di pezzi per ora macchina

Area gestionale: Marketing
KPI:
- incidenza dei costi di marketing sulle vendite
- numero medio di risposte provenienti da una campagna di marketing
- ricavi medi provenienti da una campagna di marketing
- durata media di una campagna di marketing

Gestione delle performance

KPI – Key Performance Indicator

Creazione di un Report a KPI:

1. Definizione degli obiettivi a breve e lungo termine
2. Identificazione con il management dei CSF e definizione degli obiettivi relativi
3. Identificazione dei KPI per misurare i CSF
4. Definizione delle periodicità di rilevazione e controllo
5. Progetto, realizzazione e avviamento del sistema di Reporting

La rilevazione ed elaborazione dei dati:

Costi

Prezzi effettivi

Le risorse vengono contabilizzate ai prezzi di effettivo sostenimento. Sistema preciso ma oneroso, che necessita di un adeguato sistema informativo

Prezzi standard

Le risorse vengono contabilizzate sulla base di valori medi. Approccio preferibile nelle fasi iniziali di implementazione del sistema di controllo

Costi primi (*direct costing*)

Il *direct costing* attribuisce ai singoli CdR o attività i soli costi diretti. Sistema oggettivo ma che non consente di comprendere l'insieme di risorse effettivamente consumate per realizzare un prodotto/servizio

Costi pieni (*full costing*)

Il *full costing* attribuisce ai singoli CdR o attività i costi diretti e indiretti. Sistema che consente di comprendere l'insieme di risorse effettivamente consumate per realizzare un prodotto/servizio ma che presenta elementi di arbitrarietà nella ripartizione dei costi indiretti

La rilevazione ed elaborazione dei dati

Costi

La determinazione dei costi dei prodotti/progetti

- Suddivisione delle unità organizzative tra centri di costo finali (preposti all'erogazione dei beni e servizi agli utenti finali), comuni (preposti al generale mantenimento della funzionalità degli uffici, senza partecipazione diretta alle attività finali) e ausiliari (aventi ruolo di supporto tecnico ai centri finali)
- Attribuzione dei costi diretti a ciascuna unità organizzativa
- Ripartizione dei costi diretti dei centri comuni e ausiliari tra le rispettive attività
- Attribuzione dei costi delle attività indirette ai centri finali e alle attività Finali e Calcolo dei costi di prodotto/progetto

La rilevazione ed elaborazione dei dati

Costi

La ripartizione dei costi diretti dei centri comuni e ausiliari tra le rispettive attività

- Individuazione delle attività per cui le risorse vengono utilizzate;

- Suddivisione dei costi in:
  - costi del personale
  - costi riconducibili al personale
  - costi non direttamente riconducibili al personale

- Costruzione di una tabella persona/attività, indicante da ciascun dipendente ad ogni attività, e ripartizione dei costi del personale riconducibili al personale stesso tra le singole attività

- Attribuzione dei costi non riconducibili al personale tra le singole attività mediante una base di riparto rappresentativa del consumo della risorsa cui i costi si riferiscono

La rilevazione ed elaborazione dei dati

La rilevazione dei dati qualitativi

- Gli indicatori di qualità rivestono un'importanza significativa, soprattutto nelle aziende pubbliche.

- A tal fine è opportuno ricorrere all'uso di indagini campionarie o altri metodi di consultazione dell'utenza servita, predisponendo una griglia di valutazione su definiti attributi essenziali che il servizio deve possedere, al fine di rilevare il livello di qualità del servizio percepito e le dimensioni qualitative

Metodi basati su suggerimenti, reclami e prove

Es. raccolta di feedback da parte del personale

Metodi qualitativi basati su incontri e discussioni:

focus group

Metodi qualitativi basati su indagini :

questionari

La rilevazione ed elaborazione dei dati

La rilevazione dei dati qualitativi

In relazione al Modello 231

- Una società dotata del Modello 231 è un'azienda improntata alla legalità e alla trasparenza aziendale, volte alla prevenzione dei reati di cui al D.Lgs. 231/2001, attraverso il monitoraggio delle attività a rischio di responsabilità per l'impresa stessa e i suoi esponenti.

