



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea Magistrale in
Economia e Management
Curriculum Amministrazione, Finanza e Controllo

**LEVE E BARRIERE ALL'IMPLEMENTAZIONE DI UN
SISTEMA ACTIVITY BASED COSTING:
IL CASO LARDINI S.P.A.**

**LEVERS AND BARRIERS TO THE IMPLEMENTATION
OF AN ACTIVITY BASED COSTING SYSTEM:
THE CASE OF LARDINI S.P.A.**

Relatore: Chiar.mo
Prof. Marco Montemari

Tesi di Laurea di:
Letizia Fabietti

Anno Accademico 2022 – 2023

Ai miei nonni

INDICE

| | |
|---|----------|
| INTRODUZIONE | 1 |
| 1. I SISTEMI DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO: CARATTERISTICHE E FINALITÀ | 5 |
| 1.1 CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE | 5 |
| 1.2 I SISTEMI DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO: INQUADRAMENTO CONCETTUALE..... | 6 |
| 1.3 LE DIMENSIONI DEI SISTEMI DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO | 16 |
| 1.3.1 La dimensione materiale | 16 |
| 1.3.1.1. La componente statica | 16 |
| 1.3.1.2 La componente dinamica | 22 |
| 1.3.2 La dimensione immateriale..... | 26 |
| 1.4 LA DOTAZIONE TECNICO-CONTABILE DEI SISTEMI DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO..... | 29 |
| 1.4.1 La contabilità analitica..... | 29 |
| 1.4.2 Il budgeting | 31 |
| 1.4.3 Il sistema di reporting | 36 |
| 1.5 LA FIGURA DEL CONTROLLER: RUOLO E FINALITÀ | 39 |
| 1.6 VANTAGGI E LIMITI DEI SISTEMI DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO | 46 |

| | |
|---|-----------|
| 2. SISTEMI, METODOLOGIE E TECNICHE PER IL CALCOLO E L'ANALISI DEI COSTI | 49 |
| 2.1 CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE | 49 |
| 2.2 LE CLASSIFICAZIONI DEI COSTI..... | 51 |
| 2.2.1 Classificazione dei costi in base alla riferibilità alle aree funzionali dell'azienda..... | 52 |
| 2.2.2 Classificazione dei costi in base alle modalità di assegnazione agli oggetti di costo..... | 53 |
| 2.2.3 Classificazione dei costi in base al comportamento al variare di un driver di riferimento | 58 |
| 2.2.4 Classificazione dei costi in base alle modalità di programmazione | 60 |
| 2.2.5 Classificazione dei costi in base alla controllabilità | 62 |
| 2.3. LE CONFIGURAZIONI DI COSTO | 63 |
| 2.4. I SISTEMI DI CALCOLO E ANALISI DEI COSTI..... | 65 |
| 2.5 I SISTEMI TRADIZIONALI DI FULL COSTING..... | 69 |
| 2.5.1 Il Full Costing a base unica..... | 69 |
| 2.5.2 Il Full Costing a base multipla..... | 71 |
| 2.5.3 La contabilità per centri di costo..... | 72 |
| 2.5.4 Limiti delle tecniche di full costing tradizionali | 79 |
| 2.6. L'ACTIVITY BASED COSTING | 81 |
| 2.6.1 La nascita dell'Activity Based Costing | 81 |
| 2.6.2 La progettazione e l'implementazione dell'Activity Based Costing | 84 |

