



Università  
Ca' Foscari  
Venezia

Corso di Laurea  
in Economia e Gestione delle Aziende

Ordinamento ex D.M. 207/2004

Tesi di Laurea

# Da Studio Professionale a Industria di Servizi Professionali

Ottimizzazione e Miglioramento Continuo delle Attività negli Studi  
Commercialisti

**Relatrice**

Maria Silvia Avi

**Correlatrice**

Arkipova Daria

**Laureando**

Davide Zanato

Matricola 857095

**Anno Accademico**

2021/2022



## Ringraziamenti

*Alla mia famiglia. A mia madre, che mi ha dato sempre il suo supporto e mi ha incoraggiato per portare a termine questo percorso anche quando, dopo una giornata di lavoro, le energie per scrivere erano scarse. Grazie per avermi sempre ascoltato e capito, e per avermi dato i consigli giusti quando ne avevo bisogno.*

*A mio padre, che nonostante ritenesse più saggio per me concentrarmi prima sugli studi e poi sul lavoro, ha rispettato e accettato le mie scelte. Forse ho preso un po' da te, ho sempre il vizio di voler fare tante cose contemporaneamente. Grazie per permettermi di mettermi in gioco, di prendere le decisioni liberamente e di assumermi rischi e responsabilità.*

*A mio fratello, che si è sempre fatto in quattro in famiglia pur di farmi concentrare sulla tesi e sul lavoro senza mai dire niente. Sei una delle poche persone in questo mondo che con i gesti riesce a trasmettere più di quanto si possa fare con le parole. Grazie per esserci e per farmi sentire il tuo affetto. Non so come farei senza di te.*

*A mia nonna, che per i suoi nipoti dà sempre tutta sé stessa e non perde mai un'occasione per lasciarsi scappare un "ti voglio bene" o un "ricordati che ti penso". Grazie per tutto l'amore incondizionato che ci dai.*

*Ai miei amici Luigi e Alberto, che in questo percorso mi hanno sempre dato la carica e confortato con le parole giuste e motivato ogni giorno a fare meglio di quello precedente. Grazie per strapparmi sempre un sorriso e per condividere queste esperienze insieme a me.*

*A chi ho ritrovato, e mi ha dato il suo supporto come se ci fosse sempre stata.*

*Un ringraziamento speciale alla mia relatrice, la Professoressa Maria Silvia Avi, che è sempre stata tempestiva nelle risposte e nel correggere la mia tesi, e per aver accettato con entusiasmo l'argomento che le ho proposto.*

*Al consulente Alessio Vignato e al Dott. Mario Conte, che hanno ispirato l'argomento di questa tesi e si sono resi disponibili a numerose interviste e a farmi partecipare agli incontri di consulenza. Grazie per avermi concesso questa opportunità e per esservi affidati a me.*

*Ai miei colleghi, con i quali mi sono spesso confidato e ho condiviso alcune sconfitte durante questo percorso. Grazie per avermi dato l'opportunità di crescere nonostante l'impegno della tesi, e per avermi supportato venendo incontro ai miei bisogni per concluderla.*

*Un grazie speciale anche a tutti gli amici che non ho nominato ma che continuano a condividere con me momenti di gioie, sacrifici e successi, senza voltarmi mai le spalle nei periodi in cui sono più impegnato.*

*Grazie a tutti per il supporto che mi avete dato.*

## SOMMARIO

<b>Introduzione.....</b>	<b>7</b>
<b>1. Gli studi commercialisti in Italia.....</b>	<b>11</b>
<b>1.1 Le tipologie di studi .....</b>	<b>11</b>
1.1.1 Lo studio professionale individuale.....	11
1.1.2 Accordo di ripartizione dei costi: lo studio condiviso.....	13
1.1.3 Lo studio associato.....	13
1.1.4 Lo studio non organizzato.....	15
<b>1.2 Analisi di mercato del settore in cui operano i Dottori Commercialisti .....</b>	<b>16</b>
1.2.1 L'esternalizzazione dei data center .....	19
1.2.2 L'importanza di servizi ad alto valore aggiunto per le PMI italiane .....	20
1.2.3 La necessità di un cambio di paradigma .....	23
<b>2. I modelli di business degli studi.....</b>	<b>31</b>
<b>2.1 Il Business Model Canvas .....</b>	<b>32</b>
2.1.1 Il BMC degli studi personali.....	33
2.1.2 Il BMC degli studi strutturati.....	35
<b>2.2 Operating Model Canvas per l'analisi dei processi.....</b>	<b>37</b>
2.2.1 La struttura di un Operating Model Canvas .....	38
2.2.2 L'Operating Model Canvas per gli studi.....	41
<b>3. Da studio professionale a industria di servizi professionali.....</b>	<b>47</b>
<b>3.1 Dal Business Model Canvas all'Operating Model Canvas .....</b>	<b>48</b>
<b>3.2 I muda .....</b>	<b>51</b>
<b>3.3 L'analisi dei processi per accorgersi delle inefficienze.....</b>	<b>55</b>
3.3.1 Il modello SIPOC .....	57
3.3.2 La matrice volume/regolarità.....	70
3.3.3 Il Makigami per la mappatura dei processi.....	74
<b>3.4 L'analisi dell'organizzazione.....</b>	<b>82</b>
<b>3.5 L'analisi delle location.....</b>	<b>85</b>
<b>3.6 L'analisi del sistema informativo .....</b>	<b>88</b>
<b>3.7 L'analisi dei fornitori (e dei clienti).....</b>	<b>94</b>
<b>3.8 Verso un approccio manageriale: il management system .....</b>	<b>97</b>
<b>4. Il management system.....</b>	<b>99</b>
<b>4.1 La strategia <i>kaizen</i> .....</b>	<b>99</b>
4.1.1 La Lean Production e il Lean Thinking .....	101
4.1.2 Kaizen Management System nel settore dei servizi .....	102
4.1.3 Il <i>kaizen management system</i> applicato agli studi commercialisti .....	104
<b>4.2 Il caso studio .....</b>	<b>105</b>
4.2.1 Verso la creazione di pratiche standard: i processi e il "visual management" .....	106
4.2.2 KPI per monitorare i processi.....	109
4.2.3 Routine di management per governare e migliorare i processi: le riunioni kaizen e il ciclo PDCA.....	113
4.2.4 Definizione dei team: organizzarsi per crescere .....	116
4.2.5 Prima conseguenza strategica: aggiornamento del listino prezzi, la trappola della media .....	118
4.2.6 Seconda conseguenza strategica: lo sviluppo commerciale mirato .....	119

4.3	Kaizen management system per le pratiche irregolari.....	121
4.4	I risultati del miglioramento continuo .....	122
	<i>Conclusioni</i> .....	125
	<i>Bibliografia Consultata</i> .....	129
	<i>Sitografia</i> .....	133

## INTRODUZIONE

Il presente elaborato nasce da un forte interesse nei confronti della letteratura sulla strategia di impresa e sui metodi più efficienti per prendere le decisioni all'interno delle aziende.

Oggetto precipuo del presente contributo è l'attività degli studi professionali in Italia, con la volontà di mettere a loro disposizione gli strumenti teorici e pratici da inserire nel proprio sistema di lavoro per aumentarne l'efficienza, mettendo le basi per una gestione improntata sul miglioramento continuo, partendo dall'analisi dei processi.

In particolare, verrà fatto riferimento soprattutto alla metodologia della *Lean Production* e alla filosofia *kaizen* per le routine di miglioramento. Si intende proporre un metodo specifico, misurabile e raggiungibile che permetta agli studi di trasformare in modo coinvolgente i problemi in soluzioni per conseguire gli obiettivi ed elevare gli standard.

Alla teoria saranno affiancati esempi pratici di situazioni che si possono presentare all'interno degli studi commercialisti, e alla fine del lavoro verrà esposto un caso studio per calare in una situazione concreta l'implementazione di una strategia di miglioramento continuo del lavoro dei dottori commercialisti.

L'adozione di sistemi di *lean manufacturing* e di un assetto manageriale *kaizen* nel settore dei servizi è un argomento di forte interesse nella letteratura. È opinione diffusa che questi sistemi possano portare a una maggiore efficienza, a un risparmio sui costi e a una migliore soddisfazione dei clienti. I due modelli, d'altra parte, dispongono di teorie, filosofie e strumenti pragmatici soprattutto per il mondo dell'industria, e per questo motivo possono, per alcuni aspetti, trovare difficile applicazione nel mondo dei servizi, o, perlomeno, non immediata. In letteratura sono presenti alcuni trattati che, come soluzione a tale disparità tra mondo dell'industria e mondo dei servizi propongono uno spostamento di attenzione che passi da un'ottica incentrata sui processi tipici della catena di montaggio a concetti che si basano sul rispetto dei collaboratori e sul loro grado di coinvolgimento nell'organizzazione. In particolare, lo studio svolto da Gupta S., Sharma M. e Sunder M. V. mette in luce la necessità di standardizzare la strategia, i principi e gli strumenti per i servizi *lean* e di sviluppare linee guida per un'implementazione strutturata degli stessi nel settore dei servizi (Gupta S., Sharma M., Sunder M. V., 2016). Dal punto di vista accademico, alcuni studiosi hanno offerto preziosi contributi su come trasferire i concetti *lean* e *kaizen* dall'industria ai servizi. Tuttavia, non c'è ancora molta letteratura disponibile su come implementarli nel settore dei

commercialisti, che, rispetto ad una normale azienda di consulenza, opera in un ambiente molto burocratico soggetto a norme che cambiano continuamente e rapidamente.

Il settore dei dottori commercialisti, inoltre, è spesso ancorato a radici che lo dipingono come qualcosa di ancora rudimentale, quando invece la situazione economica di oggi dimostra il contrario: le aziende hanno sempre più bisogno di essere guidate in un contesto dinamico e soggetto a costanti cambiamenti, non solo dal punto di vista fiscale, ma anche strategico e finanziario per lo sviluppo del tessuto imprenditoriale. Le competenze dei dottori commercialisti sono fondamentali per accompagnare le aziende verso un percorso di crescita, e, per farlo, questi professionisti hanno bisogno di rendere più efficiente e pragmatico il loro lavoro tradizionale, affinché possano mantenere e migliorare il *core business* della loro professione e, allo stesso tempo, liberare e sfruttare le loro conoscenze per arricchire la proposta di valore dei servizi che offrono, diversificando il modello di business.

Il presente elaborato espone una ricerca qualitativa empirica (basata sull'osservazione in presenza di un caso studio e di interviste condotte nei confronti del consulente *kaizen*) e si pone quindi l'obiettivo principale di verificare se, e in che modo, le metodologie di *lean management* e *kaizen management*, tipiche del settore dell'industria, possano essere implementate non solo nel mondo dei servizi, ma anche in quello dei commercialisti. L'attenzione sarà posta, inoltre, sui benefici ottenuti applicando gli strumenti che saranno presentati, allo scopo di determinare se modelli di analisi dei processi come SIPOC e Makigami possano valere anche all'interno degli studi dei dottori commercialisti e se questi ultimi ne possano beneficiare. Un ulteriore contributo che si vuole attribuire all'elaborato è quello di capire quale tipo di miglioramenti possono essere intrapresi all'interno degli studi, con quale frequenza si verificano i progressi, che tipo di parametri vengono utilizzati per misurare il successo delle strategie implementate e come creare delle routine che arricchiscano la cultura organizzativa degli studi affinché il miglioramento continuo stesso diventi uno standard operativo per i dottori commercialisti.

Ci si aspetta che gli strumenti di management presi in considerazione nel corso dell'elaborato si rivelino utili a migliorare l'attività dei dottori commercialisti, sia in termini di costi che in termini di tempo e gestione del carico di lavoro, affinché lo studio possa aumentare la propria gamma di servizi e diventare più competitivo nel mercato.

Se i professionisti imparano a mettersi in discussione e a migliorare il loro lavoro quotidiano, si rendono allo stesso tempo più aperti e reattivi all'ambiente economico odierno, che prevede la capacità di adattarsi e capire in anticipo le esigenze future delle aziende. Il



saper organizzare in modo efficiente ciò che già c'è all'interno dello studio professionale e pianificare le attività in anticipo per svolgere le pratiche al meglio in termini di qualità ed efficienza, conferisce agli studi una flessibilità organizzativa elevata. Si auspica che, nel momento in cui gli studi si accorgono di nuove necessità nel mercato, attraverso le routine di *lean management* e miglioramento continuo essi siano in grado di rispondere con prontezza ai cambiamenti richiesti e di sapere introdurre e lanciare velocemente un nuovo servizio riorganizzando le risorse al fine di offrire una proposta di valore competitiva.

In un'ottica di perfezionamento costante delle risorse, delle attività e dell'efficienza complessiva degli studi commercialistici, quindi, nel Capitolo 1 ne verrà analizzato il settore, evidenziando punti di forza e di debolezza e mettendo in luce la necessità di innovare il modello di business.

Il Capitolo 2, al fine di comprendere in linea generale l'ambiente competitivo nel quale operano i dottori commercialisti, ne descriverà il contesto attraverso due strumenti di management: il *Business Model Canvas* (BMC) e l'*Operating Model Canvas* (OMC). Il primo per l'analisi *back-end* e *front-end* del business degli studi professionali, il secondo per approfondire la parte di *back-end* attraverso ragionamenti più operativi.

Il Capitolo 3 sarà dedicato all'analisi del primo approccio di management che si è considerato per l'ottimizzazione dell'attività degli studi commercialisti, al fine di supportare le necessità di un cambio di paradigma esposte nel primo capitolo: l'analisi dei processi degli studi commercialisti attraverso i modelli SIPOC, Makigami, Matrice Volume/Regolarità e tutto ciò che questo implica a livello di organizzazione, sistema informativo, espansione territoriale e gestione di clienti e fornitori degli studi. Verranno inoltre riportati esempi pratici, prendendo in considerazione le attività più comuni dei studi commercialisti, in modo da fornire un guida non solo teorica a tutti i dottori commercialisti che vogliono iniziare ad implementare queste analisi nei propri studi.

Il Capitolo 4, infine, esplorerà i modelli del *kaizen management system* per il miglioramento continuo del lavoro all'interno degli uffici degli studi commercialisti, al fine di creare delle routine di *management* volte al mantenimento e al miglioramento delle attività in termini di qualità ed efficienza. Questo capitolo includerà la messa in pratica di diversi strumenti di analisi strategica, quali il *visual management*, il ciclo PDCA (*Plan, Do, Check Act*), i KPI (*Key Performance Indicators*) e meccanismi di condivisione del lavoro ed *escalation* all'interno dell'organizzazione. Ciò influisce positivamente sul coinvolgimento dei lavoratori nelle

decisioni di miglioramento e promuove lo sviluppo di competenze professionali trasversali e policomposte.

## 1. GLI STUDI COMMERCIALISTI IN ITALIA

Da sempre la professione del Dottor Commercialista è stata considerata come uno dei punti cardine dell'economia. Oggi, come conseguenza dell'evoluzione dei mercati, normative sempre più stringenti e dell'avvento delle nuove forme di tecnologia, si presentano nuove opportunità e condizioni che solo un professionista attento e ben preparato è in grado di cogliere.

In questo capitolo vengono evidenziati alcuni aspetti strutturali degli studi commercialisti, ponendo l'attenzione sulle diverse tipologie di studio tramite le quali i commercialisti possono svolgere la loro attività.

Successivamente, saranno evidenziati i punti di forza e di debolezza del settore, così come le varie opportunità e minacce che si possono presentare. Molti commercialisti, infatti, hanno ignorato diversi cambiamenti che il mercato sta loro suggerendo, perdendo grandi occasioni per innovare i loro modelli di business e offrire servizi con un valore aggiunto maggiore rispetto a quello che possono offrire i servizi tradizionali, che comunque avranno sempre un ruolo importante all'interno della professione.

### 1.1 Le tipologie di studi

In questo paragrafo vengono esaminate le diverse tipologie di studio professionale che caratterizzano questo settore.

Di seguito viene fornito un breve elenco delle diverse strutture giuridiche che si possono comunemente riscontrare:

- professionista individuale. In questo scenario, il commercialista decide di non dotarsi di una distinta forma giuridica;
- lo studio condiviso e la ripartizione dei costi con altri professionisti;
- lo studio associato; e
- lo studio non organizzato.

#### 1.1.1 Lo studio professionale individuale

Molti studi nascono con un unico titolare come, ad esempio, un professionista che ha in precedenza collaborato con un altro studio e ha poi deciso di mettersi in proprio. La motivazione potrebbe essere data dall'esigenza di maggiore autonomia. In determinati casi, infatti, tale scelta è presa da professionisti che rivestivano in passato un ruolo aziendale o nella pubblica amministrazione, che hanno deciso di impartire una nuova direzione alla loro

carriera. I motivi e le situazioni alla base di tali decisioni possono essere di vario genere, mentre le questioni che ne emergono sono pressoché le stesse.

Il professionista che intraprende un percorso autonomo si addossa la responsabilità dell'andamento dell'intero studio professionale, ossia:

- la necessità di generare utili;
- il delineamento e la costanza nel mantenere metodologie di lavoro e principi professionali adeguati;
- la produzione, il marketing e la vendita dei servizi offerti ai clienti attuali e futuri; e
- la conduzione quotidiana dello studio e il reperimento dei fondi necessari per il suo funzionamento.

Per questa tipologia di attività, non è necessario né che il titolare sia solo, né che sia l'unico, all'interno dello studio, a generare fatturato. Ad egli spetta, infatti, la scelta sul coinvolgimento di altre persone e, eventualmente, su quali livelli di esperienza basare la selezione.

Il professionista individuale, inoltre, può finanziare il proprio studio attingendo sia al capitale proprio, sia al capitale esterno. Anche nel caso egli scelga di applicare la seconda ipotesi, rimarrà l'unico ad essere interamente responsabile degli obblighi assunti dallo studio.

Questo modello presenta diversi vantaggi, quali la semplificazione del processo decisionale (egli può prendere le decisioni in completa autonomia o rivolgendosi alla consulenza di soggetti qualificati, come consulenti o collaboratori di fiducia) privo di mediazioni articolate e complesse, nessuna ripartizione degli utili e, si può aggiungere, un senso di soddisfazione derivante dal sentirsi autonomi e padroni della propria attività.

D'altro lato, l'operatività individuale è soggetta a rischi derivanti dalla dinamicità del settore, fonte dei potenziali svantaggi a cui si esporrebbe il professionista. Egli, infatti, potrebbe non possedere tutte le competenze necessarie per gestire da solo lo studio, evidenziando carenze legate alla conduzione di quest'ultimo (ad esempio, competenze di marketing o il controllo qualità del servizio). Una soluzione a tali difficoltà si può risolvere tramite l'affidamento a specialisti esterni.

I continui cambiamenti (soprattutto normativi) che caratterizzano questo ambiente lavorativo potrebbero indurre il commercialista operante individualmente a non essere periodicamente aggiornato sulle nuove leggi; più ampia è la gamma di servizi offerti dallo studio, quindi, maggiori saranno le difficoltà ed i rischi a cui il titolare unico si troverà esposto.

In aggiunta a ciò, un commercialista unico potrebbe non disporre di mezzi sufficienti al finanziamento dello studio. Un livello di capitalizzazione inadeguato, parallelo ad un indebitamento eccessivo, porta in sé il rischio di tradursi in problemi di liquidità o nell'incapacità di sostenere gli investimenti necessari.

### 1.1.2 Accordo di ripartizione dei costi: lo studio condiviso

Per ovviare ad alcuni problemi legati al modello di studio individuale, la condivisione dei costi dell'attività è una possibilità da considerare. Si tratta di una forma intermedia tra quella appena analizzata (lo studio individuale) e lo studio associato (analizzato nel paragrafo successivo), dove i singoli professionisti scelgono di cogliere alcune economie di scala e di integrazione pur esercitando la professione in forma individuale. La condivisione di uno studio, quindi, permette di raggiungere parametri superiori a quelli dello studio individuale in termini di dimensioni e fatturato, con prestazioni simili a quelle dello studio associato da un punto di vista organizzativo, quali l'organizzazione per aree strategiche di affari e l'appartenenza a network.

Nella pratica, differenti studi professionali possono ripartire tra di essi i costi e il conseguente utilizzo di una serie di risorse messe in comune. Tali costi si aggiungono alle spese di ogni singolo studio, il cui fatturato sarà comprensivo anche della quota di costi condivisi, portando all'attività diversi vantaggi in termini di flessibilità ed integrazione di competenze e conoscenze. Questo modello, infatti, permette ai singoli professionisti di farsi carico di eventuali spese aggiuntive che si rivelano necessarie, e di condividere allo stesso tempo sia l'esperienza maturata, sia i clienti, garantendo così un servizio di elevata qualità.

Di contro, bisogna considerare che, con questa struttura, i vari studi tendono a rimanere di dimensioni limitate, ciascuno con un'offerta certamente differente, ma ridotta, ciò dovuto anche dal fatto che spesso nascono patti di non concorrenza tra gli studi coinvolti, impedendo così al professionista singolo di specializzarsi in altri ambiti della sua attività.

Per ultimo, evidenziando che, per poter esistere, questo modello è più efficiente se avviene una gestione dei costi centralizzata, è necessario prevenire le situazioni in cui tali costi non vengano ripartiti in modo equo.

### 1.1.3 Lo studio associato

Per poter dare vita ad un nuovo studio professionale in forma associata, è necessario partire da zero. Ciò significa che all'inizio non ci saranno direttive, procedure, sistemi o risorse su cui fare affidamento. L'unico punto di ancoraggio risiede nelle conoscenze degli

associati dello studio; nel corso del tempo vengono naturalmente a formarsi nuove modalità di lavoro, che dovranno essere sapientemente fatte circolare all'interno dello studio, attraverso mezzi quali documenti scritti, la diffusione dei valori o la formazione del personale. Tutto ciò, ovviamente, richiede una quantità di tempo e di impegno considerevoli.

Allo stesso tempo, per i nuovi entranti sarà importante assimilare al meglio i sistemi, i processi e la filosofia dello studio associato, dal momento che il modello in considerazione non lascia molto spazio a rivoluzioni o, comunque, a sostanziali modifiche di impostazione del lavoro e della mentalità degli associati che da tempo ne fanno parte; questo vale anche quando potrebbero riscontrarsi modelli di agire diversi e migliori.

Va evidenziato che acquisire una quota di uno studio esistente determina un pagamento considerevole ai vecchi associati, quale compenso per l'eventuale diminuzione delle rispettive quote dei profitti.

In base a quanto appena detto, potrebbe risultare più conveniente avviare uno studio associato, invece che unirsi ad esso in un secondo momento, successivo alla sua formazione. D'altra parte, non deve essere sottovalutato il fatto che ciò porterebbe alla realizzazione di utili in un periodo più lungo, con la conseguenza che i primi ricavi potrebbero dover essere reinvestiti per coprire le spese finalizzate all'aumento del bacino di attività dello studio o al finanziamento di ulteriori investimenti in strutture a supporto di un corretto funzionamento dello studio associato.

Questo modello prevede una struttura che pone i membri allo stesso livello, in cui tutti gli associati contribuiscono in egual modo al finanziamento dello studio, ripartiscono gli utili nella medesima misura e sono coinvolti nel processo decisionale fintantoché lo studio mantiene dimensioni contenute. Quando, specularmente, lo studio assume dimensioni maggiori (si parla, in genere, dai cinque associati in su), la complessità della gestione dello studio tende ad aumentare a causa dell'eterogeneità delle competenze professionali e dei rapporti interpersonali che naturalmente si creano, e risulta conseguentemente utile riservare tale potere decisionale ad un gruppo ristretto di associati, con un effetto a cascata sulla ripartizione degli utili (che verranno distribuiti in modo diversificato in base al grado di responsabilità, dell'anzianità o dei risultati ottenuti da ciascun associato).

Questo modello di gestione dello studio consente di trarre i benefici derivanti dal lavoro di squadra, quali, ad esempio: lo scambio di informazioni tecniche utili ed essenziali, delineare una strategia attingendo alle risorse e alle idee di più professionisti, avere il supporto dei propri colleghi nello svolgimento delle attività e molti altri. Dopo un periodo iniziale di funzionamento di questo modello, in aggiunta a quanto appena detto, diventa più possibile,

per ogni associato, specializzarsi su determinate competenze, accrescendo la predisposizione dello studio nel soddisfare il cliente con un servizio sempre più ampio.

D'altra parte, non bisogna sottovalutare il fatto che, con l'aumentare del numero degli associati e, quindi, delle competenze messe a disposizione dello studio, mantenere una visione d'insieme coerente non è semplice e richiede il contributo di ciascun soggetto. Coordinare e soddisfare le diverse esigenze degli associati diventa un requisito fondamentale per questo modello di studio, come conseguenza delle differenze d'età tra i consociati e delle (a volte) discordi esigenze economiche e obiettivi di ciascuno.

Anche la gestione organizzativa di questo modello di studio merita la dovuta attenzione. Interessi e capacità diversificati possono essere al tempo stesso un punto di forza e di debolezza: alcuni associati potrebbero propendere per determinati ruoli poco graditi agli altri, il carico di lavoro potrebbe non essere ripartito in misura eguale, il contributo offerto da ciascun associato al raggiungimento degli obiettivi economici potrebbe non essere ugualmente ripartito e così via. Incongruità tra questi aspetti possono portare a tensioni all'interno degli studi e tradursi in rallentamenti dei processi decisionali. Se, inoltre, questi ultimi non dovessero essere progettati con cura, gli associati potrebbero ritrovarsi ad essere eccessivamente vincolati dalle azioni e dalle decisioni assunte da coloro che svolgono funzioni direttive.

Nonostante le diverse difficoltà che si possono inizialmente presentare al fine del funzionamento dello studio associato, non se ne possono escludere le implicazioni derivanti da una gestione ben studiata e scrupolosa, implicazioni che si traducono in profili specialistici più evoluti, in quanto le prestazioni professionali svolte dagli associati inglobano un valore aggiunto maggiore rispetto a quello che si riscontra negli studi individuali e condivisi.

#### 1.1.4 Lo studio non organizzato

Questa tipologia di studio si presenta in forma residuale rispetto alle altre. Normalmente, la modalità di esercizio della professione di chi opera in uno studio non organizzato è quella individuale, con l'uso promiscuo dell'abitazione.

Trattandosi di una forma residuale, è evidente come i parametri dimensionali, organizzativi, di specializzazione e di risultato in termini di fatturato abbiano un significato piuttosto relativo poiché rappresentano una media di valori e situazioni anche molto differenti tra di loro.

Tale tipologia, proprio per il suo carattere di residualità, non può essere considerata come una forma di studio vera e propria: non esiste, in pratica, una figura ben definita di

professionista che opera in uno studio organizzato utilizzando l'abitazione in modo promiscuo (Di Nardo, 2014).

## 1.2 Analisi di mercato del settore in cui operano i Dottori Commercialisti

L'esercizio della professione di Dottore Commercialista è riconosciuto tra le professioni regolamentate e per poterlo svolgere è necessaria l'iscrizione in ordini o collegi, avendo il possesso di qualifiche professionali accertate, secondo l'art. 1, co. 1, lett. A) del D.P.R. 7 agosto 2012, n. 137, il cui oggetto è dettagliatamente descritto dall'art. 1 dell'Ordinamento professionale (D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139), ed è sottoposto ad una continua evoluzione normativa. Tale evoluzione impatta, da un lato, direttamente sull'oggetto della professione, cambiandone il campo di applicazione, dall'altro, indirettamente interviene sul contenuto della materia professionale, influenzata, naturalmente, dall'evoluzione del mercato e, in generale, dal sistema economico e sociale nel quale la professione viene esercitata.

Posteriormente all'emanazione dell'ultimo decreto legislativo citato, infatti, si sono susseguite alcune disposizioni di legge che hanno coinvolto ampiamente la professione del commercialista, estendendone l'oggetto e comprendendo una riserva a favore della Categoria.

La professione è da sempre stata soggetta a profondi mutamenti strutturali del tessuto imprenditoriale italiano. Basti pensare, come esempi, alla crisi del 2008, alla globalizzazione dei mercati e al cambiamento tecnologico guidato dalle nuove tecnologie informative e comunicative. Anche il recente lockdown ha rappresentato un nodo di evoluzione senza precedenti per gli studi commercialisti, ponendo loro davanti a sfide per lo più tecnologiche.

Secondo una ricerca del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili del 2014 (Di Nardo T., 2014), negli ultimi tempi si sta delineando una progressiva riduzione degli studi individuali, aspetto che non favorisce né l'associazionismo professionale, né la costituzione di *network*, lasciando spazio solamente alla semplice condivisione dello studio per abbattere costi operativi ed organizzativi. Non a caso, le indagini evidenziano che dal 2000 al 2007 i network professionali e le collaborazioni per sfruttare le economie di specializzazione si sono ampiamente diffusi, per poi subire un blocco non indifferente e una sempre più costante riduzione.

I risultati di una ricerca condotta dal Dott. Nicola Sciarra nel 2020 (Sciarra N. 2020) illustra la situazione del settore dei commercialisti nel modo seguente:

- standardizzazione del reddito: gli studi di settore, la tracciabilità finanziaria, i redditometri e tutti gli altri strumenti che oggi sono accessibili alle imprese, stanno



portano queste ultime ad avere sempre meno bisogno dei servizi tipicamente offerti dai commercialisti;

- aumento della concorrenza: si sta osservando una progressiva diminuzione dei prezzi da parte degli studi, influenzati dal comportamento e dalla forza contrattuale dei clienti che cercano in tutti i modi di risparmiare; naturalmente, ad un abbassamento dei prezzi si sta accompagnando anche una perdita della qualità di erogazione dei servizi offerti dagli studi professionali;
- diminuzione degli utili degli studi: la perdita continua di clienti, l'acquisizione di nuovi collaboratori per rispondere a nuovi adempimenti, l'abolizione della tariffa professionale, ecc. comportano la riduzione del fatturato;
- aumento della competenza delle imprese: i responsabili amministrativi, oggi, possiedono una base di competenze molto ricca, soprattutto se si considera l'importante supporto dato dai sistemi informatici, che permettono di avere accesso immediato a numerose informazioni, anche di natura fiscale;
- concorrenza al di fuori della professione: ne sono un esempio la maggiore digitalizzazione che coinvolge sempre di più alcuni dei servizi offerti dagli studi (prima tra tutti la dichiarazione dei redditi), unitamente al fatto che soggetti diversi dai commercianti, come le banche, stanno lentamente puntando all'ampliamento dei loro servizi, concentrandosi anche su quelli solitamente erogati dagli studi professionali.

In merito all'ultimo punto elencato, è opportuno aggiungere che il lavoro del commercialista, diversamente rispetto ad un tempo, durante il quale questa professione poteva essere praticata solamente da chi ottenesse un determinato titolo, oggi risulta essere molto più accessibile, a tal punto che numerosi servizi che prima venivano offerti solamente dagli studi possono essere erogati anche da professionisti con diversi titoli di specializzazione. Si può fare riferimento, come esempio, agli esperti contabili, i cui servizi solitamente erogati sono oggi offerti anche da professionisti con specializzazioni diverse dalla tradizionale iscrizione all'albo degli Esperti Contabili. Questo passaggio è stato reso possibile attraverso il cambiamento delle norme regolanti la professione del commercialista.

Tutto ciò si traduce in una perdita di monopolio dei commercialisti per tali attività, le quali hanno goduto, per un periodo, dell'appartenenza ad un'*elite* di professionisti, per poi diventare più accessibili anche come conseguenza ai cambiamenti dettati dalla digitalizzazione dei processi negli ultimi anni. I servizi inerenti alla dichiarazione dei redditi, attualmente, possono essere elargiti dallo Stato o dai Centri Autorizzati di Assistenza Fiscale

(CAAF), per non parlare del fatto che anche i privati possono decidere di cimentarsi nell'offerta di tali servizi. A meno che non siano richieste modifiche che comportino un certo livello di specializzazione, queste attività stanno sfuggendo di mano ai commercialisti, che si ritrovano protagonisti di una rivoluzione della professione senza precedenti. Con qualche eccezione: la fatturazione elettronica, diversamente da quanto si pensasse, ha in realtà aumentato il lavoro del commercialista, viste le diverse difficoltà incontrate dalle imprese, che lo chiamano ad intervenire di volta in volta per gestire ritardi, blocchi e altri disagi collegabili alle pecche del Sistema di Interscambio. La stessa fattura digitale, inoltre, non permette oggi la possibilità di creare automatismi sul fronte del bilancio, né tantomeno sulla liquidazione delle imposte, rendendo quindi ancora oggi indispensabile l'intervento del commercialista (Sciarra N., 2020).



*Figura 1. Evoluzione dell'ambiente economico in cui operano i dottori commercialisti.*

Spinte dal recente insediamento della tecnologia digitale all'interno del business, le PMI stanno automatizzando praticamente ogni fase della filiera amministrativa. I processi di

elaborazione della contabilità e degli adempimenti fiscali diventano sempre più digitalizzati e automatici, ma non sostituiscono la figura del commercialista, almeno nel breve periodo. La domanda di assistenza contabile e fiscale in relazione alle novità tecnologiche e alle semplificazioni normative non può essere trascurata dalle PMI; allo stesso tempo, però, recentemente si sta delineando la tendenza, sempre da parte delle PMI, ad aumentare la richiesta di nuovi servizi ad alto valore aggiunto per superare i limiti organizzativi e gestionali storici delle PMI italiane, come si vedrà di seguito nel presente paragrafo. Il timore diffuso tra i commercialisti è quello di sentirsi obbligati ad allontanarsi dall'attività contabile tradizionale, diventando figure a metà strada tra un consulente d'azienda e un esperto di *digital transformation*. Nella realtà, la situazione è ben più rosea di queste comprensibili paure: le novità normative e tecnologiche degli ultimi anni possono, e devono, essere da stimolo al cambiamento della professione. I nuovi strumenti di gestione digitale delle informazioni possono considerevolmente supportare il lavoro dei commercialisti e rendere l'attività di studio più competente nel mercato (Sciarra N., 2020). Uno dei passaggi fondamentali nell'evoluzione digitale del commercialista risiede proprio nella capacità di gestire, nel miglior modo possibile, i dati disponibili (*big data*), sfruttando le proprie competenze per elaborarli.

#### 1.2.1 L'esternalizzazione dei data center

Negli ultimi anni, molti studi, soprattutto quelli di dimensioni più grandi, hanno iniziato ad esternalizzare alcune delle attività di base all'estero, per la registrazione e la conservazione di dati e informazioni.

Se, da un lato, la digitalizzazione all'interno degli studi è sempre più pervasiva, dall'altro è necessario avere un'attenzione sempre più ferrea nella protezione dei dati: all'aumento del volume dei dati e della circolazione delle informazioni, i rischi collegati alla perdita di dati sensibili aumentano in modo esponenziale.

Al momento, la maggior parte degli studi non può contare su personale specializzato in IT che si occupi della gestione del dato, il che può risultare scomodo e rischioso tenendo conto che la professione permette di essere flessibili e di lavorare spesso da casa, dove le e-mail diventano il mezzo più utilizzato per scambiarsi informazioni, esponendo i professionisti a situazioni esterne che potrebbero minare la sicurezza del dato.

Alla luce di ciò, diventa sempre più evidente la necessità di massimizzare l'investimento nel digitale, non solo per proteggersi dalle possibili minacce, ma anche per tutti i vantaggi che ne derivano: l'impiego di risorse nella creazione di un'infrastruttura digitale funzionante consente agli studi una migliore comunicazione ed erogazione di servizi nei confronti dei

clienti, unitamente all'accesso a piattaforme di collaborazione che rinforzano i network con i professionisti e i partner. A tale investimento è inoltre opportuno associare una cultura e un'organizzazione che siano all'altezza di affrontare questo cambio di prospettiva (Villa E., 2022).

### 1.2.2 L'importanza di servizi ad alto valore aggiunto per le PMI italiane

L'indagine del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili del 2014 (Di Nardo T., 2014), nel delineare gli aspetti di mercato in cui si muove la professione del commercialista, riporta il contesto delle PMI italiane, evidenziando la difficoltà di quest'ultime ad adeguarsi ai mutamenti globali a causa della scarsa competitività del sistema, contribuendo all'indebolimento del tessuto produttivo italiano e determinando forti progetti di ristrutturazione che spesso si sono tradotti in chiusure aziendali e perdita di posti di lavoro.

Nel sistema produttivo italiano prevalgono modelli di *governance* semplificata, caratterizzati da un'elevata concentrazione di quote di proprietà, un controllo prevalentemente familiare e una gestione aziendale accentrata. Quasi i tre quarti delle microimprese e oltre il 60% delle piccole ed il 31% delle grandi sono controllate da una persona fisica o da una famiglia. La gestione di tipo manageriale è presente solamente nel 5% dei casi.

Ne consegue che, per la maggior parte delle PMI italiane, il profilo strategico e la conseguente performance aziendale sono fortemente condizionati dall'assetto proprietario e gestionale di tipo individuale e familiare.

Tali limiti e difficoltà del sistema imprenditoriale italiano ad adeguarsi rappresentano, contemporaneamente, il punto di forza e di debolezza della professione dei commercialisti, con ciò intendendosi che l'estrema frammentazione del tessuto produttivo e il carattere unifamiliare delle PMI italiane hanno rappresentato da sempre un punto di robustezza della professione, ma, contemporaneamente, sono proprio questi caratteri che ne hanno frenato l'evoluzione.

Gli studi commercialisti, infatti, mostrano tuttora una grande diffusione nel territorio italiano ma, allo stesso tempo, risultano per la maggior parte di piccole dimensioni e poco organizzati.

I fattori appena citati non sono gli unici ad aver contribuito alla mancata evoluzione della professione: la complessità normativa e la scarsa specializzazione verticale degli studi hanno inciso in modo negativo.

La costante legiferazione in materia economica e fiscale e l'adozione di politiche fiscali e amministrative anche conseguenti all'adeguamento alla regolamentazione europea in tema di mercato comune e attività d'impresa hanno generato un eccesso di regolamentazione con conseguente notevole aumento del numero e del costo degli adempimenti che non grava interamente sulle imprese, ma tende a ripartirsi tra imprese e professionisti e si traduce in una perdita secca di competitività dell'intero sistema economico.

Il progressivo crescere degli adempimenti fiscali e societari si è tradotto in un aumento della domanda di assistenza e consulenza da parte delle imprese e delle famiglie, alla quale si è dovuto far fronte con un incremento dei costi organizzativi e operativi dello studio, cui non è seguito un corrispondente aumento dei ricavi, che sono, invece, quasi sempre stati particolarmente rigidi rispetto alla domanda, a detrimento dei margini.

È evidente come queste considerazioni ostacolino la riorganizzazione dell'attività professionale. Di contro, però, la complessità normativa e lo sviluppo tecnologico che si stanno delineando in questo settore favoriscono una crescita di domanda di assistenza e consulenza, facendo crescere, al tempo stesso, un bisogno di "industrializzazione" di queste attività, anche per rispondere alla morsa competitiva delle società di consulenza e delle professioni non regolamentate. Nonostante l'ambiente competitivo del settore sembri essere carico di problematiche e sfide da affrontare, non sembrano mancare dunque le opportunità.

Ad esempio, ponendo l'attenzione sulle PMI più dinamiche e con elevato potenziale di crescita, inizia a delinarsi un nuovo fabbisogno di assistenza e consulenza volto alla gestione e allo sviluppo dell'azienda; attività che il tradizionale studio di consulenza contabile e fiscale non è sempre in grado di soddisfare. Non è difficile intuire come questa nuova esigenza rappresenti un'ottima opportunità per gli studi commercialisti, che solo recentemente è diventata oggetto di analisi. Il rapporto con i finanziatori esterni alle PMI è cambiato, e oggi più di prima sta nascendo l'esigenza di una nuova professionalità che sia in grado di fornire informazioni di natura quantitativa e qualitativa che la banca utilizza per definire un giudizio di solvibilità in linea con le proprie politiche di rischio. Gestendo qualitativamente i dati delle PMI, i commercialisti potrebbero svolgere il ruolo di consulenti per le aziende, supportandole nell'abbattimento dei costi di finanziamento e favorendo l'incontro tra PMI e banche.

Ancora: le mutate tecnologie possono essere di supporto per i commercialisti verso una maggiore attenzione sul *core business* aziendale, e possono coinvolgerli quali professionisti esperti nella conoscenza dei fatti aziendali e di controllo di gestione dei processi nelle PMI.

Il mondo fortemente interconnesso in cui si trovano le PMI porta quest'ultime a muoversi in un contesto molto dinamico e per questo incerto, il che le porta ad aver bisogno di una consulenza aziendale specifica. Proprio qui nasce un fabbisogno che può portare molto valore aggiunto ai commercialisti, dal momento che hanno la possibilità di intercettare immediatamente le esigenze delle PMI, in quanto loro primi interlocutori di fiducia. Le PMI devono essere aiutate a governare l'innovazione dettata dall'ambiente in continua evoluzione, e i commercialisti possono essere i nuovi strateghi di questa corsa al cambiamento, cogliendo l'opportunità di trasformare i propri servizi in attività orientate allo sviluppo, affiancandole a quelle di assistenza più comuni.