- Migliora l'efficienza nello svolgimento delle attività e assicura il costante rispetto della legge, introducendo procedure atte a gestire

Essa diffonde la cultura dell' "eccellenza" del personale, monitorabile e rispecchiabile attraverso il Sistema di Reporting

Applicabile soprattutto nel sistema di flussi informativi che l'OdV attua nei confronti del vertice aziendale in merito all'attuazione del Modello e all'emersione di eventuali criticità

Tipologie di Reporting:

TRADIZIONALE

- Indicatori economico – finanziari;
- Confronto tra risultati e valori
- Orientamento ai risultati
- Non favorisce adeguatamente il miglioramento continuo
- Riguarda i responsabili di medio-alto livello

«INNOVATIVO»

- Indicatori economico – finanziari e fisico/tecnici
- Confronto tra risultati, standard e performance esterne
- Orientamento alle cause
- Favorisce il miglioramento continuo
- Riguarda tutti i dipendenti

L'analisi degli scostamenti

L'intento dell'analisi degli scostamenti è quello di trarre informazioni sulle cause dello scostamento complessivo tra reddito previsto e reddito realizzato, quale che sia la configurazione di reddito indagata: reddito netto o lordo (EBITDA, EBIT, margine di contribuzione).

Ciascuno degli scostamenti viene disaggregato in più parti, ognuna delle quali esprime una specifica causa della variazione complessiva rispetto al budget

L'analisi degli scostamenti va articolata in tre fasi:

- decomposizione dello scostamento complessivo in scostamenti elementari
- individuazione delle cause degli scostamenti elementari e delle relative responsabilità (fase più agevole per le aziende che si siano dotate di una Balanced Scorecard)
- definizione delle azioni correttive

L'analisi degli scostamenti

Il confronto tra risultati previsti e ottenuti risulta influenzato dalla struttura del budget, che ne rappresenta il punto di

Un budget tradizionale, per centri di responsabilità, porterà a evidenziare le performance attribuibili ai responsabili delle unità organizzative.

Un budget predisposto stimando i costi delle attività programmate (*activity based budgeting*) fa sì che la distinzione tra costi diretti e indiretti perda significato. Lo scostamento del costo delle diverse attività svolte potrà essere esaminato stimando gli effetti connessi rispettivamente al volume di attività realizzate (che può dipendere o meno dal volume di produzione/vendita), al volume di risorse impiegate nello svolgimento delle attività stesse, nonché al prezzo di acquisto di tali risorse.

L'analisi degli scostamenti

L'analisi degli scostamenti rappresenta una fase conclusiva del processo di programmazione e controllo, quella da cui dovrebbero scaturire gli input per le azioni correttive da assumere, se non addirittura i segnali della necessità di un cambio di strategia. Le variabili normalmente considerate per analizzare gli scostamenti di ricavi e costi sono:

Oggetto di Analisi	Cause di scostamento	Significato
Scostamento del Fatturato	**Scostamento di Volume**	Quale effetto ha avuto il fatto che i volumi complessivi di vendita si sono discostati dalle previsioni di budget?
	Scostamento di Mix	I prodotti sono stati venduti secondo un mix diverso rispetto a quello previsto: quanto ha inciso la differenza del mix di vendite sul fatturato?
	Scostamento di Prezzo	I prezzi applicati ai prodotti venduti non corrispondono a quelli previsti: in che misura ciò ha prodotto uno scostamento rispetto al budget?
Scostamento dei Costi Variabili	**Scostamento di Volume**	Quale effetto ha prodotto sui costi variabili il fatto che i volumi complessivi di vendita non hanno rispettato le previsioni di budget?
	Scostamento di Efficienza	E' stata usata una quantità di risorse per unità di prodotto/servizio diversa da quella prevista a budget: in che misura ciò ha condizionato il risultato aziendale?
	Scostamento di Prezzo	Il prezzo delle risorse classificabili come costi variabili non ha rispettato le attese: quanto ha inciso ciò sul reddito?
Scostamento dei Costi Fissi	**Scostamento di Assorbimento**	Il livello di produzione è stato diverso da quello programmato: che effetto ciò ha comportato nell'assorbimento dei costi fissi da parte della produzione realizzata?
	Scostamento di Budget	Quanto ha pesato sul risultato economico del periodo la variazione registratasi nel coefficiente unitario di costo fisso (o costo fisso medio)?

