

La lean administration

ALBERTO CANEPARI

Negli ultimi tempi, con il diffondersi delle pratiche lean in produzione in molte aziende anche del nostro paese, si è cominciato a parlare di lean accounting e cioè di come deve evolvere il controllo di gestione nelle aziende lean.

Il termine lean accounting ha due accezioni. La prima accezione è quella di “accounting for lean” e riguarda i sistemi di determinazione e controllo dei costi per le aziende snelle; la seconda accezione è quella di “lean accounting” in senso stretto e fa riferimento alla necessità di estendere i principi lean anche alle strutture aziendali e ai processi amministrativi. Per intendere questa seconda accezione useremo il termine di “lean administration”.

In questo articolo ci occuperemo di come eliminare gli sprechi nei processi di tipo “amministrativo”, applicando i principi e le tecniche del Lean Thinking.

I principi della lean administration

Come abbiamo detto uno degli aspetti più interessanti della lean accounting è che si concentra non solo sui metodi di determinazione e controllo dei costi (accounting for lean) ma anche sulla necessità di mettere in discussione i costi delle strutture di supporto in modo da estendere i principi della lean production anche a tutti gli uffici dell’azienda.

Tradizionalmente il tempo dedicato dal personale amministrativo ad attività di miglioramento è minimo in quanto gran parte del tempo è dedicata ad attività di controllo o di registrazione. Occorre rovesciare questo rapporto e rendere il personale amministrativo in grado di svolgere attività di miglioramento e partecipare al processo di trasformazione snella dell’azienda (figura 1).

In particolare i processi amministrativi devono divenire “lean” secondo i seguenti principi:

- Al pari dei processi produttivi, devono essere organizzati per value stream;
- Le attività di controllo a posteriori vanno minimizzate prevenendo a monte gli errori;
- Il numero di transazioni va ridotto;
- Tutti i processi amministrativi vanno periodicamente ana-

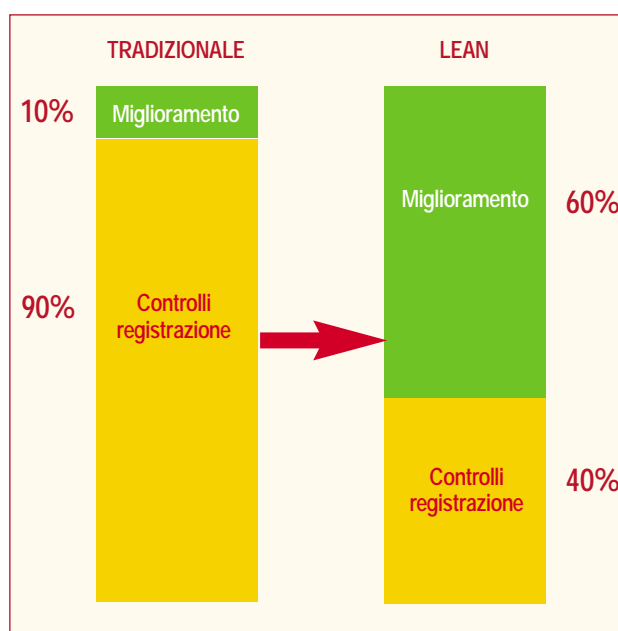


Figura 1 - Ruolo del personale amministrativo.

(*) A. Canepari, Chief Consultant JMAC Europe - a.canepari@jmac.it - www.jmac.it

Cosa sono i Value Stream

I Value stream sono:

“Processi attraverso cui l’azienda crea valore per il cliente”

In un value stream la produzione è solo uno step in un processo che parte dalla ideazione e dalla vendita e arriva alla spedizione e all’incasso del credito e può includere anche soggetti esterni all’azienda come clienti e fornitori.



Figura 2 - Cosa sono i Value Stream?

lizzati per eliminare ogni tipo di spreco;

- Il ruolo degli amministrativi va profondamente ripensato: da una parte occorre liberare parte del loro tempo e dall'altra devono diventare loro stessi agenti del cambiamento lean (figura 2 e 3).