È necessario andare oltre il paradigma che vede la contabilità ed il fisco come attività principali degli studi, ampliando le competenze per fornire migliori servizi di consulenza, ad esempio per la gestione della crisi d'impresa, per la consulenza aziendale, la business intelligence, e altro ancora.

L'opportunità qui evidenziata per gli studi di professionisti risiede proprio in una specializzazione verticale dei servizi offerti, andando a delinearci, accanto alla figura del tradizionale commercialista fiscalista, quella del commercialista aziendalista, ossia un professionista in grado di svolgere, dall'esterno, determinate funzioni manageriali a supporto della gestione dello sviluppo delle PMI. Il commercialista dovrebbe aspirare a mettere a disposizione le proprie competenze a supporto degli amministratori aziendali, in modo da far prendere loro migliori decisioni. È sicuramente un'opportunità da non perdere, che non snatura il ruolo della professione, mantenendone i connotati di esperienza in aspetti contabili, finanziari e giuridici nella gestione economica dell'azienda.

In contrapposizione all'opportunità appena evidenziata, si rileva, da parte degli studi commercialisti, che pur presentano un forte interesse verso la consulenza aziendale, una forte resistenza, sia su un piano culturale che operativo, a muoversi verso tale contesto. Un aspetto frenante, dunque, che si affianca alle incertezze del contesto normativo in cui i professionisti operano. Con l'evoluzione dei mercati, normative sempre più stringenti e con l'avvento delle nuove tecnologie, infatti, oggi esistono nuove opportunità che solamente un professionista preparato è in grado di affrontare ed implementare. Sono tanti i commercialisti che non si sono resi conto che qualcosa stia cambiando, perdendo importanti opportunità. L'avvento di internet, ad esempio, ha modificato il mercato in modo davvero profondo, creando allo stesso tempo occasioni e minacce difficili da prevedere.

Il lockdown e le altre misure introdotte per contenere la pandemia sono state un'importante forza motrice di cambiamento, dando dimostrazione del fatto che i freni all'innovazione (digitale in questo caso) possono essere superati in poco tempo.

Ciò che emerge con chiarezza secondo l'indagine statistica svolta dalla Fondazione Nazionale degli Studi Commercialisti nel 2014, dunque, è proprio la scarsa propensione alla specializzazione verticale dei singoli studi che, nella maggior parte dei casi, continuano a limitarsi ad attività di base quali, ad esempio, la consulenza continuativa a clienti stabili in materia contabile e fiscale. È importante fare chiarezza e tenere bene a mente che, con quanto si sta esponendo finora, non si intende screditare il modello tradizionale che rappresenta il *core business* degli studi commercialisti e che tuttora dà valore alla professione, bensì si vuole mettere in luce anche l'attuale ed embrionale tendenza dei professionisti a sentire la necessità di ampliare le proprie competenze e la propria offerta di consulenza.

### 1.2.3 La necessità di un cambio di paradigma

Conseguentemente alla crisi e ai costanti e repentini cambiamenti di paradigma del mercato in cui operano i commercialisti, comincia ad essere sempre più urgente ed evidente la necessità di modificare i modelli di business degli studi, con particolare riferimento al target di clienti, ai prodotti offerti e ai processi necessari per creare valore all'interno e all'esterno dello studio.

La sfida strategica imposta dalla globalizzazione, in primo luogo, accresce la necessità di perseguire strategie di leadership di prezzo e quindi di standardizzazione di tali processi e dei prodotti all'interno di un percorso di crescita dimensionale per sfruttare le economie di scala.

Le sfide presenti all'interno del settore analizzato (Bagnoli C., Biloslavo R., 2012) impongono alle imprese di modificare il proprio modello di business tramite un'innovazione strategica, che si realizza attraverso un'innovazione simultanea a livello di prodotto e di processo, ovvero:

- offerta in senso ampio: creazione di un'offerta di servizi nuova e orientata verso nuovi mercati; e
- assetto aziendale in senso stretto: riprogettazione dell'organizzazione e dei processi degli studi commercialisti, comprendendo anche possibili integrazioni verticali od orizzontali attraverso alleanze strategiche.

La riorganizzazione dei processi, per poter essere attuata, deve conseguire una ridefinizione dell'attuale modello di business degli studi, ponendosi le seguenti domande:

- chi potrebbero essere i nostri clienti?

- che cosa dovremmo offrire loro?
- come potremmo fornirglielo con efficacia ed efficienza?

Tramite questi quesiti è possibile individuare un gap nel posizionamento strategico dello studio, che è necessario colmare attraverso un'innovazione strategica. I servizi di consulenza aziendale, quali la pianificazione finanziaria, la gestione del rischio e delle risorse umane, per citarne alcuni, sono infatti un'area di crescita fondamentale per gli studi, che può essere raggiunta partendo dai loro punti di forza: competenza tecnica, prossimità al cliente, tempestività del lavoro svolto, rapporto fiduciario con il cliente. In merito a quest'ultimo punto, non va dimenticato che le piccole-medie imprese italiane fanno spesso affidamento a supporti esterni per rispondere alle richieste imposte soprattutto a livello normativo, e tali supporti ricadono, nella maggior parte dei casi, nei piccoli e medi studi professionali (PMS). Ciò che fornisce ai PMS una via preferenziale quando si tratta di soddisfare i bisogni delle PMI è proprio la capacità dei primi di relazionarsi e comprendere appieno la limitatezza delle competenze e risorse a disposizione delle seconde, potendo gli studi risolvere le richieste imposte da una normativa in continua evoluzione (*servizi pull*) in materia contabile e fiscale, così come quelle imposte da un contesto competitivo in continua evoluzione (*servizi push*), supportando le PMI nel riconoscere la necessità di modificare ed innovare le proprie strategie (Bagnoli & Biloslavo, 2012).

A dimostrazione della resistenza degli studi nel fare i primi passi verso un nuovo modello di business, l'indagine qui presa in considerazione (Di Nardo T., 2014) indaga sulla specializzazione di cinque diversi cluster, il più numeroso dei quali (composto da 1.565 professionisti, pari al 52% del totale del campione considerato nell'indagine<sup>1</sup>) è rappresentato da studi medio-piccoli che non presentano un particolare profilo specialistico, come rappresentato dalla seguente tabella, che identifica come attività maggiormente offerte da questa tipologia di studi la consulenza fiscale (98,5%) e il supporto in merito a contabilità, bilancio e revisione (95,9%).

<sup>1</sup> Fondazione Nazionale dei Commercialisti, Organizzazione dello studio e specializzazione professionale: indagine statistica sui Commercialisti (Tommaso di Nardo, 2014, pp. 46-57). L'indagine statistica individua cinque cluster: i) professionisti che svolgono prevalentemente attività sussidiarie; ii) professionisti che presentano bassi livelli di specializzazione; iii) professionisti che svolgono prevalentemente incarichi professionali in studi medio-grandi; iv) professionisti che svolgono prevalentemente attività di base in studi medio-piccoli; v) professionisti che svolgono consulenza specialistica e attività sussidiarie. Si riporta di seguito una tabella esplicativa:

Cluster	1	2	3	4	5
Numerosità	59	503	307	1.565	575
% sul totale	2,0	16,7	10,2	52,0	19,1



Materie	Sesso		Classi di età			Totale
	F	M	≤40	41-60	>60	
Ambiente	0,6%	1,1%	0,5%	1,0%	1,2%	0,9%
Amministrazione e gestione del personale	17,1%	19,8%	11,2%	20,5%	28,1%	18,9%
Appalti, edilizia e urbanistica	1,0%	3,9%	1,5%	3,0%	6,0%	2,9%
Terzo settore	9,5%	13,3%	8,2%	13,9%	10,2%	12,1%
Consulenza giuslavoristica	2,9%	6,3%	4,0%	5,2%	7,8%	5,2%
Consulenza fiscale	98,6%	98,5%	98,8%	98,6%	97,6%	98,5%
Consulenza per agevolazioni fiscali	23,8%	23,8%	27,9%	22,8%	19,8%	23,8%
Contabilità, bilancio e rev.	96,5%	95,6%	96,8%	95,9%	94,0%	95,9%
Contenzioso tributario	43,0%	58,6%	49,8%	53,4%	62,9%	53,5%
Contrattualistica	21,3%	28,4%	24,6%	25,9%	30,5%	26,1%
Diritto Societario	52,7%	62,2%	64,4%	58,0%	52,1%	59,0%
Diritto amministrativo	7,4%	6,6%	5,0%	6,9%	11,4%	6,9%
Diritto civile e processuale	1,6%	2,6%	2,2%	1,2%	8,4%	2,2%
Diritto di famiglia	3,5%	3,3%	2,0%	3,1%	7,8%	3,3%
Diritto industriale	0,2%	0,9%	0,5%	0,6%	1,2%	0,6%
Diritto penale e processuale	0,8%	0,4%	0,2%	0,5%	1,2%	0,5%
Enti locali	8,3%	16,2%	9,5%	15,1%	14,4%	13,6%
Fallimento e procedure concorsuali	11,8%	11,7%	14,4%	10,0%	15,6%	11,7%
Finanza e controllo di gestione	5,0%	5,4%	5,7%	5,2%	4,2%	5,3%
Fiscalità e commercio internazionale	3,1%	3,9%	5,0%	3,5%	1,2%	3,7%
Igiene, medicina e sicurezza del lavoro	0,2%	0,6%	0,2%	0,6%	0,0%	0,4%
Locazione, condominio e compravendita	22,7%	21,6%	20,6%	22,9%	19,8%	22,0%
Mediazione	13,0%	12,3%	11,7%	13,4%	9,0%	12,5%
Responsabilità civile e assicurazioni	0,4%	0,7%	0,2%	0,5%	1,8%	0,6%
Marketing e comunicazione	2,1%	0,7%	2,7%	0,7%	0,0%	1,2%
Gestione d'impresa	8,3%	9,2%	8,0%	9,0%	10,8%	8,9%
Sanità	0,6%	0,3%	0,2%	0,4%	0,6%	0,4%
Altro	0,6%	1,5%	1,0%	1,3%	1,2%	1,2%

Figura 2. Aree di specializzazione degli studi medio-piccoli. Fonte: Di Nardo T., (2014).

### Aree di specializzazione degli studi medio-piccoli

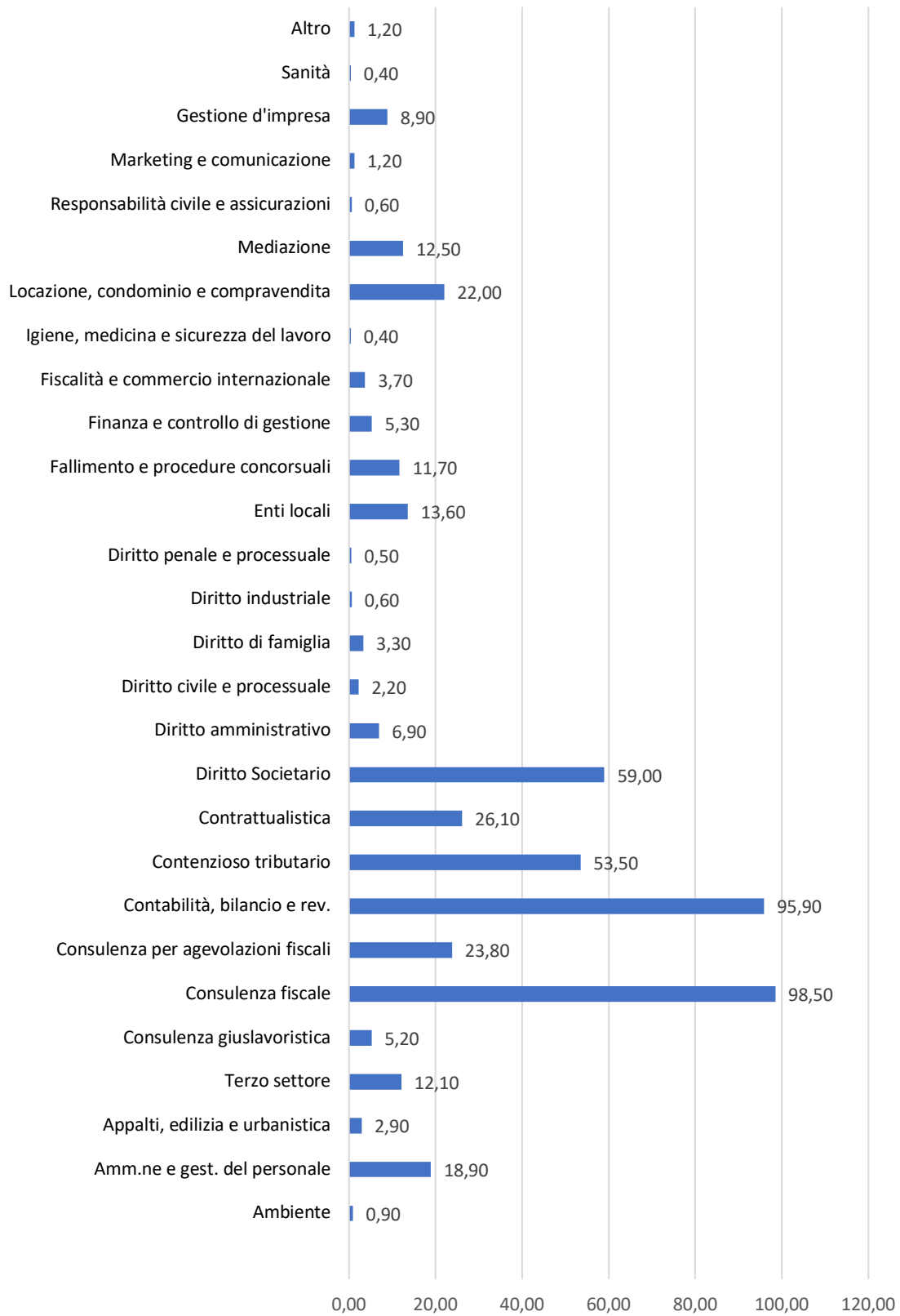


Figura 3. Aree di specializzazione degli studi medio-piccoli. Rappresentazione grafica.

Contemporaneamente, però, esiste un altro cluster – più piccolo di quello appena descritto, ma secondo per numerosità – che raggruppa professionisti specializzati (575 professionisti, pari a circa il 19% del totale del campione considerato). Indipendentemente dalla tipologia e dalla grandezza dello studio, emerge un profilo specialistico fortemente orientato all'impresa, con un forte posizionamento nell'ambito del diritto societario e della gestione d'impresa. Come per il cluster precedente, viene fornita una tabella illustrativa:

Materie	Sesso		Classi di età			Totale
	F	M	≤40	41-60	>60	
Ambiente	4,2%	3,1%	4,2%	3,4%	0,0%	3,3%
Amministrazione e gestione del personale	22,9%	22,0%	21,7%	21,7%	27,7%	22,2%
Appalti, edilizia e urbanistica	10,2%	15,4%	14,7%	14,9%	8,5%	14,3%
Terzo settore	27,1%	26,4%	26,6%	27,4%	19,1%	26,5%
Consulenza giuslavoristica	2,5%	9,0%	8,4%	7,0%	10,6%	7,7%
Consulenza fiscale	97,5%	96,7%	97,2%	96,9%	95,7%	96,9%
Consulenza per agevolazioni fiscali	53,4%	46,6%	59,4%	44,4%	42,6%	48,0%
Contabilità, bilancio e rev.	98,3%	97,4%	97,9%	97,4%	97,9%	97,6%
Contenzioso tributario	59,3%	63,3%	63,6%	61,1%	70,2%	62,5%
Contrattualistica	61,9%	71,2%	60,8%	72,8%	66,0%	69,3%
Diritto Societario	82,2%	88,1%	86,0%	86,7%	91,5%	86,9%
Diritto amministrativo	16,9%	17,8%	17,5%	16,7%	25,5%	17,6%
Diritto civile e processuale	10,2%	7,3%	7,0%	7,6%	12,8%	7,9%
Diritto di famiglia	5,9%	7,5%	3,5%	7,3%	17,0%	7,2%
Diritto industriale	1,7%	3,3%	2,1%	2,1%	12,8%	3,0%
Diritto penale e processuale	0,8%	0,9%	0,7%	1,0%	0,0%	0,9%
Enti locali	14,4%	18,7%	9,8%	20,1%	23,4%	17,8%
Fallimento e procedure concorsuali	19,5%	18,7%	22,4%	18,3%	12,8%	18,8%
Finanza e controllo di gestione	52,5%	59,3%	65,7%	54,3%	63,8%	57,9%
Fiscalità e commercio internazionale	20,3%	20,9%	25,2%	19,3%	19,1%	20,8%
Igiene, medicina e sicurezza del lavoro	2,5%	3,7%	4,2%	3,1%	4,3%	3,5%
Locazione, condominio e compravendita	42,4%	44,4%	44,8%	44,6%	36,2%	44,0%
Mediazione	19,5%	20,4%	21,7%	20,4%	14,9%	20,2%
Responsabilità civile e assicurazioni	3,4%	2,6%	3,5%	2,3%	4,3%	2,8%
Marketing e comunicazione	11,9%	10,8%	17,5%	9,1%	6,4%	11,0%
Gestione d'impresa	53,4%	65,5%	62,2%	61,6%	76,6%	63,0%
Sanità	2,5%	3,1%	2,1%	3,7%	0,0%	3,0%
Altro	5,9%	2,2%	4,2%	2,6%	2,1%	3,0%

Figura 4. Aree di specializzazione degli studi che esercitano attività di consulenza specialistica. Fonte: Di Nardo T., (2014).

## Aree di specializzazione degli studi che esercitano attività di consulenza specialistica

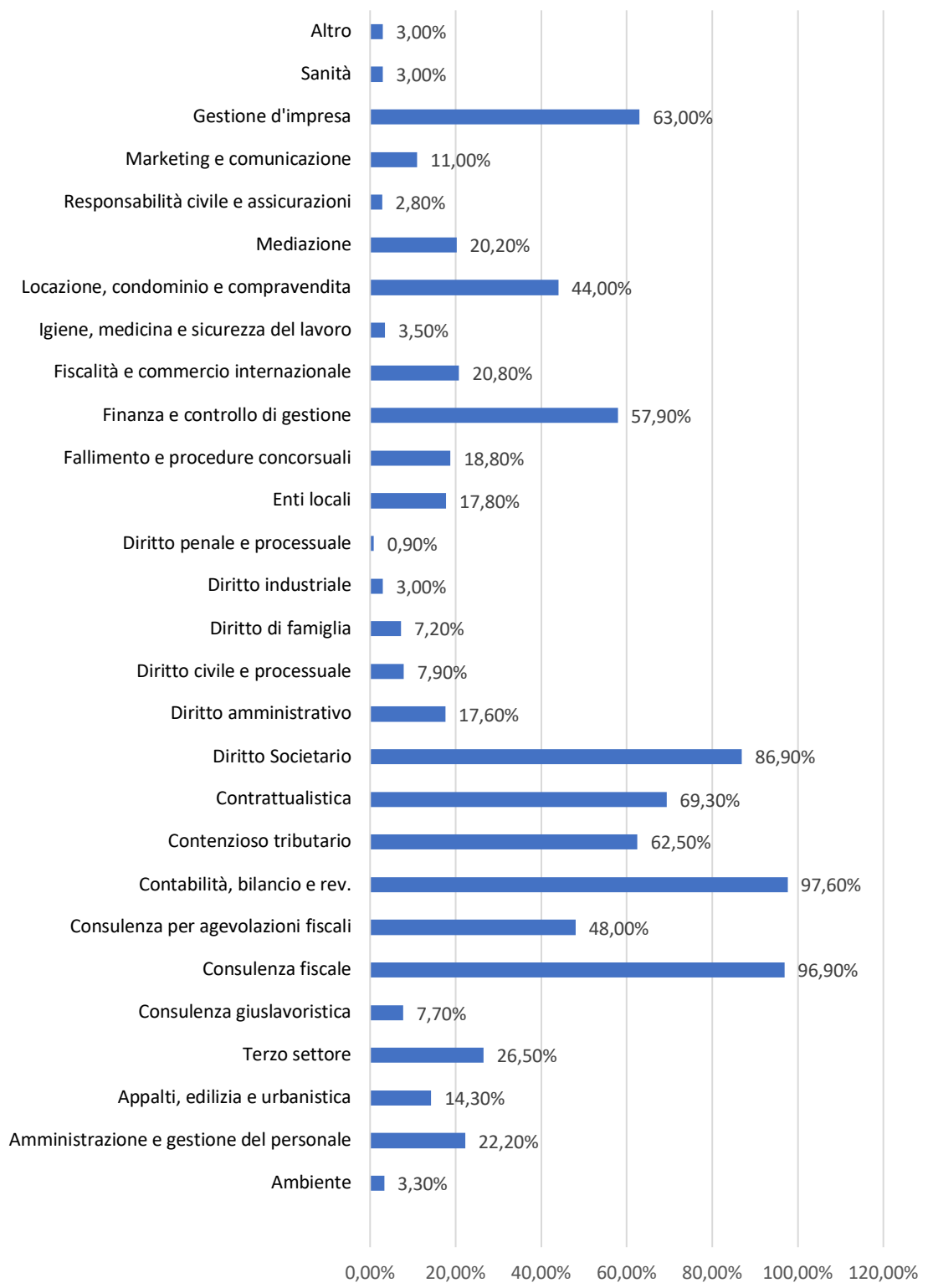


Figura 5. Aree di specializzazione degli studi che esercitano attività di consulenza specialistica. Rappresentazione grafica.

Ciò che può concludersi da quanto appena considerato è che la professione dei commercialisti può diventare più multiforme, senza togliere spazio alla consulenza fiscale e contabile, cercando di aprire nuove strade seguendo l'evoluzione del mercato da cui stanno emergendo nuove esigenze.

Per portare i PMS a perseguire questo obiettivo è necessario lavorare sull'avvio di nuovi processi che permettano agli studi di specializzarsi verticalmente per cogliere le opportunità di mercato e mettere in atto le azioni necessarie per poter creare un servizio che le soddisfi, senza perdere il controllo delle attività tradizionali che rappresentano ancora un punto di forza e un'importante fonte di reddito.

Emerge la necessità, per completare il quadro generale, di spostare l'attenzione sul mercato al quale gli studi commercialisti si rivolgono, facendo riferimento, in questo caso, soprattutto al mondo delle PMI. Per delineare i punti di forza e di debolezza di un settore, infatti, è fondamentale focalizzare l'analisi anche sulla domanda presente all'interno di esso.

Anche le PMI (Bagnoli C., Biloslavo R., 2012), analogamente agli studi, si trovano immerse nello stesso mondo dinamico e in costante cambiamento, avendo bisogno, anch'esse, di comprenderne le regole e di adattarsi tramite innovazioni strategiche. Si può delineare un circolo vizioso nel quale l'imprenditore necessita di accorgersi del bisogno di innovare la propria strategia, ma esso si rivolge a supporti esterni solamente per soddisfare esigenze già riconosciute, ad esempio per rispondere a richieste imposte a livello normativo. Tale circolo, solitamente, si interrompe quando una riduzione delle performance aziendali rende palese l'urgenza di un'innovazione strategica. In questo momento, tuttavia, la situazione risulta solitamente così compromessa da rendere impossibile l'avvio di un cambiamento.

Da qui, emerge la possibilità, per gli studi commercialisti, di operare quali promotori dell'innovazione strategica all'interno delle PMI, sfruttando il rapporto di fiducia e la prossimità geografica e operativa evidenziate in precedenza per aiutarle a rendersi conto del bisogno di innovare e cambiare le regole del gioco, fungendo da supporto per l'instaurazione di processi di innovazione strategica (Bagnoli C., Biloslavo R., 2012).

Il tema, a questo punto, diventa capire a quali esigenze i nuovi servizi degli studi commercialisti vogliono rispondere, data l'opportunità e la necessità di ampliare la loro offerta per raggiungere significative economie di scopo così da mantenere inalterata la loro profittabilità e, ancor prima, la loro centralità come supporti esterni alle PMI (Marriott e Marriott, 2000).

Secondo l'*International Federation of Accountants* (Blackburn e Jarvis, 2010), per gli studi commercialisti si presenta l'importante opportunità di sviluppare le proprie competenze superando, pur mantenendole all'interno dei servizi offerti, quelle a supporto di contabilità, revisione e servizi fiscali diventando veri e propri «professionisti della conoscenza»:

*“If accountants are to broaden their services on offer, the literature stresses that they will have to develop their multidisciplinary and skills base over and above bookkeeping, tax preparation and audit and move from being accounting technicians to be knowledge professions”.*

Tale processo, allo stesso tempo, non deve portare lo studio commercialista ad essere inteso come una sorta di “medico di base” che conduce il proprio business solo grazie al rapporto fiduciario e alla sua prossimità/tempestività, generalizzando così la professione. Anzi, deve portare gli studi a specializzarsi nell'offerta di alcuni dei servizi di consulenza aziendale caratterizzati da un basso livello di standardizzazione, delineando processi standard per le attività già esistenti ottimizzando i comportamenti, i ruoli e le azioni svolte all'interno dello studio per essere pronti a focalizzarsi su servizi che possono rappresentare maggiore valore.

Questo obiettivo può essere raggiunto ragionando prima di tutto sul miglioramento dei modelli di business degli studi e concentrandosi principalmente sulla catena del valore, in modo tale da intervenire sulla loro operatività a breve e a lungo termine per innescare una cultura volta al cambiamento e all'intercettazione di nuove opportunità. Rendendo più efficiente l'attuale modello di business, inoltre, è possibile liberare spazio, all'intero dello studio commercialista, per pensare al lancio strategico di nuovi servizi che vengono percepiti come fondamentali per accompagnare le PMI verso un percorso di crescita organizzativa e culturale. Oggetto del seguente capitolo, dunque, sarà l'analisi degli attuali modelli di business applicati all'interno degli studi, in modo da avere un'idea di quali siano gli attuali processi funzionanti e da impostare una base di partenza per poter determinare, nei capitoli successivi, una nuova proposta di modello da perseguire.

## 2. I MODELLI DI BUSINESS DEGLI STUDI

Comprendere dove ci si trova è il punto di partenza per intraprendere un cammino di miglioramento. Avere la capacità di analizzare la propria operatività con chiarezza e giudicarla oggettivamente, senza fare sconti, è un'ottima abitudine da acquisire se si vuole sfidare lo status quo e i pigri pregiudizi secondo i quali frasi del tipo «non si può fare» e «si è sempre fatto così» sono all'ordine del giorno.

Per poter capire al meglio il contesto in cui operano gli studi commercialisti, dunque, è fondamentale riuscire a delineare un modello di business che possa sintetizzare, nel miglior modo possibile, l'attuale clientela a cui gli studi si rivolgono, la proposta di valore offerta, i canali attraverso cui questa è recapitata ai clienti e le relazioni con quest'ultimi, i processi che generano ricavi per i professionisti, le risorse chiave utilizzate per offrire e distribuire gli elementi appena elencati, le attività chiave e la struttura dei costi che ne deriva.

Prima di proseguire, è utile fare una distinzione tra tre macrocategorie entro le quali, solitamente, possono essere fatti rientrare i servizi offerti dagli studi. Si possono distinguere servizi di primo livello (quali paghe, cedolini, dichiarazioni dei redditi...), di secondo livello (servizi tipicamente di contabilità e redazione del bilancio) e di terzo livello, più specialistici rispetto alle altre due categorie (fusioni, scissioni, acquisizioni...). È importante tenere a mente che, ad oggi, gli studi non considerano tale ripartizione quando delineano la loro proposta di valore.

Con la dinamicità dei tempi e la continua evoluzione dell'ambiente in cui operano i commercialisti, si è venuta a formare un'eterogeneità di studi che obbliga a suddividere gli stessi in due gruppi specifici: studi personali e studi strutturati (con una prevalenza dei primi rispetto ai secondi). Tale ripartizione viene proposta da uno studio pubblicato nella *Rivista dei Dottori Commercialisti*, a cura dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano (Bagnoli C., Biloslavo R., 2012). Ne deriva un'identificazione specifica dei modelli di business rappresentativi delle due tipologie di studio, che presentano, naturalmente, una serie di analogie, ma si differenziano per alcuni aspetti legati principalmente alla dimensione e alla capacità organizzativa degli studi identificati; come si può capire dal nome, infatti, gli studi strutturati presentano dimensioni significativamente maggiori rispetto a quelli personali. Solitamente, attività di primo livello vengono svolte dagli studi strutturati, in quanto richiedono un numero di ore elevato come conseguenza del volume con cui tipicamente si presentano – dedicare tempo e risorse a tale attività sarebbe

difficile per gli studi personali di piccole dimensioni con un numero minimo di dipendenti, tant'è che questi ultimi in diversi casi sono gestiti da una singola persona.

Attività di secondo e terzo livello, invece, possono essere svolte sia da studi personali che da studi strutturati, e anzi è molto probabile che i primi decidano di dedicarsi esclusivamente ad attività specialistiche (terzo livello) in quanto, come si vedrà prossimamente, si presentano in quantità inferiore rispetto alle attività relative alla contabilità e al bilancio, e per questo meglio gestibili da poche persone.

## 2.1 Il Business Model Canvas

Il Business Model Canvas (“BMC”) è lo strumento migliore per descrivere, analizzare e progettare i modelli di business. Esso descrive la logica in base alla quale un’organizzazione crea, distribuisce e cattura valore. Il BMC permetterà di descrivere ed esaminare con attenzione il modello di business dell’organizzazione degli studi commercialisti, e può diventare un linguaggio condiviso che consente di descrivere ed analizzare in modo semplice il contesto operativo nel quale operano gli studi, permettendo, allo stesso tempo, di individuare e creare nuove alternative strategiche. È un linguaggio condiviso che permette, tra i vari aspetti, di mettere in discussione in modo sistematico i presupposti di qualsiasi modello di business e fare innovazione con successo: negli ultimi anni stanno emergendo innumerevoli modelli di business innovativi e si stanno sviluppando settori completamente nuovi. Anche i modelli di business degli studi stanno sperimentando la necessità di un cambiamento al fine di reinventarsi o, comunque, migliorare specifici aspetti del proprio modo di fare business: l’innovazione di tali modelli consiste nel miglioramento della proposta di valore per le aziende, i clienti e la società.

Un *Business Model* può essere descritto al meglio attraverso nove elementi costitutivi di base che mostrano la logica con cui un’azienda intende creare valore. I nove elementi ricoprono le quattro principali aree di un business:

- clienti;
- offerta;
- infrastrutture;
- solidità finanziaria.



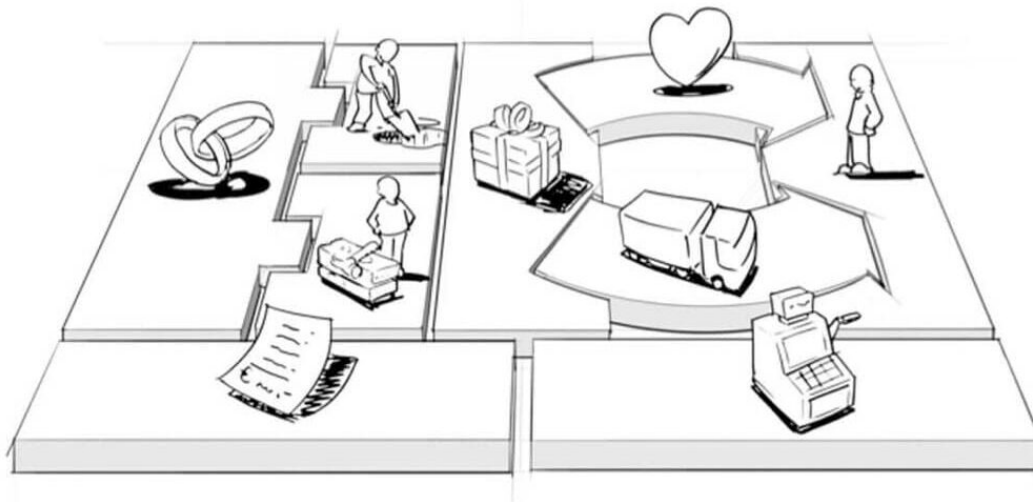


Figura 6. Struttura del Business Model Canvas

La parte sinistra del BMC riguarda le attività interne degli studi che permettono di costruire valore per il cliente, mentre la parte destra si focalizza sul trasferimento di tale valore al cliente finale. Partiremo da una visione di insieme del BMC degli studi commercialisti, e successivamente andremo ad analizzare più nel dettaglio la parte sinistra del modello con un altro strumento di grande utilità: l'*Operating Model Canvas*.

### 2.1.1 Il BMC degli studi personali

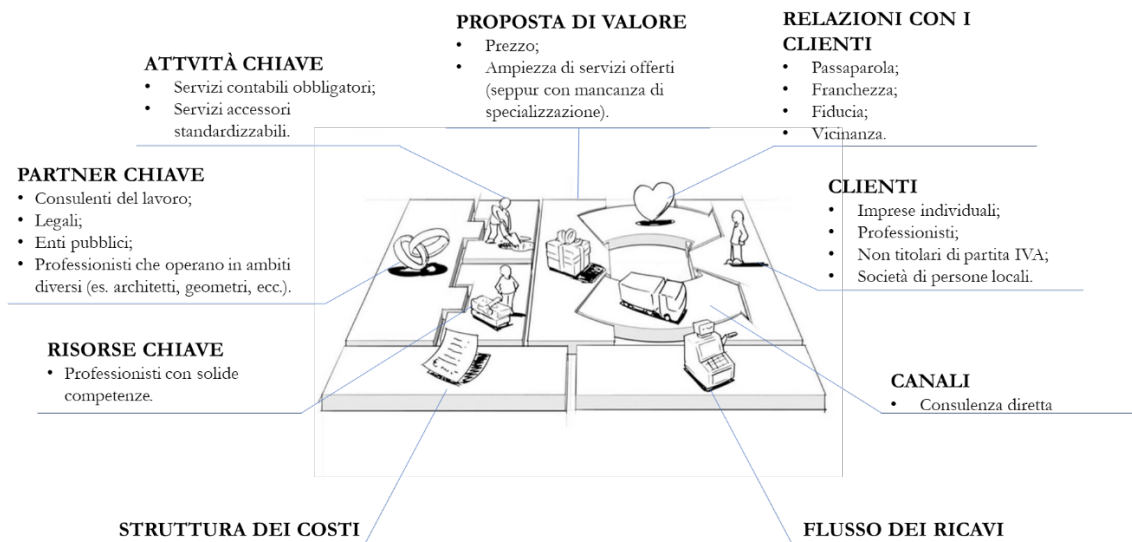


Figura 7. Business Model Canvas degli studi personali

La clientela di riferimento di questi studi si identifica perlopiù in professionisti ed imprese individuali. La provenienza dei clienti è quasi esclusivamente locale, con un'evidente concentrazione di non titolari di partita iva e società di persone.

L'approccio adottato dagli studi personali nei confronti dei loro clienti è basato sulla franchezza, metodo che ritorna estremamente utile per far notare situazioni di crisi in tempi brevi nelle imprese individuali o nelle società di persone. Naturalmente, questo metodo gioca a favore di un rapporto di fiducia profondo tra i commercialisti e i soggetti che si affidano a loro, aspetto che, a sua volta, è fondamentale per instaurare il passaparola necessario per acquisire nuovi clienti.

I servizi maggiormente offerti dagli studi personali riguardano l'elaborazione delle buste paga e di gestione del personale, a cui, ovviamente, si aggiungono i lavori connessi ad aspetti contabili e di bilancio. In questo contesto, il prezzo e la prossimità ai clienti risultano essere un'importante fonte di vantaggio competitivo, accompagnati da un'ampiezza di servizi offerti, seppur si tratti di attività di base che lasciano intravedere una mancanza di specializzazione. Gli studi personali, inoltre, possono anche decidere di dedicare la loro attività a determinati tipi di servizi specialisti, siano essi servizi riguardanti l'ambito delle fusioni, dei fallimenti, ecc.

In ogni caso, a prescindere dalla dimensione dello studio, un fattore critico di successo per l'attività dei commercialisti deve essere riconosciuto nella rapidità di risposta alle richieste del cliente, nella precisione, correttezza e affidabilità dei servizi offerti, oltre all'erogazione di servizi personalizzati.

La consulenza da parte degli studi personali viene offerta soprattutto direttamente: la collaborazione con eventuali *partner* (quali, ad esempio, altri dottori commercialisti, consulenti aziendali, avvocati) è quasi assente, mentre è più presente la relazione con i consulenti del lavoro e altri professionisti (geometri, architetti, ecc.) che giustamente non contribuiscono a dare supporto alla fornitura di servizi di consulenza aziendale, soprattutto quando si parla di servizi innovativi. Altri partner chiave possono essere riconosciuti nei legali, negli avvocati e negli enti pubblici, che contribuiscono all'attività dello studio fornendo documentazioni, aggiornamenti sulle novità normative e supporto nell'interpretazione della Legge.

Le risorse considerate maggiormente distintive in questo ambiente sono principalmente umane; si fa riferimento, in questo caso, a tutti i professionisti che collaborano all'interno dello studio. Si tratta di professionisti con solide competenze, e sono i diretti contributori alla creazione del valore per il cliente: senza le loro conoscenze, non sarebbe possibile erogare

i servizi al cliente finale. Un ruolo importante è giocato anche dalla gestione delle risorse finanziarie, tale da permettere dilazioni di pagamento o anticipazione di pagamenti a nome dei clienti.

## 2.1.2 Il BMC degli studi strutturati

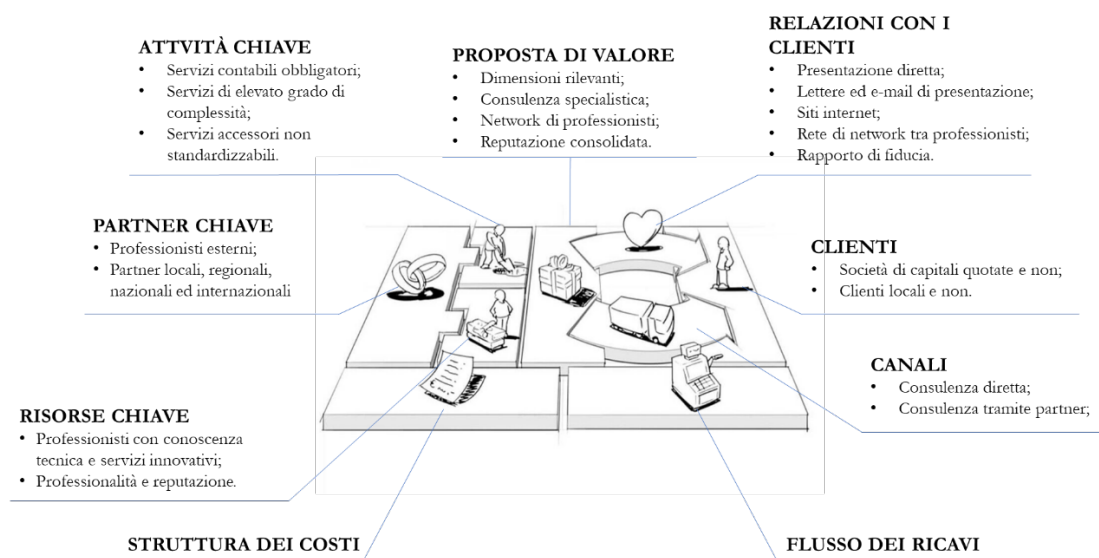


Figura 8. Business Model Canvas degli studi strutturati

Gli studi strutturati sono dotati di dimensioni necessarie per mobilitare risorse interne e avviare processi di cambiamento, essendo più favorevoli a riconfigurare le competenze per rispondere più rapidamente ai cambiamenti di mercato. La propensione al cambiamento è attribuibile anche ad una delle loro caratteristiche principali, ossia il possesso di un intento strategico che permette loro di lavorare per il raggiungimento di un obiettivo ben definito e creare, attorno ad esso, le competenze necessarie per ottenerlo. Si fa qui riferimento alle capacità dinamiche, intese come abilità ad integrare, costruire e riconfigurare tali competenze interne ed esterne per adattarsi velocemente ai cambiamenti. Le capacità dinamiche riflettono quindi l'abilità, da parte dell'organizzazione, di raggiungere nuove forme di vantaggio competitivo derivanti dalla posizione all'interno del mercato e dalla dipendenza di percorso (*path dependence*), intesa come concezione secondo la quale piccoli eventi del passato, anche se non più rilevanti, possono avere conseguenze significative in tempi successivi. Una volta raggiunte tali capacità, si può innescare un circolo virtuoso che permetta di offrire servizi sempre più redditizi ad una base di clienti maggiore nel tempo.

