

EUGENIO NUNZIATA , GIUSEPPE SALVATO

ALLA RICERCA DEL VALORE PERDUTO *

Ha ancora senso parlare di O.V.A. e l'Analisi del Valore dei Servizi ?

Abstract

Ottimizzare i costi di struttura in relazione ai servizi offerti significa fondare le politiche di cost saving non sulle strutture e capacità "di breve", ma in previsione del futuro, valutandone anche dal versante delle implicazioni sulle capacità strategiche , sulla capacità di risposta alle mutevoli richieste del mercato e sulla capacità di adattamento ai cambiamenti.

L'incremento del peso finanziario dei "servizi" all'interno dell'azienda o di una Amministrazione pubblica è dovuto a cause sia oggettive (ristrutturazione e potenziamenti), sia non oggettive (mancato controllo dell'efficienza di organi che, per coprirsi da brutte sorprese gonfiano i loro budget). Di conseguenza la crescita vertiginosa delle spese e degli investimenti che rientrano nella qualificazione di "costi di struttura" ha acuito, nel tempo, il problema del loro controllo in concomitanza e a supporto di scelte strategiche a più ampio raggio.

La vischiosità del cambiamento, caratterizzata fra l'altro dalle resistenze di chi vive nelle pieghe nascoste dell'inefficienza, si aggiunge alla scarsa tradizione storica vantata da tecniche che si propongono di analizzare e valutare i servizi offerti e gli investimenti effettuati in tale senso.

Ma cosa sono le risorse da "struttura"? Possiamo definirle come tutte quelle finalizzate ad attività dirette e/o indirette volte a fornire valore aggiunto ai prodotti dell'impresa. Tuttavia come valutare tale valore aggiunto? I servizi e le funzioni coinvolte generano un output difficilmente quantificabile che pone notevoli problemi nella scelta dei parametri opportuni. Queste difficoltà già evidenti nelle imprese manifatturiere, si presentano in misura amplificata nelle aziende di servizi (descrivibili come a tutta struttura) ed in quegli enti, come la Pubblica Amministrazione, che non perseguono un fine di lucro.

Nell'articolo si percorre l'evoluzione della funzione di controllo sia nel tempo che nello spazio, le implicazioni e le reciproche influenze con la struttura organizzativa, le alternative strategiche che si

* Copyright (c) Brain Cooperation (2008) -Tutti i diritti sono riservati.



pongono nell'ottica di una migliore definizione dei servizi e controllo delle funzioni di struttura, le tecniche di analisi e controllo delle spese generali.

Un particolare riguardo si riserva alla configurazione di costi per "attività" che coinvolge più unità e funzioni contemporaneamente per il raggiungimento di obiettivi strategici ed operativi. Questa visione "orizzontale" comporta particolare attenzione in quanto i sistemi contabili e di controllo non sono ancora pronti e diffusi per questo nuovo compito; la corresponsabilità viene così ad assumere valore strategico, al di là del semplice controllo.

Tutto ciò è valido per le aziende manifatturiere ma soprattutto è cruciale per le imprese di servizi ed enti, "a tutta struttura", che non godono tra l'altro di tradizione storica nelle tecniche di controllo dei costi generali.

Ogni sistema è costituito da una struttura e da un processo, che provocano comportamenti ed atteggiamenti motivanti o demotivanti. Funzioni legate alla gestione della organizzazione, al trattamento delle informazioni, alla programmazione, al controllo, alla finanza, agli acquisti ed alla commercializzazione, alla ricerca e sviluppo, alla manutenzione, ecc. costituiscono sempre più sottosistemi i cui parametri di controllo non sono facilmente individuabili in ogni occasione.

I costi di struttura vengono influenzati dalla cultura manageriale, dalla complessità organizzativa e dalle strutture aziendali le quali, come accennato inizialmente, a loro volta in relazione biunivoca necessitano di supporti decisionali ed informazioni relative anche a servizi difficilmente controllabili e commisurabili all'attività aziendale.

La necessità di gestire risorse comuni alle varie funzioni non deve distogliere l'attenzione su possibili inefficienze e sovradimensionamenti. La prospettiva è quella di applicare criteri di efficacia/efficienza al di là delle funzioni produttive o che tradizionalmente ne destano problemi insormontabili; nella scelta dei parametri (quantitativi, ma soprattutto qualitativi) il management di alto livello dovrà superare i contrasti interni che le alternative pongono sempre, spesso proponendo una brusca sterzata al clima aziendale.