I processi/transazione da rivedere

Esistono alcuni processi o attività su cui è possibile intervenire fin da subito ottenendo risultati concreti in termini di semplificazione e di riduzione del tempo a essi dedicato. Vediamoli uno a uno.

I miglioramenti in questione andranno di pari passo con la trasformazione snella dell'azienda, nel senso che molte di queste attività non saranno più necessarie in un contesto lean. La loro riduzione non può però che essere un processo progressivo. Uno dei metodi più efficaci per l'analisi dei processi amministrativi rimane il value stream mapping elaborato dal Lean Enterprise Institute.

Piano dei conti, centri di costo e registrazioni contabili

Gli obiettivi fondamentali devono essere:

- Ridurre il numero dei conti;
 - Ridurre il numero dei centri di costo;
 - Automatizzare il più possibile le registrazioni contabili.
- Nelle aziende esiste una naturale tendenza ad aumentare

- Organizzare i processi amministrativi per value stream
- Minimizzare le attività di controllo a posteriori prevenendo a monte gli errori
- Ridurre il numero di transazioni
- Ripensare periodicamente tutti i processi amministrativi per eliminare ogni tipo di spreco
- Trasformare il personale amministrativo in agenti del cambiamento lean

Figura 3 - I principi della lean administration.

il numero di conti per identificare costi per uno specifico obiettivo. I saldi di questi conti possono avere anche una rilevanza quantitativa molto limitata e non essere nemmeno più analizzati, ma l'eliminazione del conto non è presa in considerazione per paura di perdere informazioni.

Anche i centri di costo sicuramente vanno ridotti, anzi, in un contesto lean avanzato vanno fatti coincidere con i value stream. Non ci sono più centri di costo funzionali ma centri di responsabilità per processi. In questo modo non viene ottimizzata una parte ma l'intero processo.

Riguardo alle registrazioni contabili, ogni registrazione prevede il coinvolgimento di almeno due conti e di un centro di costo. L'obiettivo deve essere quello di renderle il più veloci possibili e cioè di fare le registrazioni in modo auto-

matico, anche quelle più complesse come paghe e stipendi, ammortamenti, ecc.. In questo senso il sistema informativo dell'azienda può sicuramente dare una mano.

Chiusure periodiche

Tutti i conti richiedono di essere chiusi periodicamente (sicuramente almeno una volta all'anno). Chiusura significa determinare il saldo esatto del conto ad una data. La chiusura di un conto può richiedere pesanti aggiustamenti ed elaborazioni manuali.

La prima regola generale è di *automatizzare il più possibile il processo di chiusura*. La seconda regola generale è di *concentrare l'attenzione su quelle voci più rilevanti e che presentano grossi scostamenti* da periodo a periodo. La terza regola generale è di *essere veloci*: se per le chiusure si impiegano più di 10 giorni il dato che scaturisce non è più utile.

Analizziamo ora alcune singole voci solitamente critiche. *Fatture da emettere*: al fine di evitare questo rateo occorre fare in modo di fatturare tutto ciò che è di competenza del periodo entro la fine del periodo stesso.

Fatture da ricevere:

- Per i materiali in distinta base e i materiali di consumo utilizzare la valorizzazione delle bolle di entrata in base all'ordine o richiedere ai fornitori l'invio delle fatture entro cinque giorni dalla chiusura del periodo;
- Per fatture riguardanti servizi di consulenza o prestito di lavoro cercare di individuare i servizi in corso e stimare la quota parte di competenza del periodo;
- Per fatture riguardanti le utenze (acqua, energia e combustibili, telefonia, smaltimento rifiuti), che solitamente riguardano un periodo più ampio del mese, cercare di fare una stima sulla base dei dati storici;
- Canoni vari (es. software): fare una stima e ripartirli per periodo.