| | |
|---|------------|
| 2.6.3 Le potenzialità di un sistema Activity Based Costing | 94 |
| 2.6.4. Le criticità di un sistema Activity Based Costing..... | 98 |
| 2.6.5. Alcune ricerche empiriche sul tasso di adozione dell'Activity Based Costing..... | 102 |
| 3. LE IMPRESE DI ALTA MODA: CARATTERISTICHE DISTINTIVE E RUOLO DEI SISTEMI DI COSTING..... | 107 |
| 3.1 LA “MODA” E I SUOI LEGAMI CON IL LUSO | 107 |
| 3.1.1 La stagionalità e il ciclo di vita dei prodotti moda | 112 |
| 3.1.2 Peculiarità del settore di alta moda | 115 |
| 3.1.2.1 La struttura a filiera..... | 115 |
| 3.1.2.2 La subfornitura..... | 117 |
| 3.1.2.3 Le collezioni | 118 |
| 3.1.2.4 Il canale di vendita diretto | 123 |
| 3.2 IL RUOLO DELLA CONTABILITÀ ANALITICA DEI COSTI NELLE IMPRESE DEL FASHION | 125 |
| 3.2.1 Gli oggetti di costo rilevanti nelle imprese di alta moda | 127 |
| 3.2.2 I costi rilevanti nelle imprese di alta moda | 130 |
| 3.2.2.1 I costi di collezione | 130 |
| 3.2.2.2 I costi di comunicazione | 132 |
| 3.2.2.3 I costi di varietà..... | 134 |
| 3.3 PROBLEMATICHE DEL FULL COSTING TRADIZIONALE NELLE IMPRESE DI ALTA MODA | 135 |

| | |
|---|------------|
| 3.4 L'ACTIVITY-BASED COSTING A SUPPORTO DEI PROCESSI CRITICI PER LE IMPRESE DI ALTA MODA | 137 |
| 4.1 IL CASO LARDINI S.P.A.: IL PROGETTO ACTIVITY-BASED COSTING PER GLI UFFICI DI MODELLERIA..... | 148 |
| 4.1 LA STORIA DI LARDINI: DAL SOGNO ALLA REALTÀ | 148 |
| 4.2 LE BUSINESS UNITS DI LARDINI | 151 |
| 4.3 ORGANIZZAZIONE E FASI DI PRODUZIONE IN LARDINI..... | 154 |
| 4.4 LE ATTIVITÀ DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO IN LARDINI | 156 |
| 4.4.1 Il budget | 157 |
| 4.4.2 Il reporting e l'analisi degli scostamenti..... | 159 |
| 4.4.3 La contabilità analitica..... | 161 |
| 4.5 IL PROGETTO ACTIVITY-BASED COSTING IN LARDINI: OBIETTIVI E RISULTATI | 164 |
| 4.5.1 Rilevazione puntuale delle attività..... | 167 |
| 4.5.2 Report attività | 169 |
| 4.5.3 Confronto tra le Modellerie | 173 |
| 4.5.4 Report linee di prodotto | 178 |
| 4.5.5 Analisi delle criticità..... | 186 |
| 4.5.6 Azioni di miglioramento | 190 |
| 4.6 METODOLOGIA DELLA RICERCA | 194 |
| 4.7 ANALISI DEL CASO: FATTORI ABILITANTI E OSTACOLANTI DEL PROGETTO ACTIVITY-BASED COSTING..... | 197 |

| | |
|---|------------|
| 4.7.1 Fattori abilitanti..... | 197 |
| 4.7.1.1 Aspetti tecnici | 198 |
| 4.7.1.2 Aspetti organizzativi | 204 |
| 4.7.2 Fattori ostacolanti | 212 |
| 4.7.2.1 Aspetti tecnici | 212 |
| 4.7.2.2 Aspetti organizzativi | 218 |
| 4.7.3 Una sintesi dei risultati della ricerca e degli obiettivi raggiunti | 227 |
| CONCLUSIONI | 230 |
| BIBLIOGRAFIA..... | 241 |
| SITOGRAFIA | 261 |
| RINGRAZIAMENTI..... | 262 |

INTRODUZIONE

Nell'attuale scenario nel quale le imprese si trovano ad operare, caratterizzato da forti instabilità e discontinuità, diventa fondamentale disporre di un sistema di calcolo dei costi di prodotto efficace e in grado di fornire adeguate informazioni manageriali. Da tali considerazioni emerge l'importanza di uno degli strumenti principali del controllo di gestione, ossia quello del cost accounting. Il cost accounting nasce per soddisfare le esigenze conoscitive dei manager circa le informazioni di costo dei prodotti da cui dipendono numerose considerazioni riguardanti la fissazione del prezzo, la scelta del mix di prodotti da realizzare e vendere, la valutazione della redditività delle diverse linee di prodotto e la misurazione dell'efficienza e dell'efficacia del processo produttivo.