Questo non significa che le nuove direttive e la nuova tipologia di analisi e controllo poveranno dall'alto; operare con decisione ma nel consenso, ai vari livelli.

Ciò premesso, risulta evidente come organizzazione e controllo siano strettamente correlati in un continuo adattamento all'ambiente e al mercato; tuttavia la discontinuità deve essere intesa come difficoltà di prevedere i mutamenti, non necessariamente legata alla loro ampiezza (dinamicità).

Focalizzata l'importanza crescente che i costi di struttura vanno assumendo nel contesto aziendale, possiamo definire ora le possibili decisioni strategiche aziendali sulla gestione delle funzioni che rappresentano sorgenti di costi di struttura nonché il loro controllo, sottolineandone l'importanza soprattutto per le società di servizi.

Ci preme sottolineare che il "servizio" può essere generalmente definito come struttura di un apporto decisionale o più semplicemente operativo da parte di organi di staff (o della stessa "line") alla "line", i cui input e a maggior ragione, gli output non sono qualificabili a priori nella maggior parte dei casi,



conseguentemente i parametri di controllo saranno quasi sempre a carattere qualitativo e non monetario.

Le strutture non sono mai fini a se stesse e fossilizzate nel tempo, ma si adattano in relazione alle strategie aziendali ed alle situazioni esterne. In ogni momento l'ottimo è rappresentato dalla potenzialità del sistema, quando le risorse vengono utilizzate al meglio con un occhio di riguardo all'efficienza/efficacia futura.

In base a ciò ottimizzare i costi di struttura in relazione ai servizi offerti significa fondare determinate politiche aziendali non sulle strutture e capacità attuali ma in previsione del futuro, valutandole non solo dal lato dei costi e delle opportunità, bensì anche dal versante delle implicazioni sull'immagine sulla razionalizzazione, sui flussi informativi e sulla loro sicurezza, sui tempi di attesa, sulle mutevoli richieste del mercato, sulla capacità di adattamento a repentini mutamenti, sulla possibile fuga/acquisizione di know how, ecc.

Si tratta di analisi non facili visto che i servizi e le funzioni non direttamente produttive, un tempo considerate di secondaria importanza, presentano invece una loro produttività anche se di incerta determinazione e al volte differita nel tempo. Premesso ciò alternative possibili sono così sintetizzate:

- sviluppo organizzativo interno e ricerca della razionalizzazione;
- terziarizzazione con scorporo di alcuni servizi;
- esternalizzazione dei propri servizi verso il mercato;
- approvvigionamento da terzi autonomi "make or buy".

I problemi legati alla razionalizzazione possono porsi verso un duplice aspetto: maggior servizio a parità di costo (ad esempio informatizzazione) oppure minori costi a partita di servizio (personale e/o procedure esuberanti da "tagliare"). Una terza ipotesi è quella legata all'ottimo dimensionamento dell'attività di servizio interessata.

Se analizziamo lo sviluppo organizzativo all'interno dell'azienda, dovremo considerare questi servizi quali centri di costi discrezionali i cui input sono le risorse, quantificabili appunto come costi discrezionali ed i cui output sono misurabili in volume ed in valore in modo non univoco. Sul piano del controllo ciò significa: cattivi budget, insoddisfacenti valutazioni ed interventi correttivi e, di conseguenza, servizi non ottimali, conflitti interni, ecc.

In questi casi quindi occorrerà soprattutto verificare l'efficacia dei costi generali supportati per la struttura e i servizi interni, in quanto un controllo concomitante ad un consuntivo dell'efficienza in quest'ambito sarà alquanto difficoltoso, a causa dei sistemi di formazione del budget in voga ancor oggi in molte imprese. Per questo motivo i parametri di controllo saranno di natura monetaria e si utilizzeranno sistemi extra contabili (Overhead Value Analysis, Zero Base Budgeting, Corresponsabilità, ecc.)



L'efficacia delle pur nuove tecniche di controllo di gestione sarà limitata alla presenza di discontinuità interna aziendale, mentre quella di carattere esterno minerà gli strumenti più comuni (contabilità industriale, standard, budget), che mal si conciliano in presenza di frequenti adattamenti.