Valore rimanenze: in un contesto lean spinto la valorizzazione è superflua in quanto le rimanenze sono molto basse e stabili nel tempo.

Paghe: stimare il costo azienda mensile per risorsa comprensivo di quota parte della tredicesima mensilità e del Tfr. Per gli straordinari, se stabili nel tempo, fare una stima su base storica o assumere quelli del mese precedente.

Compensi amministratori e sindaci: ripartire su dodici mesi tali costi sulla base delle delibere del consiglio di amministrazione fatte in merito.

Ammortamenti: utilizzare il sistema informativo per ripartire pro quota gli ammortamenti. In genere i software applicativi consentono di effettuare, accanto all'ammortamento ad aliquote fiscali, un ulteriore ammortamento che tenga conto della durata utile del cespite.

Determinazione dei costi standard di prodotto

I costi standard di prodotto non sono più necessari, lo abbiamo già visto parlando di value stream cost accounting. Vanno determinati i costi standard dei semilavorati che escono dai "monumenti" produttivi e i costi dei materiali di acquisto. Questi ultimi vanno fissati a inizio anno attraverso la modalità dell'ordine aperto e non rinegoziati a ogni ordine.

Il sistema a costi standard è sostituito dal value stream costing: l'attenzione si sposta dal costo del singolo prodotto ai costi diretti di value stream (si veda articolo sul value stream costing pubblicato sul numero di Dicembre/Gennaio 2006 di *Sistemi & Impresa*).

“Data la complicatezza, il budget viene definito una volta all'anno e richiede diversi mesi di elaborazione”.

Processo di budgeting

Il processo di budgeting tradizionale è un processo lungo, complesso, e per quelli che ne sono coinvolti, estenuante. Si comincia dal budget delle vendite per poi scendere a cascata fino al budget dei centri di costo indiretti. Se il primo giro non è soddisfacente si torna indietro a ritroso fino a quando gli obiettivi generali non sono raggiunti.

Data la complicatezza, il budget viene definito una volta all'anno e richiede diversi mesi di elaborazione. *Ma è veramente utile confrontare la situazione dell'azienda con un budget che è già datato e che è stato fatto mesi e mesi prima?*

I problemi principali del budget tradizionale sono:

- Estremamente complesso;
- Velocemente datato;
- Nasconde un sacco di sprechi, porta a giochi politici all'interno dell'azienda per l'accaparramento di risorse scarse;
- È focalizzato su misure economico-finanziarie.

È senza dubbio più utile un budget semplificato e quindi molto più veloce da predisporre, un budget che viene rivisto mensilmente. Si tratta di un budget per value stream da chiudere e presentare ogni mese entro la metà del mese successivo che a fianco di misurazioni economico-finanziarie focalizza l'attenzione su obiettivi e misure di natura prestazionale. Chiamiamo questo strumento *value stream planning* e non budgeting per segnalare una discontinuità con il processo di budgeting tradizionale.

“ Il controllo dei costi non deve più essere fatto attraverso il calcolo delle varianze, ma attraverso il calcolo del costo di prodotto effettivo all’ interno del value stream e l’ analisi delle performance operative ” .

Varianze

Abbiamo visto già parlando di value stream cost accounting come il calcolo delle varianze possa essere eliminato e sostituito da un *conto economico* e da un *box score per value stream*. D’altra parte le varianze sono complesse da calcolare, intempestive, difficili da capire, motivano a comportamenti non lean. Le varianze non servono per tenere sotto controllo il processo, sono altre le misurazioni da utilizzare.

Il *controllo dei costi* non deve più essere fatto attraverso il calcolo delle varianze ma attraverso il calcolo del costo di prodotto effettivo all’ interno del value stream e l’ analisi delle performance operative.

Firme e approvazioni

L’obiettivo fondamentale deve essere quello di rivedere ed eliminare tutte le firme e autorizzazioni a diversi livelli che non servono. Firme e autorizzazioni rallentano il flusso delle informazioni e sono da considerarsi a tutti gli effetti degli sprechi.