A partire dagli anni Ottanta del secolo scorso, le imprese, su spinta di un mercato che diventava sempre più competitivo, si sono rese protagoniste di alcuni cambiamenti a livello organizzativo e produttivo che hanno portato a rendere sempre più inadatte e meno affidabili le tecniche di contabilità analitica che fino a quel momento venivano per la maggior parte utilizzate. In particolare, la crescente presenza dei costi indiretti non poteva più essere gestita dai metodi di Full Costing tradizionali, perché non più in grado di fornire informazioni di redditività accurate e pertinenti (Kaplan e Johnson, 1987).

In tale scenario nasce l'Activity based costing (ABC), la cui essenza risiede nella constatazione che il consumo delle risorse a disposizione dell'azienda sia generato dallo svolgimento delle attività, che sono, pertanto i fondamentali oggetti di costo da misurare. Tale sistema permette di comprendere l'ammontare di risorse impiegate dalle attività e la quantità di ciascuna attività richiesta dai singoli prodotti/servizi (Marchi et al., 2018).

L'ABC cerca, quindi, di determinare il fattore che realmente comporta il sorgere dei costi ed imputa al prodotto esclusivamente i costi indiretti realmente consumati. La forza dei sistemi basati sulle attività risiede, non solo, nella loro capacità di determinare costi pieni affidabili. Emergono, inoltre, le loro potenzialità gestionali, come il miglioramento dei processi, attraverso le distinzioni fra attività a valore aggiunto e attività che non aggiungono valore per il cliente finale. In altri termini, le informazioni prodotte da questa diversa prospettiva possono favorire l'individuazione di vantaggi competitivi e assumere, così, rilevanza strategica.

Se da una parte l'Activity Based Costing mostra un potenziale di un certo rilievo, dall'altra molti studi dimostrano che in realtà i risultati raggiunti non sono così soddisfacenti e che meno organizzazioni del previsto lo hanno adottato (Moisello, 2012; Gosselin, 1997).

La letteratura evidenzia che l'ABC, pur fondato in teoria su criteri rigorosi, nella pratica si rivela eccessivamente costoso e complesso da implementare e gestire, soprattutto in merito alle resistenze interne correlate a quel cambiamento

“culturale” e “gestionale” legato all’introduzione di uno strumento di controllo così innovativo.

Sulla base di tali considerazioni, la tesi ha l’obiettivo di esplorare i fattori abilitanti e ostacolanti relativi all’implementazione dell’ABC e indagare se esso risponda effettivamente ai fabbisogni informativi delle imprese, in termini di supporto alle scelte di miglioramento delle prestazioni.

Per raggiungere questo scopo è stata effettuata un’analisi teorica ed empirica tramite l’analisi del progetto ABC nell’impresa Lardini S.p.A..

L’elaborato si articola in quattro capitoli principali, i cui tratti salienti sono riassunti di seguito.

Nel primo capitolo si presenteranno le caratteristiche e le finalità dei sistemi di programmazione e controllo, le dimensioni di analisi del controllo di gestione e gli strumenti principali come i diversi sistemi di contabilità analitica, il budgeting ed il reporting. Inoltre, si illustreranno gli obiettivi, le potenzialità e i limiti dei sistemi di programmazione e controllo, esaltando l’importanza di tali sistemi che fungono da guida e supporto alle decisioni strategiche e operative del management aziendale (Amigoni, 1995; Brunetti 1992; Marchi et al., 2018).

Nel secondo capitolo si presenteranno i sistemi, le metodologie e le tecniche per il calcolo e l’analisi dei costi. Verranno descritti i sistemi di Full costing tradizionali e successivamente si introdurrà l’ABC con le relative potenzialità e criticità emerse dalla letteratura e da alcune evidenze empiriche.

Il terzo capitolo descriverà le caratteristiche e le dinamiche del settore dell'alta moda da un punto di vista economico-aziendale e da una prospettiva di controllo di gestione. In particolare, si esaminerà il ruolo della contabilità analitica e dell'ABC a supporto dei processi critici per le imprese di alta moda.