Azioni correttive

In presenza di scostamenti rilevanti che evidenzino l'incapacità dell'azienda di realizzare le condizioni necessarie al conseguimento degli obiettivi di budget

Si rendono necessarie azioni correttive

In questo senso, l'analisi degli scostamenti è funzionale al cosiddetto *management by exceptions*: l'attenzione dei manager si focalizza sugli aspetti gestionali ritenuti insoddisfacenti.

IL REPORTING PER VARIANTI E L'ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI (VARIANCE ANALYSIS)

FASI:

Confronto tra risultati attesi e risultati definitivi
Individuazione di eventuali scostamenti tra valori attesi e definitivi
Analisi delle cause e delle determinanti (catena causa-effetto) degli scostamenti
Definizione ed applicazione delle azioni correttive per ripristinare le condizioni essenziali al raggiungimento degli obiettivi prefissati
Eventuale revisione degli obiettivi, qualora si determini una nuova situazione ambientale che non permetta più il raggiungimento degli stessi

FATTORI CHE COSTITUISCONO POSSIBILI VARIANTI O SCOSTAMENTI DI BUDGET:

- Fattori di mercato (volumi vendite, mix di prodotti, prezzo)
- Fattori di produzione (volumi produzione, mix di impiego dei fattori produttivi, prezzo, efficienza) relativi tipicamente a costi variabili
- Fattori di costi fissi di produzione (macchinari, impianti), di vendita (trasporti, organizzazione di vendita, pubblicità), amministrativi e generali (personale, prestazione di terzi), per i quali è possibile individuare un valore assoluto di spesa per il periodo di riferimento

ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI

Lo scostamento globale dei valori di ricavo viene scisso in varianti di volume, di prezzo, di mix di vendita, di quota di mercato

Lo scostamento globale dei valori di costo proporzionali ai volumi di produzione/vendita (ricavi, materie prime, MOD, ecc.) viene scisso in varianti di **prezzo, volume**, **efficienza**

Lo scostamento globale dei valori di costo non proporzionali ai volumi di produzione/vendita (costi indiretti di struttura, di politica e discrezionali) è calcolato solo come **differenza tra valori effettivi e valori previsti**

LO SCOSTAMENTO DEI COSTI VARIABILI

Tipologie:

- Tipicamente materie prime, mano d'opera diretta, servizi…
- Al momento del budget C = V X S X P
  C = costo tot. di budget;
  V = volume programmato di produzione;
  S = standard unitario fisico della risorsa
  P = prezzo standard unitario della risorsa
- I confronti sono:
  1.Scostamento di **volume:**
  (**Volume progr**. X Consumo std mat X P std unit.) – (**Volume eff.** X Consumo std mat X P std unit.) budget flessibilizzato
  2. Scostamento di **efficienza**
  (Volume eff. X **Consumo std mat** X P std unit.) – (Volume eff. X **Consumo eff. mat** X P std unit.)
  3.Scostamento di **prezzo**
  (Volume eff. X Consumo eff. mat X **P std unit**.) – (Volume eff. X Consumo eff. mat X **P eff. unit**.)

Modalità di calcolo

- **Esempio: Costo Variabile delle materie prime:**
- Budget: 30.000 pezzi X kg. 0,5 X € 200 = 3.000.000
  Consuntivo: 32.000 pz. X kg. 0,6 X € 190=3.648.000
- **Volume**:(**30.000** X 0,5 X 200) – (**32.000** X 0,5 X 200) = € 200.000 Scostamento di volume (Negativo)
- **Efficienza:**(32.000 X **0,5** X 200)–(32.000 X **0,6**X200) = € 640.000 Scostamento di efficienza (Negativo)
- **Prezzo:**(32.000 X 0,6X **200**)–(32.000 X 0,6X**190**) = € 192.000 Scostamento di prezzo (Positivo)
- Scostamento:
  200.000 in più: scostamento di volume;
  640.000 (N): scostamento di efficienza;
  192.000 (P): scostamento di prezzo
  Totale: 648.000 (N) scostamento globale