Ne deriva che la clientela alla quale gli studi strutturati si rivolgono risulta più eterogenea, organizzata e di provenienza non solo locale. Non a caso, la quota maggiore di fatturato

viene raggiunta tramite i servizi offerti a società di capitali non quotate, in quanto più propense a ricercare servizi di consulenza più specialistici. I soggetti che usufruiscono della consulenza degli studi strutturati comprendono soprattutto aziende preparate ad affrontare ragionamenti complessi, dando spazio alla possibilità di instaurare una collaborazione costruttiva con i commercialisti (anche qui il rapporto di fiducia permea in modo considerevole).

Per acquisire nuovi clienti, questa tipologia di studi utilizza mezzi di comunicazione ben strutturati. I più comuni sono la presentazione diretta a potenziali clienti, lettere ed e-mail di presentazione, siti internet e l'appoggio ad altre tecnologie informatiche.

I servizi offerti dagli studi strutturati sono meno standardizzabili rispetto a quelli degli studi personali. Le attività che apportano maggiore fatturato sono identificabili nell'amministrazione e liquidazione di aziende, di patrimoni e di singoli beni, di assistenza nelle procedure concorsuali, e soprattutto nell'erogazione di servizi innovativi di consulenza contrattuale e legislativa, strategica, organizzativa e di controllo finanziario. Spesso, gli studi strutturati assumono le funzioni di sindaco e revisore all'interno delle società.

Fonte di vantaggio competitivo per gli studi strutturati sono la dimensione maggiore, il tipo di clientela e la relazione instaurata con essa, l'immagine e la fornitura di servizi innovativi, seppur con peso modesto, come evidenziato nella tabella sottostante, i cui dati sono estrapolati dalla ricerca condotta dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti nel 2014, a cura di Tommaso di Nardo (nello specifico, in questa sezione si riporta l'analisi per gli studi medio-grandi, presi in considerazione in quanto ritenuti più simili, per dimensioni e tipologia di attività, agli studi strutturati oggetto della presente analisi):

<b>Area di specializzazione</b>	<b>Percentuale sul totale</b>
Consulenza fiscale	96,7%
Contabilità, bilancio e revisione	96,1%
Diritto Societario	81,7%
Fallimento e procedure concorsuali	87,6%
Contrattualistica	46,1%
Gestione di impresa	17,3%
Consulenza per agevolazioni fiscali	17,0%
Amministrazione e gestione del personale	15,7%
Finanza e controllo di gestione	13,4%
Marketing e comunicazione	0,7%

*Tabella 1. In un totale di 307 professionisti considerati, le aree di specializzazione prevalenti sono quelle dedicate alla consulenza di tipo fiscale e di contabilità, bilancio e revisione. Le basse percentuali nelle aree di gestione di impresa, consulenza per agevolazioni fiscali, amministrazione e gestione del personale, finanza e controllo di gestione, marketing e comunicazione, danno evidenza del fatto che alcuni servizi innovativi stanno prendendo piede all'interno degli studi commercialisti strutturati, seppur con peso modesto, ma allo stesso tempo con ampio margine di sviluppo.*

Rispetto agli studi personali, quelli strutturati godono di particolari relazioni esterne che permettono loro di offrire i servizi attraverso diverse modalità, e non solo direttamente, come si è potuto vedere per gli studi personali. Si parla di relazioni con *partner* locali, regionali, nazionali ma anche internazionali. Risorse chiave per far recepire i servizi di consulenza ai fruitori finali sono le relazioni con i professionisti esterni allo studio, gli istituti di credito e altri creditori dei clienti stessi. In contrapposizione per quanto avviene nell'ambiente degli studi personali, quindi, i soggetti con i quali gli studi strutturati interagiscono contribuiscono a dare supporto alla fornitura di servizi di consulenza aziendale.

Un ulteriore canale importante per raggiungere il cliente è l'immagine collegata allo studio, che gioca un ruolo fondamentale, come precedentemente accennato, per innescare e mantenere un rapporto di fiducia continuativo. Anche le capacità di comunicazione, quindi, sono molto importanti per gli studi strutturati, diversamente da quanto avviene per gli studi personali che basano i propri canali di comunicazione quasi unicamente sul passaparola e puntano a distinguersi più per risorse organizzative, umane e finanziarie. Per gli studi strutturati, la cura dei canali di diffusione dei propri servizi è un collante molto importante nel modello di business, sia nell'interazione diretta con il cliente, sia nel passaggio attraverso dottori commercialisti esterni, consulenti aziendali e avvocati.

## 2.2 Operating Model Canvas per l'analisi dei processi

Abbiamo utilizzato il Business Model Canvas per descrivere, in linea generale, la struttura del business degli studi commercialisti. Se vogliamo andare più nel dettaglio, però, è necessario utilizzare un metodo che permetta di osservare con una lente di ingrandimento la parte sinistra del Business Model Canvas, ossia quella che riguarda asset e attività principali per la realizzazione del servizio offerto dai commercialisti. Lo strumento che risolve questo bisogno è l'Operating Model Canvas (o "modello operativo"), dal momento che, come suggerisce il nome, si focalizza sulla parte operativa di un modello di business, identificando tutte quelle attività principali che vengono applicate e replicate all'interno degli studi per costruire ed erogare valore. Essendo lo scopo finale quello di migliorare un business già

esistente dando allo stesso tempo spazio a nuove attività che possono creare maggiore valore aggiunto per il cliente e, di conseguenza, aumentare il fatturato per lo studio, l'Operating Model Canvas è lo strumento migliore per questo fine.

Un modello operativo è un documento che aiuta a convertire la strategia in implicazioni operative. Si pensi al progetto di un edificio. L'Operating Model Canvas viene utilizzato per aiutare i dirigenti a fare scelte operative. Aiuta il responsabile delle operazioni a progettare i processi di lavoro dettagliati. Aiuta il responsabile delle risorse umane a decidere che tipo di persone sono necessarie per svolgere il lavoro e che tipo di struttura è necessaria per guidarle e controllarle. Aiuta il responsabile dell'IT a prendere decisioni sull'architettura IT. Aiuta il responsabile della supply chain a progettare le relazioni con i fornitori. Un modello operativo è quindi un ponte importante tra la strategia e tutte le decisioni che devono essere prese per creare un'organizzazione efficiente.

Naturalmente, esistono modelli operativi di 100 pagine e manuali operativi di oltre 1000 pagine. In questa sede, però, ci si concentrerà sull'Operating Model Canvas, che rappresenta il modello operativo di primo livello, ad una pagina, in quanto ritenuto il migliore per fotografare l'operatività di qualsiasi tipo di business e, in questo caso, di quello degli studi commercialisti.

### 2.2.1 La struttura di un Operating Model Canvas

L'Operating Model Canvas è utilizzato per focalizzarsi su sei aspetti molto importanti all'interno di un'organizzazione:

- i processi (*value delivery chain*);
- i fornitori (*suppliers*);
- l'organizzazione (*organization*);
- la sede (*location*);
- l'informazione (*information*); e
- il sistema di management/controllo (*management system*).

I processi descrivono il lavoro principale che l'organizzazione deve compiere per fornire valore ai suoi clienti. Esistono più catene di processo, una per ogni gruppo di clienti a cui vengono offerti diversi servizi (la *value proposition*, ossia quella che nel Business Model Canvas è definita come “proposta di valore”). La proposta di valore guida il modello operativo e deve essere erogata tramite la *value chain*, che è posta al centro del Business Model Canvas e

dell'Operating Model Canvas per assicurarsi che venga rivolta attenzione alle attività principali necessarie per creare ed erogare valore. La proposta di valore rappresenta quindi la promessa di valore che lo studio fa ai propri clienti; rappresenta il vantaggio competitivo, ossia il motivo per cui il cliente sceglie un determinato studio rispetto ad un altro. I processi coincidono praticamente con il “valore aggiunto” dell'organizzazione, e, se gestiti in modo efficace ed efficiente, possono portare a tale vantaggio.

I fornitori sono tutti i partner collaborativi di uno studio che contribuiscono sia all'erogazione di servizi che lo studio decide di affidare in *outsourcing*. Comprendono, inoltre, le *software house* alle quali gli studi si affidano per la gestione digitale delle informazioni e delle procedure aziendali. Il fornitore principale è lo stato, che provvede ad emanare nuove normative dando direttive di lavoro ai dottori commercialisti. Ulteriori fornitori sono altri studi, nel caso in cui un ufficio decida di rivolgersi a questi per richiedere l'erogazione di servizi specialistici per cui ritiene che essi abbiano migliori competenze (si parla, in questo caso, di *network* di studi). I clienti stessi svolgono il ruolo di fornitori nel momento in cui consegnano ai dottori commercialisti le informazioni necessarie per condurre le pratiche.

Il riquadro dell'organizzazione descrive i gruppi di competenze importanti e il modello organizzativo di ciascun team che eroga servizi. Sono qui comprese le decisioni importanti necessarie alla conduzione dell'organizzazione e come esse vengono prese, incluse le persone che ne sono responsabili. L'organizzazione è conseguenza della catena del valore, dal momento che rappresenta il supporto necessario a tutti quei processi che si traducono nella proposta di valore.

La sede evidenzia in quali sedi/piani/uffici viene svolto il lavoro e quali risorse sono messe a sostegno del lavoro nella stessa.

L'aspetto dell'informazione riguarda le applicazioni e le informazioni importanti che sono necessarie a supporto del lavoro, e chi è responsabile di ciascuna.

Il sistema di management, infine, identifica i processi che i manager utilizzano per pianificare, fissare obiettivi, prendere decisioni e misurare le prestazioni.

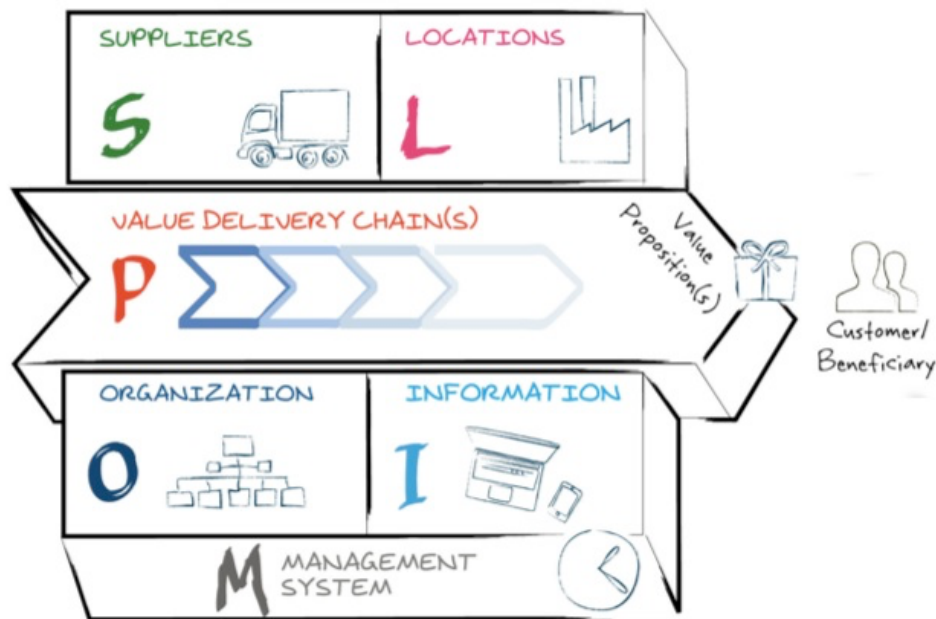


Figura 9. Struttura di un Operating Model Canvas

Dalla figura si può notare chiaramente come il centro del modello sia la proposta di valore (*value delivery chain*). Tra tutti e sei gli elementi si distingue in quanto rappresenta la calamita attorno alla quale tutte le risorse sono attratte. Un modello di business ben costruito è capace di far comunicare alla perfezione tutti e sei gli elementi, concentrandoli in maniera armoniosa affinché l'erogazione della proposta di valore venga consegnata al cliente nel modo più efficace ed efficiente possibile.

Come detto precedentemente, l'Operating Model Canvas è molto collegato al Business Model Canvas:

- i processi riguardano le attività chiave;
- i fornitori fanno riferimento ai partner chiave;
- gli altri quattro riquadri, ossia l'organizzazione, la sede, l'informazione, e il sistema di management/controllo si collegano alle risorse chiave.



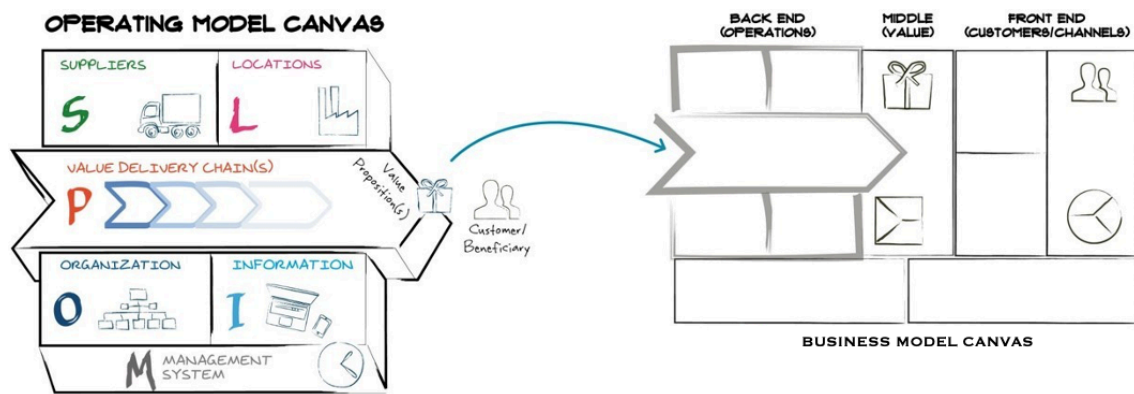


Figura 10. Correlazione tra un Operating Model Canvas e un Business Model Canvas

L'Operating Model Canvas, con i suoi sei elementi, dà una rappresentazione più potente del “back-end”, ossia la parte sinistra del Business Model Canvas, rispetto ai tre soli elementi di quest’ultimo. Il primo modello, infatti, copre gli elementi operativi del secondo (attività chiave, risorse chiave e partner chiave) con sei elementi facili da ricordare dal momento che, uniti insieme ed anagrammati, formano la parola POLISM – *Processes, Organization, Locations, Information, Suppliers, Management System*.

## 2.2.2 L'Operating Model Canvas per gli studi

Verranno ora analizzati i modelli di business operativi degli studi italiani. Nell’analisi verranno presi come riferimento gli studi medi del settore, in modo da poter dare una descrizione quanto più verosimile della maggior parte degli stessi. Come in tutti i casi, ci sono ovviamente le eccezioni: molti studi strutturati sono stati in grado di adottare standard e politiche organizzative vincenti per il proprio business e possono essere presi come modelli, ma in questa sede si vogliono approfondire gli aspetti del settore dei commercialisti che stanno mettendo in crisi gran parte dei modelli di business attuali e che sempre di più fanno nascere l’esigenza e l’urgenza di innovare i propri processi. Proprio a questo, infatti, sarà dedicato il prossimo capitolo, e per questo è stato deciso di prendere come modello gli studi che stanno adottando ancora un approccio più tradizionale alla professione, che in Italia sono ancora molti, così come molte sono le opportunità di crescita.

### *I processi*

I processi riguardano le tipologie di servizio che gli studi commercialisti offrono ai propri clienti. Riguardano, ad esempio, attività di cedolini, di dichiarativi, bilanci, fusioni, acquisizioni, fallimenti, ecc.

In base alla tipologia di studio, si possono trovare una o diverse attività (e quindi più o meno processi) all'interno dello stesso. Attualmente, non si può dire che la maggior parte degli studi decida questo aspetto a priori: spesso segue il flusso della domanda del cliente ed è guidata dall'urgenza della richiesta, ritrovandosi così a svolgere tante tipologie di attività senza una visione a lungo termine alla cui base sia instillata una strategia precisa. Ad esempio, all'interno degli studi non si presentano ancora scelte di tipo *make or buy*.

Inoltre, molti processi vengono spesso perseguiti saltuariamente, e anche in questo caso la sporadicità di tali processi è dettata dalla domanda del cliente e dall'assenza di decisioni di specializzazione da parte dello studio. Nel prossimo capitolo verrà considerato, a riguardo, uno strumento di monitoraggio – la matrice volume/regularità – utile a mappare la frequenza con la quale vengono svolte le diverse attività all'interno degli studi, spiegando successivamente come esso possa essere di supporto alle decisioni strategiche e manageriali dello studio una volta analizzato l'Operating Model Canvas attuale tramite l'impiego di altri strumenti di analisi.

### *L'organizzazione*

L'organizzazione riguarda le persone che svolgono il lavoro e il modo in cui esse sono organizzate.

Gli studi commercialisti italiani, nella maggior parte dei casi, non sono dotati di una struttura organizzativa ben definita. Spesso, tutto passa sotto la supervisione del commercialista titolare dello studio: sia le richieste dei clienti che i lavori finiti da consegnare. Questo può causare inefficienze di non poco conto in termini principalmente di tempo e di risorse impiegate (con un sistema di deleghe studiato *ad hoc* per la propria strategia di business, il titolare dello studio, così come i dipendenti, possono investire il loro tempo in altre attività a maggior valore aggiunto).

### *La location*

La *location* fa riferimento a dove viene svolto fisicamente il lavoro dei commercialisti. A parte alcune eccezioni in cui gli studi decidono di delocalizzare specifiche attività nel territorio, la maggior parte degli studi italiani è localizzata vicino ai clienti. Fin da quando l'attività degli studi commercialisti ha avuto inizio, infatti, era logico e risultava strategico aprire lo studio in prossimità dei luoghi dove il bisogno del servizio che si voleva offrire sorgerà o veniva già erogato da altri studi. Gli elementi che, nel più dei casi, vengono presi in considerazione sono:

- vicinanza a uffici pubblici;
- vicinanza a fornitori; e
- vicinanza ai clienti.

Oggi, quindi, gli studi medi italiani sono dispersi nel territorio senza uno schema logico. Come è stato visto per i servizi offerti, anche la localizzazione è guidata molto dalle richieste dei clienti, senza che vi sia un ruolo attivo in tale decisione da parte dello studio.

### *Information – il sistema informativo dello studio*

Un sistema informativo può essere immaginato come un insieme di persone, funzioni, applicazioni, reti tecnologiche e procedure che, grazie alla loro interazione, permettono di rendere disponibile ad uno o più soggetti una serie di informazioni e dati nel momento e nel luogo desiderati. Tutto ciò è possibile grazie a determinati tipi di operazioni che consistono in:

- raccolta dati;
- elaborazione dati;
- scambio di dati;
- categorizzazione dei dati;
- operazioni di modifica dei dati.

Per riassumere, quindi, un sistema informativo indica quell'infrastruttura, all'interno di un'organizzazione, che ha il compito di raccogliere e gestire le informazioni, col fine di archiviare i dati, elaborarli, ed infine consegnarli in modo semplice e veloce al soggetto interessato, sia esso un dipendente dello studio o il cliente stesso. Dal momento che si sta ponendo l'attenzione sulla fase di *back-end* del Business Model Canvas ragionando sull'Operating Model Canvas, i protagonisti dell'analisi sono i processi interni dello studio, e quindi, in questo caso, il sistema informativo verrà analizzato quale supporto durante le operazioni svolte a livello organizzativo dagli studi, e più precisamente ci si riferisce al concetto di *work-flow*.

Il *work-flow* ideale all'interno di uno studio consiste in lavori condivisi, fogli condivisi, cartelle condivise, lavoro in parallelo, ecc. Significa anche saper gestire il trade-off tra carta e digitale.

Se uno studio si rende capace di governare tutti questi aspetti, il guadagno in efficienza e qualità del servizio è enorme.

Ad oggi, la maggior parte degli studi in Italia non ha una conoscenza approfondita sull'amministrazione di un sistema informativo; non perché non ne abbia le competenze, ma

semplicemente perché le priorità, spesso, sono altre. Le informazioni dei clienti sono gestite in modo abbastanza casuale, e anche in questo caso è il cliente a condurre le redini. Gli studi, infatti, si adattano ai metodi del consumatore finale, che a volte invia alcune informazioni che gli vengono richieste in modo cartaceo, altre tramite e-mail o ancora tramite cartelle di condivisione online. A volte, anche il cliente stesso potrebbe consegnare alcune informazioni in mano al commercialista e altre in via digitale.

Infine, nel momento in cui lo studio inizia a lavorare alla richiesta del cliente, raramente costruisce metodi di lavoro basati su cartelle condivise e strumenti cosiddetti di *co-working* che permettano di lavorare simultaneamente allo stesso progetto. Spesso vengono inviate numerose e-mail per far girare il medesimo documento, e le modifiche allo stesso sono effettuate in locale, col risultato di avere numerose versioni dello stesso documento e il rischio che alcune correzioni non vengano recepite.

### *Suppliers – i fornitori*

I fornitori sono una parte importante dell'Operating Model Canvas. Per uno studio, questo aspetto presenta una parte delicata in termini di decisioni, che verranno approfondite nel capitolo successivo.

I fornitori di uno studio commercialista sono molteplici, nello specifico:

- gli enti pubblici forniscono materiale e consulenza necessari affinché lo studio rimanga aggiornato sulla normativa in vigore e possa operare, per sé stesso e per il cliente, nel rispetto e in allineamento con le leggi;
- i clienti stessi svolgono allo stesso tempo un ruolo di fornitore nel momento in cui viene richiesto loro il materiale necessario per erogare il servizio (si pensi alla redazione di un bilancio, per il quale sono necessari tutti i dati contabili dell'azienda);
- altri studi esterni possono fungere da fornitori nel momento in cui un determinato studio si rivolge ad essi per erogare determinati servizi che ha deciso di non offrire all'interno del proprio parco servizi, mantenendo però il rapporto con il cliente.

In merito a quest'ultimo punto, decidere che cosa fare internamente e cosa esternalizzare è una delle decisioni strategiche più importanti nelle quali uno studio si deve impegnare (decisioni chiamate di *"outsourcing"*).

### *Management system: come vengono organizzate e monitorate le attività*

Il *management system* è un insieme di politiche, processi e procedure utilizzate da un'organizzazione per garantire che possa svolgere i compiti richiesti per raggiungere i suoi obiettivi. Nel settore dei commercialisti, questi obiettivi possono riguardare il successo finanziario, il funzionamento sicuro dello studio, la qualità del servizio offerto, la costruzione di relazioni sane con il cliente, la conformità legislativa e normativa e la gestione dei lavoratori.

Nella maggior parte dei casi, la mentalità del *management system* non è molto diffusa all'interno del settore dei commercialisti (ad eccezione di alcuni casi riguardanti studi ben strutturati e capaci di implementare sistemi di management funzionanti ed efficienti). Gran parte degli studi, infatti, gestisce il proprio lavoro in base alle prassi e la formazione dei commercialisti è dettata unicamente da una lunga esperienza nell'ambito. Tutto è basato molto sul concetto del "si è sempre fatto così" e si opera in base ad un adattamento avvenuto durante gli anni di operatività.

Anche il sistema di sviluppo di nuove competenze viene raramente implementato: il dottore commercialista, spesso, in quanto titolare dello studio, è l'unico specialista e controlla una ad una le attività più importanti senza che ci sia un vero e proprio schema organizzativo, o meglio, lo schema organizzativo varia di studio in studio ed è basato sulla personalità del titolare – si parla, in questi casi, di meccanismi "titolare-centrici". Questo *trend*, ovviamente, non è traducibile in un modello insegnabile e non è né standardizzabile, né delegabile. L'assenza di queste due caratteristiche, fondamentali per avere un'organizzazione snella, dinamica ed efficiente, rende bassa la probabilità che lo studio riesca a crescere velocemente e ad essere reattivo quando ci sono attività nuove da svolgere, rimanendo ancora molto dipendente dalla domanda del cliente, e trovandosi in situazioni scomode quando questa raggiunge momenti di picco elevato.

Per quanto riguarda il controllo qualità, di sicuro si può dire che questa non manchi quando viene erogato un servizio, e questo grazie alla professionalità e alle competenze del commercialista. Tuttavia, non esiste un vero e proprio sistema di monitoraggio basato su indicatori di performance o di routine di controllo: prossimamente si parlerà del ciclo PDCA (*Plan, Do, Check, Act*) e di miglioramento continuo (*kaizen*).

La maggioranza degli studi, quindi, dipende dalla gestione del commercialista titolare, che gestisce il lavoro senza un vero e proprio meccanismo manageriale costruito su misura per lo studio.



### 3. DA STUDIO PROFESSIONALE A INDUSTRIA DI SERVIZI PROFESSIONALI

Il secondo capitolo è stato utile per fare una fotografia attuale dei modelli di operatività più comuni che si possono trovare all'interno degli studi commercialisti italiani.

Ora, invece, è necessario porsi come obiettivo quello di migliorare i modelli di business che sono stati precedentemente descritti, e per i quali, leggendo, possono essere state già intuite alcune inefficienze. Si parlerà infatti di *muda*, i sette tipi di inefficienze più comuni in un sistema industriale, così come di strumenti per l'analisi dei processi dell'Operating Model Canvas stesso, per finire con concetti di management e di monitoraggio.

È giusto evidenziare, fin dall'inizio, che ci sono già studi che sono riusciti a raggiungere livelli di efficienza importanti, come prova del fatto che il processo di miglioramento è possibile e applicabile. Ma come si può migliorare il modello di business? Il termine "industria di servizi professionali" non è stato utilizzato senza motivo. In questo capitolo, infatti, si proverà a dare una risposta applicando metodi che solitamente appartengono al mondo dell'industria, dove spesso è più facile identificare, separare e semplificare i processi per analizzarli. Lo studio commercialista, o meglio, il sistema di gestione dei processi e di management dello studio (che nella maggior parte dei casi è poco presente o, comunque, privo di schemi, si veda il capitolo 2) verrà sottoposto quindi ad un'analisi "industriale", che verrà dunque applicata, invece, ad un lavoro basato sui servizi proprio dei dottori commercialisti, evidenziandone le analogie.

Nel corso del capitolo verranno forniti esempi anche pratici, con l'auspicio che i metodi esposti possano essere replicati e adattati in diversi studi commercialisti.

A sostegno del fatto che gli aspetti che verranno trattati originano dal sistema industriale, si evidenzia che molti di essi derivano direttamente dal mondo Toyota, e comprendono elementi di *lean management* e *kaizen*, la filosofia del miglioramento continuo.

Per cominciare, in questo capitolo verrà approfondita l'importanza dell'Operating Model Canvas per comprendere al meglio quanto e come questo strumento torni utile quando si parla di cambiamento e miglioramento. Si vogliono trattare le attività degli studi commercialisti come se fossero fasi all'interno di una fabbrica di produzione, e i servizi come se fossero il prodotto finito.

### 3.1 Dal Business Model Canvas all'Operating Model Canvas

La parte destra del Business Model Canvas si identifica con l'ambiente esterno, o meglio, fa riferimento a come gli studi commercialisti offrano la loro proposta di valore ai propri clienti. Chiaramente, uno studio, per migliorare il valore percepito dal cliente finale, può fare leva su migliori canali di distribuzione, su una pubblicità del servizio più studiata, o su metodi diversi per rendere la relazione con il cliente più stabile e duratura (siamo, in questo caso, ancora sulla parte destra del Business Model Canvas). D'altra parte, se l'oggetto è il miglioramento di un business esistente, gran parte dei ragionamenti ricadono inevitabilmente sulla porzione sinistra del Business Model Canvas, ovvero quella che riguarda gli *asset* e le attività principali per la realizzazione del servizio, andando quindi ad agire su ciò che c'è alla base.

Come si è visto, a questa esigenza viene incontro l'Operating Model Canvas, che si focalizza sulla catena del valore alla base della costruzione di un servizio vincente e capace di far percepire al cliente un elevato valore. L'Operating Model Canvas, dunque, è un ottimo strumento per supportare le decisioni di management in modo da delineare una strategia in linea con gli obiettivi dello studio.

Per comprendere a pieno l'utilità dell'Operating Model Canvas bisogna fare un passo indietro e riflettere sul fatto che i problemi di management si presentano raramente in modo "pulito" e semplice, con un nesso di causa-effetto lampante ed una soluzione collaudata da applicare. Si può dire, però, che normalmente si presentano in una delle due seguenti forme: problemi complicati e problemi complessi.

I problemi complicati devono essere analizzati in modo "chimico", cercando di distendere il gomito di lana sotto la cui forma si presentano. È necessario, quindi, smontarli e risolverli pezzetto per pezzetto, cambiando anche l'ordine delle componenti se ciò può portare ad una migliore soluzione. Per i problemi complessi, invece, occorre predisporre un percorso auto-adattivo per evidenziare e compensare le interazioni tra le diverse parti del sistema. Questi problemi non possono essere smontati come i primi, e richiedono un'attenzione maggiore. I problemi strategici si ritrovano spesso sotto questa forma; la loro soluzione non consiste in un semplice "ri-assemblamento" dei pezzi. Richiedono bensì uno sforzo per superare le quattro difficoltà strategiche (Kaizen Institute Italy, 2019):

- Trovare la soluzione;
- Applicare la soluzione;
- Mantenere la soluzione;
- Gestire gli effetti collaterali



Il punto cruciale delle quattro difficoltà strategiche non risiede tanto nel trovare una soluzione (che già di per sé è un'attività che richiede una buona dose di impegno), ma nell'applicare la soluzione trovata, tenendo conto contemporaneamente di punti di vista differenti: processo, organizzazione, sistemi informativi, *locations*, fornitori, sistema di management.

Questi aspetti sono contenuti all'interno dell'Operating Model Canvas (OMC), che si presenta quindi come lo strumento che accompagna i manager attraverso questa fase, rispecchiando cinque principi fondamentali (Kaizen Institute Italy, 2019):

- *teamwork*: l'OMC utilizza l'intelligenza collettiva del team di management per generare soluzioni innovative condivise e aumentare la qualità delle decisioni. Nel momento in cui si utilizza l'OMC, tutti sono orientati verso lo stesso obiettivo, e sono pronti a catturare idee, evidenziare rischi, definire contromisure e riconfigurare gli scenari;
- *visual management*: l'OMC, come abbiamo visto, ha una struttura precisa e aiuta ad avere un'immagine chiara della direzione verso cui si vuole procedere. La vista è il più potente dei sensi e consente di condividere informazioni e convergere verso decisioni rapide e obiettivi chiari;
- struttura autocorrettiva: l'OMC non ha come fine quello di presentare soluzioni, ma aiuta a creare un percorso di ipotesi e test, tipico della ricerca di soluzioni nel *problem solving* strategico, dove queste sono possibili attraverso il cambiamento e l'azione;
- mantiene la visione di insieme: l'OMC supera le barriere dell'organizzazione e focalizza tutti su un risultato collettivo;
- valore per il cliente: tutte le attività sono viste attraverso il filtro del valore per il cliente (l'OMC si concentra infatti sulla porzione sinistra del Business Model Canvas, quella che sta alla base della proposta di valore). Il punto di partenza, infatti, è la *value proposition*, intorno alla quale ruota tutto l'Operating Model Canvas, utilizzata come criterio ogni qualvolta si presenti il dubbio se una certa attività crei valore o meno.

Per questi motivi l'OMC è sempre più utilizzato a supporto della revisione strategica annuale che poi alimenta il piano d'azione.

Quindi, alla fine di queste premesse, perché utilizzare l'Operating Model Canvas? Per aumentare la qualità delle decisioni del team di management e per preparare l'organizzazione all'implementazione di tali decisioni coinvolgendo i team. L'OMC è quindi utilizzabile per descrivere gli aspetti più operativi di un'organizzazione, analizzando la *value stream* e i processi attuali e futuri della stessa.

A tal proposito si ricorda, come evidenziato nel primo capitolo, che gli studi commercialisti non hanno più il monopolio di determinati servizi, situazione che ha come conseguenza un *trend* di riduzione del fatturato complessivo degli stessi. Nasce quindi sempre di più la necessità di cambiare, o rivisitare, la proposta di valore e i processi alla base della stessa, eliminando le inefficienze per innovare il modello di business tramite (i) il miglioramento di ciò che già c'è e (ii) sfruttando l'efficienza guadagnata per concentrarsi anche su nuovi servizi di cui il mercato ha bisogno e per i quali, ad oggi, le conoscenze e le competenze dei commercialisti risultano essere un terreno fertile e un vantaggio competitivo importante.

Per comprendere appieno cosa si intenda con il termine “inefficienza”, prima di tutto questo capitolo si pone come obiettivo quello di identificare i *muda* (a breve verrà spiegato il significato di questo termine) delle *value stream* attuali degli studi per poi riorganizzare i processi attuali al fine di migliorare la marginalità degli stessi. Tutto ciò ha come scopo quello di integrare la nuova proposta di valore affiancandola a quella attuale, costruendo i processi per supportarla. Si vogliono affiancare le due proposte di valore per non rendere il processo di cambiamento e miglioramento troppo radicale e difficile da sopportare per gli studi. Come già detto, questi dispongono già di risorse e competenze importanti, ciò che si vuole migliorare riguarda come esse vengono indirizzate e come vengono diffuse all'interno dell'organizzazione. Quando si nota una nuova necessità nel mercato, infatti, serve un modello operativo innovativo capace di riallocare correttamente le competenze individuali, i team e la gestione dei network di studi, utilizzando l'Operating Model Canvas per effettuare la *delivery* della nuova proposta di valore. A volte si tratta anche solo di fare scelte *make or buy*: per lo studio è meglio costruirsi il servizio internamente o entrare a far parte di un network con diversi partner dai quali comprare i servizi? Tramite l'OMC è infatti possibile costruire una *supply chain* che indichi dove andare a trovare le competenze necessarie per offrire un servizio specialistico. Ecco che, a questo punto, la revisione della strategia dello studio lo porta ad essere visto come una sorta di fabbrica, andando a definire: cosa migliorare, cosa sviluppare e cosa costruire internamente allo studio, che cosa esternalizzare, ecc. Lo studio, in questo modo, diventa una vera e propria fabbrica di servizi.

### 3.2 I muda

Taiichi Ohno<sup>2</sup>, padre del sistema produttivo Toyota, ha individuato tre tipologie di scarti<sup>3</sup>: muda, muri e mura. Sebbene gli ultimi siano i più conosciuti, i primi due sono altrettanto importanti da comprendere.

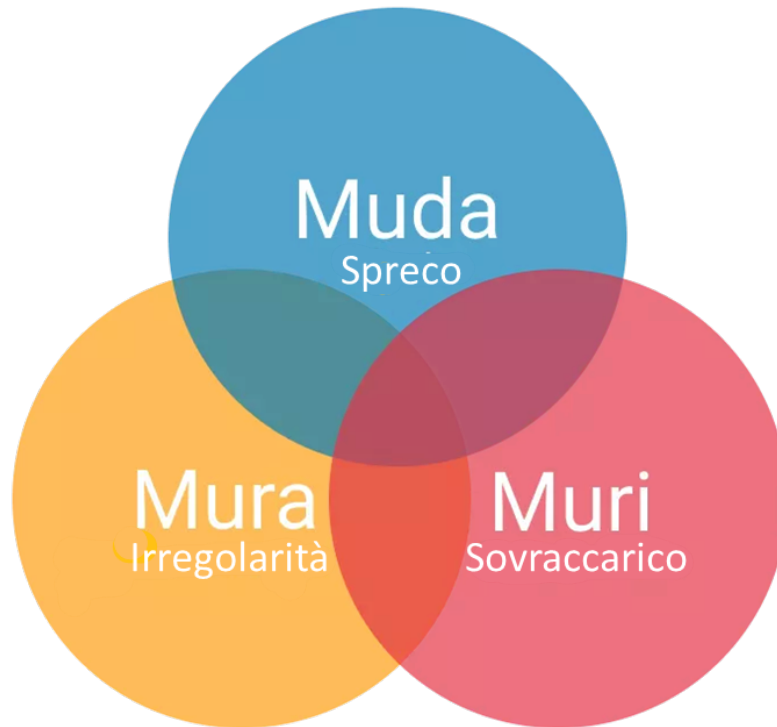


Figura 11. Muda, Mura, Muri.

Muda è un termine giapponese che si riferisce a tutte quelle attività inutili che non aggiungono valore, vale a dire improduttive. Il concetto è alla base del *Toyota Production System*; il sistema di produzione Toyota, infatti, applicò per primo questa filosofia aziendale, creando un processo in grado di produrre solo i beni e i servizi richiesti dal cliente che lo stesso era disposto a pagare. Questo è anche uno dei punti cardine della *lean organization*.

Come detto, il concetto di muda si riferisce a processi o attività che causano inefficienze. Questi tipi di spreco non aiutano in alcun modo l'azienda o i lavoratori. Aumentano i costi e fanno sì che le attività richiedano molto più tempo del dovuto. Nel *Toyota Production System*, gli sprechi sono definiti come segue:

---

<sup>2</sup> Taiichi Ohno è nato nel 1912, è stato vice presidente della Toyota ed è considerato il padre del cosiddetto "Toyota Production System".

<sup>3</sup> Ohno T. (1978), *Lo spirito Toyota: il modello giapponese della qualità totale. E il suo prezzo*, Einaudi, Torino.

- sovrapproduzione: si verifica quando gli articoli vengono prodotti prima che siano necessari. Nel caso degli studi commercialisti, si ha una “sovrapproduzione” quando si richiedono più informazioni ai clienti di quelle di cui si ha effettivamente bisogno. Avere troppe informazioni richiede sempre più tempo per leggerle, analizzarle e valutarle.
- sovraelaborazione: si verifica quando un prodotto o un servizio vengono elaborati più del necessario.
- stoccaggio eccessivo: nel mondo dei servizi, immagazzinare troppi o troppo pochi documenti e/o informazioni da un lato aumenta i costi e può richiedere spazio prezioso, dall’altro può rendere difficile portare a termine il servizio aumentandone i tempi di consegna a discapito dell’immagine dello studio e della fedeltà del cliente. Perdi più, tante informazioni non ancora elaborate rappresentano un capitale che non ha ancora prodotto un guadagno sia per lo studio che per il cliente.
- trasporto inutile: solitamente, nel mondo della *lean organization* si fa riferimento, con questo termine, agli spostamenti di prodotti o di materiali. Facendo un’analogia con gli studi di commercialisti, migliorare il *muda* derivante dai trasporti significa ridurre al minimo il trasferimento dei file, dei dati e delle informazioni. Se ad un progetto vengono affidati più professionisti, è bene che questi lavorino in parallelo il più possibile e che lavorino preferibilmente su un unico file. Avere file duplicati è rischioso: alcune modifiche potrebbero non essere recepite, o addirittura dovranno essere recepite per un numero *n* di volte per quanti sono i duplicati; senza contare il tempo per salvare tutti i file. Investire in piattaforme collaborative garantisce vantaggi importanti durante lo svolgimento di un progetto che richiede la collaborazione di diversi individui. Si parla, in questo caso, di centralizzazione dei dati per favorire trasparenza, efficacia, e quindi produttività.
- movimento inutile: riguarda tutti i movimenti che si effettuano all’interno dello studio. Possono essere effettuati per raggiungere i colleghi al fine di risolvere problemi o per accedere ad informazioni fuori portata di mano. L’obiettivo è quello di ridurre i movimenti inutili; d’altronde, ad oggi è indispensabile ottenere tutto e subito. Il digitale si rivela uno strumento molto utile e indispensabile in questi casi. Devono convivere due categorie di professionisti: una composta principalmente da figure esperte, che hanno visto passare davanti a sé diversi progetti e sono in grado di risolverli quasi ad occhio, l’altra, più giovane, che ha inevitabilmente più dimestichezza con il digitale ma non possiede quel know-how sufficiente per

governare in completa autonomia una commessa. Queste due figure devono lavorare in simbiosi, contaminarsi a vicenda e creare una sinergia di know-how di duplice direzione.