L'ultimo capitolo illustrerà il caso dell'impresa Lardini S.p.A. che ha introdotto l'ABC nei due uffici di Modelleria tramite un progetto pilota con il supporto di un team di consulenza esterno. La modalità della ricerca è di tipo "non interventista" ed è stata frutto di un'esperienza di stage all'interno dell'ufficio di controllo di gestione dell'impresa per circa due mesi. Le informazioni e i dati utilizzati nell'elaborato sono stati raccolti principalmente attraverso l'analisi dei documenti resi disponibili dall'impresa e quattro interviste semi-strutturate effettuate ai due responsabili del controllo di gestione e ai due responsabili degli uffici di Modelleria. Il capitolo esplora le leve e le barriere dal punto di vista tecnico e organizzativo derivanti dall'implementazione dell'Activity based costing nell'impresa, confrontando e discutendo ciò che è emerso dall'esperienza empirica rispetto alla letteratura.

CAPITOLO 1

I SISTEMI DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO: CARATTERISTICHE E FINALITÀ

1.1 CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

Lo scenario socio-economico in cui attualmente operano le aziende è caratterizzato da complessità e instabilità crescente. Ciò impone al management la necessità di controllare dettagliatamente ed accuratamente lo svolgimento delle attività aziendali attraverso l'analisi ed il monitoraggio di una mole di variabili sempre in crescita (Castellano, 2003).

Il sistema di programmazione e controllo rappresenta un insieme organico di strumenti essenziale per supportare l'attività decisionale, programmare gli obiettivi e controllare i risultati dinnanzi a condizioni di rischio, di incertezza e di complessità (Marasca et al., 2013). Il presente capitolo ha l'obiettivo di analizzare le caratteristiche e le finalità di tale sistema.

1.2 I SISTEMI DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO: INQUADRAMENTO CONCETTUALE

Il sistema di pianificazione, programmazione e controllo, pur nella sua unitarietà, può essere articolato nel sistema della pianificazione e nel sistema di programmazione e controllo (Marchi et al., 2018).

Il sistema della pianificazione ha lo scopo di definire gli obiettivi di lungo periodo e le soluzioni strategiche che dovrebbero assicurarne il perseguimento (Brusa, 2012). Tale sistema si concretizza in un processo che inizia dall'analisi strategica, ovvero, dall'analisi del contesto interno ed esterno in cui l'azienda si troverà a competere. A partire dall'analisi strategica si procede con la definizione degli obiettivi strategici, contenuti nel relativo piano, ai quali l'impresa dovrà tendere in una prospettiva di lungo periodo e alla definizione delle soluzioni strategiche idonee ad assicurare, almeno potenzialmente, il raggiungimento degli obiettivi aziendali (Marchi et al., 2018). La pianificazione strategica quindi, rappresenta il processo di definizione e implementazione della strategia, ovvero "il processo attraverso il quale si decidono oggi le azioni da intraprendere per raggiungere gli obiettivi di domani" (Ducker, 1973, p.34).

Pur essendo essenziale, la pianificazione strategica corre il rischio di rimanere lettera morta se non viene tradotta in obiettivi e piani di azione di breve periodo (Brunetti, 1992). In questo ambito emerge l'importanza del sistema di programmazione e controllo.

Attraverso la programmazione “gli obiettivi strategici e di lungo periodo sono articolati in obiettivi specifici e di breve periodo il cui raggiungimento è demandato all’organizzazione e alle singole aree aziendali” (Marchi et al., 2018, p.4). Esiste quindi un rapporto di “strumentale funzionalità” della programmazione rispetto alla pianificazione. Ma ciò presuppone un coordinamento tra le due e una coerenza tra gli obiettivi di lungo e gli obiettivi di breve periodo. Alla programmazione si affianca perciò un sistema di controllo. Il vocabolo “controllo” si presta ad ampie interpretazioni e può generare una errata percezione di quanto si intende con esso. Il termine ha due significati: il primo, deriva dal francese “contrôle” e può essere inteso nel senso di ispezione e coercizione; il secondo, di derivazione anglosassone (control), è sinonimo invece di governo, guida (Brunetti, 1992). La letteratura è sostanzialmente unanime nell’asserire che tale seconda accezione è certamente quella che più si adatta al concetto di controllo di gestione (Marasca et al., 2013). Il sistema di controllo prende avvio dalla definizione degli obiettivi di breve periodo, in quanto è chiamato a verificare il loro raggiungimento e la loro coerenza con quelli di lungo periodo. Inoltre, individua le azioni correttive necessarie a garantire il riallineamento o a stimolare l’apprendimento per il futuro. Quindi programmazione e controllo rappresentano un unicum all’interno del vasto sistema di pianificazione, programmazione e controllo volto al raggiungimento degli obiettivi strategici e al conseguimento di un vantaggio competitivo duraturo nel tempo (Marchi et al., 2018).