Un modo per rendere flessibile il controllo è quello che porta ad analizzare i costi di struttura "orizzontalmente" per attività e non per voce di costo o per funzione. Si prenda ad esempio il processo distributivo di un'impresa commerciale: sarà in grado con sistemi tradizionali (ma anche con i nuovi mezzi di disposizione, se non orientati in tal senso) di poter valutare il costo di una singola vendita? E in un'impresa manifatturiera, quale è il costo supportato per la qualità del prodotto? Quale il costo per la manutenzione?

Si tratta di nuove configurazioni di costo che coinvolgono più funzioni e responsabilità differenti allo stesso tempo, prevedendo la compilazione di report per attività, con la supervisione del controller. Un esempio di sistema orizzontale lo possono fornire, nelle aziende manifatturiere, i circoli di qualità, che coinvolgono i diversi report produttivi (e non) nel miglioramento dei processi e del prodotto.

A questo punto si può cogliere appieno l'importanza che un tale approccio riveste per le imprese di servizi "a tutta struttura": vengono ad essere superati i criteri, ancora, "verticali" per funzione, fondati ad esempio sulla frequenza e la validità di rapporti informativi, di analisi e di studi, che potrebbero comunque essere una misura quantomeno qualitativa per le aree coinvolte dai costi indiretti e fissi, dei quali spesso se ne perde il significato e il controllo. La responsabilizzazione anche su quella parte dei costi non direttamente ed univocamente influenzabili da un dato centro fungerà da stimolo se non da portata all'estremo, per una maggiore riflessione su determinate scelte di spesa.

Purtroppo le difficoltà di tenere a bada i costi discrezionali è data dal fatto che i problemi relativi all'ammontare delle risorse da impiegare, la direzione da imprimere a tali risorse è l'efficienza/efficacia delle stesse sono demandati, di solito ad organi decisionali di diverso livello. Le informazioni deducibili saranno poco rilevanti e scarsamente formalizzabili, ai fini del controllo.

A questa difficoltà si aggiunge il problema derivante dal fatto che i sistemi di controllo nascono per evoluzione della contabilità ordinaria per orientarsi in successione al costo del prodotto (contabilità analitica), ai centri di responsabilità ed alle singole attività, quando e se tali sistemi raggiungono il massimo della sofisticazione.

Tuttavia è da registrare una contemporanea evoluzione anche dal lato della contabilità finanziaria (Fig. 1), di sicuro supporto nell'analisi dei costi strutturali oltre che diretti per commessa e/o per cento di responsabilità.



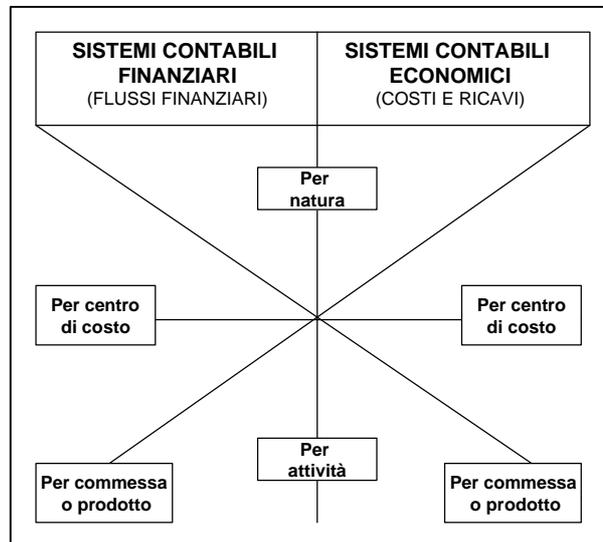


Fig. 1

Altra scelta, quando l'azienda abbia già maturato esperienza, può essere anche quella del decentramento organizzativo (non ci soffermeremo a parlare delle strutture multidivisionali), con conseguente scorporo di attività di servizio dal nucleo centrale dell'impresa e progressiva terziarizzazione della stessa. E' una scelta che può scaturire dall'urgenza di continue nuove tecnologie e qualifiche professionali, che necessitano di un ente autosufficiente autonomo per operare e svilupparsi.