- attese inutili: sono i classici tempi morti. Questi possono essere scaturiti da molteplici situazioni, legate in parte agli strumenti, in parte a come il lavoro viene organizzato. All'interno degli studi di professionisti, spesso i tempi morti sono causati da una mancanza di "fluidità" all'interno dei processi o al passaggio di informazioni. Sicuramente, migliorando il *muda* "movimento" si diminuiscono i tempi morti, dal momento che le informazioni vengono collezionate e recepite in minor tempo. Contemporaneamente, i processi risultano più efficienti se la tecnologia dello studio (a livello *hardware*) è adeguata rispetto ai software che si utilizzano per il passaggio di informazioni e per il cosiddetto *co-working* (più professionisti che lavorano in parallelo allo stesso progetto). Gli strumenti utilizzati devono essere performanti, altrimenti aumenta il rischio di dimezzare la produttività a causa di rallentamenti dei sistemi operativi. Per ultimo, ma non per importanza (anzi, forse l'aspetto più fondamentale), va considerato l'aspetto organizzativo del gruppo di lavoro. All'interno di uno studio di professionisti, deve essere chiaro chi trasferisce le informazioni e chi deve riceverle; ci si deve assicurare che vengano trasferite le informazioni corrette e nelle modalità opportune (poche informazioni limitano il raggio di azione, troppe informazioni riducono l'efficacia di chi deve riceverle). Si tratta di definire a priori chi fa che cosa, quando e come.
- difetti: si verificano quando gli errori e le rielaborazioni dei lavori sono causate da inefficienze dei processi. Gli studi di commercialisti devono lavorare con la consapevolezza di aver consegnato un prodotto corretto, fatto bene, e che infine soddisfi le esigenze del cliente. Oggi le risorse digitali mettono a dura prova i professionisti, che hanno sempre meno controllo fisico di ciò che stanno facendo. È una situazione a cui ci si deve fare l'abitudine. Per essere sicuri che i prodotti (tra poco si arriverà ai servizi, ma le analogie con il mondo industriale sono molto utili per descrivere questi concetti) soddisfacessero le esigenze dei clienti, Toyota ideò uno dei pilastri più grandi del proprio sistema produttivo: il principio dell'autoattivazione. In sostanza, qualsiasi operatore, nel momento in cui riscontrava una conformità, aveva il dovere di fermare la produzione intera. In una catena di montaggio, un difetto in un particolare punto della catena produttiva può causare inefficienze a cascata sia sui pezzi successivi che nei montaggi con altri pezzi,

provocando ripercussioni ancora più significative: il famoso effetto *butterfly* (o effetto “farfalla”)<sup>4</sup>. Lo stesso principio di autoattivazione è importante anche per un secondo motivo: il lavoro in team. Fermando la produzione, tutti sono informati del problema e della sua conseguente risoluzione, in modo che, nel caso lo stesso si ripeta, tutti siano in grado di risolverlo o di comprenderne l’origine. Allo stesso modo, all’interno di uno studio di professionisti è importante, dopo aver definito chiaramente chi deve fare cosa e come, identificare quali sono i momenti in cui “bisogna alzare la mano” e procedere con i processi di *escalation*. La qualità di un servizio è misurata anche da quante volte il problema viene passato di mano; l’obiettivo dovrebbe essere quello di ridurre al minimo il problemi che si presentano, e questo si può fare da un lato assicurandosi che chi lavora lo faccia con tutte le informazioni necessarie a portata di mano, dall’altro determinando in quali situazioni il lavoro va passato ad un professionista più esperto (processo chiamato, appunto, *escalation*), definendo chiaramente a chi rivolgersi ed evitando, quindi, che tutti risolvano i problemi di tutti, rischiando di perdere tempo ed energie per portare a termine altri lavori con la stessa (o maggiore) urgenza.

## *Mura*

Conosciuti i sette sprechi a cui gli studi di commercialisti vanno incontro e che devono affrontare, verranno analizzati brevemente altri due tipi di inefficienze poco affrontate solitamente, ma che contribuiscono altrettanto a creare i sette *muda* elencati sopra: i *mura* e i *muri*.

Il *mura* è lo spreco che riguarda le irregolarità che, all’interno degli studi, si manifestano quando si assiste ad un’alternanza di periodi in cui il carico di lavoro è alto ed altri in cui la domanda è bassa. Lo scopo degli studi dovrebbe essere quello di fluidificare l’erogazione dei servizi, il che si traduce in una migliore gestione dei flussi della domanda, e, come accennato

---

<sup>4</sup> Il concetto nasce nell’ambito della matematica e della fisica, e racchiude in sé la nozione tecnica di “dipendenza sensibile alle condizioni iniziali”, presente nella teoria del caos. Il termine esprime l’idea per cui piccole variazioni nelle condizioni iniziali di un sistema possano produrre grandi variazioni a lungo termine dello stesso. Edward Lorenz fu il primo, nel 1962, ad analizzare l’effetto farfalla in uno scritto pubblicato per la *New York Academy of Sciences*: “Può il batter d’ali di una farfalla in Brasile provocare un tornado in Texas?”. In termini di business, il concetto si può tradurre in piccole routine di miglioramento e di cambiamento che, a lungo termine, hanno un forte impatto nell’evoluzione e innovazione di un’azienda.

nel Capitolo 2 per i servizi più specialistici, in una migliore gestione del *network* di cui lo studio fa parte. Saper dare una cadenza regolare alla domanda dei clienti è importante per poter gestire ed evitare le irregolarità.

### *Muri*

*Muri* contribuisce alla creazione dei sette *muda* attraverso il sovraccarico. All'interno degli studi, questo fenomeno dipende principalmente dalla gestione della domanda del cliente, così come dalla quantità di informazioni che si collezionano e come queste vengono gestite. Se questi aspetti non sono controllati in maniera ottimale, c'è il rischio che lo studio si trovi in una situazione di sovraccarico di domanda da parte del cliente se i processi non sono fluidi e snelli e i compiti richiedono più del tempo necessario per essere svolti. Questo tipo di spreco dipende da vari fattori, ad esempio la mancanza di formazione del personale, metodi di lavoro poco chiari e non definiti, utilizzo di strumenti sbagliati e indicatori di performance concepiti poco correttamente.

### 3.3 L'analisi dei processi per accorgersi delle inefficienze

L'approccio di valutazione e formulazione di un Operating Model Canvas segue, di fatto, l'ordine POLISM (processi, organizzazione, *locations*, *information*, *suppliers* e *management system*).

Per accorgersi delle inefficienze, quindi, il primo passo da compiere è quello di analizzare i processi, ossia mappare le varie fasi da cui essi sono composti al fine di verificare che cosa funziona e cosa invece è possibile migliorare.

Nel corso della discussione, saranno presi in considerazione principalmente gli studi mediamente strutturati; quelli cioè che offrono già una varietà di servizi. Tale analisi, infatti, permette di offrire al lettore un ampio panorama di ciò che uno studio può fare per intraprendere un processo di crescita e miglioramento. L'analisi di uno studio mediamente strutturato consente, quindi, di muoversi con più libertà tra i diversi argomenti che si affronteranno, e i ragionamenti da compiere saranno più immediati ed intuitivi. Ovviamente, qualsiasi realtà di studio, più grande o più piccola che sia, può implementare le stesse considerazioni per più o meno servizi compresi nella propria proposta di valore, dal momento che si cercherà di fornire un modello che si adatti a qualsiasi tipologia di studio e di servizio (o insieme di servizi).

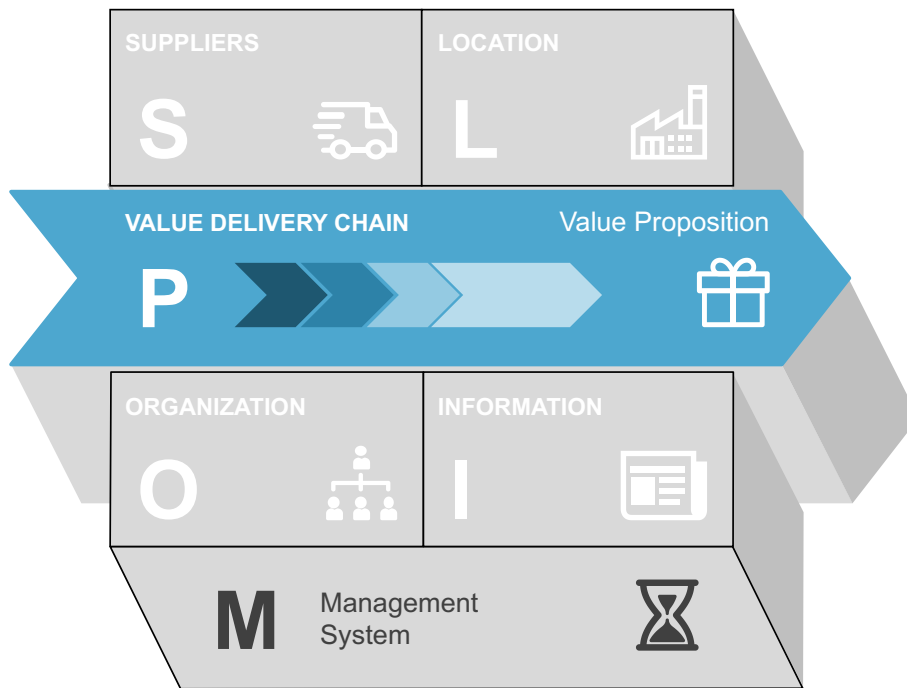


Figura 12.OMC: Value Delivery Chain

Prima di cominciare, è utile ricordare che la realtà comune degli studi, oggi, vede i servizi come un insieme tutto mescolato, non c'è la consapevolezza che ci siano diversi livelli di servizi che possono essere gestiti separatamente in base a standard lavorativi (si rimanda al Capitolo 2), e il paradigma principale è quello di vendere ore. Il primo punto da risolvere, quindi, è il passaggio da una realtà dove tutto è all'ordine del giorno ad una situazione in cui, all'interno dell'organizzazione, sia ben chiaro quali tipologie di servizi vengono offerte, a che livello esse debbano essere collocate e quali processi ci sono alla base. Più semplicemente, è necessario studiare un modo di operare a monte dei servizi; essere cioè pronti per affrontare la richiesta del cliente ancor prima che essa venga rivolta allo studio, costruendo un insieme di processi, conoscenze organizzative, team e sistemi di misurazione di performance. Così facendo, lo studio sarà in grado di gestire tempestivamente ed efficientemente ogni processo si trovi in carico, riuscendo a far fronte alla domanda del cliente con qualità e professionalità.

Prima di tutto, in questa sede verranno suddivise le tipologie di servizi erogati dagli studi in 3 macrocategorie:

- Servizi base (cedolini, dichiarativi...);
- Servizi intermedi (bilancio);
- Servizi specialistici (fusioni, fallimenti, scissioni, ecc.).



Questo renderà più semplice categorizzare i servizi associandoli ad uno dei tre livelli, per i quali si faranno diverse considerazioni.

Per l'analisi dei processi, inoltre, si affiancheranno tre strumenti essenziali per capire quali sono tutte quelle attività, o, comunque, le attività principali, che concorrono all'erogazione di un determinato servizio e la frequenza con la quale le stesse vengono offerte: il modello SIPOC, la matrice volume/regolarità e il Makigami.

### 3.3.1 Il modello SIPOC

Il diagramma SIPOC è una rappresentazione visiva di una mappa di processo di alto livello che include i fornitori, gli input, gli output e i clienti dello stesso. Lo strumento serve a comunicare visivamente il contesto di un servizio.

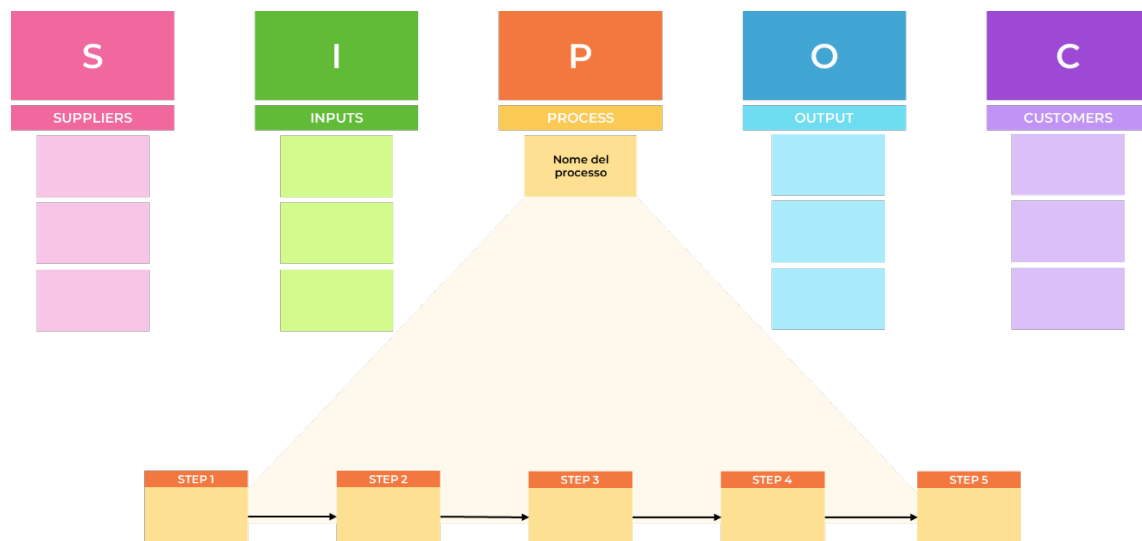


Figura 13. Struttura del diagramma SIPOC

Il modello viene utilizzato per tracciare le varie fasi di un processo, definendone l'ambito e i confini. Se l'ambito è già stato definito, invece, può essere utilizzato per migliorare il contesto operativo presente o per introdurre un nuovo progetto stilizzandone le basi a priori.

Il SIPOC aiuta a verificare che:

- gli input corrispondano agli output dei processi a monte;
- gli output corrispondano agli input dei processi a valle.

In ogni ambito organizzativo, compreso quello degli studi commercialisti, è utile ritagliare una decina di minuti di tempo per fare un brainstorming su come, quando e dove il SIPOC può essere usato all'interno dell'organizzazione. È consigliato dividersi in gruppi di 3-4 persone e, alla fine del brainstorming, chiedere l'opinione ad ogni gruppo.

Una volta definito, il SIPOC servirà da precursore per la creazione di mappe di processo più dettagliate e di mappe del flusso di valore, come sarà approfondito nel corso del capitolo.

Nell'impostarlo, è utile includere tutte o la maggior parte delle persone coinvolte in un insieme susseguente di attività al fine di visualizzarlo dall'alto. Questo è fondamentale, dal momento che nessuna singola persona può avere in mano tutte le conoscenze del processo: ogni attività, infatti, richiede non solo conoscenze tecniche, ma anche la sensibilità su quali sono i problemi che si presentano con maggior frequenza, di che cosa ci sarebbe bisogno per eliminare situazioni che causano inefficienze, e così via. Tramite il dialogo tra più persone, inoltre, possono scaturire ulteriori aspetti da affrontare che prima, magari, passavano inosservati. Più specificamente, nel contesto del SIPOC, riferendosi esso ad una fotografia dei processi, un lavoro a più teste è quindi un fattore decisivo per una buona rappresentazione del contesto organizzativo all'interno del quale i processi stessi si collocano e di quali attori e documenti il processo si compone a monte e a valle.

Non è necessario descrivere le attività nel minimo dettaglio quando si analizzano i processi attraverso il SIPOC (sono sufficienti quattro o cinque passaggi), quanto piuttosto essere molto chiari su dove inizia e dove finisce il processo (Kaizen Institute, 2014). Non bisogna essere tentati di approfondire troppo: il modello, infatti, è costituito da un diagramma che fornisce una panoramica di alto livello di un processo o di un prodotto utilizzando visualizzazioni che possono aiutare i team coinvolti in diversi modi. È uno strumento semplice ed efficace per analizzare un sottoinsieme di processo o un processo a sé stante. Si presenta immediato e veloce: il suo vero valore consiste proprio nel rapporto tra il tempo che impiega per essere disegnato e le informazioni che restituisce. Si comincia elencando gli input del processo, seguiti dai clienti che ricevono gli output. Successivamente, si rivolge l'attenzione alla parte anteriore (fasi di *front-end*) del SIPOC, elencando gli input del processo e i relativi fornitori (Laman, S. A., Burns, E., & Lynn, K. L., 2007).

Come accennato, l'abbreviazione SIPOC indica le diverse aree da identificare nel momento in cui si utilizza il modello:

- suppliers (fornitori);
- inputs;
- process (processo);
- outputs;
- customers (clienti).

Tutte le attività di un'azienda costituiscono un processo, intendendo in questo caso una serie di operazioni in cui si utilizzano uno o più input dei fornitori per creare un output. Più nel dettaglio (Twproject):

- il fornitore è chiunque fornisca un input nel processo;
- gli input sono le risorse necessarie per eseguire il processo;
- il processo indica le azioni effettive necessarie per trasformare gli input negli output desiderati;
- l'output è il prodotto o servizio effettivo che il cliente riceve;
- il cliente è chi riceve l'output del processo.

Grazie al diagramma SIPOC, è possibile far parlare i membri del team con un linguaggio comune affinché il processo venga compreso nel modo migliore possibile. Il SIPOC, quindi, è utile anche per allineare l'organizzazione negli studi commercialisti, in modo tale da indirizzarla, in un passaggio successivo, verso un processo di miglioramento continuo.

Per creare un diagramma SIPOC, solitamente si disegna uno schema composto dalle cinque aree sopra indicate, una per ogni elemento del modello, che viene a sua volta riempito rispondendo, come guida generale, alle seguenti domande:

- chi fornisce gli input? È importante avere ben chiaro chi è il fornitore specifico di ogni processo, e utilizzare queste informazioni anche per capire quali sono i fornitori migliori (se più di uno) o per capire se mantenere o meno quello specifico fornitore (nel caso sia il solo a fornire gli input);
- quali input sono necessari affinché il processo funzioni? In questo caso, è necessario elencare tutti gli input essenziali per completare il processo;
- qual è il processo? Si parte scrivendo il nome del processo stesso, descrivendone poi le fasi principali. È importante ricordare che l'obiettivo del modello SIPOC è quello di inquadrare un processo e descriverlo a livello macro, senza addentrarsi troppo nelle singole fasi che lo compongono. Come linea guida generale, ciò che è importante è assicurarsi di conoscere il punto di inizio e di fine del processo;
- quali sono gli output del processo? Anche in questo caso, come per gli input, è importante indicare gli output essenziali che escono dal processo;
- chi beneficia del processo? In questa sezione vanno indicati i clienti per i quali i processi analizzati sono stati creati (o si vogliono creare, il modello SIPOC, infatti,

torna utile anche in quei casi in cui bisogna iniziare un nuovo progetto, in modo da avere ben chiaro che cosa fare ancor prima di cominciare).

A seconda dell'utilizzo del diagramma SIPOC, quindi, le fasi successive possono essere diverse. Se il diagramma è stato utilizzato per pianificare un processo, la fase successiva sarà l'attuazione: si tratta di contattare le parti interessate, informarle della strategia e passare all'azione (è buona norma fornire a tutti i membri del team di lavoro il diagramma SIPOC una volta completato, come punto di riferimento per sapere quando attivarsi e come operare).

Se il diagramma, invece, viene utilizzato per migliorare un processo esistente, i passi successivi consisteranno nell'informare tutte le parti coinvolte delle inefficienze o dei problemi scoperti, e nel concordare, infine, le misure per affrontarli.

In questa sede, si rifletterà prima di tutto su quest'ultimo tipo di utilizzo identificato, ponendo il fuoco dell'attenzione sull'innovazione del modello operativo di business degli studi, descrivendo, prima di tutto, alcuni dei processi che si possono identificare all'interno degli studi in modo da fornire alcuni esempi pratici su come strutturare un modello SIPOC, per spostare successivamente l'analisi sui ragionamenti principali che gli studi possono intraprendere per migliorare il proprio modello di business. Di seguito, come già accennato, verranno presi come riferimento processi che rientrano nelle tre tipologie di servizio precedentemente individuate: servizi base (cedolini e dichiarativi), servizi intermedi (riguardanti i bilanci) e servizi specialistici (si prenderanno come esempio i progetti di fusione).

#### *Cedolini: modello SIPOC*

Il servizio relativo alla gestione paghe e contributi riguarda il supporto che gli studi professionali forniscono alle aziende in merito alla retribuzione del personale dipendente, accompagnato dalla gestione di altre pratiche connesse al rapporto di lavoro tra gli stessi dipendenti e l'azienda.

La gestione delle paghe richiede l'organizzazione di una serie di attività quali la preparazione dei documenti relativi all'inizio del rapporto di lavoro, redazione del contratto di lavoro, gestione dei documenti necessari per l'elaborazione delle buste paga, controllo della correttezza dei dati, gestione della chiusura del rapporto di lavoro, ecc. Ne deriva che un rapporto costante e duraturo con le imprese è fondamentale per svolgere questo tipo di attività, così da garantire un flusso informativo senza intoppi ed evitare colli di bottiglia causati dalla carenza di informazioni, che spesso si traduce in lunghi "botta e risposta" con

le imprese. I cedolini sono il tipico documento di output che viene consegnato alle aziende in ambito di buste paga. Nei primi giorni del mese, infatti, le aziende inviano al professionista i fogli con il registro presenze, e da questo momento si avvia un processo di elaborazione che tiene conto di molti dati in merito al lavoratore (non solo le ore lavorative) che si traduce nella predisposizione del cedolino, che a sua volta specifica la retribuzione che spetta ad un determinato lavoratore per il periodo di lavoro svolto.

I dati che solitamente vengono inviati contengono informazioni variabili (ore lavorate, straordinari, permessi richiesti, ferie, malattie, trasferimenti e così via), mentre quelle fisse sono generalmente già in mano allo studio, riferendosi con queste ai contratti di assunzione dei dipendenti o di aumento retributivo.

Il commercialista, una volta ricevuti i dati trasmessi, elabora i cedolini (spesso attraverso un software che elabora un modello preimpostato), tenendo conto anche delle festività del mese, identificando così gli imponibili previdenziali, imponibili INAIL e il calcolo dell'IRPEF lorda. Sugli imponibili vengono calcolate le trattenute al netto delle detrazioni a beneficio del dipendente in base alla sua situazione familiare e personale. Le ritenute vengono detratte dalla retribuzione lorda e in questo modo viene calcolato il netto spettante al dipendente.

L'output è il cedolino, che viene solitamente inviato tramite e-mail all'azienda cliente. Insieme al cedolino, viene inviato anche il bilancino contabile del mese: un documento dove viene riportato un sommario delle voci contabili riferite al cedolino di quel mese al fine delle relative scritture contabili aziendali.

Un ulteriore output è l'F24 per il versamento dei contributi che deve versare l'azienda. Insieme a questo, lo studio elabora anche il documento UNIEMENS, che rappresenta la comunicazione mensile da far recepire all'INPS contenente le informazioni riguardo alle retribuzioni e ai relativi contributi corrisposti ad ogni dipendente.

Spesso, infine, previo accordo con l'azienda, i commercialisti inviano anche i bonifici che la prima inoltra automaticamente alla banca per pagare i propri dipendenti.

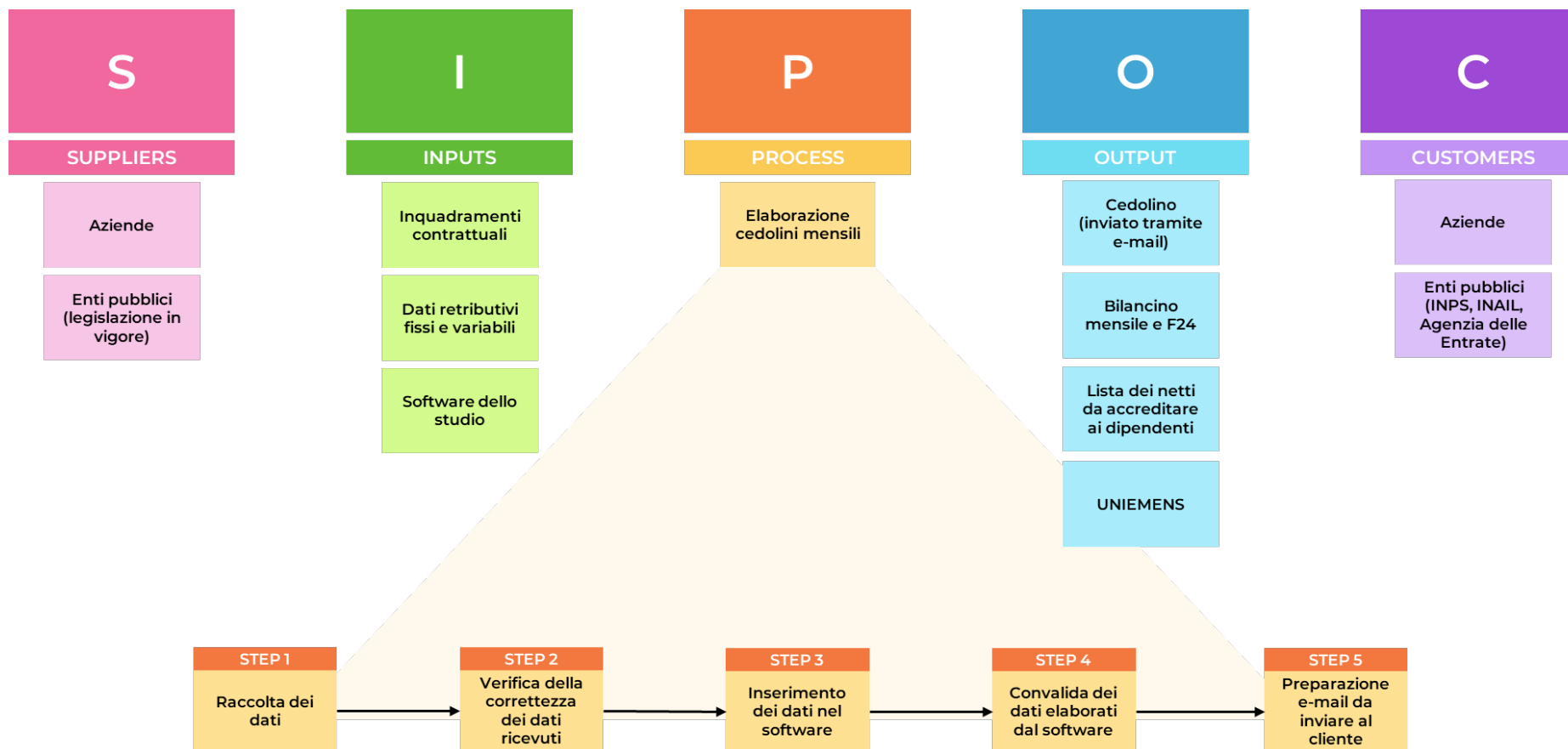


Figura 14. Il modello SIPOC per il processo di elaborazione dei cedolini

### *Dichiarativi: modello SIPOC*

Le dichiarazioni che gli studi commercialisti preparano nel corso dell'anno sono molteplici, in questo esempio si prenderanno come riferimento le dichiarazioni in merito all'IVA annuale, a scopo di semplicità e chiarezza.

La dichiarazione IVA è quella che i contribuenti titolari di partita IVA devono presentare per comunicare le variazioni di attivo e passivo avvenute nel corso dell'anno precedente a quello di presentazione. Da tale dichiarazione si determina la liquidazione definitiva del debito o del credito d'imposta, e deve essere presentata tra il 1° febbraio e il 30 aprile di ogni anno.

Gli input che gli studi, nella maggior parte dei casi, richiedono ai clienti comprendono le liquidazioni mensili dell'azienda, una copia dei versamenti (F24) e il dettaglio delle operazioni intra- ed extra- comunitarie in entrata e in uscita relative alla vendita di beni/servizi avvenute nell'anno precedente a quello della dichiarazione.

Raccolti i dati, avviene la presa visione e l'analisi degli stessi, per poi procedere con la compilazione del relativo modello dell'IVA annuale (in base allo schema fornito dall'Agenzia delle Entrate) per la determinazione della posizione del contribuente, calcolata come differenza tra IVA a debito e IVA a credito. Infine, si condivide il documento al cliente, al quale viene richiesto di apporre la propria firma.

Il modello così elaborato viene poi trasmesso telematicamente all'Agenzia delle Entrate tramite il servizio telematico utilizzato dallo studio (ad, esempio, Fisconline).

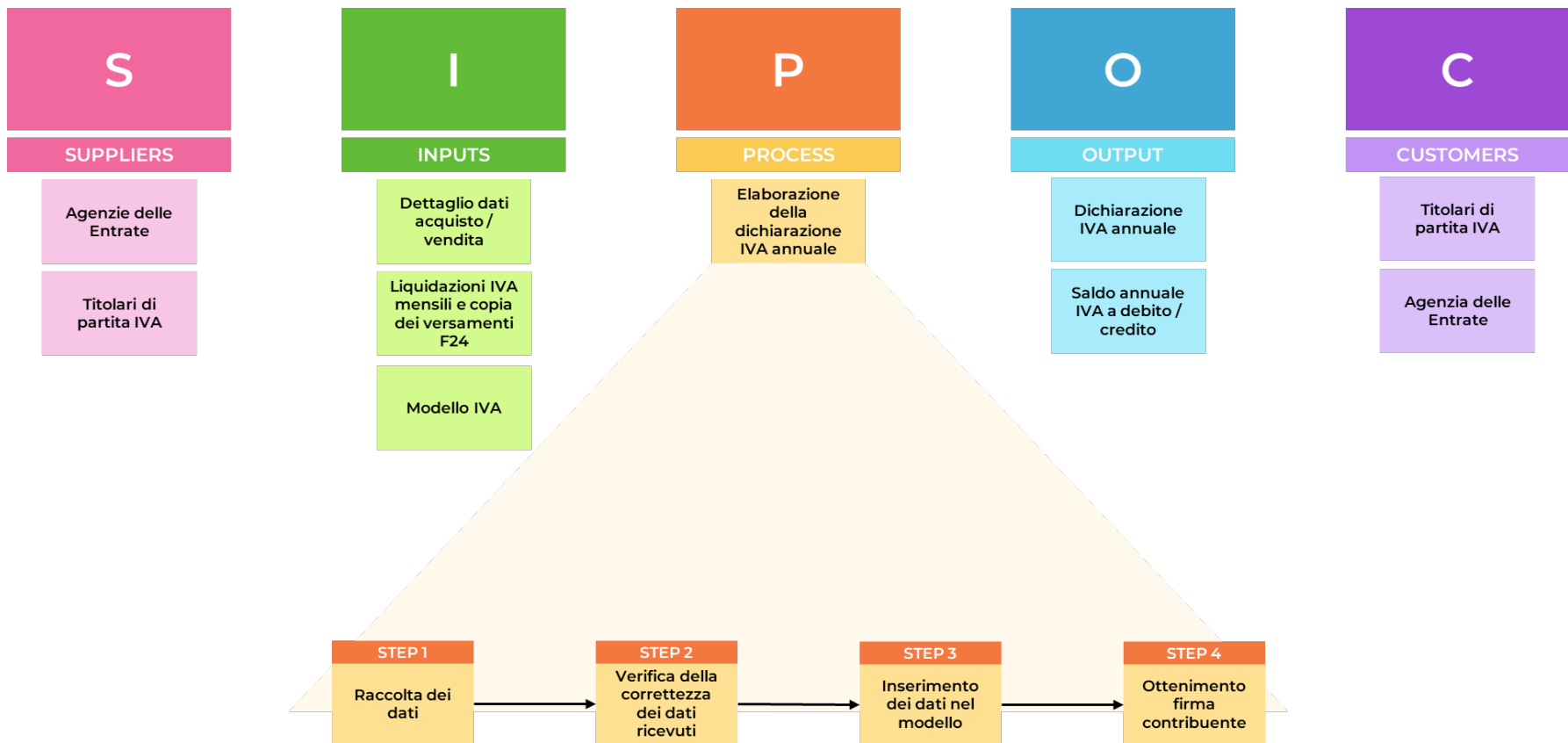


Figura 15. Modello SIPOC per il processo di elaborazione delle dichiarazioni annuali dell'IVA



### *Bilancio: modello SIPOC*

Riguarda una delle attività chiave per gli studi commercialisti, ovvero quella relativa alla revisione, che consiste nel verificare se la contabilità di un'azienda sia o meno in linea con le disposizioni in materia dettate dalla legge, e non solo, basti pensare all'importantissima utilità di un'analisi di bilancio, che consente alle aziende di individuare in quali aree hanno maggiori difficoltà in modo da intervenire rapidamente e nel migliore dei modi prima che sia troppo tardi. Il fine ultimo dell'attività è garantire trasparenza nel mercato.

La revisione comporta una pianificazione delle attività a priori prima di iniziare il vero e proprio processo di revisione, quali l'analisi preliminare delle procedure di controllo interno e del bilancio stesso. Dopodiché si procede con la verifica del sistema di controllo interno utilizzato dal cliente in modo da valutarne il funzionamento e l'efficacia, per passare poi al vero e proprio controllo dei conti e dei documenti contabili dell'azienda, con lo scopo di redigere la relazione di revisione e la lettera di suggerimenti per la direzione aziendale (la *management letter*).

Per poter svolgere tutte queste attività, gli studi commercialisti, come input, richiedono al cliente la situazione contabile, le schede contabili e i beni ammortizzabili. Ottenuti questi dati, è possibile svolgere le attività sopra elencate in modo da poter procedere alla revisione. L'output, oltre che alla *management letter* e alla relazione sulla revisione, è identificabile anche col deposito del bilancio in camera di commercio, con allegata la nota integrativa e il verbale dei soci. Solitamente, il deposito avviene via PEC.

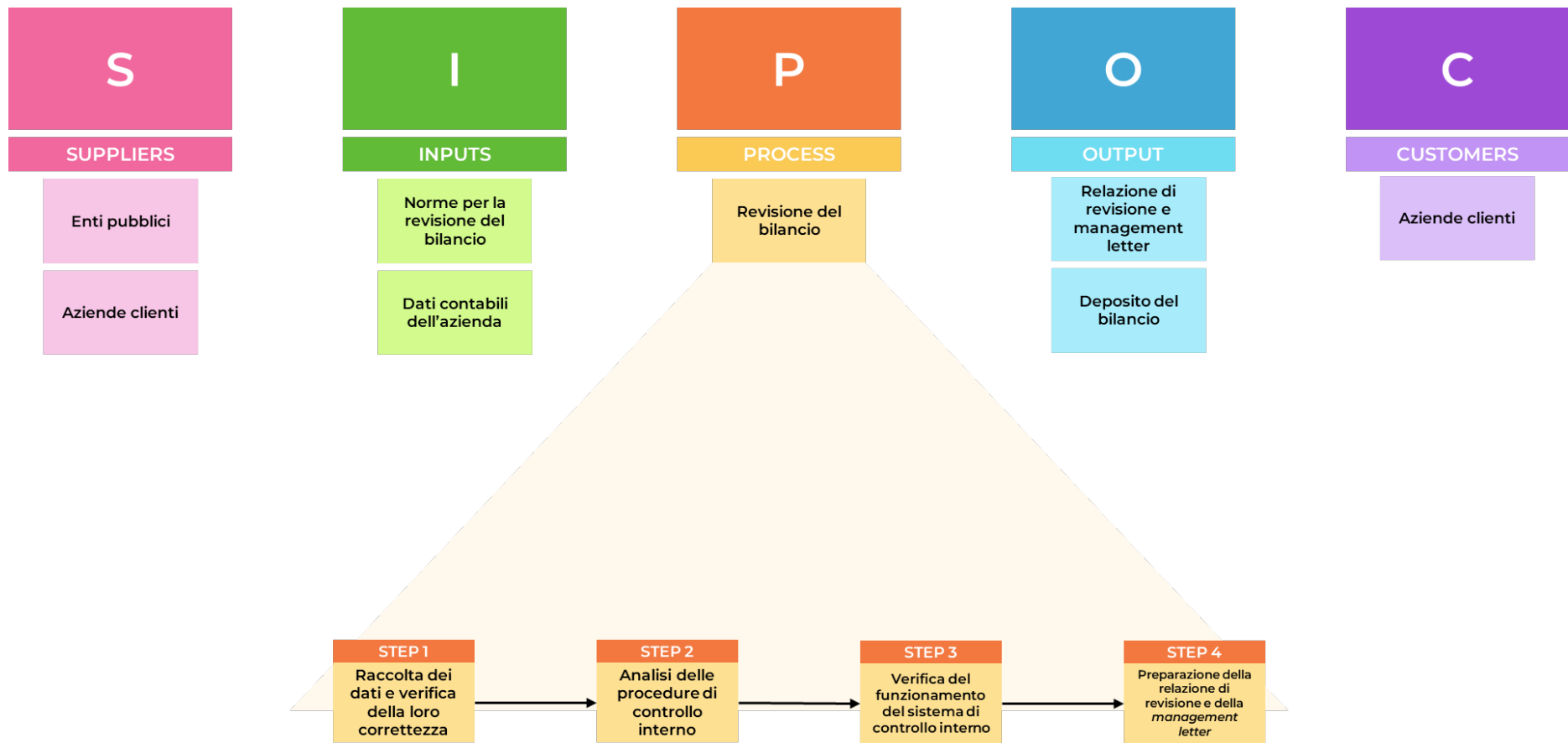


Figura 16. Il modello SIPOC sulla revisione dei bilanci

### *Progetto di fusione: modello SIPOC*

Con la fusione d'azienda si verifica la riduzione ad unità dei patrimoni di due o più società e la confluenza dei soci in un'unica struttura organizzativa. Le aziende che vi partecipano si riuniscono sotto allo stesso soggetto giuridico e continuano la loro attività inserite in un unico complesso produttivo.

La fusione può essere di due tipi:

- fusione mediante costituzione di una nuova società (si sciolgono tutte le società che partecipano e i loro patrimoni vengono apportati in una società appositamente costituita);
- fusione per incorporazione (una società già esistente incorpora una o più società che perdono in tal modo la loro individualità).

La fusione deve risultare da atto pubblico, il quale deve essere depositato per l'iscrizione nel Registro delle Imprese dal notaio o dagli amministratori della società risultante dalla fusione o di quella incorporante (Art. 2504, 2504 *bis* e *quater* c.c.).

I documenti ed atti che caratterizzano la procedura di fusione sono i seguenti:

- progetto di fusione;
- relazione dell'Organo amministrativo;
- relazione degli esperti;
- situazione patrimoniale delle società partecipanti;
- decisione di fusione;
- atto di fusione.

L'operazione di fusione, inoltre, è composta da diverse fasi: fase preliminare, decisione di fusione, atto di fusione.

Come è possibile notare, l'attività di fusione racchiude al suo interno numerosi processi. Uno studio commercialista può decidere se impegnarsi su tutti o se concentrarsi in determinate fasi. Per pragmaticità, in questa sede si porrà un focus sulle attività iniziali, relative alla fase preliminare, ma il modello SIPOC può essere costruito anche per il processi di decisione di fusione e di atto di fusione, oppure un SIPOC multi-processo che racchiuda tutte le fasi in un unico modello.

Per poter predisporre i documenti relativi alla fase in analisi, gli input che vengono forniti agli studi sono:

- dati di bilancio e relazioni sulla gestione e di revisione delle società che partecipano all'operazione di fusione, referiti agli ultimi tre esercizi;

- statuto delle società partecipanti;
- organigramma delle società.

Ottenuti questi dati, lo studio incaricato ad occuparsi del progetto deve svolgere un'analisi valutativa, al fine di fornire ai diversi soggetti interessati un'informazione esaustiva. Per poter valutare al meglio le società partecipanti, lo studio si impegna in:

- analisi organizzativa delle società;
- analisi dei bilanci;
- analisi dei sistemi di rappresentanza;
- raccolta delle opinioni in merito al processo di fusione da parte delle società;
- analisi dell'impatto che la fusione avrebbe nei confronti delle società.

Al termine di queste procedure, lo studio può fornire l'output della fase preliminare, consistente in:

- redazione del progetto di fusione;
- redazione della situazione patrimoniale;
- relazione degli esperti sul rapporto di cambio;
- relazione di stima;
- deposito del progetto di fusione per l'iscrizione presso i diversi uffici del Registro delle Imprese.

Una volta identificati i processi, è possibile partire dal modello SIPOC per addentrarsi ulteriormente nei processi, identificare le inefficienze e apportare i miglioramenti necessari all'interno dell'organizzazione.

Prima di procedere, però, è utile introdurre uno strumento da affiancare al SIPOC, che sarà utile ai fini dei ragionamenti che si faranno in merito ai processi di miglioramento che gli studi possono applicare: la matrice volume/regolarità.