Nel corso degli anni la letteratura nazionale e internazionale ha suggerito molteplici interpretazioni dei sistemi di programmazione e controllo. Ad esempio Brunetti li definisce come “l’attività di guida svolta dai manager per assicurarsi l’acquisizione e l’impiego delle risorse in modo efficace ed efficiente al fine di raggiungere gli obiettivi economici prestabiliti” (Brunetti, 1992, p.9). Successivamente lo stesso autore enfatizza la portata organizzativa di tali sistemi, definendoli come “sistemi direzionali, meccanismi operativi atti a far funzionare in modo efficace ed efficiente una struttura organizzativa complessa” (Brunetti, 1997, p. 53). Bergamin Barbato li definisce come insostituibili strumenti di supporto e di guida, dei quali il manager si serve nello svolgimento dell’attività decisionale (Bergamin Barbato, 1991).

Tutti gli autori menzionati concordano però sul fatto che la pietra miliare che ha dato avvio agli studi nell’ambito del controllo di gestione è rintracciabile nel lavoro seminale di Robert N. Anthony, docente dell’Harvard Business School, il quale, per primo, ha formalizzato il sistema di pianificazione, programmazione e controllo (Marasca e Cattaneo, 2021).

All’autore in questione va attribuito il merito di aver riconosciuto al sistema di programmazione e controllo l’identità di *sistema*: “una unità complessa formata da molte parti, spesso diverse, soggette ad un piano comune o che perseguono un unico scopo” (Anthony, 1965, p.4).

Egli suggerisce un’articolazione del sistema di controllo in tre grandi ripartizioni:

1. la pianificazione strategica: è “il processo di decisione sugli obiettivi dell’organizzazione, sui loro cambiamenti, sulle risorse da usare per il loro raggiungimento e sulle politiche che debbono informare l’acquisizione, l’uso e l’assegnazione di tali risorse” (Anthony, 1965, p. 13). Si sostanzia nella definizione degli obiettivi e delle azioni strategiche atte a conseguirli, è di competenza dell’Alta Direzione, ed è caratterizzata da un’elevata creatività e un limitato grado di sistematizzazione;
2. il controllo direzionale: “il processo mediante il quale i dirigenti si assicurano che le risorse siano ottenute ed usate efficientemente per il raggiungimento degli obiettivi dell’organizzazione” (Anthony, 1965, p. 14). Anthony lo qualifica come sistema “totale” perché coinvolge tutti gli aspetti delle attività aziendali e tutti i manager¹. Lo descrive anche come un processo sistematico e standardizzato;
3. il controllo operativo: è il “processo che assicura che compiti specifici siano portati a termine in maniera efficace ed efficiente”. L’autore vuole tenere distinto il controllo operativo dal controllo direzionale almeno nei seguenti punti essenziali:

¹ “It needs to be a total system because an important management function is to assure that all parts of the operation are in balance with one another” (Anthony et al. 1965, p.3).

- il controllo operativo fa riferimento ai compiti (es: ordine di lavorazione), mentre il controllo direzionale si riferisce agli individui ossia ai dirigenti;
- i compiti a cui si riferisce il controllo operativo sono specificati, perciò il giudizio su ciò che deve essere fatto è richiesto poco o affatto, mentre le attività del controllo direzionale non sono specificate e quindi i dirigenti decidono ciò che si deve fare, nel rispetto dei limiti prefissati dalla pianificazione strategica.