Si distinguono due casi:

- *Transazioni consolidate e continuative*. In tal caso i rapporti consolidati sono regolati da ordini aperti che vengono discussi una volta all’anno e non necessitano di ulteriori autorizzazioni;
- *Transazioni una tantum*. L’autorità per porre in essere transazioni con i fornitori deve essere demandata al value stream manager. Solo per investimenti in conto capitale rilevanti è necessario coinvolgere il vertice aziendale.

Inventari di fine anno

Gli inventari di fine anno dovrebbero essere semplificati per il fatto di avere meno scorte a magazzino. In ogni modo un sistema più efficace per avere scorte sempre allineate tra sistema informatico e magazzino fisico è la conta ci-

clica. Questo sistema permette di capire le cause degli errori e di risolverle.

In un ambiente che fa largo uso dei kanban la conta ciclica viene sostituita direttamente dai kanban che permettono un controllo visivo delle giacenze di magazzino e la possibilità di individuare immediatamente gli errori.

Archiviazioni

E’ obbligatorio archiviare: bolle e fatture a clienti, bolle e fatture da fornitori, giornale di contabilità, registro Iva. In azienda si fanno molte altre archiviazioni. L’obiettivo deve essere quello di velocizzare le archiviazioni obbligatorie ed eliminare tutte quelle non necessarie.

Mrp, Ordini di produzione e buoni di prelievo materiali

Il processo tradizionale di programmazione e controllo avanzamento della produzione è il seguente:

- Lancio Mrp (solitamente settimanale);
- Conversione proposte del sistema in ordini di acquisto o produzione;
- Rilascio ordini di produzione alla fabbrica;
- Rilascio buoni di prelievo alla fabbrica;
- Rilascio eventuali istruzioni di fabbricazione alla fabbrica;
- Consuntivazione (ordine per ordine) delle attività svolte e delle risorse impiegate (personale - macchina/impianto/attrezzature);

In un sistema snello:

- I tempi di attraversamento sono molto veloci;
- L’Mrp viene utilizzato unicamente per approvvigionare il materiale a lungo lead time;
- Gli ordini di produzione vengono sostituiti dai cartellini kanban;
- Il materiale non viene riapprovvigionato per fare l’ordine di produzione ma è già disponibile sul punto di utilizzo;
- Le istruzioni di lavoro sono date in modo visivo;
- Il materiale viene scaricato in modalità back flush e non tramite buoni di prelievo.

Mrp, ordini di produzione, buoni di prelievo vengono dunque in gran parte sostituiti dai cartellini kanban e da una gestione a vista.

Rilevazioni delle efficienze macchina e uomo in reparto

Il confronto tra tempi assegnati e consuntivi, alla base dei sistemi tradizionali di controllo dell’efficienza, nasce dalla rilevazione analitica, solitamente per ordine di produzione, di tempi macchina e tempi uomo eseguita con una delle due

seguenti modalità:

- Manuale (rapportino);
- Automatico con sistemi di data capture e/o l'impiego di bar code.

Il lavoro manuale, soprattutto nel primo caso, è notevole così come notevoli possono essere gli errori e le imprecisioni. In un value stream quello che occorre tener sotto controllo è il flusso e non servono misure dettagliate dell'efficienza. La produzione di linea o di cella è controllata sulla base del ritmo e di altre misure operative. Come strumento di controllo della produzione in un value stream viene utilizzato il takt time, che è un modo per verificare che le celle produttive producano ad una cadenza tale da soddisfare la domanda del mercato. Questa e altre misurazioni operative sostituiscono la necessità di rilevare analiticamente tempi uomo e macchina. È vero che in ambienti produttivi snelli i value stream possono convivere con reparti tradizionali, solitamente capital intensive in cui la componente macchina è preponderante. Questi reparti vengono definiti coloritamente "monumenti", in quanto servono indistintamente più value stream, hanno lunghi tempi di attrezzaggio e richiedono lotti minimi di produzione rilevanti. In questi casi è molto *importante tenere sotto controllo i tempi macchina* in quanto è fondamentale minimizzare le perdite di impianto per non rallentare e creare problemi al flusso produttivo a valle. Un indicatore molto utile è l'Oee (Overall Equipment Effectiveness o efficacia globale dell'impianto).