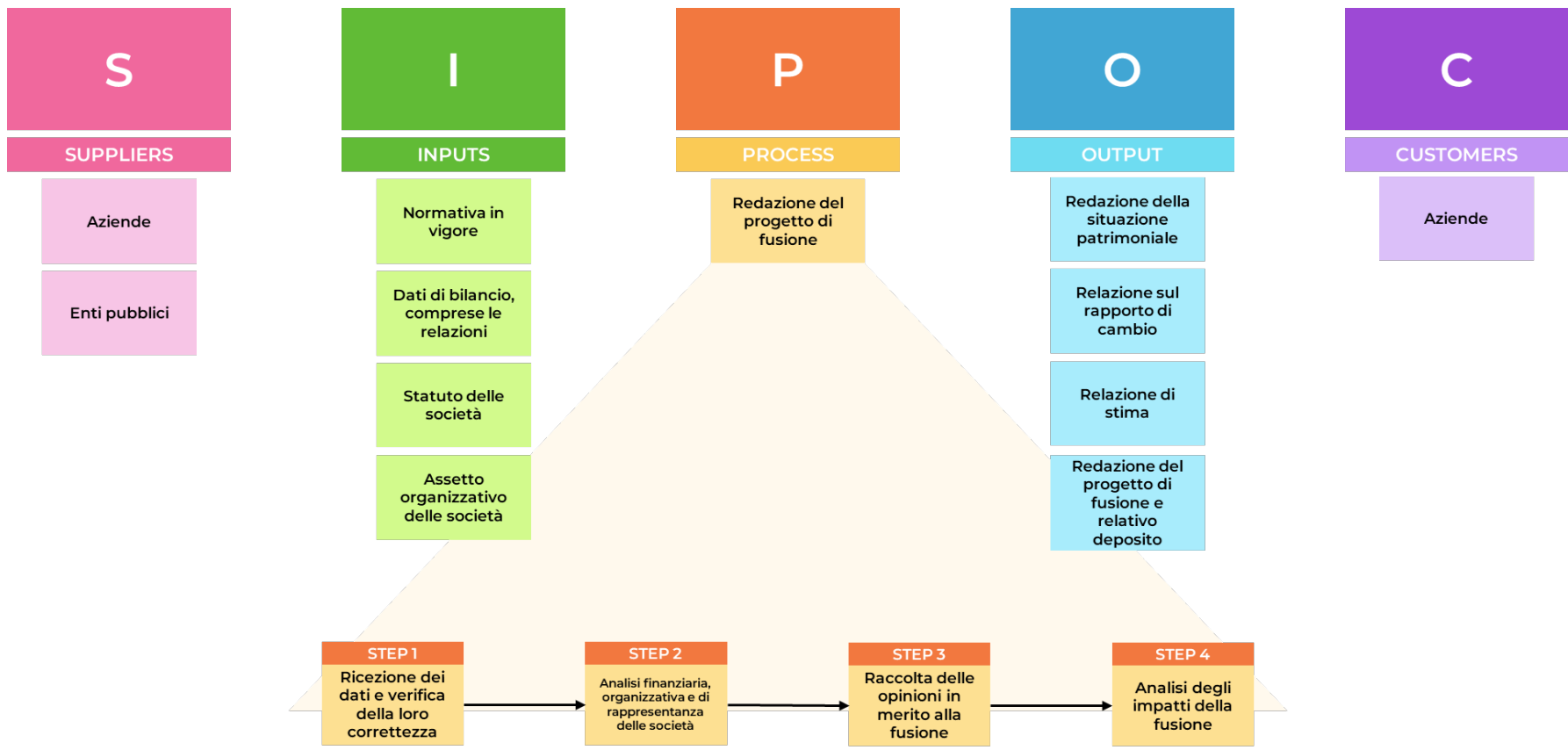


Figura 17. Modello SIPOC della fase preliminare delle fusioni

### 3.3.2 La matrice volume/regolarità

Descritto il metodo e le modalità con cui i processi possono essere analizzati per dare all'organizzazione e, come si vedrà più avanti, ai diversi team un orientamento generale di come è strutturato un processo, si introduce in questo paragrafo un ulteriore strumento molto utile da affiancare al diagramma SIPOC: la matrice volume/regolarità (o matrice V/R).

La matrice, che verrà illustrata a breve, può essere tranquillamente utilizzata contemporaneamente al SIPOC per evidenziare la frequenza con la quale i processi vengono attivati all'interno dello studio; in questa sede, è stato deciso di presentarla successivamente al SIPOC in modo da non creare confusione tra i diversi argomenti.

Come accennato nel primo Capitolo, la maggior parte degli studi commercialisti, oggi, si concentra maggiormente su servizi che possiamo definire “*pull*”, in quanto scanditi dalla domanda da parte dei clienti guidati dalla normativa in vigore che richiede loro un'informazione specifica ai fini della trasparenza del mercato. È chiaro che in questo modo i commercialisti si trovano nella situazione di avere costanti richieste dalle aziende, alle quali, per il più delle volte, devono rispondere in tempi brevi. Il modo di operare più utilizzato da parte dei professionisti per soddisfare la moltitudine di richieste delle aziende è quello di assegnare il lavoro alla prima persona disponibile, cercando di ottimizzare i tempi e di accontentare i clienti in tempi brevi (dal momento che, spesso, le domande per determinati servizi giungono a ridosso delle scadenze previste dalla legge). Questo è vero soprattutto per i servizi “di base” che tradizionalmente offrono gli studi (ad esempio cedolini, dichiarazione dei redditi, ecc.). In questo modo, però, non si creano le dinamiche necessarie per lo sviluppo di competenze specialistiche, dal momento che la stessa persona si troverà, con buone probabilità, a svolgere tanti lavori di tipologia diversa, senza avere il tempo per concentrarsi e crescere nell'erogazione di un determinato servizio.

La matrice V/R è uno strumento che torna molto utile in questi contesti. Essa permette di relazionare i volumi di vendita di ogni famiglia di servizi con la frequenza (o regolarità) con cui vengono erogati, rivelandosi un grande riduttore di complessità per leggere e interpretare la realtà, in modo funzionale al miglioramento di ciò che c'è (Giavioli G., Ratto C., Kaizen Institute Italia, 2020) oppure per disegnare modelli di operatività per i nuovi servizi che si vogliono includere all'interno dello studio. In questo paragrafo si porrà l'attenzione, come è avvenuto finora, sulla fotografia della situazione attuale dei commercialisti, utilizzando la matrice a supporto del modello SIPOC, in modo da aggiungere a tale schema un'ulteriore informazione, relativa al volume di erogazione del servizio e alla

frequenza con il quale esso si presenta. Lo scopo è quello di costruire un'immagine quanto più chiara e verosimile possibile dei processi operativi che permettono agli studi di costruire valore per il cliente, processi che si traducono nell'erogazione del servizio, ossia la proposta di valore (*value proposition*) degli studi. Tale rappresentazione sarà poi utile per identificare le aree di miglioramento sulle quali questi ultimi possono concentrarsi per ottimizzare le loro attività, e per fornire un metodo di organizzazione dei processi qualora essi decidano di migliorare e/o ampliare la propria offerta di servizi, suggerendo uno strumento utile e scalabile per operare in autonomia, senza perdere in efficacia ed efficienza.

La matrice V/R si presenta nel seguente modo: sull'asse delle ascisse viene indicata la regolarità con cui viene svolta una determinata attività (ad esempio, quanti mesi all'anno vengono dedicati per la revisione dei bilanci), mentre su quello delle ordinate ne viene riportato il volume, ossia quante volte quell'attività viene ripetuta (seguendo lo stesso esempio: quanti bilanci vengono revisionati). Affinché una certa attività possa considerarsi "regolare", è importante che sia svolta continuamente e linearmente nel corso dell'anno (in termini di giorni, settimane o mesi). La matrice si divide così in quattro quadranti, come illustrato dalla seguente immagine:

<i>Alto volume</i>	<b>D</b>	<b>A</b>
<i>Basso volume</i>	<b>C</b>	<b>B</b>
	<i>Bassa regolarità</i>	<i>Alta regolarità</i>

*Figura 18. La matrice V/R*

### *Verso un approccio innovativo: la fotografia attuale degli studi*

La matrice, insieme al modello SIPOC, sarà fondamentale per porre le basi per i prossimi paragrafi, che si concentreranno su tutti i ragionamenti che si possono implementare all'interno degli studi per rendere il modello di business operativo più efficiente – e,

conseguentemente, migliorare la proposta di valore. Per svolgere l'analisi verranno presi in considerazione gli stessi servizi analizzati col modello SIPOC.

### *Elaborazione dei cedolini*

L'attività di gestione delle buste paga e contributi viene svolta con molta regolarità all'interno degli studi professionali, dal momento che i cedolini devono essere presentati ogni mese e per diversi clienti, motivo per cui anche il volume di pratiche da eseguire è molto elevato. Una volta al mese, infatti, gli addetti alle buste paga e contributi devono ricordare ai datori di lavoro delle aziende clienti di inviare i fogli presenze, completi di tutti i dati richiesti.

Risulta semplice concludere che questo tipo di attività si colloca all'interno del primo quadrante della matrice V/R, rappresentativo di quelle aventi elevato volume ed elevata regolarità.

### *Bilanci*

L'attività di revisione contabile, rispetto alle pratiche relative ai cedolini, presenta un livello di regolarità inferiore, mantenendo comunque un elevato livello di volume. La verifica dei dati contabili tenuti da un'azienda, infatti, viene effettuata solitamente con cadenza trimestrale, e per un numero di clienti generalmente elevato in relazione al numero di clienti e delle dimensioni dello studio di commercialisti, facendo posizionare le pratiche relative ai bilanci nel secondo quadrante della matrice.

### *Dichiarazione dell'IVA annuale*

Questo tipo di pratica viene svolto con cadenza annuale e coinvolge tutti, o quasi, i clienti dello studio, motivo per cui i relativi volumi sono molto elevati. Come per le pratiche di revisione e di gestione paghe e contributi, questa attività è caratterizzata da un livello di volume molto elevato, ma si caratterizza per una regolarità più bassa rispetto alle altre, posizionandosi anch'essa nel secondo quadrante.

### *Fusioni*

Analogamente alle operazioni di cessione d'azienda, trasformazione, liquidazione e scissione, questa attività fa parte delle cosiddette "operazioni straordinarie". Come suggerisce il nome, si tratta di un incarico che viene richiesto agli studi commercialisti con un volume inferiore rispetto alle altre attività prese come esempio, non trattandosi di attività ordinarie



della maggior parte dei clienti degli studi. La regolarità con cui le operazioni straordinarie vengono svolte dipende dal numero di richieste che giungono allo studio, il che porta questa tipologia di attività a posizionarsi tra il secondo e il terzo quadrante della matrice V/R, dal momento che la relativa regolarità risulta essere variabile e dipende da quanto lo studio sia in grado di cogliere le richieste del cliente, direttamente o indirettamente. Questo ci porta a richiamare all'attenzione la fondamentale importanza delle reti tra studi. Un'ottima soluzione per aumentare la regolarità con la quale le operazioni straordinarie vengono effettuate, infatti, risiede proprio nella capacità dello studio di essere presente in modo attivo all'interno di un *network*, in modo da cogliere anche tutte quelle richieste da parte del cliente a cui non avrebbe accesso qualora operasse in modo isolato. Il passo successivo sarebbe quello di specializzarsi in una determinata attività straordinaria e coordinarsi con altri studi affinché questi ultimi indirizzino tutte le richieste relative ad una determinata operazione straordinaria allo studio di competenza, che a sua volta farà lo stesso per tutte quelle operazioni straordinarie che non rientrano nella propria proposta di valore, rendendo così la rete degli studi un ambiente collaborativo e dinamico (questo aspetto verrà meglio approfondito nel corso del presente lavoro).

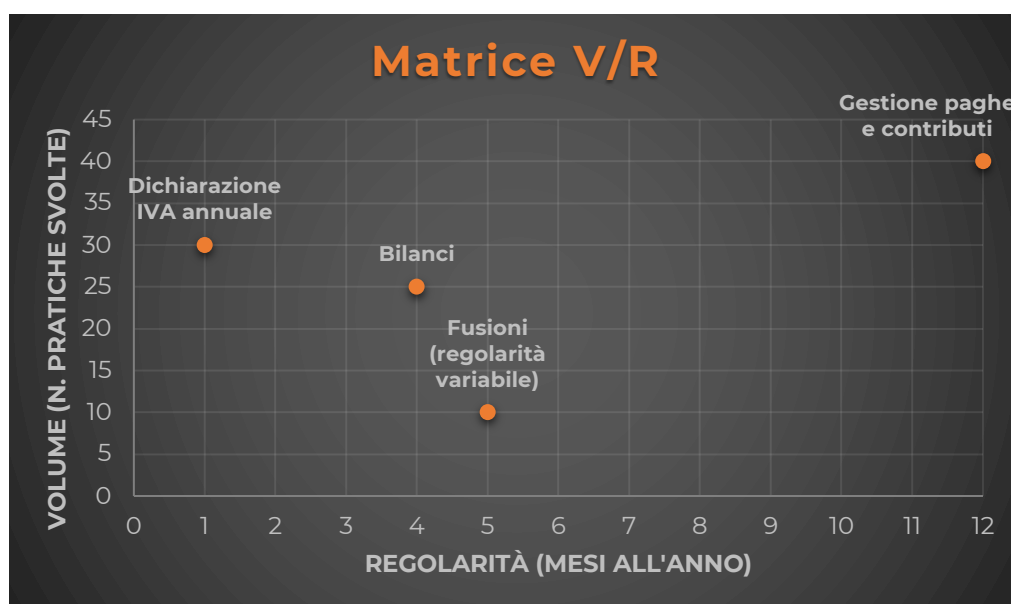


Figura 19. La matrice illustra i concetti sopra evidenziati. L'attività di gestione paghe e contributi si colloca nel quadrante A del grafico, quindi alta regolarità e alto volume. I bilanci e la dichiarazione dei redditi si collocano nel quadrante B, in quanto attività che vengono erogate con elevato volume ma con una regolarità inferiore rispetto alle prime. Le operazioni di fusione si collocano tra quei servizi più specialistici che vengono effettuati con volume basso e regolarità variabile, posizionandosi in un punto intermedio tra i quadranti B e C.

Ora che sono state analizzate alcune tipologie di servizio, la frequenza e il volume con cui queste vengono effettuate all'interno dello studio, l'attenzione si sposterà sul miglioramento dei processi. L'obiettivo della matrice, infatti, è quello di individuare, anche a livello visivo, quali siano i servizi per i quali lo studio può mantenere gli attuali processi e quali invece richiedono uno sviluppo. La situazione ideale sarebbe quella di avere le attività offerte posizionate in prossimità del primo quadrante, relativo alle situazioni di alto volume e alta regolarità. Per farlo, è opportuno approfondire quali siano le inefficienze da eliminare e individuare i punti esatti in cui si verificano all'interno dei processi.

All'inizio di questo capitolo sono stati introdotti i *muda*, e successivamente si è provveduto all'analisi dei modelli SIPOC come primo passo per addentrarsi nei processi dell'Operating Model Canvas, in modo da avere un quadro che aiutasse a comprendere l'ambiente in cui operano gli studi commercialisti. Ma come è possibile migliorare i processi che stanno dietro ai servizi e, di conseguenza, il valore che viene percepito dal cliente?

I prossimi paragrafi si concentreranno principalmente su questa domanda, dedicandosi al re-design dello studio (e della sua strategia) in modo da rendere quest'ultimo capace di implementare (e mantenere nel tempo) nuove abitudini che gli permettano di perseguire i propri obiettivi strategici, di migliorare la qualità dei servizi offerti e di aumentare l'efficienza complessiva dello studio stesso, in modo da poter avere tempo e competenze a propria disposizione utili anche per concentrarsi su determinati servizi su cui fino ad ora non è stato possibile focalizzarsi. Così facendo, è possibile far percepire al consumatore finale un valore tale da far contraddistinguere lo studio nel proprio settore, ottenendo così un vantaggio competitivo.

Lo studio, quindi, diventerà sempre più esperto nell'erogazione dei servizi, sia in termini di qualità che di numero di tipologie differenti di servizio offerte. Più efficienza nei servizi esistenti, infatti, significa anche più spazio per diversificare le tipologie di servizio che si scelgono di offrire: lo studio può così trasformarsi in una sorta di vera e propria industria di servizi professionali.

### 3.3.3 Il Makigami per la mappatura dei processi

Dopo aver delineato i processi dei servizi che lo studio offre e una precisa collocazione degli stessi all'interno della matrice V/R, lo studio commercialista può porsi l'obiettivo di studiare i processi più nel dettaglio. Per poter raggiungere questo obiettivo, è importante che lo studio si accorga delle inefficienze (in termini di operatività e di tempo) che si presentano quando decide di implementare un servizio e attiva determinati processi.

Lo strumento chiave utile ad individuare sia le inefficienze appena individuate, che sottraggono valore alle attività, sia i punti di forza che determinano valore aggiunto per le stesse, è senza dubbio il *Makigami*.

Sviluppato in Giappone all'inizio degli anni '90 e chiaramente discendente dalle tecniche di mappatura BPR (*Business Process Reengineering*), questo strumento ha trovato impiego nei processi di servizio delle aziende manifatturiere (come marketing, assistenza post-vendita, amministrazione, acquisizione, ecc.), così come in quelli delle organizzazioni legate ai servizi.

Spesso questo strumento viene messo a confronto con la *Value Stream Mapping* (VSM), ma recenti studi hanno dato prova che il Makigami sia un mezzo migliore per mappare i processi all'interno delle organizzazioni.

La sua applicazione avviene spesso congiuntamente al SIPOC, in particolare quando quest'ultimo:

- identifica macro-attività/processi che includono una serie di singole attività/transazioni;
- non rende chiaro quali fattori contribuiscano all'allungamento del tempo o alla creazione di imperfezioni.

Il metodo Makigami è utilizzato negli Stati Uniti con i nomi MBPM (*Metrics-Based Process Map*) o MBF (*Metrics-Based Flow*) e i principi alla base sono generalmente gli stessi (Chiarini A., Gabberi P., 2022).

Questo strumento viene utilizzato spesso nell'ambito di un workshop Kaizen, durante il quale un team analizza in dettaglio le attività che fanno parte dei processi identificati dal SIPOC, eventualmente suddividendole e identificando le metriche più critiche per ciascuna di esse. Trattandosi di un metodo pratico, il Makigami tende ad essere analizzato e studiato principalmente dai consulenti, invece che dagli accademici, dal momento che può essere utilizzato come lente di ingrandimento dei processi, e permette di condurre analisi di *lean management* grazie all'utilizzo di indicatori come il tempo di processo, il *lead time* e il numero di attività a valore aggiunto, accanto a indicatori più personalizzati, come la qualità del servizio e l'equivalente-organico (Chiarini A., Gabberi P., 2022).

In particolare, il Makigami può essere implementato seguendo determinati step, ovvero:

- identificare il processo e i suoi confini;
- suddividere il processo in attività;
- identificare le parti interessate o i responsabili del processo;
- misurare il processo attraverso indicatori quali *lead time*, valore aggiunto, ecc.

La maggior parte delle volte, il Makigami viene creato utilizzando post-it attaccati alle pareti della stanza e collegati tra loro, ed è composto da due parti:

- stato attuale, o il processo *as is*, come viene presentato attualmente;
- *future state*, ovvero come dovrebbe essere riorganizzato il processo dopo aver individuato le inefficienze.

Una volta analizzata la parte *as is*, è possibile classificare ogni attività del processo come:

- a valore aggiunto;
- non a valore aggiunto ma necessaria (si pensi, per gli studi commercialisti, alle attività più burocratiche per rispettare determinate normative);
- non a valore aggiunto e non necessaria (in questo caso, l'attività rappresenta uno spreco e sarebbe bene rimuoverla).

Completata la fase *as is*, il team che si dedica alla costruzione del Makigami solitamente crea un piano d'azione dedicato che elenca tutti i miglioramenti necessari e stabilisce la priorità delle azioni in termini di valore aggiunto. Ciò permette di procedere all'implementazione della fase *to-be*, che dovrebbe essere attuata il più velocemente possibile e senza discontinuità di tempo (Chiarini A., Gabberi P., 2022). Nello specifico, una volta impostato il procedimento, il Makigami non dovrebbe richiedere più di 7-8 giorni per la fase di miglioramento.

Inoltre, per compilare correttamente il Makigami, il team deve rispettare alcune semplici regole:

- condurre un workshop che non sia troppo lontano (fisicamente parlando) dal processo in fase di miglioramento;
- dovrebbero essere aggiunti i membri del team che lavorano regolarmente al processo;
- raccogliere informazioni sui tempi delle attività e su eventuali ritardi, reclami, non conformità, ecc. che dovessero verificarsi;
- creare un'agenda che definisca in modo chiaro i tempi per il workshop Kaizen.

Per riassumere, al fine di costruire un Makigami, è fondamentale procedere per fasi di analisi e ragionamento, come mostrato dal seguente schema.



Figura 20. Le fasi di elaborazione del Makigami

### Implementazione del Makigami negli studi commercialisti

Osservando la struttura dello schema *Makigami*, si può osservare che esso consiste in una sorta di matrice in cui nella prima colonna a sinistra vengono indicati gli attori coinvolti nel processo. A seconda della complessità del flusso in esame, è possibile sintetizzare l'operatività di un singolo team, ufficio e/o dipartimento oppure comprendere un gruppo di "soggetti interessati" (*stakeholder*), come fornitori esterni, clienti interni, altri uffici o dipartimenti, ecc.

Nelle altre colonne, invece, vanno indicate le diverse attività svolte da ciascuna funzione, avendo cura di ordinarle in base a come si presentano quando si svolge il processo – per questo motivo si raccomanda l'utilizzo di post-it nella costruzione del *Makigami*, in modo da avere la possibilità di riposizionarli nel caso si vogliano inserire alcune attività prima di altre in corso d'opera.

Ogni riquadro al centro della matrice rappresenta il contributo che apporta ogni funzione indicata nella prima colonna. Si noterà, in corso d'opera, come risulti facilmente intuibile e visibile a colpo d'occhio se due o più attività vengono svolte contemporaneamente da più funzioni. La stesura del *Makigami* avviene in ordine sequenziale da sinistra verso destra.

Come accennato in precedenza, per descrivere appropriatamente la situazione iniziale e quali sono le attività sequenziali che ogni processo richiede, è utile avere ben chiaro quali siano i confini del processo, le funzioni/personone che si interfacciano nello svolgimento delle attività (compresi i clienti) e, di conseguenza, il sistema di responsabilità assegnato. In questo modo è possibile riempire la prima colonna.

Funzioni / persone	Descrizione del processo
<div style="background-color: #4CAF50; color: white; padding: 2px; text-align: center;">Cliente</div>	
<div style="background-color: #E91E63; color: white; padding: 2px; text-align: center;">Capo team</div>	
<div style="background-color: #2196F3; color: white; padding: 2px; text-align: center;">Team contabile</div>	

Figura 21. Esempio di Makigami in uno studio commercialista: riempimento della prima colonna

Individuate le funzioni e le persone che si impegnano al processo che si vuole analizzare, bisogna procedere descrivendolo in dettaglio per ogni interfaccia coinvolta. In particolare:

- ogni azione ha un cartellino specifico;
- i cartellini vanno inseriti in sequenza temporale.

Per finire, le varie azioni vengono collegate tra loro con le frecce che indicano la successione effettiva delle diverse attività. Svolgendo questa operazione, è importante identificare anche tutte quelle fasi che si ripetono più volte, spesso a causa di informazioni incomplete, scorrette, non chiare, ecc.

Per visualizzare chiaramente questi ultimi aspetti, che sottraggono valore al processo, è consigliato colorare di nero le frecce che descrivono il normale svolgimento successivo delle attività, e con una freccia rossa le inefficienze, o *re-loop*.

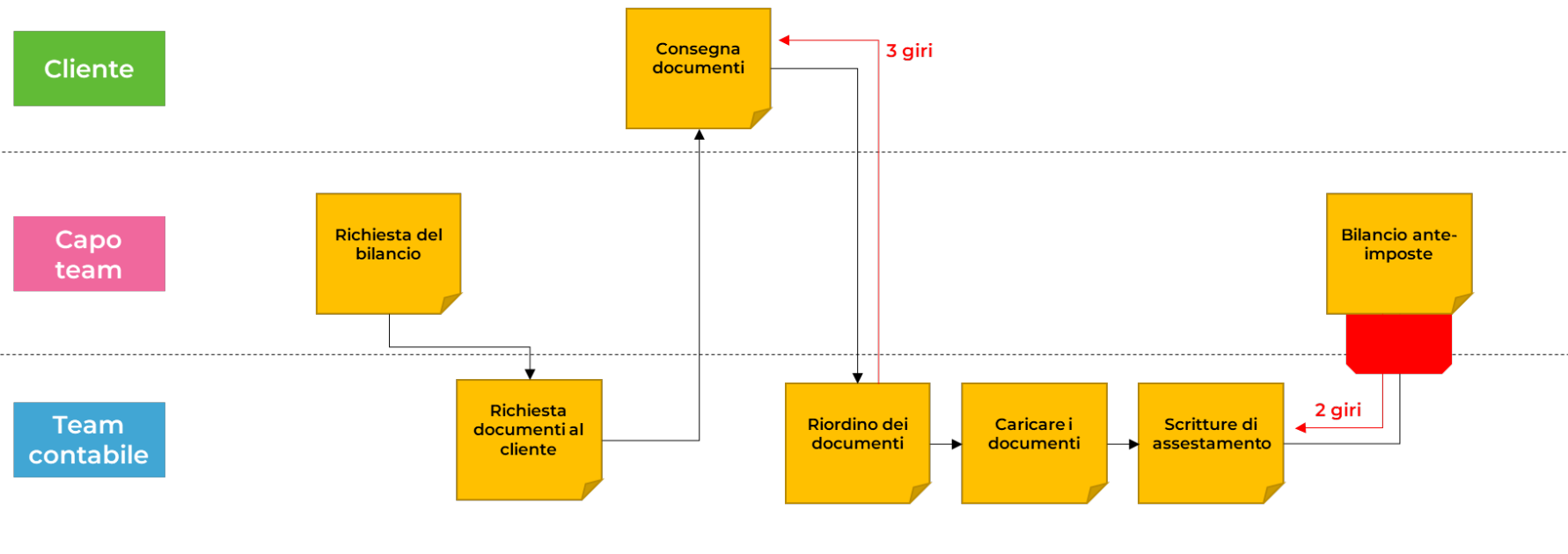
Le attese, infine, vanno segnalate con un blocco rosso, per evidenziare i punti in cui una funzione deve attendere che quella precedente finisca per poter portare a termine l'intero processo.

Identificare le fasi che si ripetono e si accodano è fondamentale per accorgersi, a colpo d'occhio, dove si verificano le inefficienze (*muda*), in modo da mettere in atto tutte le azioni di miglioramento volte ad eliminarle e a creare maggior valore per il cliente. A tal proposito, Davenport evidenzia l'importanza di analizzare i processi tramite tecniche di visualizzazione, affinché sia più evidente quali processi debbano essere rivisti e quali, invece, debbano essere gestiti in un'ottica di miglioramento continuo (Davenport T. H., 1993).

Figura 22. Esempio di Makigami in uno studio commercialista per il processo "bilancio"

Funzioni / persone

Descrizione del processo



Una volta descritta la sequenza di attività e individuate le relative criticità (*muda*), si può lavorare alla fase *to be* per ripristinare le condizioni di base per un processo regolare. Per farlo, si utilizzano diversi indicatori e indici in grado di fornire delle misurazioni concrete, tra cui:

- tempo di trasformazione: tempo effettivo necessario ad effettuare tutte le attività per erogare il servizio (senza considerare le attese);
- tempo di attraversamento (*lead time*): tempo che intercorre tra la richiesta del cliente e l'erogazione del servizio;
- indice di flusso: rapporto tra il tempo di attraversamento e il tempo di trasformazione;
- numero di fasi per ogni *swimlane*<sup>5</sup>: numero di attività che deve svolgere ogni funzione. Il Makigami va letto orizzontalmente, e ciascuna funzione ha la propria “corsia”;
- numero di attori coinvolti: numero di persone per ogni funzione. Ogni volta che il processo passa da una *swimlane* all'altra si possono formare code.

Inizialmente, in un momento di prima stesura del Makigami, si noterà che il rapporto tra il tempo di attraversamento e di trasformazione risulterà alto, principalmente a causa delle inefficienze e/o delle attese che vengono identificate, e dipende anche dal numero di *re-loop* e di code che hanno una valenza interna ma non aggiungono valore dal punto di vista del cliente. Queste inefficienze devono essere eliminate o almeno ridotte in termini di impatto nel momento in cui si implementa la fase *to be* del Makigami. Un indice di flusso alto, infatti, spiega che il tempo totale impiegato per erogare il servizio (tempo di attraversamento o *lead time*) è molto più elevato rispetto al tempo di trasformazione effettivamente richiesto per svolgere le attività di valore. Ne deriva che uno studio commercialista che voglia innovare la

---

<sup>5</sup> Le *swimlane* (corsie) corrispondono alle sezioni orizzontali del Makigami, ossia all'insieme di attività che fanno capo a ogni singola funzione. Il Makigami rientra nella categoria più generale dei diagrammi a corsie, il quale, infatti, presenta molte analogie con quanto finora illustrato. Una descrizione precisa del diagramma a corsie è fornita da Chiarini e Gabberi (Chiarini A., Gabberi P., 2022), che lo dipingono come una sequenza di attività interne che possono essere svolte da un'organizzazione per ottenere un output di valore. Il diagramma a corsie consente anche la rappresentazione visiva delle attività ed è stato incluso nei principali linguaggi di modellazione dei processi di business. La sua caratteristica distintiva è che ogni attore (a volte identificato con un singolo dipartimento/ufficio) coinvolto in un processo aziendale è rappresentato in una corsia separata e tutte le attività appartenenti agli attori sono posizionate nelle rispettive corsie. Queste possono essere orientate verticalmente o orizzontalmente, a seconda delle necessità. Gli attori collocati in ciascuna *swimlane* possono dipendere dallo specifico processo aziendale e dal livello a cui il processo deve essere definito. La sequenza delle attività viene trasmessa tramite frecce, che di solito collegano le attività, in modo che l'intero processo aziendale possa essere tracciato da un'attività iniziale a un'attività finale, e il diagramma possa opzionalmente rappresentare i ritardi temporali tra le attività. Dato che i processi aziendali sono generalmente interfunzionali (Ould,1995), i diagrammi a corsia contengono tipicamente attori provenienti da diversi dipartimenti.



propria strategia a favore di una gestione più efficiente dei servizi dovrebbe cercare di abbassare l'indice di flusso ad un valore che ritiene ottimale per la propria organizzazione. L'indice dimostra un livello di efficienza massima quando è pari a 1, ma ovviamente questa situazione raramente si presenta all'interno di qualsiasi tipo di organizzazione (vorrebbe dire che tutte le attività sono a valore aggiunto, contesto che difficilmente si presenta dal momento che le persone all'interno dei team hanno bisogno di comunicare sia tra loro sia con i clienti al fine di erogare il servizio).

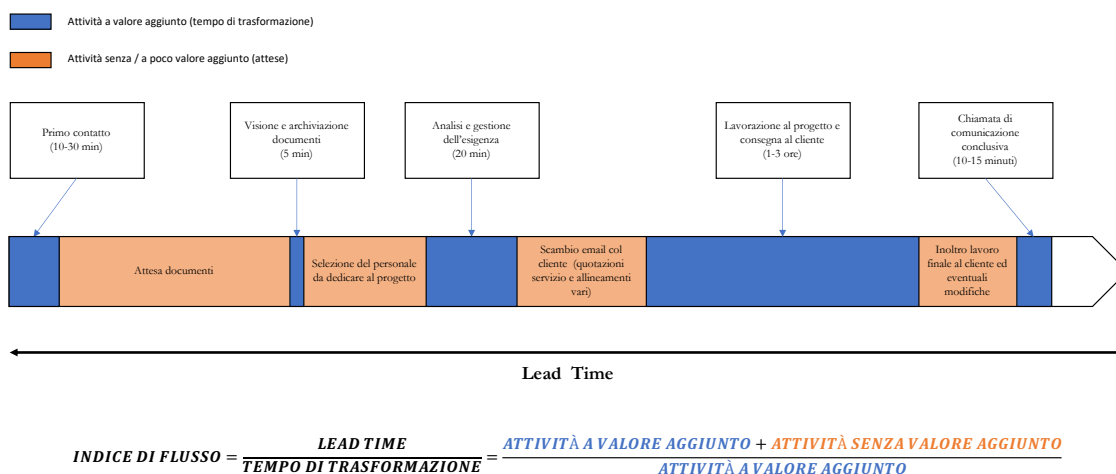


Figura 23. Rappresentazione dell'indice di flusso

Per migliorare l'indice e la conseguente efficienza e qualità del servizio, è possibile farsi guidare dai seguenti principi, che saranno considerati più avanti:

- il primo si fonda sulla cultura aziendale. Bisogna diffondere una visione che guidi l'organizzazione a non accontentarsi di livelli accettabili di qualità, ma di puntare a prestazioni ottimali che si avvicinino all'ottica di eliminare ogni possibile difetto e/o scarto. Questo si può raggiungere attraverso strumenti di misurazione delle performance;
- il secondo si identifica con i sistemi di miglioramento continuo, come il ciclo *Plan – Do – Check – Act*, tramite il quale le parti responsabili valutano regolarmente le prestazioni e avviano un ciclo per affrontare una questione urgente prima di passare a quella successiva. È importante tenere presente l'organizzazione delle attività di miglioramento, o *Kaizen*: termine giapponese che si riferisce alla diffusione di soluzioni tecniche a tutti i livelli operativi per la risoluzione di piccoli problemi. L'uso diffuso di tali metodologie a tutti i livelli moltiplica le opportunità di miglioramento

e garantisce significativi incrementi delle prestazioni attraverso l'accumulo di piccoli miglioramenti.

Una volta stilizzate le azioni di miglioramento, viene a definirsi un nuovo *modus operandi* organizzativo, che viene definito *standard*, il quale deve, a sua volta, essere formalizzato, fornendo il supporto necessario a tutta l'organizzazione per poterlo mettere in pratica.

A questo punto, lo studio commercialista dovrebbe essere in grado di analizzare i propri processi lavorativi. La loro mappatura, a sua volta, permette di svolgere considerazioni in termini di efficienza, avendo presenti quali sono i “colli di bottiglia” e da cosa essi siano causati. La soluzione a questi problemi operativi potrebbe risiedere in aspetti interni allo studio (organizzazione, gestione ed impostazione dei luoghi di lavoro, implementazione di un sistema informativo fluido che permetta il co-working e la condivisione facile e veloce di documenti) e/o esterni allo stesso (potrebbe risultare necessaria un’analisi dei fornitori e dei clienti, in modo da capire se e in che punto del processo questi concorrano a rallentare il tempo di erogazione del servizio).

Nei paragrafi successivi verranno forniti spunti e strategie che gli studi commercialisti possono perseguire per intraprendere un processo di miglioramento e innovazione anche per i segmenti dell’Operating Model Canvas che ruotano intorno ai processi.

### 3.4 L’analisi dell’organizzazione



Figura 24. OMC: l'organizzazione

Il fattore chiave che fa stare in piedi un processo di innovazione è il coinvolgimento, la partecipazione di tutti al processo di miglioramento, dal titolare dello studio ai dipendenti che si occupano delle mansioni più concrete.

Come già accennato, gli studi commercialisti italiani, nella maggior parte delle situazioni, non sono dotati di una struttura organizzativa ben definita, e spesso tutto passa sotto la supervisione del titolare dello studio. Un sistema di deleghe ben pensato porta non solo a una maggiore efficienza organizzativa, ma anche ad un più ampio coinvolgimento e ad un aumento della flessibilità lavorativa e mentale di tutti nella gestione quotidiana dello studio e nei processi di miglioramento. Nei cantieri (così sono chiamati i progetti di miglioramento continuo che vengono pensati ed implementati) è importante che ogni persona venga informata e resa partecipe ai cambiamenti che lo studio vuole implementare, a partire dall'analisi preliminare volta ad identificare le inefficienze (*muda*) all'interno dello studio, tramite i modelli del Makigami e della Matrice Volume/Regolarità.

All'interno dello studio commercialistico è possibile costituire piccoli team, ognuno con un compito specifico da svolgere.

All'interno di ogni micro-team deve essere nominato un rappresentante che assumerà il ruolo di coordinatore delle attività del micro-team. Può essere il titolare di uno studio individuale, uno dei soci di uno studio associativo, un lavoratore autonomo o un membro di un team esperto nella gestione delle persone (in pratica una persona con doti di leadership comunicativa).

È fondamentale che questa persona sia sempre raggiungibile dagli altri membri del micro-team. Il referente dovrebbe fungere da punto di riferimento della squadra, pianificare e monitorare le attività dei membri, eseguire tutte le azioni correttive necessarie e, soprattutto, coinvolgere tutti i membri del team nelle decisioni relative allo svolgimento delle attività.

Inoltre, potrebbe essere pianificata una rotazione delle persone da un team all'altro, con una periodicità di almeno due semestri. In questo modo, le persone sono incoraggiate a impegnarsi in nuove attività "mettendosi sul tavolo", che supporta l'apprendimento, la creatività, lo sviluppo professionale e lo sviluppo di competenze interdisciplinari. L'inserimento di nuovi membri del team crea un punto di vista "esterno" che favorisce l'identificazione degli errori nella ricerca del miglioramento continuo. Un altro vantaggio della specializzazione è che, anche quando una persona è assente per un lungo periodo di tempo in studio, ci sarà sempre un collega disponibile a sostituirla, consentendo alle attività dello studio di continuare senza difficoltà e prevenire pericolose strozzature durante alcuni dei periodi più critici dell'anno (Girometti C., 2020).

È importante che l'organizzazione venga coinvolta fin dal principio affinché apprenda a porsi domande in modo frequente al fine di elevare gli standard del proprio lavoro e, complessivamente, dell'intero studio. Il primo ostacolo da superare, infatti, è la paura del cambiamento. Le domande troppo generiche, così come le situazioni di cambiamento improvvise, a volte possono essere talmente grandi da mettere in crisi l'attitudine al miglioramento, proprio perché sembrano non avere soluzioni. Al contrario, domande più mirate hanno il potere di aprire l'immaginazione e di trovare soluzioni più facilmente; coinvolgere il personale dello studio nel Makigami è importante per far accendere piccoli campanelli d'allarme e per stimolare la capacità di giudizio critico degli individui, al fine di innescare quel processo creativo volto alla risoluzione di problemi ben identificati. Alcuni esempi di domande semplici sono:

- qual è il passo più piccolo da compiere per diventare più efficiente?
- che cosa posso fare per 5 minuti al giorno per risparmiare un po' di denaro?

L'efficacia di queste domande è duplice: da un lato si ottengono risultati, per quanto piccoli, dall'altro ci si pone nella giusta disposizione mentale per ottenerne di ulteriori. Di fronte a cambiamenti troppo grandi, il cervello umano tende a scappare via, all'auto-sabotaggio, mentre i piccoli cambiamenti avvengono sotto il livello soglia di tensione e innescano un meccanismo naturale volto alla ricerca del miglioramento e alla messa in atto delle azioni semplici per raggiungerlo.

Per uno studio che vuole crescere e riorganizzarsi, ripensare al proprio assetto organizzativo in base alle necessità che emergono attraverso lo studio dei processi è di fondamentale importanza. L'efficienza delle attività quotidiane dei commercialisti, infatti, dipende molto da come le persone sono organizzate. Stabilire dei team per ogni pratica da eseguire, ciascuno con un proprio team leader che monitori l'attività degli stessi e faccia emergere i problemi per trovare soluzioni permette di trascinare l'intero studio verso il miglioramento continuo, influenzando positivamente la qualità dei servizi offerti. Per attività svolte quotidianamente è possibile creare dei team fissi, per quelle che, invece, si presentano con regolarità più sporadica si può implementare un sistema organizzativo per cui i team si creano al momento del bisogno (ad esempio una volta al mese, o una volta ogni due mesi, ecc.) e vengano poi sciolti per tornare a concentrarsi sulle attività più regolari.

Tutti questi aspetti verranno meglio approfonditi quando si parlerà del *management system*.

### 3.5 L'analisi delle *location*

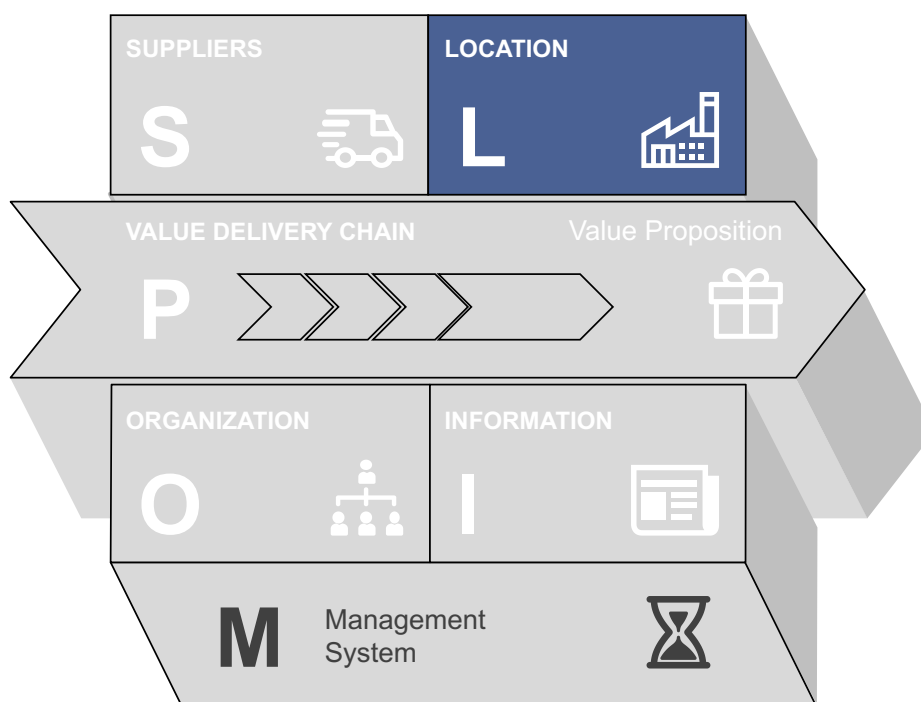


Figura 25. OMC: la location

La *location* fa riferimento sia a come gli studi sono collocati nel territorio, sia a come gli stessi sono architetture strutturate per la gestione quotidiana delle attività.