Il modello di Anthony negli anni '60-'70 riscuote molto successo per l'evidente pragmatismo ed adattabilità in qualsiasi organizzazione. Il contesto economico in cui si incardina è caratterizzato da una scarsa dinamicità, nel quale la strategia gode di un'ampia autonomia rispetto al controllo. L'approccio razionalista di Anthony poggia su una concezione di strategia elaborata dalla scuola Harvardiana, secondo la quale la strategia è unica e imm modificabile, risultato di un processo di pianificazione formale, basato su fasi rigidamente definite. La formulazione e l'implementazione della strategia vengono considerate come due fasi ben distinte: prima si pensa e poi si agisce. In questa prospettiva il sistema di controllo interviene solo sul grado di realizzazione della strategia, che non viene mai messa in discussione (Marasca e Cattaneo, 2021).

Successivamente, negli anni '70-'80, a causa dei cambiamenti dell'ambiente economico in cui le imprese operano, il modello di Anthony inizia a palesare alcuni

limiti. In questo periodo, infatti, i mercati abbandonano i tratti di staticità e iniziano a caratterizzarsi da una maggiore dinamicità, accompagnata da una crescente concorrenza e da una clientela sempre più esigente (Marchi et al., 2018). Il principale limite del modello è l'eccessiva rigidità della tripartizione del sistema, che si mal coniuga con un contesto in cui la gestione strategica e operativa sono sempre più legate, tanto da diventare molto spesso un unicum (Bergamin Barbato, 1991).

Il primo studioso, che nel 1975, pone l'accento sulla necessità di un "controllo di direzione di marcia" è Newman, secondo il quale l'obiettivo del controllo o *steering control* è quello di stimare i risultati delle azioni nel futuro così da stimolare eventuali adeguamenti alla direzione di marcia (Newman, 1975). Non esiste più un momento per fare strategia e un momento per attuarla, ma il pensiero strategico diviene parte integrante della quotidianità aziendale (Bubbio, 2004).

In questo periodo nasce la scuola comportamentista che critica fortemente l'approccio rigido e strutturato della formulazione strategica, evidenziando come essa si sviluppi per piccoli passi ed emerga attraverso una serie di azioni incrementali, rispetto alle attività che già si realizzano (Mintzberg, 1985). Un modello di controllo rigido come quello di Anthony difficilmente avrebbe potuto garantire un utile supporto a tali processi decisionali.

Un altro limite del modello è l'eccessiva focalizzazione su misure economico-finanziarie, che perdono utilità in contesti di mercato in cui il successo competitivo

si basa sulla capacità di conoscere i gusti dei consumatori, di prevedere e anticipare le mosse dei concorrenti. Infatti, tale modello si concentra esclusivamente su indicatori di risultato (*lagging indicators*) prevalentemente di matrice economico-finanziaria, ma in un sistema di management, può indurre le organizzazioni in errore, poiché le misure finanziarie sono indicatori “ritardati”: fino a che gli effetti di tali decisioni non si manifestano finanziariamente, e questo avviene con un notevole ritardo rispetto alle necessità informative del management, non possono essere misurati (Marchi et al., 2018).

Pertanto, gli indicatori finanziari non hanno alcun valore predittivo se considerati isolatamente, e il loro utilizzo esclusivo può comportare un’enfasi eccessiva sul raggiungimento dei risultati di breve/medio periodo, mettendo a rischio la stabilità dell’impresa e la creazione di valore nel lungo termine.

Per questo motivo gli indicatori *lag* o “ex post” devono essere integrati con i *leading indicators* che offrono segnali predittivi. Gli indicatori consuntivi (*lagging indicators*) misurano alcuni traguardi strategici per il management come il Valore dell’azienda (EVA), la Quota di mercato e il Time to market. I *leading indicators* (es. la *customer satisfaction*) misurano viceversa le cause che influenzano i risultati consuntivi, permettendo di capire in anticipo se l’azienda si sta muovendo nella direzione desiderata (Amigoni e Miolo Vitali, 2004). Per cui acquisiscono rilevanza misure quantitative non monetarie o qualitative, come quelle legate alla *customer satisfaction*, alla qualità dei prodotti e alla capacità innovativa (Marchi et al., 2018).