Fornitori

Tradizionalmente le aziende hanno moltissimi fornitori.

Il processo tradizionale prevede:

- Emissione richiesta d'acquisto da Mrp o da centro di responsabilità se materiale non a distinta (approvata da senior manager);
- Richiesta quotazione a fornitori;
- Invio ordine d'acquisto;
- Ricevimento conferma d'ordine;
- Solleciti;
- Ricevimento della bolla e della merce;
- Controllo documento con merce;
- Controllo qualità merce in entrata;
- Caricamento a magazzino;
- Ricevimento fattura riepilogativa a fine mese;
- Controllo fattura con ordine (prezzi), bolla merce ricevuta (quantità), eventuale bolla di reso (rettifica quantità);
- Eventuale emissione ricevuta bancaria da parte del fornitore;
- Richiesta eventuale nota di accredito per dati non conformi;

- Controllo scadenziario pagamenti;

- Pagamento a scadenza rata.

Se ci sono centinaia di ordini al mese il processo di controllo e di pagamento diventa particolarmente pesante. Cosa fare allora? L'obiettivo deve essere quello di individuare il 20% dei fornitori, quelli principali, e cercare di semplificare con loro l'intero processo. Ecco alcune linee guida:

“ L'esperienza dimostra che ogni volta che ci si sofferma ad analizzare le proprie modalità operative e a riflettere su quello che si fa, si scoprono delle sorprese e si portano a casa dei miglioramenti! ”

Articoli a distinta base

- Ridurre il numero di fornitori a pochi partner strategici;
- Definire ordini aperti di acquisto con validità annuale in cui stabilire Quantità e Prezzo di riferimento;
- Inviare piano dei fabbisogni settimanali nel breve e mensili nel lungo (per facilitare la programmazione del fornitore);
- Condividere altre informazioni con i fornitori: dati tecnici, imballi, pagamenti. Sugli imballi fare in

modo che le unità di movimentazione per il trasporto siano identiche a quelle interne per evitare inutili travasi;

- Gestire i singoli richiami con il meccanismo del kanban;
- Free pass dei materiali (i fornitori sono partner la qualità non è in discussione);
- Rifornimento da parte dei fornitori direttamente sulla linea;
- Caricamento magazzino;
- Autofatturazione sulla base delle quantità caricate a magazzino meno eventuali resi (a tendere fatturazione sulla base del materiale consumato nei value stream);
- Invio bozza fattura a fornitore;
- Registrazione contabile.

Materiali di consumo

- Ridurre il numero di fornitori;
- Definire cataloghi di acquisto con validità annuale in cui stabilire i prezzi di acquisto;
- Dare autonomia ai value stream. Ognuno è libero di gestire i singoli ordini o richieste di acquisto via internet;
- Free pass dei materiali (i fornitori sono partner la qualità non è in discussione);
- Ricevimento fattura;
- Registrazione contabile;
- Pagamento con carta di credito al momento della registrazione.

Che fare? Come gestire l'azienda per value stream?

Se queste sono le attività/transazioni più critiche e che richiedono più tempo cosa è possibile fare per ridurre l'impatto?

Ci sono tre regole che si possono seguire per rendere più lean le attività indirette o amministrative:

- Coinvolgere il personale amministrativo nella trasformazione lean dell'azienda creando un "evento lean";
- Eseguire almeno una volta l'anno l'analisi dei processi e delle attività svolte da tutte le strutture con l'obiettivo di eliminare gli sprechi;
- Puntare sul cross training delle risorse in modo da superare la specializzazione tipica di un'organizzazione funzionale e rendere le risorse in grado di svolgere attività diverse all'interno dei value stream (figura 4).