LO SCOSTAMENTO DEI COSTI FISSI

Tipologie:

- Tipicamente stipendi, locazioni, ammortamenti…
- I costi fissi per definizione non consentono di determinare lo standard unitario fisico della risorsa
- Possono essere confrontati per lo più in valore assoluto ed in base alle responsabilità della gestione
- Può essere calcolato lo scostamento di volume o **scostamento di assorbimento** : Costo fisso di budget – (Costo fisso di budget / Volume programmato X volume effettivo)
  Se > 0 : Sotto-assorbimento;
  Se < 0 : Sovra-assorbimento

Modalità di calcolo

- **Esempio: Costo Fisso per stipendi e riscaldamento:**
- Budget: Stipendi: € 3.000.000
  Riscaldamento: € 1.500.000
  Totale: € 4.500.000
- Consuntivo: Stipendi: € 3.200.000
  Riscaldamento: € 1.600.000
  Totale: € 4.800.000
- **Scostamento di volume o di «assorbimento»:** 4.500.000 – (4.500.000/10.000 (unità programmate) * 9.000 (unità effettive) = € 450.000 Sotto-assorbimento

LO SCOSTAMENTO DEI RICAVI DI VENDITA/1 - Monomodello

Tipologie:

- Nel caso di un solo modello la formula è:
- (Volume di vendita programmato X Prezzo std. unitario di vendita) – (Volume di vendita effettivo X Prezzo eff. di vendita)
- 1.Scostamento di **volume:** (**Volume vendita progr**. X P. std. unitario di vendita) – (**Volume vendita eff.** X P. std unitario di vendita) bud flessibilizzato 2. Scostamento di **prezzo** (Volume vendita eff. X **P std. unitario di vendita**) b. flessibilizzato – (Volume vendita eff. X **P. effettivo unitario**)

Modalità di calcolo

- **Esempio: Ricavi di vendita abiti su misura:**
- Budget: 2.000 pezzi X 4.000 euro/capo = 8.000.000 Consuntivo: 1.800 pz. X 4.100 euro/capo = 7.380.000 Scostamento globale: - 620.000 euro
- **Volume**:(**2.000** X 4.000) – (**1.800** X 4.000) = € 800.000 Scostamento di volume vendita (Negativo)
- **Prezzo:** (1.800 X **4.000**) – (1.800 X **4.100**) = € 180.000 Scostamento di prezzo (Positivo)

LO SCOSTAMENTO DEI RICAVI DI VENDITA/2 - Plurimodello

Tipologie:

- Nel caso di più modelli la formula è:
- (Volume di vendita programmato X Prezzo std. unitario di vendita) – (Volume di vendita effettivo X Prezzo eff. di vendita)
- 1.Scostamento **lordo** di **volume:** (**Volume vendita progr**. XP. std unitario di vendita) – (**Volume vendita eff.** X P. std unitario di vendita) bud flessibilizzato
- 2. Scostamento **netto** di **volume** (**Volume vendita progr. a mix di budget** X P std. unitario di vendita) – (**Volume vendita eff. a mix di budget** X P std. unitario di vendita)

Modalità di calcolo

- **Es.: Ricavi vendita abiti su mis. (mod. A e mod. B):**
- Budget: A: n. 1.000 pz. X 150 euro = € 150.000
  B: n. 3.000 pz. X 100 euro = € 300.000
  Consuntivo: A: n. 1.500 pz. X 140 euro = 210.000
  B: n. 3.500 pz. X 110 euro = 385.000
  Scostamento globale: 145.000 euro (Positivo)
- **Volume «lordo» ((1.000** pezzi X 150 euro/capo) + (**3.000** pezzi X 100 euro/capo)) – **((1.500** pezzi X 150 euro/capo) + (**3.500** pezzi x 100 euro/capo)
  Scostamento lordo di volume = 125.000 (Positivo)
- MIX A: bud. 1.000 pz.(25%) vs. cons. 1.500 pz.(30%)
  B: bud.: 3.000 pz. (75%) Vs consunt. 3.500 pz. (70%)
- **Volume «netto»: ((1.000** X 150) + (**3.000** X 100)) - ((**1.250** x 150) + (**3.750** x 100) = € 112.500
  Scostamento netto di volume (Positivo)