Come precedentemente indicato, attualmente gli studi commercialisti italiani sono dispersi nel territorio senza seguire un vero e proprio schema logico. I fattori che, solitamente, guidano la scelta dell'apertura di uno studio sono la vicinanza agli uffici pubblici, ai fornitori e/o ai clienti. In particolare, nella maggioranza delle situazioni, gli studi italiani sono localizzati vicino a quest'ultimi, e non vi sono ulteriori fattori di decisione critici per ponderare la scelta di localizzazione di uno studio commercialista. Inoltre, gli studi sono spesso sprovvisti di una suddivisione interna di luoghi (che possono essere stanze o uffici) in cui impegnarsi in un determinato tipo di servizio e gestirlo in modo standard.

Per innovare il modello di decisione strategica in merito alla localizzazione, gli studi, oltre agli aspetti considerati, possono far rientrare nei propri ragionamenti le considerazioni fatte in merito all'analisi dei processi e alla regolarità con la quale essi vengono attivati.

A seconda del tipo di processo (si fa riferimento al modello SIPOC e al Makigami) e alla sua periodicità (matrice Volume/Regolarità) è possibile stabilire un luogo fisso, sia da un punto di vista territoriale, sia in un'ottica di impostazione dello studio, fino a suddividerlo in diverse "fabbriche" – intese come uffici, spazi di lavoro, studi fisici aperti *ad hoc* per fornire

un determinato servizio – formate da procedure standard e da persone che, a partire da queste procedure, possano non solo specializzarsi in una determinata attività, ma sviluppare anche la capacità di migliorare la stessa giorno per giorno accorgendosi autonomamente di cosa funziona e cosa meno, contribuendo al processo di innovazione (quotidiana e a lungo termine) dello studio.

Ciò significa, ad esempio, che uno studio che voglia distaccarsi dal modello tradizionale di localizzazione, a fronte di un processo che viene attivato con elevata frequenza (si pensi ai cedolini), può decidere di dedicare una parte dello studio e del personale a tale processo, così da rendere più efficiente la gestione di richieste dello stesso tipo sia in entrata che in uscita: a fronte di una determinata domanda da parte del cliente, è già chiaro a chi rivolgersi e quale serie di attività svolgere per portare a termine il servizio, evitando così numerosi tempi morti. Il rischio, altrimenti, è infatti quello di non sapere a chi indirizzare il lavoro da svolgere, ritrovandosi nella classica situazione in cui tutto è all'ordine del giorno, e ogni tipo di richiesta può essere presa in mano da chiunque, con la conseguenza che, ogni volta che si deve attivare un processo, si debba decidere quasi dall'inizio in che modo procedere, con chi interfacciarsi, ecc.

All'estremo opposto, possono essere condotti ragionamenti anche per i servizi più specialistici (si pensi alle operazioni di fusione, scissione, acquisizione, ecc.), che avvengono con una regolarità e volume più bassi rispetto a servizi di base quali i cedolini. In questo caso, il commercialista può decidere di intraprendere scelte di tipo *make or buy*, selezionando quali tipi di servizi approfondire e implementare e quali invece affidare in outsourcing (delocalizzare) ad altri studi. Attraverso l'outsourcing è possibile, infatti, avere accesso a servizi sia a prezzi più bassi per il cliente, sia di qualità migliore rivolgendosi a studi più specializzati nel servizio che si decide di delocalizzare, utilizzando le competenze dei professionisti esterni. Ciò permette allo studio commercialista non solo di ridurre il tempo di erogazione del servizio, ma anche di innovare i propri processi interni e costruirne di nuovi, focalizzandosi sulle *value stream* più coerenti con le proprie risorse distintive.

In base alla grandezza dello studio, possono essere fatti rientrare nella propria *value proposition* uno o più servizi specialistici, appoggiandosi ad altri commercialisti per l'erogazione di quelli che si ritiene di esternalizzare. Questo passaggio è fondamentale anche per poter ragionare più in grande in termini di *network* tra gli studi, soprattutto tra quelli che si trovano territorialmente, considerando un'area più o meno vasta. Gli studi, secondo questo paradigma, possono operare, se non collaborare, per lo sviluppo del proprio portafoglio clienti, avendo la possibilità di rivolgere i clienti già esistenti verso altri studi che svolgono le

attività che si è scelto di esternalizzare, e convogliare a sé tutti quelli proventi dagli altri studi che decidono di esternalizzare a loro volta determinati servizi, creando un circolo virtuoso *win-win* che va a favore degli studi del *network* e dei clienti stessi. I primi, infatti, beneficiano in termini di gestione efficiente sia della domanda dei clienti che di implementazione di processi standard all'interno dello studio. I secondi, invece, avranno un livello di soddisfazione più alto vedendosi erogare i servizi con una velocità, qualità e precisione più elevate rispetto a ciò a cui sono abituati: facendo parte di un *network*, infatti, gli studi commercialisti hanno la possibilità di specializzarsi in determinati servizi specialistici, lasciando la possibilità ad altri studi di fare lo stesso; conseguentemente, l'efficienza e il processo di apprendimento volto alla creazione di standard operativi consentono di erogare un servizio eccellente.

Per tutte le tipologie di servizio, quindi, lo studio dei processi che li compongono attraverso gli strumenti che si sono visti nei paragrafi precedenti torna quindi essenziale per costruire un modello operativo (Operating Model Canvas) attorno ai processi stessi, in modo da creare standard operativi ed organizzativi in grado di rendere più efficiente il lavoro svolto dai commercialisti e dal team di personale a supporto. Da un punto di vista delle *location*, uno studio può quindi raggiungere un'efficienza ottimale localizzando i processi necessari svolgere per un determinato servizio. All'interno del settore, già oggi, è possibile notare casi in cui studi più strutturati decidono, ad esempio, di suddividere lo studio per piani, dedicando il piano terra a servizi più regolari e con volume elevato (cedolini, dichiarativi, ecc.), liberando spazio ai piani superiori per i servizi intermedi (bilanci) e specialistici, che possono richiedere un diverso tipo di collaborazione, e, in particolare per i servizi specialistici, la composizione/scomposizione frequente di team *ad hoc* in diversi uffici. O ancora, è possibile vedere studi che collaborano tra di loro per condividere i propri clienti e ampliare il loro portafoglio clienti.

### 3.6 L'analisi del sistema informativo

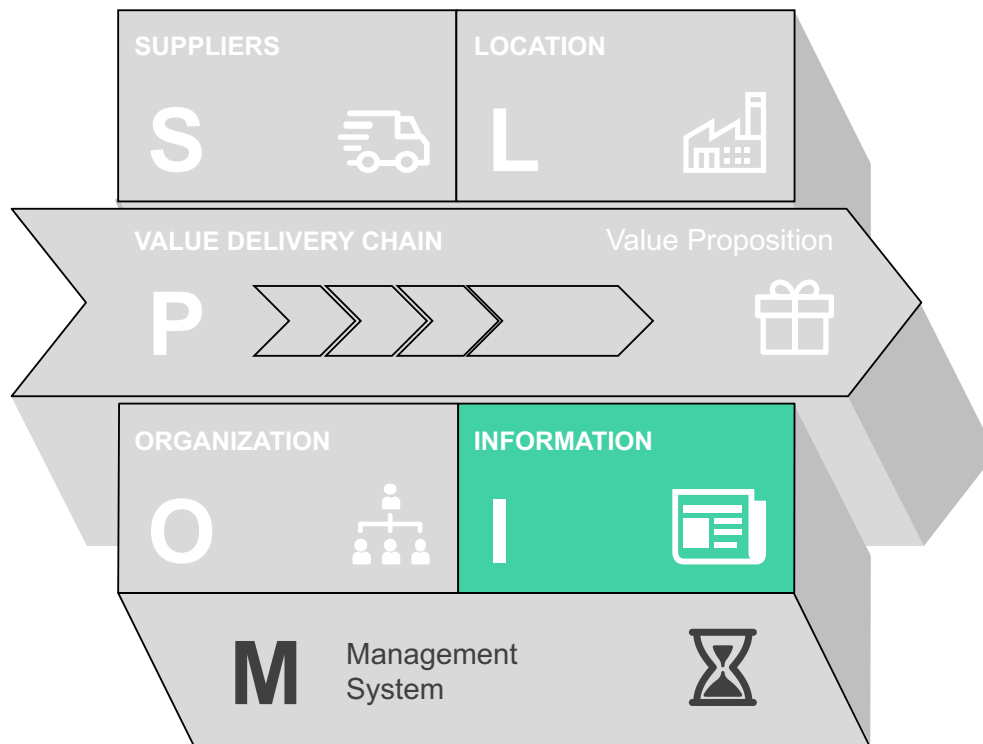


Figura 26. OMC: information

Come evidenziato in precedenza, un sistema informativo può essere immaginato come un insieme di persone, funzioni, applicazioni, reti tecnologiche e procedure che, grazie alla loro interazione, permettono di rendere disponibile ad uno o più soggetti una serie di informazioni e dati nel momento e nel luogo desiderati. Un sistema informativo indica quell'infrastruttura, all'interno di un'organizzazione, che ha il compito di raccogliere e gestire le informazioni, col fine di archiviare i dati, elaborarli, ed infine consegnarli in modo semplice e veloce al soggetto interessato, sia esso un dipendente dello studio o il cliente stesso.

I processi risultano più efficienti se la tecnologia dello studio crea un ambiente predisposto al cosiddetto *co-working* (più professionisti che lavorano in parallelo allo stesso progetto). Le macchine devono essere performanti, altrimenti aumenta il rischio di dimezzare la produttività a causa di rallentamenti dei sistemi operativi (Fronk A., 2020). Per ultimo, ma non per importanza (anzi, forse l'aspetto più fondamentale), va considerato l'aspetto organizzativo del gruppo di lavoro. All'interno di uno studio di professionisti, deve essere chiaro chi trasferisce le informazioni e chi deve riceverle; ci si deve assicurare che vengano trasferite le informazioni corrette e nelle modalità opportune (poche informazioni limitano



il raggio di azione, troppe informazioni riducono l'efficacia di chi deve recepirle). Si tratta di definire a priori chi fa che cosa, quando e come.

Per uno studio commercialista con l'obiettivo di innovare il proprio modello di business e renderlo più efficiente, l'aspetto informatico assume dunque rilevante importanza, dal momento che permette di rendere più fluido il lavoro degli studi, se utilizzato correttamente e in modo *smart*.

Tra le varie definizioni, una tecnologia può essere definita *smart* quando permette il lavoro simultaneo ad uno stesso progetto tramite più dispositivi collegati alla stessa rete (*co-working*). In uno studio commercialista, inoltre, un sistema informatico ben strutturato è importante per la diffusione della conoscenza e dell'apprendimento all'interno dello stesso, dal momento che favorisce un ambiente in cui vengono condivise soluzioni ai problemi quotidiani e aggiornamenti in merito alle novità del settore: nel momento in cui viene pubblicata o aggiornata una norma, questa può facilmente essere condivisa ai colleghi allineando così lo studio alle ultime novità, aspetto fondamentale per operare con qualità e precisione. Si tratta, in questo caso, del cosiddetto *knowledge management* (gestione della conoscenza).

Come affermato dalla ricerca "*Digital learning and knowledge management*" di Mariacristina Bonti, Enrico Cori, Fabrizio Montanari e Tersina Torre pubblicata nel "*Electronic Journal of Management*" (Cori E., Torre T., Montanari F., Bonti M., 2020), lo studio dell'apprendimento e della gestione della conoscenza ha attirato l'attenzione di un gran numero di studiosi delle organizzazioni. Uno dei principali principi che emergono dalla letteratura esistente è che le capacità delle organizzazioni di utilizzare e migliorare il proprio patrimonio di conoscenze rappresentano un importante fattore per ottenere performance superiori in diversi settori. Gli studiosi concordano sul fatto che il modo in cui le organizzazioni gestiscono la conoscenza tra i loro dipartimenti o le loro unità influenzano la loro capacità di supportare l'innovazione, che è a sua volta fondamentale per competere con successo nei mercati. Allo stesso modo, i processi e le pratiche organizzative volte a sviluppare nuove competenze e a diffondere conoscenze e informazioni tra i dipendenti sono fondamentali per creare un terreno fertile per l'innovazione e per far fronte ai continui cambiamenti dell'ambiente.

Perdipiù, dal momento che le nuove tecnologie richiedono nuove competenze e abilità, le organizzazioni dovrebbero progettare processi e pratiche efficaci che possano sostenere l'acquisizione, lo sviluppo e la condivisione di tutte le abilità, le conoscenze e le competenze rilevanti e necessarie tra i dipendenti (Cori E., Torre T., Montanari F., Bonti M., 2020). Inoltre (affermazione che calza perfettamente per gli studi commercialisti), gli autori partono dal presupposto che nelle organizzazioni *knowledge intensive* (ad alta intensità di conoscenza,

per le quali quindi sono importanti sia le conoscenze di base, sia la condivisione di quelle che si sviluppano nel tempo) - come le aziende IT e le società di consulenza - il processo di condivisione della conoscenza e la collaborazione rappresentano fattori chiave di successo per competere in un ambiente di business dinamico<sup>6</sup> (Mola L., Kaminska R., Richebé N., Carugati A., 2020).

Come esposto dalla Commissione “Internet e software applicativi e procedure” del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC)<sup>7</sup>, creare un sistema informatico duttile permette quindi di rinforzare e trasmettere il valore della conoscenza proveniente sia dall’interno dello studio, sia dall’esterno, riducendo i tempi di erogazione del servizio, aumentando la flessibilità dello studio e accelerando i tempi di risposta alle richieste del cliente.

Tutto questo è spesso possibile grazie all’utilizzo di un applicativo che permetta allo stesso tempo di immagazzinare e condividere informazioni con i colleghi e con i clienti/fornitori. Nella maggior parte dei casi, la soluzione più implementata è la creazione del cosiddetto “documentale” (CNDCEC, 2011).

#### *Il documentale*

In base all’indagine del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC, 2011), l’utilizzo di un sistema di gestione documentale consente di disporre dei criteri e degli strumenti necessari per accedere alle informazioni giuste al

---

<sup>6</sup> La fonte, nello specifico, riporta: “In nowadays knowledge intensive organizations – like f.i. IT companies and consultancy firms knowledge sharing process and collaboration represent key success factors for competing in a dynamic business environment. [...] managers need to develop tools and technique that can allow employees and teams [...] to collaborate and share data, information and knowledge in order to avoid reworks and inconsistencies among projects. [...] To promote knowledge sharing among employees and maybe more importantly, to make knowledge contents more transparent and visible to the organization, firms are increasingly implementing Enterprise Social Networking Systems (ESNS). The implementation of these technologies has typically three objectives. Firstly, the functionalistic objective of enabling better knowledge flow among employees. Therefore, employees are more efficient because they can exchange more and faster information. Secondly, the datification objective of collecting information about employees’ work in the organizational memory [...]. In this perspective, organizations can take better strategic decisions because they have access to data about employees’ work that are otherwise very difficult to acquire. Thirdly, the surveillance objective of monitoring not only employees’ work but also the “mood” of the organization through the datafication of work. These three objectives typically co-exist in any type of IT implementation” (Mola L., Kaminska R., Richebé N., Carugati A., 2020).

<sup>7</sup> “Una recente indagine del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), [...] ha dimostrato, grazie ad una serie di parametri statistici, che i commercialisti italiani sono diventati parte integrante del processo evolutivo del nostro Paese, non solo nell’ambito giuridico aziendale ma anche in campo tecnologico” (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, 2011, “*Organizzazione e pianificazione negli studi professionali con l’utilizzo dei sistemi informatici*”, CNDCEC).

momento giusto. Questo è uno dei principali vantaggi competitivi per le aziende nel mercato attuale. I sistemi di gestione documentale includono programmi di archiviazione, catalogazione, ricerca, sperimentazione, trasformazione e gestione dei documenti. Grazie al suo utilizzo, è possibile effettuare ricerche rapide e semplici su tutte le parole contenute nei documenti archiviati e conoscere la storia completa delle modifiche apportate a ogni singolo documento, con l'identificazione specifica dell'autore e della data di creazione e modifica. Questi programmi consentono di gestire i documenti cartacei e di archivarli insieme a quelli digitali. La massima sicurezza dell'accesso a Internet consente poi di consultare i documenti con altre persone che lavorano in ambienti diversi.

La creazione di un sistema di archiviazione documentale consente di:

- trasformare i documenti cartacei in elettronici: è necessario che i documenti cartacei possano essere digitalizzati, in modo da renderli fruibili elettronicamente;
- gestire i documenti: i documenti vengono gestiti attraverso un unico sistema, indipendentemente dalla fonte di origine;
- archiviare i documenti: un sistema documentale permette un'archiviazione veloce dei documenti, in cartelle accessibili a tutti in modo intuitivo e flessibile;
- conferire un *workflow* all'intera organizzazione: spesso i documenti devono seguire un flusso ben definito (si pensi ad esempio al processo di fatturazione, i cui la fattura deve essere prima rivista, modificata e accettata nel contesto di una procedura che può interessare più utenti); il sistema deve consentire la gestione del ciclo di vita del documento (*workflow*);
- gestire il ciclo di vita di un processo: come si è visto, in ogni processo interagiscono diversi fattori (clienti, dipendenti, gestione dei documenti, pianificazione del lavoro...). Un sistema documentale assume il ruolo di collettore tra essi, funzionando sia a fini di archiviazione, sia di monitoraggio dello stato avanzamento di un processo;
- condividere documenti tra diversi utenti: per rendere un processo efficiente, è essenziale che i documenti possano essere condivisi tra diversi utenti. In questo caso, è fondamentale adottare un sistema di gestione delle versioni dei documenti in modo che i team di lavoro possano condividere e gestire gli stessi documenti, lavorando contemporaneamente su di essi;
- diffondere i documenti: è possibile condividere i documenti non solo con i propri colleghi, ma anche con i clienti e altri utenti remoti, utilizzando un documentale online;

- esporre i documenti e integrarli verso l'esterno: un sistema di archiviazione documentale può comunicare anche con altre applicazioni, ad esempio con i software utilizzati dallo studio per la condivisione dell'output al cliente;
- firmare digitalmente i documenti: il documentale consente di firmare digitalmente i documenti, conferendo loro valore legale;
- inviare i documenti: oltre alla compatibilità con diversi strumenti applicativi esterni per la condivisione di informazioni con il cliente, il documentale è anche in grado di restituire documenti pronti per la stampa, per la condivisione via mail o via fax.

In genere, i documenti elettronici possono essere collegati alla pratica professionale in qualsiasi fase del processo, dalle attività di ricerca e approfondimento all'elaborazione di fogli di lavoro, fino alla documentazione finale fornita al cliente. Inoltre, nel corso della pratica professionale vengono creati o utilizzati numerosi documenti di supporto che riflettono una parte delle conoscenze dello studio e servono come standard per l'erogazione di nuovi progetti<sup>8</sup>. Pertanto, la corretta conservazione delle informazioni diventa essenziale per la realizzazione del lavoro, in particolare se svolto in team, e per l'efficienza dello studio. I primi passi che un'organizzazione deve compiere per risolvere questo problema consistono nel definire e condividere un processo di archiviazione standard e nello sviluppo di un unico "contenitore" dove conservare le informazioni.

Il metodo di archiviazione più semplice consiste nel dotarsi di un *file system* (server di rete) a cui ogni dipendente dell'azienda abbia accesso. L'organizzazione del *file system* deve essere pianificata in modo da facilitare l'archiviazione; in genere, ciò comporta l'utilizzo di un insieme standard di cartelle e sottocartelle. L'archiviazione può essere effettuata cliente per cliente o pratica per pratica. Nel primo caso, ad esempio, si creano tante cartelle quanto il numero dei clienti, ognuna delle quali contiene cartelle standard già predisposte relative ai vari tipi di pratiche aperte per quel cliente specifico, le quali possono essere ulteriormente suddivise in sottocartelle di "Bozze", "Conoscenza", "Consegna finale", ecc. Quando si

---

<sup>8</sup> A riguardo, all'interno del mondo del business si sta ponendo sempre più attenzione al concetto di *knowledge management*, che "può essere esemplificato in questo gioco di parole: conoscenza crea innovazione, innovazione genera conoscenza. Un flusso dinamico al quale tutti i membri dell'organizzazione devono partecipare in collaborazione con la libertà di aprirsi anche a stakeholder informali: questa è una chiave per trasformare l'organizzazione in azienda produttrice di conoscenza attraverso la collaborazione. [...] se applicata nella giusta misura potrebbe essere la svolta per produrre valore all'interno e all'esterno di un'organizzazione" (Bontempi A., 2013, "Collaborazione e conoscenza: obiettivi sfidanti per le direzioni HR", <https://www.runu.it/collaborazione-conoscenza-obiettivi-sfidanti-le-direzioni-hr/>, RUNU, 13 dicembre 2013).

archivia per pratica, invece, viene predisposta una configurazione standard a partire dalle singole pratiche, all'interno delle quali sono presenti le cartelle relative ai diversi clienti.

La stessa indagine del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili sull'utilizzo dei sistemi informatici negli studi professionali, si concentra anche sulla gestione delle informazioni. Parte del *knowledge management* è anche la gestione dei documenti in entrata e in uscita, ricevuti dal cliente, inviati dallo studio, mail ricevute e inoltrate, ecc.

Le attività degli studi commercialisti stanno diventando sempre più varie, spesso costituite da numerosi piccoli compiti, attività e informazioni che, nonostante le dimensioni ridotte, sono comunque consistenti. Per questo motivo è necessario gestire immediatamente tali attività e informazioni per poterle ricordare in seguito e poterle recuperare quando necessario. Il ritardo nello sviluppo delle informazioni e la loro perdita derivano dalla mancata gestione immediata delle stesse. In particolare, le informazioni elettroniche diventano rapidamente obsolete se non vengono immediatamente sviluppate, elaborate e sintetizzate.

Il vantaggio della digitalizzazione delle informazioni consiste nel gestirle senza restrizioni spaziali o temporali. Lavorare in una stazione, in una stanza d'albergo o a casa durante i tempi morti non comporta alcun problema se si è avuto cura di sincronizzare i propri strumenti informatici o di catalogare e collocare le informazioni in strutture informatiche predisposte per la condivisione. In particolare, la gestione delle e-mail è un aspetto molto rilevante e spesso trascurato. L'efficienza dello studio professionale dipende fortemente dalla loro gestione e catalogazione, ed è importante che queste operazioni siano svolte in maniera analoga, in modo da trattare uniformemente i dati e ridurre al minimo il rischio di perdita di informazioni causate da sviste o da una scorretta archiviazione.

Infine, sempre a causa delle numerose attività da svolgere in uno studio di commercialisti, anche l'organizzazione del tempo tramite supporti tecnologici è un aspetto da non trascurare. Organizzare il tempo è un obiettivo primario per uno studio di professionisti. Gli impegni possono essere gestiti attraverso piattaforme elettroniche che ne semplifichino la condivisione e l'organizzazione. Un'agenda elettronica (si pensi, ad esempio, a *Google Calendar*), permette che gli impegni e le attività siano alla portata di tutti, fruibili da ovunque e gestibili da più persone contemporaneamente, aumentandone la flessibilità. (CNDCEC, 2011).

*Gestione delle informazioni e Operating Model Canvas*

In sintesi, per migliorare i propri processi e, in generale, l'intera *value stream* intorno alla quale opera l'intero Operating Model Canvas, anche la "I" di POLISM gioca un ruolo importante al fine di erogare un servizio di qualità per il cliente. Anche l'assetto informativo di uno studio, infatti, deve ruotare intorno ai processi per renderli più efficienti e di qualità. I commercialisti che vogliono implementare questo modello hanno quindi il compito di pensare, a livello strategico, a quali possano essere gli applicativi migliori per coordinare le attività all'interno dello studio e per gestire le informazioni in entrata e in uscita, trovando soluzioni comode ed efficaci anche per i propri clienti e fornitori.

### 3.7 L'analisi dei fornitori (e dei clienti)

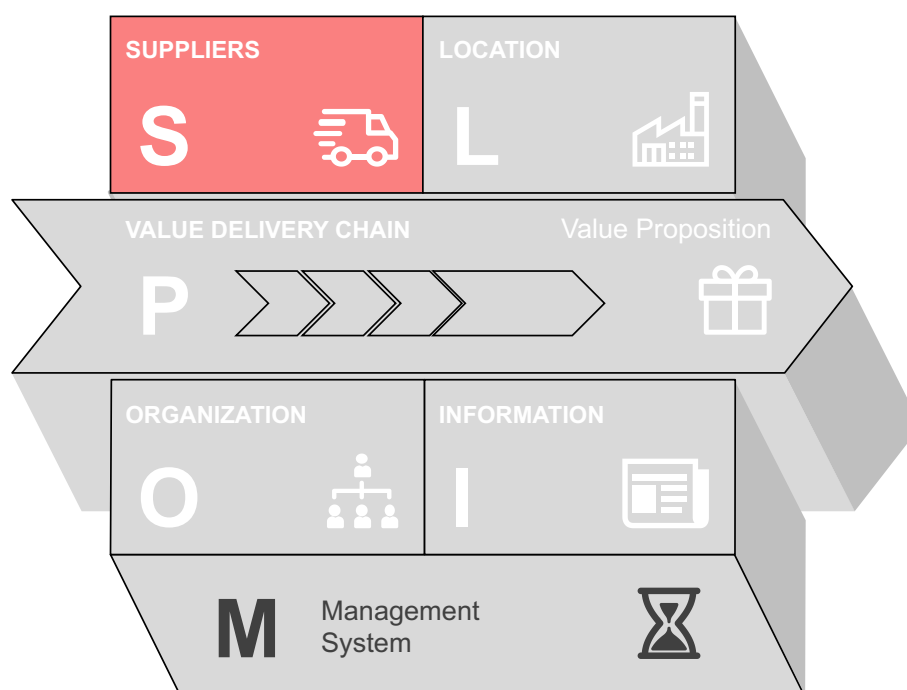


Figura 27. OMC: i fornitori

Una delle particolarità degli studi commercialisti consiste nel fatto che, per gran parte dei servizi che vengono erogati, il fornitore si identifica spesso col cliente finale: per poter svolgere le proprie attività, infatti, ai clienti vengono richieste determinate informazioni per poter eseguire il lavoro. Nella fase iniziale dei processi, quindi, i clienti svolgeranno per un attimo anche il ruolo di fornitori degli studi commercialisti.

Come già precedentemente evidenziato, oltre ai clienti degli studi, il ruolo di fornitore è coperto anche dagli enti pubblici (che forniscono allo studio le direttive per operare) e – per gli studi più strutturati – da eventuali altri studi del *network* che possono esternalizzare alcune attività a professionisti più specializzati.

Nell'ottica dell'Operating Model Canvas, come per gli altri aspetti del POLISM, anche l'analisi dei fornitori ruota intorno ai processi. Nel momento in cui le attività degli studi vengono analizzate attraverso gli strumenti esposti (SIPOC, Makigami e Matrice Volume/Regolarità), è possibile accorgersi di punti di forza e inefficienze derivanti dai fornitori nel momento in cui avvengono le richieste e gli scambi di informazione.

Per gli studi che vogliono crescere e riorganizzarsi, focalizzarsi su questo aspetto è essenziale per capire come si comportano i propri fornitori e per decidere che tipo di fornitori/clienti mantenere. I fornitori che sono stati inseriti all'interno del SIPOC, quindi, vanno valutati in modo da poterli categorizzare. Si noterà, molto probabilmente, che alcuni clienti/fornitori sono più rapidi nello scambio di informazioni, altri, invece, più lenti; alcuni a volte possono consegnare i documenti a mano, altri hanno già più dimestichezza con i sistemi di comunicazione online quali *drive* condivisi, *sharepoint*, ecc.

### *La supplier matrix*

Al fine di mettere in pratica quanto appena detto in merito ai fornitori, si fornisce uno strumento a supporto per valutare i fornitori degli studi commercialisti.

Si tratta della *supplier matrix*. La matrice aiuta a chiarire perché alcune attività sono svolte internamente, mentre altre invece sono subappaltate o acquistate. Inoltre, identifica i fornitori con i quali l'organizzazione deve avere una collaborazione accuratamente progettata.

La *supplier matrix* ha due assi: l'asse orizzontale risponde alla domanda "Questa è un'attività chiave per la creazione di valore?" e viene valutata in modo binario: sì o no. Tuttavia, l'asse può anche essere usata come una scala, con una posizione "forse" nel mezzo. L'asse verticale, invece, risponde alla domanda "Quanto siamo bravi rispetto agli altri?". Anche in questo caso, il punteggio è binario: meglio o peggio. Anche in questo caso, però, come per l'asse orizzontale, può esserci una posizione intermedia di "circa allo stesso livello".

Il risultato è una matrice con quattro quadranti. In basso a sinistra si collocano le attività che non rappresentano una fonte di vantaggio o di eccellenza e quelle in cui lo studio si colloca in una posizione di svantaggio rispetto agli altri, a causa di costi troppo alti o competenze troppo basse. Per queste attività, la risposta ottimale per gestirle è l'esternalizzazione con un semplice contratto.

In alto a sinistra si trovano le attività che costituiscono una fonte di vantaggio competitivo e per cui lo studio di commercialisti si colloca in una posizione di svantaggio rispetto ai concorrenti. Queste attività possono essere mantenute e svolte autonomamente se non

distraggono da altre attività a maggior valore aggiunto. In caso contrario (se, quindi, queste attività si sovrappongono a quelle di maggiore importanza), ad esempio perché lo studio non dispone di competenze sufficienti o di liquidità, allora può essere più conveniente esternalizzare con un semplice contratto.

Il quadrante in alto a destra comprende tutte quelle attività fonti di vantaggio competitivo e per cui lo studio dispone di competenze specializzate. Queste sono le attività a cui dare la priorità: sono il cuore della ragione di esistere dello studio.

In basso a destra, l'attività è una fonte di vantaggio, ma lo studio la svolge in modo qualitativamente inferiore rispetto alla concorrenza. Questa è una posizione delicata: se viene svolta dallo studio è probabile che non venga eseguita correttamente e, poiché è molto importante, lo stesso potrebbe danneggiare la propria immagine o creare disagi al cliente. Se, invece, questa attività viene esternalizzata, il rischio è quello che lo studi si affidi alle mani di un terzo che potrebbe approfittarsene chiedendo prezzi elevati (essendo l'attività percepita ad alto valore aggiunto) o non rivelarsi all'altezza del compito. La soluzione a questo quadrante della matrice consiste nel progettare un accordo di collaborazione che motivi il fornitore a voler fare un ottimo lavoro e che lasci comunque allo studio un potere contrattuale sufficiente per negoziare. Si tratta di accordi difficili da progettare, ma sono quelli che possono portare alla costituzione di un *network* affidabile tra studi.

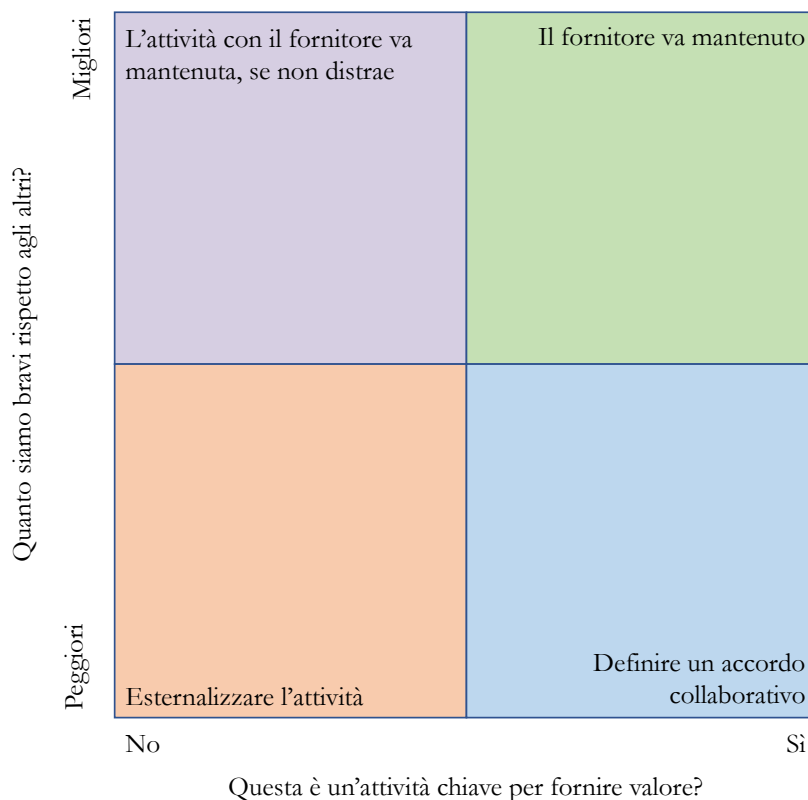


Figura 28. La supplier matrix (tratta da *operatingmodelcanvas.com*)



Tutte queste considerazioni, quindi, servono allo studio di commercialisti per capire quali tipologie di clienti vuole e come gestirle. A fronte di tali aspetti, successivamente, lo studio professionale può implementare strategie di prezzo di fronte a target di fornitori/clienti diversi, o addirittura accorgersi che i propri processi migliorerebbero se una determinata tipologia di fornitori/clienti venisse passata ad altri studi.

### 3.8 Verso un approccio manageriale: il management system

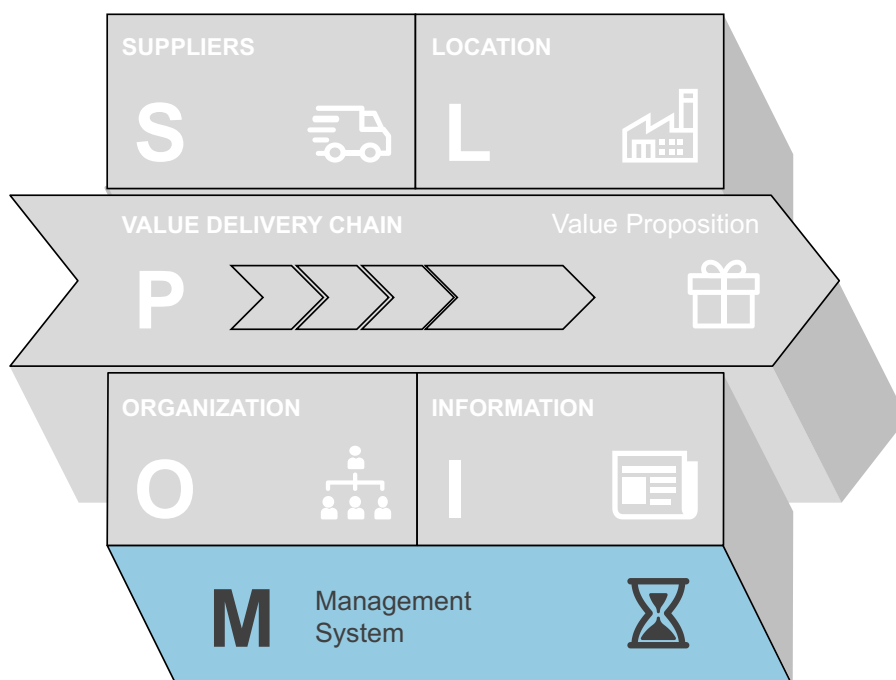


Figura 29. OMC: management system

Precedentemente, si è visto che il management system è un insieme di politiche, processi e procedure utilizzate da un'organizzazione per garantire che la stessa possa svolgere i compiti richiesti per raggiungere i suoi obiettivi.

Lo schema dell'Operating Model Canvas colloca il *management system* alla base delle operazioni di back-end (si ricorda che l'OMC si focalizza sulla parte di sinistra del Business Model Canvas), in quanto sistema di supporto ai processi e degli altri elementi che ruotano intorno ad essi.

Tramite il *management system* si può costruire un sistema di monitoraggio che viene implementato su misura per lo studio in base ai processi che si attivano. Esso riguarda la predisposizione di KPI (*key performance indicators*, ossia "indicatori di performance) per controllare l'andamento dello studio e la qualità dei servizi offerti, così come la gestione dei team e della tecnologia di supporto per poterli fornire.

Il fine del *management system* è quello di conferire allo studio tutte le indicazioni e gli strumenti necessari per svolgere i processi nel modo più efficiente possibile e per accorgersi dei problemi in modo tempestivo (*feed-forward*<sup>9</sup>) dando loro la giusta importanza e creando soluzioni a vantaggio dell'intera organizzazione.

Tutti questi aspetti saranno meglio approfonditi nel prossimo capitolo, a supporto dei quali sarà riportata l'esperienza di uno studio commercialista italiano.

---

<sup>9</sup> “Per troppo tempo si è rimasti legati a modelli di controllo di gestione in cui la rilevazione degli scostamenti tra obiettivi e risultati avveniva troppo tardi per poter intraprendere azioni correttive. La filosofia dominante si basava sul circuito di controllo di tipo “feed-back”. L'inconveniente di un tale sistema risiede nel fatto che la retroazione sortisce i suoi effetti di eliminazione delle discrepanze indesiderate nel ciclo successivo rispetto alla loro rilevazione e ciò, in qualche caso, potrebbe risultare intempestivo ed inutile. È stato dimostrato come sia poco funzionale considerare la programmazione come un'attività orientata al futuro mentre il controllo come un'attività che svolge la sua azione di supporto guardando prevalentemente al passato. È stata quindi ravvisata la nuova linea guida del controllo di gestione e gli studi hanno permesso di elaborare meccanismi concettuali che mostrano un controllo diretto al futuro (*future directed control*), consentendo ai manager di vedere i problemi giusto in tempo per intraprendere azioni correttive. Si parla ormai da anni di *steering control* o controllo della direzione di marcia, che permette interventi di tipo anticipatorio. Mentre nell'approccio tradizionale l'effetto retroazione avveniva dopo che il risultato era acquisito, nel *feed-forward control system* si cerca di mettere in atto le contromisure che sono delle opportune correzioni da intraprendere in anticipo rispetto al momento in cui il risultato ultimo verrà raggiunto” (Paolini A., 2009, “Il controllo di gestione “orientato al futuro”: un modello per applicarlo”, in Budget, periodico trimestrale).

## 4. IL MANAGEMENT SYSTEM

Il *management system* riguarda i processi di pianificazione, gestione delle prestazioni, gestione del rischio, miglioramento continuo e gestione delle persone necessari per dirigere l'organizzazione (Campbell A, Gutierrez M., Lancelott M., 2019). In questo capitolo, al management system verrà affiancato il concetto di strategia “kaizen”. Il suo fondatore, Masaaki Imai, lo definisce come un sistema di gestione incentrato sul mantenimento e sul miglioramento (Imai M., 2015). Kaizen si concentra sui processi di cambiamento, e comprende strumenti e tecniche necessari per applicare con successo la strategia di un'organizzazione. Tali aspetti riguardano principalmente il coinvolgimento di tutti i dipendenti insieme alla loro creatività, la pianificazione di tutti i processi, tolleranza zero per tutti gli errori e difetti (con annesse soluzioni per correggerli), uso efficace di strumenti e tecnologie e mentalità di produzione snella, o *lean production*. Combinando queste metodologie al *management system*, viene a crearsi un sistema virtuoso: il *Kaizen Management System* (Cierna H., Sujova E., 2016).

### 4.1 La strategia *kaizen*

In Giappone, il concetto di *kaizen* indica il miglioramento continuo di tutti, tanto dei titolari che dei dipendenti, e si basa sull'assunto filosofico che la vita dovrebbe essere composta soprattutto da tentativi di miglioramento costanti. Nonostante i miglioramenti siano spesso modesti, se applicati con costanza nel tempo, possono rivelarsi determinanti a livello cumulativo. Nel mondo di oggi, costernato da rapidi cambiamenti della tecnologia e della domanda, questo tipo di visione manageriale permette di migliorare allo stesso ritmo del mercato, se non addirittura anticipandolo. Il processo *kaizen*, infatti, contribuisce alla gestione di un'impresa o di uno studio commercialista tramite un progresso continuativo fatto di piccoli passi che a lungo termine portano lontano. Perdi più, permette sì di andare avanti allo stesso ritmo del mercato, ma anche di tornare a modalità operative più vecchie nel caso alcuni cambiamenti non risultino vincenti.

Il concetto *kaizen* racchiude in sé diverse pratiche manageriali, dal *Total Quality Management* (TQM), che richiama i concetti di miglioramento della qualità demandato all'intera organizzazione e dei “difetti zero”, al *Just In Time* e al *Lean Management* o *Lean Production*, e si pone come obiettivo il mantenimento e il miglioramento dell'organizzazione (sia operativa che di gestione dei team di persone). Nello specifico, il mantenimento fa riferimento alla

creazione di standard tecnologici, manageriali e operativi dell'organizzazione attuale, assicurandosi che essi vengano rispettati, compito che spetta al management. Il miglioramento, invece, riguarda proprio i procedimenti necessari per la crescita continua degli stessi standard e per la creazione di nuovi processi.