L'estrema attenzione all'efficienza produttiva e il conseguente utilizzo di quantità economico-finanziarie non consente ai sistemi di controllo Anthony di stabilire un chiaro collegamento tra gli input impiegati nel processo produttivo e gli output risultanti. A causa della mancanza di informazioni sugli aspetti tecnici del processo produttivo o sui clienti, ad esempio, non permette di evidenziare le ragioni di eventuali disallineamenti tra quanto previsto e quanto effettivamente conseguito (Marchi et al., 2018).

Infine, va sottolineato il limite riguardante la sostanziale assenza di focalizzazione del modello sugli aspetti comportamentali degli individui (Chiucchi et al., 2021).

Queste considerazioni evidenziano alcuni fattori che hanno portato alla trasformazione e all'affermazione di nuovi modelli e frameworks di sistemi di programmazione e controllo nel tempo.

Oggi l'attività del controllo di gestione è diventata soprattutto di guida, anziché di governo del sistema d'azienda, e si caratterizza per le seguenti finalità (Marchi et al., 2018):

- dare enfasi agli aspetti comportamentali;
- allineare i comportamenti degli individui agli obiettivi aziendali;
- favorire la diffusione di una cultura meritocratica;
- comunicare le priorità aziendali;
- responsabilizzare e motivare le persone.

Le configurazioni che, nello specifico, avrà il sistema di programmazione e controllo, devono essere attentamente considerate in funzione sia del contesto esterno di riferimento (es. il mercato, ecc.), sia di aspetti interni, quali, la struttura organizzativa formale, le relazioni informali e le caratteristiche degli individui (esperienze, attitudini, bisogni, aspettative, ecc.).

Più in particolare, citando Terzani “un sistema di controllo è ritenuto valido nella misura in cui è in grado di rendere le persone sottoposte al controllo consapevoli e responsabili degli obiettivi assegnati, anche se molteplici ed eterogenei possono poi essere gli elementi che ne condizionano l’operato” (Terzani, 1999, p.200).

Un sistema di programmazione e controllo efficace, quindi, dovrebbe possedere i seguenti attributi, tra loro interdipendenti (Marchi et al., 2018):

1. la coerenza: il sistema deve essere in linea con la strategia aziendale, con il concetto di razionalità produttiva e con le variabili organizzative;
2. la completezza: è “la capacità del sistema di catturare tutte le dimensioni dell’azione strategica dell’azienda”(Silvi, 1995)²;
3. la rilevanza: capacità delle informazioni fornite dal sistema di supportare processi decisionali e di valutare le alternative;

² Il sistema di programmazione e controllo non solo deve essere in linea con la strategia, ma deve anche misurare tutti i fattori critici per la sua realizzazione e, nel contempo, evidenziare le relazioni causa-effetto tra le decisioni.

4. la selettività: la capacità di focalizzare l'attenzione del management solo sui fattori rilevanti, operando un'azione di "scrematura";
5. la responsabilizzazione formale: il compito da svolgere viene suddiviso in sotto compiti specialistici, posti sotto la responsabilità e l'autorità degli individui;
6. la flessibilità: nell'implementazione del sistema occorre tener presente sia della complessità interna ed ambientale sia della turbolenza del mercato;
7. la reattività: è la capacità del sistema di far emergere cambiamenti, nuovi problemi o opportunità, evitando che il processo decisionale si burocratizzi o si irrigidisca;
8. la tempestività: rappresenta il limite di tempo entro il quale un evento deve essere comunicato ai soggetti responsabili della gestione del fenomeno in questione;
9. l'attendibilità: si riferisce all'efficacia e al grado di accettazione³, da parte dell'organizzazione d'impresa, delle metodologie di misurazione dei flussi informativi, nonché della simbologia prescelta;
10. la comprensibilità: il sistema deve essere compreso dagli utilizzatori in modo che le informazioni vengano utilizzate in modo efficace ed efficiente.

³Il concetto di accettazione viene approfondito da Marchi (1988) in Sistemi informativi aziendali, in cui sostiene che il sistema viene accettato solo se c'è una comprensione profonda del suo funzionamento e un coinvolgimento degli individui nella progettazione e revisione dei procedimenti.