L'esperienza dimostra che ogni volta che ci si sofferma ad analizzare le proprie modalità operative e a riflettere su quello che si fa si scoprono delle sorprese e si portano a casa dei miglioramenti! Sicuramente è ipotizzabile un cammino progressivo verso la lean administration, cammino che va di pari passo con la trasformazione snella a livello produttivo dell'azienda. In figura 5 sono ipotizzate 3 fasi nel cam-

- Creare un evento lean per il personale amministrativo
- Analizzare almeno una volta all'anno i processi indiretti
- Puntare sul cross training delle risorse

Figura 4 - Come realizzare la lean administration?

mino verso la lean administration.

La fase di avvio della lean administration coincide con i primi passi lean in produzione. In tale fase viene abbandonato il calcolo delle varianze. I costi standard continuano a essere determinati giacché la loro eliminazione richiede tempo e soprattutto un cambiamento culturale. Gli eventi kaizen vengono estesi all'area amministrativa in modo da diffondere la sensibilità verso la trasformazione snella a tutta l'azienda. Vengono abbandonati gli ordini di produzione laddove sono stati introdotti i kanban.

Nella fase di consapevolezza vengono realizzati i value stream, viene introdotto il value stream costing, il conto economico per value stream, viene abbandonato il costo standard di prodotto. Il controllo di gestione diventa un agente della trasformazione snella e il value stream costing lo strumento con il quale sostenere il cambiamento.

Nella fase della perfezione l'azienda viene ormai gestita per value stream. Viene perseguito il miglioramento continuo e la continua eliminazione degli sprechi nelle attività amministrative.

Le tre fasi indicate costituiscono unicamente delle linee guida in quanto il cammino verso la lean administration è diverso da azienda ad azienda. Esiste comunque un fattore trainante comune a tutte le aziende, ossia il fatto di aver cominciato la trasformazione lean in produzione.

Chi si è incamminato per questa strada inevitabilmente prima o poi non può non affrontare il problema di rendere lean anche la sua area amministrativa.

ATTIVITA' / TRANSAZIONE	FASE DI AVVIO	FASE DELLA CONSAPEVOLEZZA	FASE DELLA PERFEZIONE
Piano dei conti, centri di costo e registrazioni contabili	Eliminazione conti inutili, riduzione centri di costo, semplificazione registrazioni contabili	Mantenimento solo di conti significativi, centri di costo coincidono con i Vs, registrazioni avvengono in automatico	Mantenimento solo di conti significativi, centri di costo coincidono con i Vs, registrazioni avvengono in automatico
Chiusure periodiche	Riduzione tempo dedicato a chiusure periodiche	In gran parte automatizzate	Completamente automatizzate
Determinazione dei costi standard di prodotto	Affiancare ai costi standard il value stream costing	Costi standard non più utilizzati	Costi standard non più utilizzati
Processo di budgeting	Semplificare il processo	Value stream planning	Value stream planning
Firme e approvazioni	Ridurre la necessità di firme e approvazioni a più livelli	Gran parte delle decisioni prese all'interno del value stream	Gran parte delle decisioni prese all'interno del value stream
Archiviazioni	Eliminare archiviazioni inutili e automatizzare archiviazioni necessarie.	Miglioramento continuo	Miglioramento continuo
Inventari di fine anno	Sostituire inventario con conta ciclica	Numero dei Kanban	Numero dei Kanban
Mrp, Ordini di produzione e buoni di prelievo materiali	Introduzione dei kanban	Abolizione ordini di produzione e buoni di prelievo	Abolizione ordini di produzione e buoni di prelievo
Fornitori	Avvio ordini aperti	Uso esteso di ordini aperti	Uso esteso di ordini aperti, pagamento in base ai consumi

Figura 5 - Il cammino progressivo verso la lean administration.