LO SCOSTAMENTO DEI RICAVI DI VENDITA/2 – Plurimodello … segue

Tipologie:

- ✓ 3. Scostamento di **mix** (**Volume effettivo a mix budget** X P std. unitario di vendita) – (**Volume vendita effettivo a mix effettivo** X P std. unitario di vendita)
- ✓ 4.Scostamento di **prezzo:** (Volume effettivo al mix effettivo X P**. std unitario di vendita**) – (Volume effettivo al mix effettivo X **P. eff. unitario di vendita)**

Modalità di calcolo

- ✓ **Es.: Ricavi vendita abiti su mis. (mod. A e mod. B):**
- ✓ Budget: A: n. 1.000 pz. X 150 euro = € 150.000 B: n. 3.000 pz. X 100 euro = € 300.000 Consuntivo: A: n. 1.500 pz. X 140 euro = 210.000 B: n. 3.500 pz. X 110 euro = 385.000 Scostamento globale: 145.000 euro (Positivo)
- ✓ **Scostamento di mix ((1.250** pezzi X 150 euro/capo) + (**3.750** pezzi X 100 euro/capo)) – **((1.500** pezzi X 150 euro/capo) + (**3.500** pezzi x 100 euro/capo) Scostamento di mix = 12.500 (Positivo)
- ✓ MIX A: bud. 1.000 pz.(25%) vs. cons. 1.500 pz.(30%) B: bud.: 3.000 pz. (75%) Vs consunt. 3.500 pz. (70%)
- ✓ **Scostamento di** prezzo ((1.500 X **150**) + (3.500 X **100**)) - ((1.500 x **140**) + (3.500 x **110**)) = € 20.000 Scostamento di prezzo (Positivo)

Tipologie di Report

In letteratura e nella prassi

Balanced Scorecard

Robert Kaplan e David Norton, in un articolo pubblicato dalla *Harvard Business Review* nel 1992, elaborarono un approccio sulla base del bilanciamento di quattro diverse prospettive di valutazione delle performance in modo da integrare orientamento al cliente, orientamento all'efficienza interna, orientamento all'innovazione e orientamento ai risultati economico-finanziari:

Tipologie di Report

In letteratura e nella prassi: Balanced Scorecard

ECONOMICO-FINANZIARIA	
Obiettivi	**Misure**
Ritorno invest.	ROE
Vendite	aum.vendite
Flussi finanz.	EBITDA margin

CLIENTI	
Obiettivi	**Misure**
Soddisfazione dei clienti	N. reclami
Qualità del servizio	Questionari
Puntualità	% consegne on time

VISION

PROCESSI INTERNI	
Obiettivi	**Misure**
Fidelizzazione dipender	% turnover
Produttività dipendenti	Ricavi/addetti
Infortuno	N. Infortuni/anno

CRESCITA E INNOVAZIONE	
Obiettivi	**Misure**
Ricerca e sviluppo	% costi R&S
Innovazione	N. nuovi prodotti
Innovazione	N. brevetti