Ciò provoca indubbi costi di conversione e non soltanto di carattere economico-monetario: l'ambiente e la cultura di impresa ne risentano, di conseguenza sarà necessaria una forte determinazione della volontà del vertice, una notevole carica imprenditoriale, in particolare nelle organizzazioni più fossilizzate, affinché si possa operare il cambiamento, anche se ci si limita, come è più probabile, ad uno scorporo dei soli servizi operativi (pubblicità, elaborazione dati, consulenze legali e fiscali) con conseguente accentramento dei servizi strategici (marketing, finanza, R&D, ecc) tutto questo pur ricordando che in ogni attività complessa coesistono operatività e strategie, routine e creatività, supporti per l'azione quotidiana e supporti per la pianificazione ed il posizionamento dell'impresa nel mercato. Quindi non potrà mai essere fatta una precisa distinzione tra funzioni operative e strategiche, proprio perchè ognuna svolge entrambi i tipi di attività (Fig. 2).

COSTI DI PRODOTTO DIRETTI	COSTI PER IL PRODOTTO STRUTTURA E/O INDIRETTI	
	Messa a disposizione "operativi"	Sviluppo del sistema "strategico"
<ul style="list-style-type: none"> - FABBRICAZIONE - DISTRIBUZIONE - VENDITA 	<ul style="list-style-type: none"> - MARKETING - ASSISTENZA TECNICA - QUALITA' - PROGETTAZIONE - ACQUISTI - PERSONALE - FINANZA - CONTABILITA' - TRATTAMENTO INFORMAZIONI 	<ul style="list-style-type: none"> - MARKETING - RICERCA E SVILUPPO - QUALITA' - PROGETTAZIONE - ACQUISTI - PERSONALE - FINANZA - CONTROLLO' - ORGANIZZAZIONE
	Riguardano la disposizione e la guida delle risorse nello svolgimento del processo di "trasformazione" tipico dell'azienda	Riguardano il modo nel quale un'azienda definisce il proprio rapporto con l'ambiente esterno e modifica di conseguenza il proprio assetto interno

Fig. 2

Occorre però sottolineare come la "lettura" di attività operative ed attività strategiche può (e deve) essere fatta non solo nel senso verticale e quindi all'interno della specifica funzione, ma anche orizzontalmente cos' come si era detto precedentemente per le configurazioni di costo e le implicazione per il sistema di controllo: il mantenimento di elevati livelli qualitativi, il successo commerciale di una linea di prodotti, la riuscita penetrazione in nuovi segmenti o aree geografiche, nonché le stesse attività legate alla gestione finanziaria e delle risorse umane rappresentano nuove configurazioni di attività che vedono sempre più collegati con criteri di corresponsabilità nei risultati i responsabili, ai vari livelli, di più funzioni contemporaneamente.

Con lo scorporo e con i conseguenti adattamenti dei sistemi di controllo, si cerca di fronteggiare meglio i cambiamenti tecnologici, sociali, politici ed economici in un ambiente turbolento. Economicamente i sistemi di controllo ne risultano sgravati e riguardano in efficienza grazie ad un'analisi costi/benefici che si rivolge solo ai servizi di volta in volta richiesti alle unità scorporate. In definitiva si creerebbero dei centri di profitto improprio in cui il management responsabile venga valutato sull'output come in un normale centro di profitto, anche se nulla viene "venduto" all'esterno.

Si propone in termini analoghi alle attività strettamente produttive il problema dei prezzi interni di trasferimento tra unità operative. Ma non è questo sicuramente l'ostacolo più grave; la dipendenza dell'impresa "madre" non condiziona comunque l'attività di queste aree di servizi? In altre parole, lavorare all'ombra esclusiva di una grande impresa se "alleggerisce" quest'ultima, che effetti avrà sugli enti scorporati? I problemi legati all'efficienza/efficacia nella fornitura di servizi possono considerarsi risolti? Crediamo di no; non per niente da mero scorporo si è giunti ad un'esternalizzazione di detti servizi, e ad una loro proiezione e confronto diretto con il mercato.

Con l'esternalizzazione, situazione ancor più tipica della precedente nelle grandi organizzazioni, si affronta non solo il problema dell'alleggerimento della struttura bensì anche quello della competitività dei servizi offerti, visto che con questo processo vengono costituite società che solo in parte

realizzano il proprio fatturato con la casa madre. Esse avranno modo, perciò, di ricercare anche e necessariamente la dimensione ottima del servizio offerto.