Tutte le funzioni sono responsabili del mantenimento e del miglioramento all'interno dell'organizzazione, come mostrato dalla seguente figura:

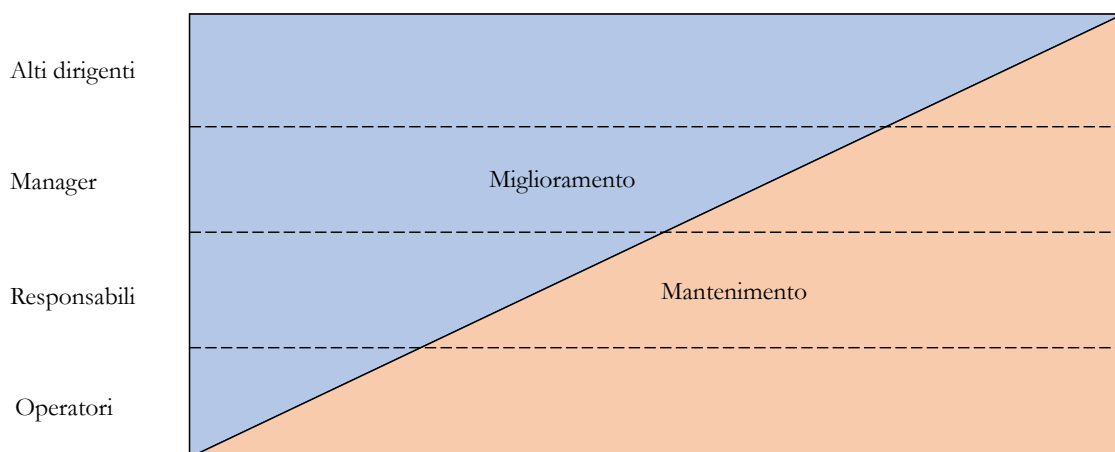


Figura 30. Suddivisione delle funzioni di mantenimento e miglioramento all'interno dell'organizzazione (Imai M., 2015).

Nel lungo termine, il *kaizen* esalta gli sforzi di ogni singolo individuo all'interno dell'organizzazione, e di conseguenza anche il lavoro in team, il tutto a bassi costi e verso il miglioramento continuo.

Affinché migliorino i risultati, è necessario che migliorino i processi, e il *kaizen* si focalizza proprio su quegli strumenti a supporto dell'organizzazione che servono per tenerli monitorati. Il non conseguimento di un risultato, oltre che della possibilità di aver impostato delle aspettative troppo alte rispetto all'attuale capacità dell'organizzazione, può essere indice di un malfunzionamento dei processi, e al management spetta il compito di identificare e correggere i difetti che lo hanno causato. Questo aspetto è molto importante, dal momento che in molte aziende in cui i processi sono passati inosservati la strategia *kaizen* non è risultata vincente. È fondamentale che ci sia un'adesione convinta di tutta l'organizzazione, insieme alla partecipazione della direzione e/o dei titolari, fin dall'inizio del processo *kaizen*, ed è necessario che il coinvolgimento sia mantenuto nel corso del tempo per una corretta implementazione della strategia (Imai M., 2015).

#### 4.1.1 La Lean Production e il Lean Thinking

Il termine *Lean Production*, o "produzione snella", è nato in Giappone, sviluppato tra il 1945 e il 1970 ed è ancora in fase di sviluppo. Si riferisce all'approccio orientato alla produzione adottato da Toyota, che le ha permesso di diventare *leader* del settore nel suo campo. La FCA lo ha poi declinato in "World class manufacturing" (WCM), una forma migliorata di fattura italiana e applicata a tutti i suoi stabilimenti.

Questo metodo si basa su una strategia "pull", per cui si produce ciò che il mercato richiede, secondo il modello desiderato e con la quantità richiesta dal mercato. L'obiettivo è creare una produzione che sia estremamente flessibile, con un'elevata adattabilità e che si basi su una politica di eliminazione degli scambi verbali e di minimizzazione delle controversie legate alle macchine (*just in time*).

L'attenzione al "valore" che il cliente percepisce, o ciò per cui è disposto a pagare per ottenere quel beneficio, è il fulcro di questa impostazione orientata alla produzione. Pertanto, l'attenzione è posta sui processi che creano valore; tutto il resto è semplicemente visto come uno spreco (*muda*) e dovrebbe essere eliminato.

Altro aspetto distintivo e fondamentale è il miglioramento continuo (la politica della differenza zero, la qualità sempre al primo posto - *jidoka*). Di conseguenza, dovrebbe essere ovvio che i fattori determinanti includono la capacità di adattarsi, cambiare ed essere resilienti.

La filosofia del "*Lean Thinking*", invece, a volte nota come "pensiero snello", che trova le sue radici nei concetti sopra citati, si basa su alcuni principi guida:

- identificazione del "valore", ovvero le attività a valore aggiunto per le quali i clienti sono disposti a pagare un prezzo;
- identificazione dei compiti necessari per realizzare valore in maniera sequenziale, portando alla definizione di processi di flusso del valore (anche utilizzando dei flussi di lavoro appositi);
- adeguamento della procedura alle richieste del cliente;
- focalizzarsi sull'obiettivo del miglioramento continuo (*kaizen*).

Alcuni consulenti aziendali ritengono sia sempre opportuno aggiungere il principio che richiede l'inclusione dei fornitori nel processo *lean* entro i limiti di ciò che è pratico e necessario. Questo è ciò che Toyota, ad esempio, ha realizzato con successo.

La *Lean Thinking* è dunque una metodologia di gestione che mira al miglioramento delle prestazioni attraverso lo sviluppo delle competenze professionali dei collaboratori. Il tema ricorrente è "sempre di più con sempre di meno" (Girometti C., 2020):

- meno tempo;
- meno spazio;
- meno sforzo;
- meno macchina;
- meno materiale.

  
**Kai = Change    Zen = Good**

*Figura 31. Il metodo Kaizen (Kai = cambiamento, miglioramento, zen = buono, migliore). Fonte: Girometti C., 2020)*

#### 4.1.2 Kaizen Management System nel settore dei servizi

Nella maggior parte delle aziende produttive, più della metà del lavoro si svolge in ufficio, comprendendo amministrazione, ufficio tecnico, ufficio acquisti, ecc.

Il lavoro svolto in ufficio diventa un fattore ancora più preponderante tra le aziende di servizi, tanto che lo stesso può spesso svolgersi quasi prevalentemente in ufficio. Nonostante ciò, se per i processi di fabbrica sono da sempre esistiti strumenti e tecniche per il miglioramento dell'efficienza, per i lavori svolti in ufficio non sono stati pensati sistemi di ottimizzazione delle risorse, e quelli che esistevano erano prevalentemente superficiali e a volte grossolani.

L'ambiente in cui operano le aziende di servizi, però, è comunque soggetto a cambiamenti dinamici e costanti, come avviene in circostanze industriali. Per questo motivo diventa maggiormente importante trasferire i concetti dell'industria anche al mondo dei servizi, adattandoli al contesto lavorativo caratteristico di questo settore.

Dal momento che il settore dei servizi è sempre più fondato sul lavoro in team, la traduzione dei concetti di ottimizzazione industriale per le aziende di servizi riguarda proprio l'organizzazione delle persone e delle loro competenze. Fare *kaizen* in ufficio, quindi, significa prima di tutto creare un *high-performance team*, ossia un team dinamico che svolge efficacemente il lavoro in ufficio. A ciò si accompagna un ufficio ben organizzato in cui ognuno sa quali sono i propri compiti e dove è possibile accedere alle informazioni con facilità, anche da remoto.

In un ufficio *kaizen*, l'avanzamento del lavoro è visibile grazie alla condivisione, da parte dei team, dei risultati raggiunti e delle problematiche che emergono, e grazie anche alla rappresentazione visiva dei processi. Contemporaneamente, vengono analizzate e valorizzate le conoscenze professionali specifiche, cercando di capire quali di queste siano già presenti all'interno dei team e quali invece debbano essere sviluppate. L'organizzazione, inoltre, collabora alla risoluzione dei problemi e ha le competenze per riallineare e ridisegnare in modo rapido le procedure al variare del contesto lavorativo.

Per poter costruire un *high performance team*, bisogna prima di tutto partire dai livelli più operativi, formati dal gruppo di persone che lavora in ufficio insieme al loro responsabile. Si comincia quindi dal coinvolgimento dell'intera organizzazione, dal primo all'ultimo dipendente. Rispetto ad una fabbrica, dove i processi sono più facili da notare, il flusso di lavoro all'interno di un'azienda di servizi non permette di identificare esattamente il punto in cui lo stesso flusso si interrompe. In sostanza: è molto più difficile capire se una persona stia svolgendo bene o in modo meno efficiente un lavoro, rispetto a quanto si può misurare per un macchinario. La necessità che le persone siano ancora più consapevoli del proprio lavoro e di quello altrui e che abbiano bene chiaro l'obiettivo da raggiungere, quindi, è ancora più importante nel settore dei servizi, più di quanto lo sia per le industrie. Allo stesso tempo, è importante che tutti siano capaci di segnalare i problemi e di condividere i possibili miglioramenti da implementare.

Generalmente, un percorso *kaizen* all'interno dell'ufficio comincia con l'identificazione di un miglioramento prioritario costruito *ad hoc* per l'ufficio stesso. Per identificare questo obiettivo è utile tenere conto dei processi, dei risultati che devono essere raggiunti dall'ufficio e, allo stesso tempo, delle persone che lavorano all'interno dello stesso, considerando le loro attuali capacità e abitudini di lavoro, in modo da proporre un cambiamento che sia credibile e attraente per tutti e che generi motivazione e coinvolgimento. I soggetti a cui viene affidato questo compito sono, nella maggior parte dei casi, coloro che guidano l'ufficio, ossia i titolari, dal momento che essi hanno il polso per impostare i risultati che possono essere perseguiti,

e per dare un'idea di che cosa migliorare in termini quantitativi puntuali per supportare il cambiamento. Oltre ai risultati, i responsabili e i titolari hanno il compito di condividere anche quali benefici risulteranno per l'intera organizzazione, e quindi per i dipendenti stessi, in modo sia da diffondere la motivazione al cambiamento, sia da poter accogliere eventuali osservazioni da chi il lavoro operativo lo svolge quotidianamente favorendo il contributo di tutti nella definizione del miglioramento che si vuole perseguire.

Una volta definiti gli obiettivi da raggiungere e i miglioramenti da inserire all'interno dell'ufficio, è possibile cominciare a migliorare il lavoro quotidiano dei team, focalizzando le energie sull'organizzazione del lavoro e allenando la capacità dei collaboratori di risolvere i problemi in modo rapido (Kaizen Institute Italy, 2020), fornendo loro diversi strumenti che saranno meglio approfonditi in seguito nel corso del capitolo:

- visual management / visual planning;
- *key performance indicators* (KPI);
- sistema *Plan – Do – check – Act* (PDCA);
- *skill matrix* e *deputy matrix*.

A questo punto, è possibile notare come una strategia *kaizen* renda protagonisti del cambiamento non solo i titolari, i “piani alti”, ma tutte le persone che fanno parte dell'azienda di servizi.

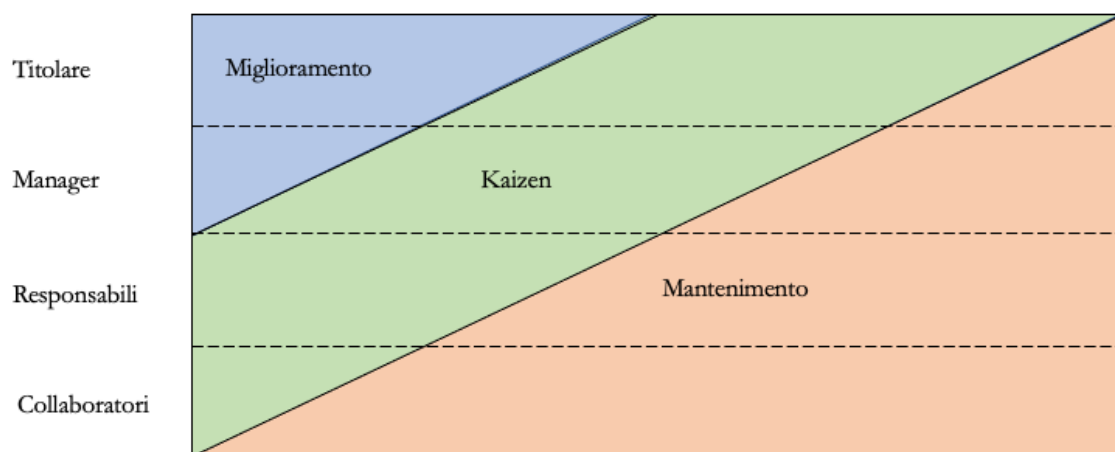


Figura 32. Le funzioni di mantenimento e miglioramento orientate a *kaizen* (Imai M., 2015)

#### 4.1.3 Il *kaizen management system* applicato agli studi commercialisti

L'attività degli studi commercialisti consiste nella creazione di servizi professionali. In base a quanto visto finora, si può affermare che l'applicazione del *kaizen management system*



non si traduce in un mero risparmio di carta dovuto alla diffusa adozione della conservazione elettronica dei documenti. Certamente, anche questo aspetto è importante, ma la filosofia *kaizen* non tratta solamente di *spending review*.

Anche negli studi commercialisti, quindi, è fondamentale porre l'attenzione sulla riduzione degli sprechi (i *muda*, che sono stati analizzati nel terzo capitolo) e sul miglioramento continuo. Questo, all'interno degli studi, può essere fatto soprattutto gestendo una risorsa importante: il tempo. Per massimizzarne l'efficienza, tutte le politiche e le pratiche dello studio che possono essere standardizzate (se non per tutti i clienti, almeno per tipo di cliente) devono essere analizzate, monitorate e migliorate (Girometti C., 2020).

## 4.2 Il caso studio

In questa sede verrà riportato il caso dello studio Conte & Cervi Commercialisti Associati di Castelfranco, attualmente gestito dal Dott. Mario Conte, Consigliere dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (ODCEC) di Treviso, socio anche dello studio Professionisti Associati di Asolo, specializzato nella consulenza del lavoro e nella gestione del personale nell'elaborazione dei dati contabili, calcolo e stampa dei prospetti paga.

L'attenzione sarà posta inizialmente sullo studio di Asolo. Questa scelta è guidata dal fatto che questo si concentra sulle pratiche che si presentano con maggiore volume e regolarità (si veda il paragrafo relativo alla Matrice Volume/Regolarità dei cedolini analizzata nel Capitolo 3) rispetto allo studio di Castelfranco, che invece si concentra su servizi più specialisti e meno frequenti, offrendosi come interlocutore professionale nella gestione dei casi aziendali, dei rischi e delle prospettive dell'impresa, e proponendosi come partner specializzato ed affidabile nell'ottimizzazione della gestione, nella progettazione e realizzazione di percorsi di crescita e per affiancare le imprese anche nei momenti di crisi.

L'analisi del percorso di miglioramento intrapreso nello studio paghe di Asolo consente di porre l'attenzione sulle routine di miglioramento quotidiane e la creazione di standard operativi flessibili e dinamici, volti a sviluppare capacità di *problem solving* e apprendimento rapide. Successivamente, l'analisi comprenderà anche lo studio professionale di Castelfranco per il sistema di management implementato ai fini della gestione di pratiche irregolari, comuni ad entrambi gli studi.

Nonostante questa distinzione, gli approcci al miglioramento e il *management system* adottato dagli studi sono i medesimi; l'unica differenza risiede nella tipologia di servizi analizzati, che nello studio di Asolo vengono erogati con maggiore frequenza e per i quali è, dunque, più semplice illustrare ragionamenti che comprendono anche il miglioramento

quotidiano, oltre a quello settimanale e mensile. Comunque, proprio perché si è osservato che i procedimenti applicati in uno studio professionale si sono potuti replicare immediatamente anche all'altro, il caso studio sarà affiancato da approfondimenti in merito agli strumenti di *kaizen management system* utilizzati per migliorare i servizi, in modo tale da fornire una base pratica e teorica che permetta di intraprendere gli stessi ragionamenti anche per altre tipologie di studi professionali, così che le stesse considerazioni possano essere calate anche in contesti differenti.

#### 4.2.1 Verso la creazione di pratiche standard: i processi e il “visual management”

Per poter analizzare le politiche e le pratiche dello studio, lo studio professionale di Asolo è partito dall'analisi dei processi, e quindi dalla loro visualizzazione attraverso gli strumenti SIPOC e Makigami presentanti nel terzo capitolo. In un'ottica di *kaizen management system*, l'utilizzo di questi due modelli è ancora più importante, dal momento che offrono una rappresentazione visiva (*visual management*) dei flussi operativi all'interno degli studi commercialisti. Il *visual management* consente, infatti, di rendere visibile il carico di lavoro a tutto il team, condividere le scadenze per assicurare il livello di servizio ai clienti e ridistribuire il lavoro in caso di imprevisti (ad esempio, in caso di assenza di personale).

Pianificando visivamente e condividendo quotidianamente al gruppo di lavoro e/o a tutto l'ufficio le principali attività dello studio è stato possibile sia allenare i team a tenere sotto controllo i processi, sia a delineare degli indicatori che li monitorassero. Questo aspetto è fondamentale, dal momento che spesso le anomalie si verificano quando un determinato processo non è completamente sotto controllo o è totalmente fuori controllo. Se un'anomalia in un processo non viene rilevata in tempo reale, sarà difficile gestirla in seguito (Kaizen Institute Italia, 2020).

Il *visual management*, quindi, è un altro principio *kaizen* che consente di rendere visibili i problemi a tutti i partecipanti al processo di lavoro, in modo da poter intraprendere un'azione correttiva in tempo reale e far sì che problemi simili non si presentino in futuro. Il *visual management* ha tre scopi (Al Smadi S., 2009):

- rendere visibili i problemi: se il management non è in grado di individuare un problema in tempo reale, nessuno può risolverlo correttamente. Ad esempio, in un'organizzazione di servizi i clienti possono presentare gravi reclami per un servizio scadente, indicando aree di carenze o anomalie nel processo di servizio. I reclami dovrebbero rendere visibile il problema al servizio clienti. Se questi reclami non vengono segnalati in tempo reale all'attenzione del management, aumenteranno

ulteriormente, causando danni reali allo studio professionale. Grazie al *visual management*, tali anomalie possono essere rese note al management non appena si presentano, e possono essere gestite efficacemente in tempo reale. In questo modo si riducono al minimo le possibilità di problemi simili in futuro.

- rimanere in contatto con la realtà: quando le prestazioni del processo sono rese trasparenti, si possono tenere sotto controllo i processi ed inviare segnali di allarme non appena si verifica un'anomalia.
- definire gli obiettivi: il terzo scopo del *visual management* è la definizione di obiettivi per i livelli di miglioramento programmati. I membri dell'organizzazione diventano così consapevoli delle aspettative dei titolari in merito ai cambiamenti migliorativi da intraprendere. Riportare visivamente gli stessi miglioramenti e mostrarli all'intera organizzazione può motivare le persone e dare loro un senso di realizzazione.

Una volta implementato, il *visual management* presenta diverse utilità, ossia (Eaidgah Y., Maki A. A., Kurczewski K., Abdekhodae A., 2016):

- semplifica il flusso di informazioni: gli elementi visivi creano un campo informativo da cui attingere le informazioni necessarie e aiutano le persone a capire il contesto organizzativo con un semplice sguardo;
- fornisce informazioni dove servono: la doppia manipolazione, ossia la manipolazione non necessaria di materiali o informazioni, è uno dei sette principali tipi di rifiuti (*muda*). Per evitarla, quindi, il *management system* fornisce informazioni direttamente nel luogo di lavoro dove si stanno svolgendo i processi;
- responsabilizza i collaboratori: la partecipazione dei dipendenti e l'*empowerment* del team sono di grande importanza in qualsiasi strategia *kaizen* di successo. Portare le informazioni al livello dei protagonisti dei processi autorizza i dipendenti a diventare responsabili del proprio lavoro e consente loro di partecipare efficacemente alle decisioni e alle iniziative di miglioramento continuo. Prendere decisioni operative (quotidiane) nei luoghi di lavoro, dove effettivamente è collocata la responsabilità e dove risiedono le competenze, aumenta l'efficacia e l'efficienza dei processi decisionali;
- facilita il *feedback* continuo e la comunicazione degli obiettivi: un punto cardine del *visual management* è fornire a un osservatore lo stato attuale di processo con un semplice sguardo. Pertanto, un programma di *visual management* ben curato aiuta a fornire un *feedback* continuo ai team sulle loro prestazioni (anche grazie ai KPI, che

saranno affrontati a breve). Una delle principali carenze dei sistemi tradizionali di gestione delle prestazioni è, infatti, la mancanza di un *feedback* immediato e pertinente. Di solito il *feedback* viene fornito a consuntivo. Questo metodo, spesso poco efficace ai fini del miglioramento continuo, rende quasi impossibile comprendere gli effetti immediati delle azioni e correggere le scarse prestazioni quando l'azione o il processo si sta effettivamente svolgendo;

- aumenta la trasparenza: la trasparenza è uno dei pilastri principali di qualsiasi programma di *visual management* di successo. Etzioni (2010) la definisce come il principio che consente agli altri di ottenere informazioni sulle operazioni e sulle strutture di una determinata entità<sup>10</sup>. La trasparenza è spesso considerata sinonimo di apertura e divulgazione. Un ambiente di lavoro trasparente fornisce un *feedback* continuo ai responsabili e ai lavoratori in modo semplice e immediato. Pertanto, un ambiente di lavoro trasparente permette di passare da processi produttivi più “silenziosi” a processi più comunicativi, più auto-esplicativi, autoregolanti e migliorativi;
- migliora la disciplina: la disciplina è definita come l'abitudine a seguire correttamente le procedure. Seguire le procedure corrette è una virtù in qualsiasi ambiente di lavoro. Il *management system* supporta la disciplina chiarendo i requisiti, aumentando la trasparenza e creando una conoscenza condivisa. Mostrando visivamente e aggiornando regolarmente i processi/le prestazioni del team e rendendoli disponibili agli altri, il *management system* non solo aiuta a riflettere la realtà organizzativa, ma trasmette anche alcuni messaggi più profondi alle persone, le cui prestazioni saranno più notate. In questo modo si crea un circolo virtuoso che non solo motiva le persone a rispettare le procedure corrette, ma anche a migliorare le proprie prestazioni e i processi di cui si occupano;
- crea una proprietà condivisa: il *management system* rappresenta un'immagine chiara delle prestazioni del team in modo aperto. Questa immagine diventa l'identità del team. Inoltre, quando questa viene condivisa e discussa apertamente con tutti gli stakeholder, l'impatto di ciascun *process owner* sulle prestazioni del team diventa più chiaro. Questo, a sua volta, motiva il team a sostenere e assistere i suoi membri per migliorare i punti deboli;

---

<sup>10</sup> “Transparency is generally defined as the principle of enabling the public to gain information about the operations and structures of a given entity. Transparency is often considered synonymous with openness and disclosure, although one can find some subtle differences among these terms” (Etzioni A., 2010).

- promuove un management basato sui fatti: questo termine si riferisce alla gestione di persone e processi basata su dati e statistiche piuttosto che su congetture e intuizioni. Pertanto, come qualsiasi altro metodo induttivo, il primo elemento della gestione per fatti è l'osservazione e la raccolta dei dati. Il *management system* fornisce un quadro efficace per raccogliere continuamente dati sugli obiettivi desiderati e per fornirli a tutte le parti interessate;
- aumenta il morale dell'organizzazione: il morale è correlato alla disponibilità a condividere idee e informazioni con disponibilità, franchezza e precisione. Il *management system* supporta questo aspetto semplificando il flusso di informazioni e fornendole al punto di utilizzo in modo aperto. Questo aiuta a gestire le informazioni errate o vaghe nelle fasi iniziali e a porre fine a voci e malintesi distruttivi;
- sostiene il miglioramento continuo: come accennato in precedenza, il miglioramento continuo è un processo costante volto a creare un valore più elevato per tutti gli *stakeholder* interni ed esterni. L'implementazione efficace del miglioramento continuo richiede un approccio sistematico, incrementale e iterativo in tutta l'azienda, che coinvolga i dipendenti a tutti i livelli della struttura organizzativa. Se stabilito correttamente, il *management system* può fornire una solida base per il miglioramento continuo. Non solo fornisce i dati necessari al programma per identificare, dare priorità, definire e guidare i progetti di miglioramento, ma crea anche un ambiente che stimola e coinvolge tutti i dipendenti nella strategia *kaizen* basata sul miglioramento continuo.

Lo studio Professionisti Associati Asolo ha implementato fin da subito questi concetti, iniziando a rendere visibili negli uffici in cui vengono svolte le pratiche tutti i flussi che compongono i vari processi, in modo che ciascun collaboratore ne fosse consapevole e sapesse a chi rivolgersi al sollevarsi di determinati dubbi o problemi.

Attraverso il *visual management*, quindi, una strategia *kaizen* permette di avere sotto controllo i processi attuali e di visualizzare chiaramente ciò che serve per ottenere un risultato migliore (Al Smadi S., 2009). Per monitorare i processi, il management degli studi professionali si può avvalere dei KPI, i *key performance indicators*, uno strumento utilizzato per il controllo di gestione, che in ottica *kaizen* assume un ruolo rilevante.

#### 4.2.2 KPI per monitorare i processi

All'interno degli studi commercialisti, la strategia *kaizen* si pone l'obiettivo di rendere ogni processo esaminabile, dalle operazioni preliminari a quelle finali durante lo sviluppo di una

pratica. L'adozione di sistemi di misurazione dell'attività consente non solo di creare processi standard, ma anche di ridurre sempre di più gli errori, dal momento che, grazie all'utilizzo di linee guida (gli indicatori), anche chi è meno esperto può fare affidamento a tali misure per accorgersi se il lavoro che sta svolgendo sia in linea con gli obiettivi di miglioramento dello studio. Rendendo chiaro ciò che si monitora e condividendolo con l'organizzazione si evita di perdere tempo in attività poco importanti. Per questi motivi il controllo di gestione assume un ruolo significativo all'interno dello studio. Ciò è dovuto dal fatto che lo stesso, anche in un'ottica di *lean accounting*, permette un'analisi dell'efficacia e dell'efficienza dei processi, identificando le attività con più valore<sup>11</sup>.

I KPI, infatti, permettono di:

- quantificare i risultati raggiunti ogni giorno;
- facilitare l'identificazione e la condivisione dei problemi in modo immediato, ossia quando questi sono ancora freschi e si è ancora in tempo per approfondirli;
- intervenire tempestivamente per correggere scostamenti rispetto agli standard.

Gli indicatori di performance, come suggerisce il nome, permettono di avere una risposta chiara e immediata sull'andamento operativo di uno studio professionale, fornendo anche informazioni qualitative che aiutano a prendere decisioni<sup>12</sup>.

Se nel mondo della produzione è possibile trovare indicatori di ogni tipologia, per gli studi non sempre è così. Il *kaizen management system* si pone come obiettivo il miglioramento

---

<sup>11</sup> Secondo quanto riportato dalla Dott.ssa commercialista e Avvocato Claudia Girometti in un articolo pubblicato sulla sua pagina LinkedIn: "Il controllo di gestione, che deve essere utilizzato nello studio commerciale e diventare parte della cultura dello studio, gioca un ruolo significativo in questo contesto. Anche nella sua forma di *Lean Accounting*, il controllo di gestione consente di testare l'efficacia e l'efficienza dei processi adottati e, soprattutto, fornisce dati sull'importanza relativa delle diverse attività professionali" (Girometti C., 2020).

<sup>12</sup> "For what concerns decision instruments in a managerial scenario it is possible to outline an almost infinite series of different classification types, but the most common is the temporal one. Consequently, decisions instruments can be divided in two macro categories: feedforward decision instruments, that intuitively contains all the decision instruments that tries to predict the future starting from the actual situation plus a series of assumptions on the future evolution of the surrounding environment, and feedback decision instruments, that is correlated with taking decisions based on the analysis of historical records of the environment. [...] For what concerns the second typology of decision instruments, or the feedback ones, it is possible to outline two different ideologies on the most appropriate and effective way of measuring. The first ones, the monetary performance measurements, are connected with the past monetary performance of a firm. The second ones, referred to as non-monetary performance measurement/Key Performance Indicators (KPI), that, intuitively form the name, are mostly based upon non-monetary metrics. [...] non-monetary performance indicators results more connected with the effective strategy of the company, moreover they are also a better outliner of the cause effect relationship in the variations of the indicators, leading to better definition of the environment if correctly calibrated" (Avi M. S., Menin M., 2019).

continuo, e necessita quindi di KPI monitorabili quotidianamente. Non si tratta, dunque, di indicatori direzionali, più comunemente utilizzati, che consentono di ottenere *feedback* solamente nel lungo termine di più mesi, ma di indicatori più operativi, alla portata di tutti, che possano essere consultati giorno per giorno affinché si diffonda, a livello organizzativo, un controllo dei processi, il “polso della situazione” su come stia procedendo l’attività quotidiana dello studio commercialista per capire in che direzione si stia dirigendo (Kaizen Institute Italy, 2020).

Questo permette, ad esempio, di valutare se i prezzi che si stanno applicando siano coerenti rispetto al tempo necessario per svolgere la pratica. O ancora, se è possibile abbandonare attività che occupano troppo tempo e non creano valore per il cliente, capire per quali pratiche è necessario effettuare aggiustamenti, identificare i processi che causano inefficienze di tempo e trovare un modo per correggerli, individuare quali competenze lo studio deve mettere al servizio del cliente affinché quest’ultimo percepisca il valore del servizio svolto, e così via (Girometti C., 2020).

Si comprende quindi quanto il punto di vista del cliente assuma un ruolo significativo per trovare KPI adatti all’attività degli studi commercialisti. Come si ricorderà, uno degli aspetti fondamentali dell’analisi dei processi è l’individuazione dei clienti dello studio (si rimanda al modello SIPOC del capitolo 2). In ottica di *kaizen management system*, è importante approfondire le caratteristiche degli stessi, in modo da capire quali bisogni abbiano e come si possano trovare soluzioni di valore in risposta alle loro esigenze. Questo è possibile, ad esempio, grazie all’utilizzo di strumenti *customer oriented* quali la *empathy map*<sup>13</sup>, utilizzata per disegnare i modelli di business attraverso la prospettiva del cliente, rappresentata schematicamente dalla seguente figura:

---

<sup>13</sup> “Empathy Map (EM) is a method that assists designing business models according to customer perspectives. It goes beyond demographic characteristics and develops a better understanding of the customer's environment, behavior, aspirations and concerns. The EM’s goal is to create a degree of empathy for a specific person. [...] the EM is a user-centered approach, i.e., the focus is on understanding the other individual by looking at the world through his or her eyes. When the stakeholders understand the user, they are able to understand how small changes in design can have a big impact on users. [...] As a result, the EM consists of six areas: (a) See – what the user sees in his/her environment; (b) Say and Do – what the user says and how s/he behaves in public; (c) Think and Feel– what happens in the user’s mind; (d) Hear –how the environment influences the user; (e) Pain– the frustrations, pitfalls and risks that the user experiences, and (f) Gain –what the user really wants and what can be done to achieve his/her goals. The EM also has a set of questions that guides how to fill the fields” (Ferreira, B., Silva, W., Oliveira, E., & Conte, T., 2015)

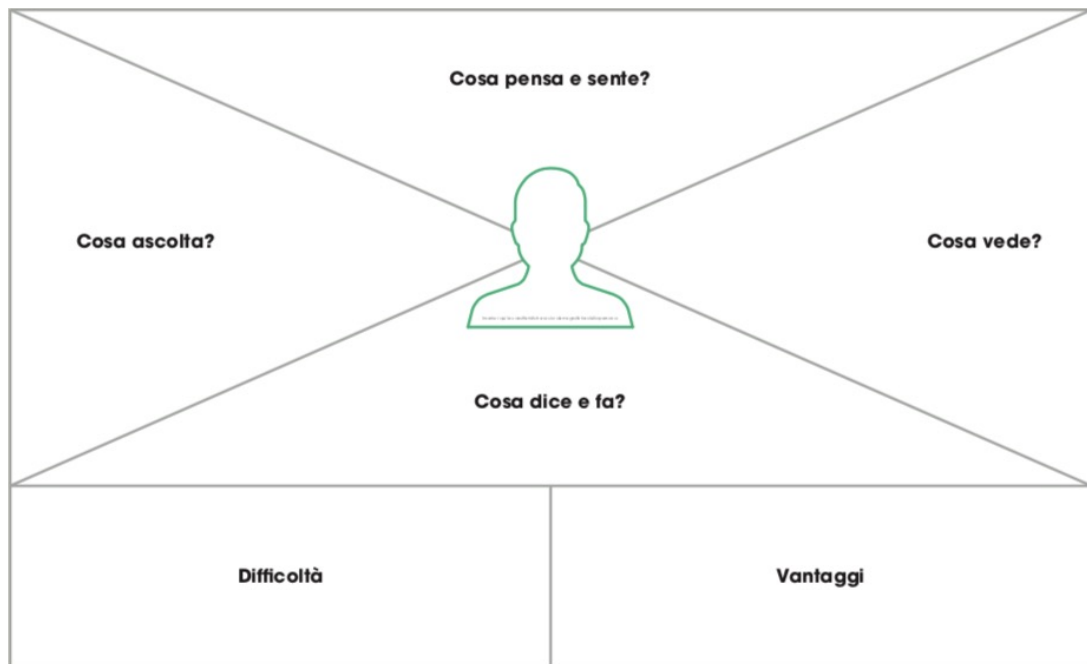


Figura 33. Rappresentazione di una "empathy map" (Ostevalder A., Pigneur Y., 2019).

Lo studio Professionisti Associati Asolo, dopo aver delineato i processi e avendoli condivisi a tutti i collaboratori, ha coinvolto tutta l'organizzazione per iniziare a monitorare la situazione attuale.

Lo studio di Asolo, in questo momento, si trovava ancora in una situazione preliminare, in cui gli indicatori non erano ancora del tutto indirizzati verso il miglioramento continuo. Il primo passo in termini di monitoraggio dei processi e di controllo di gestione, infatti, è consistito nel misurare i processi in base ai flussi di lavoro che fino a quel momento erano stati seguiti. I KPI sono stati quindi utilizzati, in un primo periodo di tempo, per ottenere *feedback* sui flussi di lavoro che si erano mantenuti fino a prima di iniziare il percorso di miglioramento continuo.

In questo modo, lo studio di Asolo ha adottato una strategia di monitoraggio che traducesse i risultati (sia positivi che negativi) in segnali che evidenziassero sia le strategie poco efficienti e con numerosi difetti, sia quelle che, invece, risultavano molto efficienti e che era vantaggioso mantenere e migliorare. I KPI, infatti, devono permettere di governare i processi per iniziare a costruire delle routine, o standard. A sua volta, ognuno di questi standard ha un proprio indicatore di *performance* che aiuta a capire come un determinato processo sta performando.

Nel momento in cui si definiscono i KPI, è importante capire qual è il cuore che fa muovere i processi e identificare gli indicatori più adatti a misurarli. Il numero ideale di KPI per ogni processo si aggira intorno a cinque, allo scopo di rendere il monitoraggio facile e



diretto: troppi KPI portano le persone a prestare attenzione a troppi aspetti sapendo di venire valutati in diversi modi, e questo può portare ad un sovraccarico di responsabilità che porta a tensione e confusione organizzativa. Avere metriche semplici e monitorarle quotidianamente può ridurre il carico di lavoro correggendo le deviazioni giorno dopo giorno. Tutti dovrebbero avere accesso a questi indicatori in modo che l'intero team possa iniziare a vederli e iniziare a pensare al motivo per cui le cose non vanno come dovrebbero. I comportamenti positivi stabiliti utilizzando questo strumento possono portare tutti i membri del team a misurare il proprio lavoro, segnalando problemi in modo sistematico e collegandoli a indicatori che avranno obiettivi chiari. Inoltre, i dati per il giorno corrente dovrebbero essere confrontati con i dati storici. Qualsiasi difficoltà nel misurare le metriche è un segnale su cui bisogna concentrarsi e intraprendere un lavoro di miglioramento. La causa di tale difficoltà potrebbe essere un indicatore troppo generico; per questo motivo è preferibile fare uso di indicatori semplici e specifici (Kaizen Institute Italy, 2020).

Lo studio Professionisti Associati Asolo, che si occupa principalmente di servizi legati al mondo della consulenza del lavoro e gestione del personale per le imprese, tenendo conto di questi aspetti, ha deciso di monitorare l'attività chiave del proprio business, relativa all'elaborazione di contratti di lavoro e dei connessi cedolini (processi svolti nell'ufficio gestione paghe). I KPI selezionati per questo tipo di pratiche sono stati:

- il tempo impiegato per l'elaborazione;
- il numero di contratti e cedolini conclusi in un giorno; e
- quanti di questi sono stati elaborati da ogni dipendente.

Partendo da questi KPI, è stato implementato un sistema di monitoraggio che coinvolgesse tutti i team operativi, attraverso riunioni frequenti costituite *ad hoc* per discutere dei risultati raggiunti e delle problematiche emerse, al fine di segnalare quest'ultime e risolverle all'interno del team.

#### 4.2.3 Routine di management per governare e migliorare i processi: le riunioni kaizen e il ciclo PDCA

Il fine delle riunioni *kaizen* è quello di (Kaizen Institute Italy, 2020):

- rilevare e condividere i problemi che si presentano quotidianamente;
- iniziare a misurare le conseguenze del problema;
- stabilire e diffondere delle priorità;

- attivare meccanismi di escalation qualora si rivelasse necessario;
- intraprendere azioni di miglioramento tramite il sistema PDCA assegnandole a tutti i componenti del team.

Dal punto di vista operativo, l'obiettivo è promuovere un comportamento positivo. Il team dovrebbe riunirsi ogni giorno (meglio se a inizio giornata) per un breve lasso di tempo (tra i 5 e i 15 minuti) per valutare l'avanzamento dei processi, distribuire il carico di lavoro e costruire la cultura del team e del miglioramento giorno per giorno. Parlare dei problemi, quindi, non è sufficiente. È necessario iniziare a prendere le decisioni per risolvere le difficoltà quotidiane.

Lo studio Professionisti Associati Asolo, dopo aver definito i KPI da monitorare per valutare i flussi dei processi che venivano utilizzati all'inizio del percorso *kaizen*, ha organizzato i diversi team (contratti e cedolini) affinché si riunissero quotidianamente per discutere dei risultati e delle problematiche emerse. Durante le riunioni, gli strumenti SIPOC, Makigami e tabellone con i KPI erano sempre presenti (*visual management*). Nell'analisi dei problemi, è entrata in gioco l'identificazione dei difetti e degli scarti (che nel terzo capitolo sono stati definiti con il termine giapponese *muda*), cercando di accorgersi di tutti i possibili processi, attività e documenti che non fossero di valore per il cliente e che rappresentavano solamente un consumo di energia, risorse e tempo per i team, rischiando di far percepire un disservizio al cliente.

Individuati i difetti dei processi, lo studio di Asolo ha cominciato a misurarne gli effetti sui KPI, e ha condiviso le priorità di miglioramento per affrontare e ridurre i problemi emersi secondo la metodologia *kaizen*, che prevede la loro risoluzione, prima di tutto, all'interno dei team, grazie alle competenze di ogni individuo.

Se i problemi, invece, non riescono ad essere risolti nelle riunioni quotidiane, il metodo *kaizen* prevede un meccanismo di *escalation*, così che il problema possa salire di livello e giungere a chi ha il potere decisionale (e le competenze) per risolverlo. Il meccanismo di *escalation* è possibile attraverso altre due tipologie di riunione: non più incontri quotidiani, ma settimanali e mensili, di durata più lunga. I *meeting* settimanali possono avere la durata di 30-40 minuti, quelli mensili anche di 1 ora. I primi sono utilizzati dai team per discutere in modo più approfondito dei problemi complessi e per preparare l'esposizione degli stessi al titolare, i secondi sono stati utilizzati per risolvere i problemi grazie all'esperienza e alla capacità decisionale dei titolari dello studio.

Trovata una possibile soluzione, il titolare dello studio Professionisti Associati Asolo ha assegnato i miglioramenti da intraprendere ai membri dei team operativi, affinché questi

ultimi potessero lavorarci. Per poter fare ciò, è stato utilizzato uno strumento *kaizen* molto efficace, il PDCA (Plan, Do, Check, Act), un modello sistematico per risolvere i problemi mirato all'azione. Questo modello è estremamente pratico, non è una teoria e non ha un insieme di regole specifico da applicare per ottenere un risultato: si muove insieme all'organizzazione e si basa su meccanismi autocorrettivi che vengono messi in pratica solamente dopo aver sperimentato e imparato dagli errori commessi.