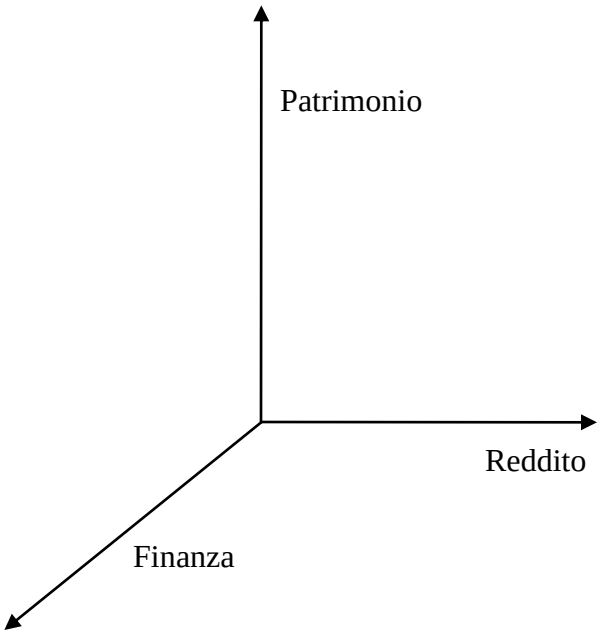
Tipologie di Report: La BSC

Esempio struttura elementare Balanced Scorecard					
Obiettivo	Parametro	Unità di misura	Dato attuale	Target	Benchmark
Redditività					
Crescita dell'utile	RO	%			
Redditività vendite	ROS	%			
Redditività investimenti	RONA	%			
Sopravvivenza/1	cap. circolante	%			
Sopravvivenza/2	cash flow				
Clienti					
Soddisfazion clienti	consegne in tempo; lamentele	%; n.			
Partnership	vendite a partner				
Crescita e diversificazione	vendite nuovi clienti; quota mkt	%			
Gestione Interna					
Miglioramento processi	sprechi; lead time medio	%; h			
Persone	soddisfazione; Formazione	n.; n.			
Rifiuti/ambiente	ton rifiuti per dipendente; % di riciclo	n.; n.			
Innovazione e apprendimento					
Crescita	vendite da nuovi prodotto, numero prototipi	%; n.			
Tempo di ciclo	tempo medio per progetto	t			

Le tre dimensioni aziendali della gestione

- La gestione aziendale per essere compiutamente rappresentata necessita di tre dimensioni:

- la dimensione patrimoniale;
- la dimensione economica;
- la dimensione finanziaria.



Il performance management: E.V.A.

- **Valore Economico Aggiunto (EVA©)**
- A differenza dei metodi esposti in precedenza, focalizzati su valori finanziari, EVA è un approccio che riporta la performance economica di una impresa o di un singolo progetto. In sintesi, misura il ritorno di un investimento attraverso la formazione nel tempo di un sovrareddito che supera il costo medio del capitale secondo la formula:

- Valore prodotto = $\sum EVA_n * 1/(1+c)^n$

- EVA = NOPAT - (Cap. Investito Netto * c)
- c = costo medio del capitale

Il performance management: E.V.A.

- **Valore Economico Aggiunto (EVA©): un esempio**

SPREAD METHOD:

NOPAT = 250 €/mn

c = 15%

CI = 1.000;

R = NOPAT/CI = 250/1000 = 25%.

EVA = (25% - 15%) x 1000 = 100 €/mn

Il performance management: E.V.A.

- **Valore Economico Aggiunto (EVA©): un esempio**

RESIDUAL INCOME METHOD

NOPAT = 250 €/000;

c = 15%;
CI = 1.000;

EVA. = NOPAT – c X CI, ovvero:
EVA = 250 – (15% x 1000) = 100 u.m.

Il performance management: E.V.A.

- **Valore Economico Aggiunto (EVA©): il NOPAT**

NOPAT
Margine industriale
- Costo del personale -ed altre spese operative
- Svalutazione netta dei crediti (quota non prudenziale)
+/- incremento riserve LIFO
+/- profitti e perdite Straordinari monetari
+/- altri costi/ricavi non monetari

EVA®

Costo del capitale
Costo medio del'indebitamento + Costo medio del patrimonio netto X
Capitale

Altre proposte di reporting innovativo

Esempi

Metodo	Misura	Oggetto	Oggetto	Oggetto	Val qualit.	Val. numer.
Intangible asset monitor	Intangibles	Struttura interna	Struttura esterna	Competenze individuali	↓	1
Reporting del capitale intellettuale	Capitale Intellettuale	Capitale umano	Capitale strutturale	Capitale relazionale	→	5
Valutazione per processo (K.P.I.)	Processo	Acqusiti	Marketing	Gestione personale	↑	3
Modello Organizzativo 231	…	…	…	…	…	…
Benchmarking…	…	…	…	…	…	…