A tale guisa il problema del controllo è reso meno gravoso da un lato, e l'azienda risente dei benefici/effetti (economici, legati al know how della concorrenza, ecc.) ricevendo servizi che si confrontano con il mercato sotto ogni aspetto, pur mantenendo un canale privilegiato nella loro acquisizione. Si tratta in definitiva, di una forma di centri di investimento costituiti con modalità autonome ma finalizzate ad una precisa strategia globale. Risulta più agevole anche un obiettivo in termini di ROI, altrimenti di più difficile definizione nel caso di servizi creati all'interno dell'organizzazione.

I criteri guida nella scelta degli indici o parametri di controllo dei centri di profitto (e dei centri di investimento, in una specificazione maggiore) devono sostanzialmente riflettere le variabili critiche della gestione (devono salire alla Missione del centro) con il presupposto che i parametri stesi debbano risultare più flessibili dell'organizzazione stessa! Ancora questi indicatori devono essere funzione delle leve decisionali aziendali, cioè del sistema di autorità definito all'interno della struttura. I parametri possono distinguersi in economici e non economici, di breve e di lungo periodo, strategici ed operativi, ecc.

E' la faticosa scelta del "make or buy" di cui tanto si parla e se ne evidenziano i pro e i contro. Non è intenzione analizzare in questa sede il problema, anche se ci interessa valutare gli impatti con sistemi di controllo: quali le conseguenze sull'efficienza nel caso si decidesse l'acquisto da terzi, indipendenti, di servizi anche solo operativi?

Sicuramente verrebbe a mancare quel controllo non prettamente economico e scarsamente formalizzato su questo tipo di struttura, ma anche se spesso marginalmente, si coinvolgerebbero terzi nella gestione della propria immagine, nella tutta del proprio know-how, nei flussi informativi. rendere flessibili questi costi non dovrebbe inficiare la flessibilità operativa e la capacità di pronta risposta di questi organismi laterali all'impresa ed la suo mercato.

L'O.V.A. (Overhead Value Analysis) affonda le sue radici nell'analisi del valore, applicata inizialmente al prodotto e volta essenzialmente al miglioramento dell'efficienza ed alla riduzione minuziosa dei costi. Adottata per lo studio dei servi che generano costi generali e discrezionali, questa tecnica consente non solo di migliorare il oro rapporto prestazioni /costi, bensì di ottenere sufficienti informazioni utili a definire chi (all'interno o all'esterno dell'azienda) e come dovranno essere forniti detti servizi.

Rispetto allo ZBB, l'approccio dell' O.V.A. è maggiormente orientato su specifiche attività piuttosto che sui singoli centri di responsabilità e sul sistema complessivo. Diventano perciò cruciali i concetti di "attività, e di "input-output" difficilmente misurabile quando si parla di costo delle risorse rispetto ai livelli di servizio.

Questa metodologia si basa su valutazioni secondo la duplice ottica di che fornisce e di chi risulta essere utente di un dato servizio, riuscendo così ad evidenziare struttura, procedere a flussi



informativi tra gli addetti. Se ne ricava, dunque una minuziosa definizione dei costi e delle singole operazioni (attraverso più fasi) che si confrontano con gli obiettivi chiaramente stabili a priori.

In tal senso possiamo distinguere nell'ambito dei servizi tre tipi di costi:

- costi direttamente riferibili al servizio;
- costi discrezionali riferibili al servizio;
- costi generali.

Una revisione di questi ultimi è possibile, appunto grazie all'OVA attraverso questa tecnica sono stati raggiunti risultati di tutto rispetto; ormai si parla di risparmi ben oltre il 15% sulle spese generali (il 20% non è così difficile da superare), grazie anche ad ambiziosi traguardi che si pongono in azienda e con questa tecnica; questi obiettivi "lontani" (bisogna ridurre del 40% le spese xy) scuotono e stimolano verso una minuziosa ricerca delle inefficienze sia fornitori che utenti dei servizi interni.

Se da un lato i dati contabili sono insufficienti a definire i costi reali di un servizio e, dall'altro, al prospettiva di ridurre il personale per dare un taglio alle prelievi i dirigenti in una posizione alquanto scomoda, l'O.V.A. si propone quale strumento d'analisi favorendo contemporaneamente un miglioramento delle relazioni e della riflessione sistematica nell'organizzazione.