Nello specifico, il modello PDCA è composto da quattro passi per trovare una soluzione specifica ad un problema specifico, al fine di realizzare un nuovo standard che:

- mantenga le competenze e il know-how esistenti;
- sia la base per il *training* del personale;
- renda possibile la delega dei poteri;
- prevenga gli errori;
- controlli la variabilità.

Nello specifico, i quattro passi si articolano nei seguenti aspetti:

- PLAN: si descrive il problema, si analizzano le situazioni che lo hanno causato e si ipotizza chi può fare cosa e quando;
- DO (fare): si definisce la soluzione, viene lanciata una simulazione della stessa (ad esempio, una simulazione quantitativa) e si definisce un primo standard da testare;
- CHECK: si verifica che la soluzione risolva effettivamente il problema (ad esempio, implementandola all'interno di un team per assicurarsi che sia efficace), altrimenti si ritorna alla fase PLAN;
- ACT: se la soluzione è replicabile, si definisce lo standard e il relativo piano di training per passare alla messa in pratica della soluzione ai membri dei team, utilizzando il ciclo SDCA<sup>14</sup> (Standardize, Do, Check, Act).

---

<sup>14</sup> “Ad ogni anomalia rilevata nel processo in vigore occorre porsi le domande seguenti: è accaduta perché non disponiamo di nessuno standard? O perché lo standard non è stato rispettato? O perché lo standard non era adeguato? Si può passare al PDCA solamente dopo che si è istituito uno standard e lo si è fatto rispettare, rendendo stabile il processo corrente. Mentre il ciclo SDCA stabilizza quindi i processi correnti e li riconduce a uno standard, il ciclo PDCA li modifica in senso migliorativo. Il primo attiene al mantenimento, il secondo al miglioramento. Essi perciò costituiscono le due responsabilità principali del management” (Imai M., 2015).

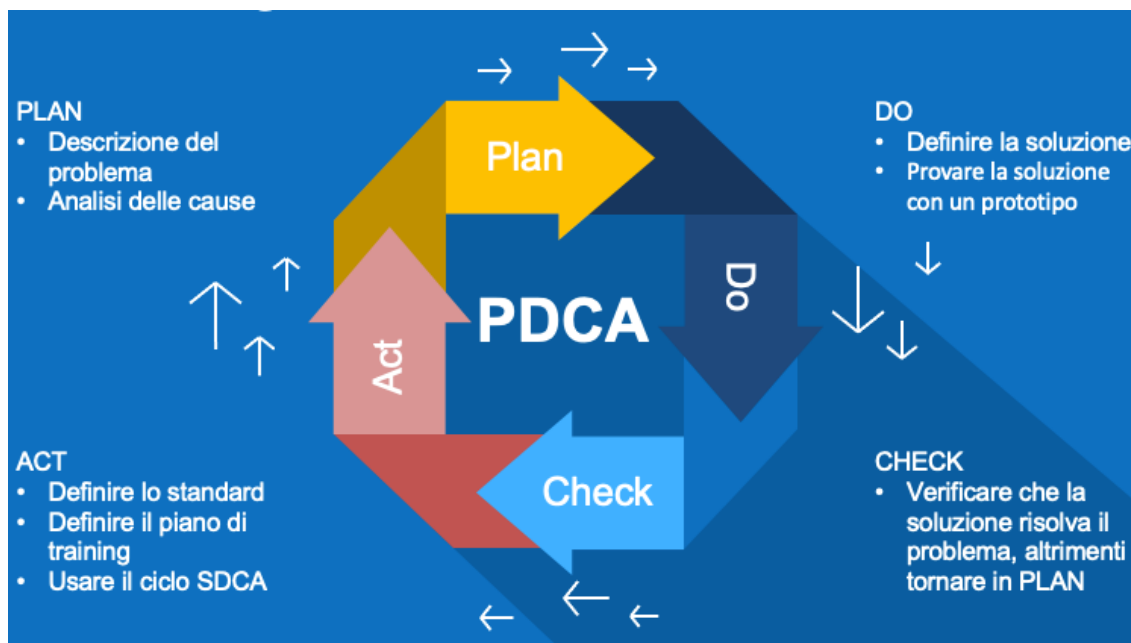


Figura 34. Il ciclo PLAN - DO - CHECK - ACT

L'obiettivo del ciclo PDCA, dunque, è quello di stabilire un nuovo prototipo (la soluzione temporanea) in grado di migliorare il modo in cui le attività vengono svolte per aumentare la qualità del servizio. Appena trovato, il prototipo va subito sperimentato, meglio se in un ambiente controllato inizialmente, attraverso azioni semplici. Una volta verificato il livello di successo del prototipo, che, quindi, ha come fine principale quello di sperimentare insieme all'organizzazione, è possibile iniziare a diffondere il processo di miglioramento affidandolo ai membri dei diversi team.

Lo studio Professionisti Associati Asolo, applicando questo sistema, è riuscito a comprendere i problemi che emergevano in base ai KPI costruiti per analizzare il processo in vigore, ed è riuscito a trovare una soluzione che ha implicato un cambiamento importante all'interno dello studio: la riorganizzazione dei team in base alla tipologia del settore per il quale vengono elaborati i contratti di lavoro e i cedolini.

#### 4.2.4 Definizione dei team: organizzarsi per crescere

L'utilizzo dei KPI per il processo in vigore ha fatto risaltare un problema importante all'interno dell'ufficio paghe dello studio professionale di Asolo. Prima di implementare il modello *kaizen*, lo studio era diviso in due macro-team: team contratti e team cedolini. A questi due gruppi di lavoro, venivano assegnate pratiche in base a chi fosse più scarico: sia i cedolini che i contratti di lavoro erano distribuiti in modo casuale in base alla persona più libera nel momento in cui arrivava la richiesta.

I KPI sono stati utilizzati per monitorare il tempo per ciascun cedolino, e questo ha permesso allo studio professionale di accorgersi che le tempistiche erano simili per ogni tipologia di contratto e cedolino legati ad uno specifico settore di riferimento. Allo stato attuale però, ogni cedolino poteva essere assegnato a chiunque, senza una suddivisione specifica, con la conseguenza che ogni persona del team poteva vedersi assegnato un cedolino o un contratto di qualsiasi tipo in qualsiasi momento. Questo contesto creava molta confusione, e non permetteva lo sviluppo delle competenze; i KPI, infatti, davano evidenza di questo aspetto, dal momento che ogni persona poteva metterci più o meno tempo per fare il cedolino, e fornivano dati non costanti. Continuando con queste dinamiche, in un contesto di crescita il sistema sarebbe imploso: ogni dipendente sarebbe stato sovraccaricato di cedolini e contratti di tipo diverso e avrebbe fatto fatica ad organizzare il proprio lavoro e coordinarsi con i colleghi. In questo momento non si poteva ancora parlare di produttività e gestione ottimale delle risorse.

Lo studio di Asolo, quindi, dando importanza a questo aspetto, ha deciso di organizzarsi per crescere. Sono stati costruiti team più piccoli, formati da circa 3 persone, ai quali sono stati distribuiti i cedolini in modo più omogeneo. I cedolini sono una pratica che cambia da settore a settore, in riferimento al contratto nazionale del lavoro. Due cedolini dello stesso tipo sono simili tra loro, tra settori diversi, invece, la procedura per erogare il servizio cambia in modo sostanziale. Per prepararsi a crescere, quindi, lo studio ha creato “team naturali” basati su cedolini omogenei: sono stati mappati i settori di riferimento ridistribuendo i cedolini in modo tale da consegnare quelli industriali al team focalizzato sul settore industria, gli edili al team del settore edile, e così via.

Oltre al settore, è stato mappato anche il tempo medio per ogni cedolino, e si è scoperto che alcuni richiedevano molto più tempo rispetto ad altri. Per rendere omogeneo anche il fattore “tempo”, lo studio ha deciso di distribuire i cedolini legati ai contratti di commercio (che sono i più comuni e veloci) come pratica bonus per riempire i buchi.

Da tutti che fanno tutto e sanno fare tutto (ma in modo poco specializzato), sono stati costituiti team mirati in base alla tipologia di contratto. Lo studio, quindi, ha dato importanza anche alla specializzazione di ciascun team, trasformandosi da studio professionale generalista a uno studio specialista, in cui ogni team sa quello che fa e lo porta a termine con qualità superiore.

Lo studio Professionisti Associati Asolo, quindi, partendo da KPI globali (si considerava l'ufficio come se fosse un unico team) si è accorto che c'era molta disomogeneità, e per questo ha deciso di ricostituire e specializzare i team, riconoscendo la tipologia dei contratti

come riduttore di complessità. A questo punto, anche gli stessi KPI sono stati rivisti e adattati al contesto di ogni settore, con tempistiche aggiornate e numero minimo di cedolini al giorno più coerente e costante. I KPI sono diventati molto più significativi.

Come si può notare, i KPI hanno messo in risalto problemi che probabilmente si conoscevano anche prima di mettere in pratica le routine di management, ma che fino a quel momento non erano stati considerati dal momento che non venivano monitorati, a dimostrazione del fatto che il sistema *kaizen management system* si muove con l'organizzazione e apprende con essa attraverso la messa in pratica di diversi tentativi, al fine di trovare la soluzione migliore. Qualsiasi contratto entri nello studio, attualmente, viene assegnato al team giusto affinché lo gestisca nel migliore dei modi.

Questo miglioramento organizzativo ha condotto a due conseguenze strategiche importanti.

#### 4.2.5 Prima conseguenza strategica: aggiornamento del listino prezzi, la trappola della media

La riorganizzazione dei team e la distribuzione di pratiche omogenee, come si è visto, ha reso lo studio di Asolo più consapevole riguardo al tempo necessario per consegnare i cedolini al cliente. L'attenzione, dunque, si è potuta spostare sulla quotazione dei cedolini stessi.

Prima di implementare il sistema di *kaizen management system*, lo studio professionale di Asolo utilizzava il sistema della media: veniva calcolato il tempo medio complessivo per ciascun cedolino, e in base oraria ne veniva calcolato il prezzo. Questo quando ancora i cedolini venivano affidati al dipendente più libero.

Nel momento in cui sono stati creati i micro-team, però, lo studio si è accorto che guadagnava nei cedolini più veloci, accumulando margine negativo su quelli che richiedevano invece più tempo e accortezze, apparendo più competitivo in quelli dove perdeva quota di mercato. Nella media, infatti, erano compresi sia i contratti per i quali lo studio è veloce, sia quelli per cui deve impiegare più tempo. I cedolini più brevi, quindi, “pagavano” quelli più complessi.

La trappola della media consiste proprio in questo: i contratti più semplici vengono fatti pagare di più, quelli più strutturati vengono invece sottopagati. I prodotti con margine, quindi, coprono le spese di quelli che lo fanno perdere.

Questo ha conseguenze anche a livello commerciale: nel tempo si avranno sempre più clienti che chiedono di svolgere le pratiche complesse in cui lo studio risulta più competitivo

(le fa pagare di meno rispetto ai concorrenti), e si perderanno quelle che apportano un margine positivo allo studio (poiché le fa pagare di più in confronto alla concorrenza). A lungo termine, lo studio avrà una prevalenza della prima tipologia di clienti, rischiando di andare fuori mercato.

Ridistribuire i contratti per tipologia di settore ha fatto aprire gli occhi allo studio riguardo a questo tema, portandolo a decidere di variare i prezzi in base alla categoria di cedolino: ai clienti dei settori più complessi fa pagare il prezzo pieno, ad altri invece può fare sconti, dando rilevanza al peso che ciascun cedolino ha in termini di tempo e di difficoltà.

#### 4.2.6 Seconda conseguenza strategica: lo sviluppo commerciale mirato

Passando da una logica generalista ad una specializzazione in base al tipo di contratto, è cambiata anche la posizione competitiva dello studio all'interno del mercato.

Uno studio generalista ragiona a livello territoriale, cercando di raggiungere clienti nell'arco di una ventina di chilometri dallo studio. Essendosi specializzato per categoria di cedolino, però, lo studio professionale di Asolo è sempre aggiornato sulle novità del settore ed è diventato molto efficiente grazie all'esperienza accumulata. A differenza di uno studio generalista (che risulta più flessibile, da un lato, perché può saltare da un contratto all'altro, ma che risulta poco efficiente, dall'altro), lo studio di Asolo è più veloce a gestire le diverse tipologie di contratto, essendosi dotato di un sistema organizzativo dinamico, e può svilupparsi al di fuori del raggio di venti chilometri. La maggiore lontananza dai clienti, a questo punto, non rappresenta più un problema: i vari team sono considerati sempre più degli specialisti di settore perché comunicano facilmente con i clienti e danno loro risposte immediate, comprendendo, e spesso anticipando, i problemi caratteristici dei diversi settori di cui si occupano. Raramente capita di chiedere ai clienti di attendere una risposta, dal momento che questa viene offerta prontamente: nel momento in cui emerge una necessità, i collaboratori dello studio hanno la soluzione pronta, perché sono diventati specialisti e si aggiornano costantemente sulle novità normative del settore.

Questo miglioramento ha avuto un potere enorme per lo studio, tanto che adesso può rinunciare alle richieste di cedolini per quei contratti di lavoro che fanno perdere tempo. Lo studio seleziona i clienti in base ai propri punti di forza e alle proprie esigenze. Inoltre, i clienti hanno un chiaro punto di riferimento e sanno a chi rivolgersi in caso di necessità, diversamente da come avveniva inizialmente: non essendoci uno standard di assegnazione delle pratiche, tutti potevano comunicare con tutti, causando colli di bottiglia che portavano

ad un impoverimento della qualità e dell'efficienza dello studio, congiuntamente ad una dispersione delle informazioni e dei compiti da svolgere all'interno dell'organizzazione.

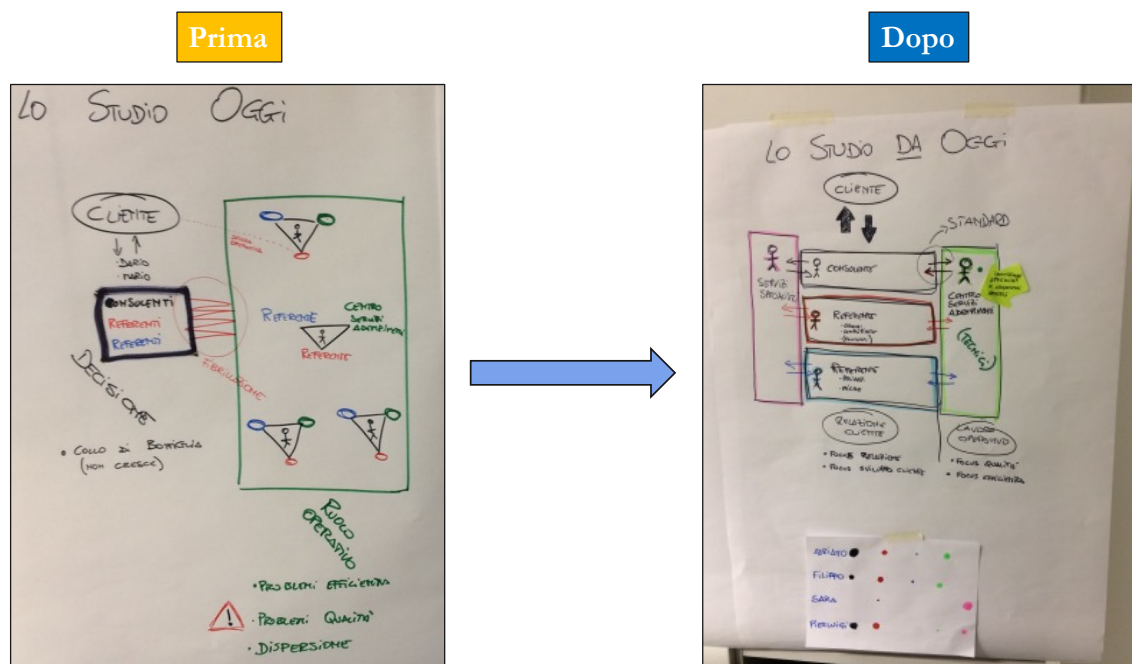


Figura 35. L'organizzazione dello studio professionale: prima e dopo.

Grazie al *kaizen management system*, quindi, lo studio professionale di Asolo ha iniziato a dare vita a considerazioni di tipo strategico e commerciale. L'approccio al miglioramento continuo è stato reso possibile grazie all'implementazione di riunioni giornaliere e del ciclo PDCA, che hanno fatto emergere i problemi e hanno condotto i team, insieme ai titolari, alla formulazione di nuove soluzioni che, implementate nel tempo dopo vari tentativi, sono risultate vincenti. Lo studio dispone ora di un assetto organizzativo "snello": è composto dai micro-team, i quali sono, a loro volta, supervisionati da un responsabile, il *team leader*, che ha il compito di monitorare l'operatività dei collaboratori e di coordinare il lavoro tra team diversi. Questo meccanismo è stato consolidato attraverso un costante aggiornamento dei KPI per riconoscere in fretta gli scostamenti, e lo studio ha potuto definire nuovi standard di lavoro basati sull'efficienza e sul costante miglioramento (una volta partito, il sistema del *kaizen management system* permea nell'organizzazione e diventa una routine), che viene mantenuto grazie alle riunioni quotidiane per tenere monitorati i processi e anche durante quelle settimanali, volte alla pianificazione di tutto ciò che non è standard (ad esempio, incontri di aggiornamento in merito alla normativa dei vari settori) e alla distribuzione del lavoro per la settimana in arrivo.



Da questo momento in poi, quindi, lo studio di Asolo, consolidate le routine giornaliere, ha potuto concentrarsi anche su metodi più avanzati di miglioramento continuo, processo che è stato svolto anche, e soprattutto, nello studio Conte & Cervi Commercialisti Associati di Castelfranco, dal momento che risulta più adatto a pratiche che si presentano un po' più sporadicamente rispetto ai contratti di lavoro e ai cedolini.

Di seguito, quindi, verranno esposte anche le routine utilizzate da entrambi gli studi per il miglioramento di processi a lungo termine, o irregolari.

### 4.3 Kaizen management system per le pratiche irregolari

Il metodo *kaizen* prevede delle riunioni mensili per la gestione e il miglioramento delle pratiche irregolari (si fa riferimento a servizi in ambito di fusione, acquisizione, gestione della crisi di impresa, ecc.). Durante questo tipo di incontri, gli studi professionali di Asolo e Castelfranco identificano le pratiche irregolari al fine di formare un team, preparandolo per quando sarà il momento di svolgerla. Per l'occasione, nominano un responsabile che ha il compito di esaminare la pratica, capendo se si sia già presentata o meno in passato e, in caso affermativo, studiando cosa avesse funzionato e cosa no (grazie anche a commenti lasciati precedentemente in altre riunioni mensili).

Nel momento in cui ha messo insieme i pezzi, il responsabile delle riunioni mensili procede con una visione a lungo termine, definendo la pratica e mettendosi in linea con la normativa in vigore. Al termine di questo procedimento, definisce i KPI e stila un piano di formazione per il team a cui è assegnato il servizio.

Comincia, a questo punto, quella che in ambito *kaizen* viene definita col termine “campagna”, la quale prevede un percorso di formazione<sup>15</sup> del team, da parte del responsabile, affinché arrivi preparato (si pensi alla pratica di dichiarazione IVA, che avviene una volta all'anno).

---

<sup>15</sup> Il metodo *kaizen*, al fine di preparare i team ad affrontare le campagne, prevede un metodo di insegnamento denominato *Training Within Industry* (TWI). Questo metodo è nato durante la Seconda Guerra Mondiale negli Stati Uniti quando, prima dello sbarco in Normandia, l'esercito americano si trovò nella condizione di aumentare la produzione di armamenti, assumendo persone che non avevano mai lavorato prima d'ora nelle fabbriche. L'efficacia del metodo è ormai più che riconosciuta; l'obiettivo è quello di sviluppare tre abilità: *job instruction* (capacità di guidare un gruppo di persone e di motivarle), *job relations* (capacità di migliorare i processi e coordinare un gruppo di lavoro) e *job methods* (capacità di formare le persone). L'insegnamento al team viene impartito in quattro passi: definizione dell'ambito su cui fare training, individuazione delle attività necessarie per svolgere il lavoro, stipulazione di un documento scritto da utilizzare come strumento di insegnamento e fase di insegnamento vera e propria.

Durante il percorso di formazione, gli studi professionali di Asolo e Castelfranco hanno utilizzato gli strumenti della *Deputy Matrix* e *Skill Matrix*, necessari per mappare le competenze in campo ad ogni individuo all'interno del team e per individuare quelle da insegnare per la buona riuscita del progetto.

Una volta conclusa la campagna, oltre a preparare quella successiva, viene effettuata un'analisi della performance sulla pratica appena conclusa e si lasciano delle note per l'anno (o il periodo) successivo. È compito del responsabile del team scrivere queste note.

#### 4.4 I risultati del miglioramento continuo

La riorganizzazione dei team, la definizione dei KPI di studio e il consolidamento di routine standard di miglioramento continuo, dimostrano che all'interno degli studi commercialisti è possibile applicare concetti finora implementati principalmente nel mondo dell'industria al fine di ottimizzare le attività all'interno degli studi professionali.

Strumenti come il SIPOC e il Makigami per l'analisi dei processi, connessi all'Operating Model Canvas per l'analisi dei fornitori, dei clienti, dell'organizzazione, della gestione del flusso di informazioni e della strategia territoriale possono essere applicati anche negli studi professionali e avere conseguenze positive all'interno degli uffici.

Gli studi di Castelfranco e di Asolo sono riusciti a costruire un sistema che cresce in modo sostenibile per l'organizzazione, lasciando spazio per l'integrazione di nuovi servizi. Complessivamente, in un anno sono state recuperate 500 ore da poter allocare come base di costo per i servizi già esistenti o per processi di start-up di nuove pratiche, passando da 12.116 ore non fatturabili a 11.638, e da 31.878 ore totali a 33.322.

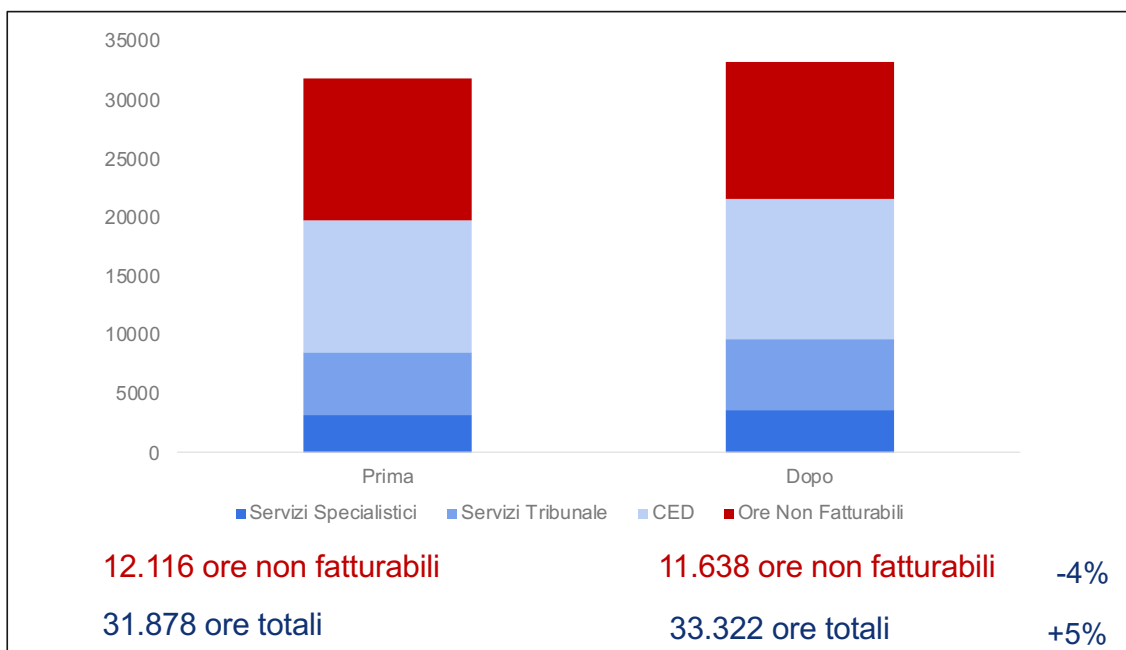


Figura 36. Rappresentazione grafica delle ore recuperate all'interno degli studi professionali di Castelfranco e di Asolo. Fonte: slide fornite da Kaizen Institute.

Oltre a ciò, nello stesso periodo di tempo si è verificato un aumento del fatturato pari al 6% e una riduzione del tempo di consegna delle pratiche pari a circa il 20%.

### Risultati



- ✓ Costo: 500 ore non attribuite recuperate
- ✓ Aumento fatturato a parti costo di struttura YTD: 6%
- ✓ Riduzione L/T pratiche: -20% (bilancio)



- ✓ Circa 50 persone coinvolte
- ✓ Sviluppo Team Leader Interni
- ✓ Miglioramento della qualità di lavoro dei partner (possibilità di delega)

**VISIONE KAIZEN**

Kaizen per start-up nuovo servizi  
Partner di KI sul territorio

Figura 37. Riepilogo dei risultati ottenuti dagli studi professionali di Castelfranco e di Asolo. Fonte: slide fornita da Kaizen Institute.



## CONCLUSIONI

Questo lavoro ha esplorato il potenziale dell'applicazione dei sistemi di *lean manufacturing* e *kaizen management* al settore degli studi commercialisti. Sebbene vi siano differenze tra le industrie di produzione e gli studi in termini di aree di interesse, entrambi possono trarre beneficio dai processi di miglioramento continuo che mirano ai difetti e agli sprechi all'interno delle procedure di lavoro.

Uno studio commercialista che voglia iniziare un percorso di ottimizzazione delle attività e di miglioramento continuo per innovare la propria proposta di valore, deve prima di tutto considerare che i principi della produzione *lean* si basano sull'eliminazione degli sprechi da qualsiasi processo o attività e sulla massimizzazione della fornitura di valore attraverso sforzi di miglioramento continuo, come gli eventi *kaizen*, che si concentrano su piccoli miglioramenti incrementali nel tempo piuttosto che su grandi cambiamenti in una sola volta. Dal punto di vista dei dottori commercialisti, ciò significa snellire i processi ed eliminare le attività non a valore aggiunto. Per farlo, si può lavorare in diverse aree dello studio, ma è fondamentale cominciare analizzando i processi per avere il controllo su di essi: tutte le altre attività dello studio, compresa l'organizzazione dei team, ruota intorno a questi. Non è possibile offrire nuove tipologie di servizio ai clienti se prima non si è in grado di controllare ciò che già c'è. Gli strumenti messi a disposizione dalla dottrina sul *lean management* per l'analisi dei processi sono semplici da utilizzare e sono organizzati in base a livello di dettaglio: modello SIPOC, matrice Makigami e Matrice Volume/Regolarità.

In secondo luogo, quando si implementano attività di analisi dei processi e miglioramento continuo, è molto importante per le aziende di questo settore garantire il coinvolgimento dei collaboratori nel processo di cambiamento stesso; senza un'adeguata adesione da parte dei membri del personale, nessuna competenza tecnica può garantire il successo di un cambio di paradigma. Per questo motivo, lo studio commercialista deve studiare i modi per coinvolgere i dipendenti fin dalle prime fasi di pianificazione, così che tutti si sentano parte della creazione di risultati positivi, attraverso gli strumenti di *visual management* che consentono non solo di diffondere trasparenza sui processi all'interno dello studio, ma anche di condividere i risultati e assegnarli ad ogni persona, infondendo motivazione tra i collaborati ad apportare un migliore risultato. Questi aspetti sono molto importanti all'interno dello studio, altrimenti i risultati possono variare in modo anomalo a seconda di chi è coinvolto in ogni fase del percorso.

Infine, è importante che lo studio commercialista crei delle linee guida e dei protocolli che definiscano come questi sistemi debbano essere implementati all'interno della propria organizzazione, descrivendo quali sono le attività che rientrano nei "principi di produzione snella" e quelle che rientrano nel "sistema di *kaizen management system*", come queste interagiscono tra loro, e che tipo di parametri vengono utilizzati per misurare il successo.

La tesi lascia spazio ad ulteriori ricerche che esplorino il modo in cui le strategie analizzate potrebbero essere meglio applicate a diversi studi commercialisti, così da evidenziare ulteriori problemi e potenziali soluzioni per l'implementazione delle pratiche di *lean manufacturing* e *kaizen management system* in questo settore. Anche se non esiste ancora una letteratura sufficiente sull'implementazione di sistemi *lean management* e *kaizen* nel settore dei commercialisti, varrebbe la pena di approfondire l'argomento, soprattutto in considerazione dei potenziali benefici sia tangibili (risparmio sui costi e sul tempo impiegato per fornire il servizio al cliente) sia intangibili (coinvolgimento dei dipendenti).

Inoltre, l'elaborato si può collegare a diversi studi della dottrina che si focalizzano sulle nuove tipologie di servizio che possono essere richieste agli studi in base alle nuove opportunità del mercato, e utilizzare gli strumenti della presente ricerca per analizzare i nuovi processi e delineare un percorso di formazione per gli studi affinché le nuove proposte di valore vengano erogate con prontezza e con la migliore qualità.

L'augurio è che in futuro vengano condotte ulteriori ricerche che permettano esplorare ulteriori approcci basati sulle migliori pratiche. Queste permettono di assicurare il massimo ritorno, in termini di benefici, agli studi commercialisti che decidono di applicare queste metodologie per migliorare ed innovare la propria proposta di valore.

Il caso studio è stato un punto di riferimento importante nella stesura dell'elaborato, dal momento che ha conferito un senso alle ipotesi fatte nel momento in cui determinati concetti di *lean management* e *kaizen* sono stati trasferiti alle attività degli studi commercialisti, partendo da linee guida che si riferiscono prevalentemente al mondo dell'industria.

La tesi di ricerca ha infatti dimostrato che i sistemi di gestione *lean manufacturing* e *kaizen* sono applicabili al settore dei commercialisti. La differenza principale rispetto alle industrie di produzione è che l'attenzione si sposta sull'organizzazione delle persone e sulla definizione dei team piuttosto che sull'efficienza dei macchinari o sulla riduzione dei movimenti delle persone. I processi di miglioramento continuo possono essere implementati in modo simile a quelli utilizzati per le industrie di produzione, ma ponendo l'accento sui difetti e sugli

sprechi all'interno delle procedure di lavoro di ciascun collaboratore, nonché sulle sue interazioni con i colleghi e i team dell'ufficio.

Il guadagno che si è ottenuto in termini di tempo all'interno degli studi commercialisti di Asolo e Castelfranco, inoltre, lascia aperta la possibilità, per gli studi, di rispondere a nuove necessità di mercato. Si è visto come, tramite le routine del *kaizen management system*, il processo di cambiamento continuo diventi uno standard all'interno degli studi. Questo conferisce loro le competenze necessarie per adattarsi velocemente ai cambiamenti costruendo nuovi processi *ad hoc* per il nuovo servizio richiesto dal mercato e per riallocare i team in modo rapido in base ai nuovi bisogni della domanda.

Proprio come avviene all'interno delle aziende di produzione, attraverso strategie di *lean management* e *kaizen*, gli studi possono trattare i servizi come dei prodotti, composti anch'essi da un flusso di azioni e da un insieme di inefficienze che devono essere eliminate. Da semplici studi professionali, gli studi commercialisti possono diventare vere e proprie industrie di produzione di servizi professionali di alta qualità.





## BIBLIOGRAFIA CONSULTATA

- Al Smadi S. (2009), *“Kaizen strategy and the drive for competitiveness: challenges and opportunities”*, Competitiveness Review: An International Business Journal, Vol. 19 No. 3, p. 203-2011.
- Avi M. S., Menin M. (2019), *“An analysis of the decision-making process from a mathematical, socio-psychological, and managerial perspective”*, in EUROPEAN JOURNAL OF ECONOMICS, FINANCE AND ADMINISTRATIVE SCIENCES, vol. 102, p. 64-76.
- Bagnoli C., Biloslavo R. (2012), *“L’innovazione strategica nei piccoli e medi studi commercialistici triveneti”*, ODCEC, Rivista dei Dottori Commercialisti, 2, pp. 247-273.
- Bagnoli C. (2011), *“L’innovazione nelle strategie dei piccoli e medi studi professionali per supportare l’innovazione nelle strategie delle piccole e medie imprese”*, Lavoro presentato alla stagione formativa 2011-2012 dell’Associazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili delle Tre Venezie, I Giornata di Studio.
- Bertoldi B. (2021), *“Il futuro degli avvocati e commercialisti: le professioni aziendali e la necessità di evoluzione”*, Il Sole 24 Ore, 16/10/2021.
- Blackburn R., Jarvis R. (2010), *“The role of small and medium practices in providing business support to small and medium-sized enterprises”*, International Federation of Accountants (IFAC), New York.
- Bontempi A. (2013), *“Collaborazione e conoscenza: obiettivi sfidanti per le direzioni HR”*, RUNU 13 dicembre 2013, in <https://www.runu.it/collaborazione-conoscenza-obiettivi-sfidanti-le-direzioni-hr/>.
- Campbell A, Gutierrez M., Lancelott M. (2019), *“Operating Model Canvas: allineare alla strategia operations e organizzazione”*, Guerini Next, Milano.
- Chiarini A., Gabberi P. (2022), *“Comparing the VSM and Makigami tools in a transactional office environment: exploratory research from an Italian manufacturing company”*, Total Quality Management & Business Excellence, vol. 33 fascicolo 1-2, p. 127 – 145.

- Cierna H., Sujova E. (2016), *“Application of modern QMS – Kaizen Management System”*, MM Science Journal, 5: 1456-1464.
- Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (2011), *“Organizzazione e pianificazione negli studi professionali con l'utilizzo dei sistemi informatici”*, CNDCEC.
- Cori E., Torre T., Montanari F., Bonti M., (2020), *“Digital learning and knowledge management”*, Impresa progetto [1824-3576] anno 2020 vol. 2020 p. 1 - 5, Electronic Journal of Management.
- Davenport T. H. (1993), *“Need radical innovation and continuous improvement? Integrate process reengineering and TQM”*, Planning Review, vol. 21, fascicolo 3, p. 6 - 12.
- Di Blasi L. (2020), *“Il Business Model Canvas: uno strumento semplice che ti farà creare tantissimo valore”*, disponibile a <https://www.linkedin.com/pulse/il-business-model-canvas-uno-strumento-semplice-che-ti-livio-di-biasi>.
- Di Nardo T. (2015), *“Come cambia la professione. Primi risultati dell'indagine statistica 2015”*, FNC.
- Di Nardo T. (2014), *“Organizzazione dello studio e specializzazione professionale – Indagine statistica sui Commercialisti”*, FNC.
- Di Nardo T., Scardocci G. (2012), *“L'evoluzione della professione del commercialista – Indagine statistica nazionale”*, IRDCEC.
- Eaidgah Y., Maki A. A., Kurczewski K., Abdekhodae A. (2016), *“Visual management, performance management and continuous improvement: a lean manufacturing approach”*, International Journal of Lean Six Sigma, Vol. 7 n. 2, p. 187-210.
- Etzioni A. (2010), *“Is transparency the best disinfectant?”*, Journal of Political Philosophy, Vol. 18 No. 4, p. 389-404.
- Ferreira, B., Silva, W., Oliveira, E., & Conte, T. (2015), *“Designing Personas with Empathy Map”*, In SEKE (Vol. 152).
- Fronk A. (2020), *“I 7 muda del BIM”*, disponibile a <https://www.linkedin.com/pulse/i-7-muda-del-bim-andrea-fronk/?originalSubdomain=it>

- Girometti C. (2020), “*LEAN THINKING: un approccio possibile negli Studi commerciali?*”, 26/04/2020, disponibile a <https://www.linkedin.com/pulse/lean-thinking-un-approccio-possibile-negli-studi-girometti-claudia/?originalSubdomain=it>.
- Giubitta P. (2005), “*Dopo il make or buy, lo share: tendenze evolutive nell’organizzazione dell’outsourcing*”, Sviluppo e Organizzazione, Fascicolo 210, pp. 71-75.
- Gupta S., Sharma M., Sunder M. V. (2016), “*Lean services: a systematic review*”, International Journal of productivity and performance management, Vol. 65 No. 8, p. 1025-1056.
- Imai M. (2015), “*Gemba Kaizen: un approccio operativo alle strategie del miglioramento continuo*”, Franco Angeli Management, Milano.
- Laman, S. A., Burns, E., & Lynn, K. L. (2007), “*ASQ certification board puts quality tools to work*”. *Quality Progress*, 40, 54-62. Consultabile da: <https://www.proquest.com/magazines/asq-certification-board-puts-quality-tools-work/docview/214759116/se-2>
- Marriot N., Marriot P. (2000), “*Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firm: barriers and possibilities*”, Management Accounting Research, 11, pp. 475-492.
- Mola L., Kaminska R., Richebé N., Carugati A., (2020), “*The dynamics of digitizing the internal communication: the regulation process of mandated Enterprise Social Networking System (ESNS)*”, Impresa Progetto [1824-3576] anno 2020 vol. 2020 p. 1 -7, Electronic Journal of Management.
- Ohno T. (1978), “*Lo spirito Toyota: il modello giapponese della qualità totale. E il suo prezzo*”, Einaudi, Torino.
- Ojasalo J., Ojasalo K. (2017), “*Service Logic Business Model Canvas*”, in Journal of Research in Marketing and Entrepreneurship, Emerald Publishing Limited, USA.
- Ould M.A. (1995), “*Business Processes: Modelling and Analysis for Re-Engineering and Improvement*”, Wiley.
- Ostewalder A., Pigneur Y. (2019), “*Creare modelli di business*”, Edizioni LSWR, Milano.

- Paolini A. (2009), *“Il controllo di gestione “orientato al futuro”: un modello per applicarlo”*, in Budget, periodico trimestrale.
- Sciarra N. (2020), *“Come è cambiata l’attività di studio – Evoluzione dei servizi professionali, un nuovo paradigma per il commercialista”*, ODEC, Roma.
- Thurston T., Singh Virgilia (2010), *“Disrupting the Consultants: Could the Advisers Use Some Advice?”*, *Thunderbird International Business Review*, 52-1, gennaio/febbraio 2010.
- Villa E. (2022), *“Protezione dei dati e dell’infrastruttura: è il turno degli studi legali e professionali”*, *Network Digital 360*, 06/04/2022 disponibile a <https://www.digital4.biz/executive/digital-transformation/digitalizzazione-studi-professionali-protezione-dei-dati-e-dell-infrastruttura/>.

## SITOGRAFIA

- Bruno F., Kaizen Institute Italia (2019), *“Perchè un Operating Model Canvas?”*, <https://it.kaizen.com/blog/post/2019/10/24/perche-un-operating-model-canvas>
- Campbell A. (2017), *“Supplier Matrix”*, <https://ashridgeonoperatingmodels.com/2017/05/10/supplier-matrix/>
- Gavioli G., Ratto C., Kaizen Institute Italia (2020), *“Il gemba inventa: la matrice volumi/ regolarità”*, <https://it.kaizen.com/blog/post/2020/12/23/il-gemba-inventa-la-matrice-volumiregolarita>
- Kaizen Institute Italia (2014), *“Defining a process with SIPOC”*, <https://in.kaizen.com/blog/post/2014/01/13/defining-a-process-with-sipoc>
- Kaizen Institute Italia (2020), *“KAIZEN™ Flow negli uffici”*, <https://it.kaizen.com/blog/post/2020/12/14/kaizen-flow-negli-uffici>
- Kaizen Institute Italia (2022), *“Se l'allievo non ha imparato, l'istruttore non ha insegnato: un viaggio alla scoperta del Training Within Industry”*, <https://it.linkedin.com/pulse/se-lallievo-non-ha-imparato-listruttore-insegnato->
- Scanavino & Partners Lean Solutions (2019), *“Cosa sono Muda, Mura e Muri? Le 3 M di spreco nella Lean Manufacturing e come rimuovere gli sprechi!”*, <https://www.easylean.it/News.asp?Id=336&Nome=Cosa-sono-Muda,-Mura-e-Muri?-Le-3-M-di-spreco-nella-Lean-Manufacturing.-E-come-rimuovere-gli-sprechi>
- Twproject, *“Diagramma SIPOC: cos'è e come utilizzarlo per definire lo scopo di un progetto”*, <https://twproject.com/blog/it/diagramma-sipoc-cose-e-come-utilizzarlo-per-definire-lo-scopo-di-un-progetto/>
- Gavioli G., Ratto C., Kaizen Institute Italia (2020), *“Il gemba inventa: la matrice volumi/ regolarità”*, <https://it.kaizen.com/blog/post/2020/12/23/il-gemba-inventa-la-matrice-volumiregolarita>