1.3 LE DIMENSIONI DEI SISTEMI DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO

1.3.1 La dimensione materiale

La dimensione materiale dei sistemi di programmazione e controllo è l'insieme delle procedure e dei documenti formali sintetizzati in manuali e report interni. Essa comprende:

- la componente statica;
- la componente dinamica.

1.3.1.1. La componente statica

La componente statica si compone a sua volta di due strutture, adottate dall'azienda per favorire l'attività di controllo di gestione:

1. la struttura organizzativa;
2. la struttura tecnico-informativa.

La struttura organizzativa del controllo fa riferimento all'insieme delle responsabilità economiche e al modo in cui le stesse sono distribuite all'interno dell'organizzazione. La responsabilizzazione, come detto in precedenza, rappresenta una delle finalità ascrivibili al sistema di programmazione controllo e si sostanzia nell'attribuire a ciascun manager un obiettivo, oltre che le leve gestionali idonee a permetterne il conseguimento (Marchi et al., 2018).

In questa prospettiva occorre partire dalla definizione della struttura organizzativa aziendale, stabilendo i ruoli e le relazioni tra i ruoli, per poi andare a definire la struttura organizzativa del controllo e quindi i vari centri di responsabilità.

I ruoli rappresentano un insieme di aspettative formulate verso chi occupa una certa posizione e si concretizzano non solo nella definizione dei compiti da svolgere ma anche nei comportamenti da tenere con altri soggetti aziendali.

Le relazioni rappresentano “il tessuto di connessione tra ruoli e le varie unità organizzative lungo le due dimensioni della struttura organizzativa, quella orizzontale determinata dalla specializzazione e il raggruppamento delle varie attività in gruppi di lavoro, funzioni, progetti, ecc. e quella verticale che si riferisce ai livelli gerarchici presenti in azienda” (Marchi et al., 2018, p. 77).

Viene introdotto il concetto di delega che risulta indispensabile considerando l’articolazione dell’azienda e la complessità del business, ove sarebbe impossibile un controllo diretto da parte del top manager di tutte le attività svolte in azienda, oltre alla necessità di confidare nella maggiore conoscenza ed esperienza di chi opera a livelli inferiori ed è più vicino alle problematiche operative.

Infine, i centri di responsabilità sono “le unità organizzative aziendali, guidate da un responsabile, il quale dispone delle leve decisionali e gestionali necessarie per poter influenzare i risultati conseguiti dal centro di cui è capo” (Marchi et al., 2018, p. 18). Gli autori chiariscono che l’attribuzione di responsabilità dovrebbe essere svolta essenzialmente nel rispetto di due principi: l’equità e la coerenza.

Il principio di equità si sostanzia nella ricerca di coerenza tra il processo di delega e la gerarchizzazione degli obiettivi, quindi verte sul presupposto che gli obiettivi attribuibili a ciascun responsabile siano dipendenti dal suo comportamento con adeguate leve decisionali che gli consentono di svolgere adeguatamente il proprio compito. Il principio di coerenza, invece, si estende anche alle relazioni orizzontali poiché richiede che i responsabili perseguano obiettivi specifici non solo comparabili con quelli globali d'azienda, ma anche tra loro coerenti, affinché non si generino situazioni conflittuali che possano compromettere il conseguimento degli obiettivi aziendali.

La logica da seguire nell'analisi della struttura organizzativa dei sistemi di programmazione e controllo si ispira alla *teoria della contingenza*: “non esistono modelli strutturali universalmente validi o ottimali in assoluto; occorre invece, caso per caso, accertare la congruenza tra la struttura e le specifiche situazioni di azienda e di ambiente” (Brunetti, 1992, p.22).

I centri di responsabilità si distinguono nelle seguenti tradizionali tipologie (Brusa, 2012):

1. centro di spesa: in questo centro manca sia la possibilità di quantificare in termini monetari i risultati, sia la definizione obiettiva e precisa della relazione tra risorse impiegate e risultati conseguiti. È la situazione tipica dell'amministrazione, personale, R&S, ecc. La responsabilità in termini economici si concreta, quindi, nell'assegnazione di un limite di spesa entro

il quale il manager responsabile deve operare. Le leve economiche a disposizione sono molto limitate, se non addirittura inesistenti. Si tratta piuttosto di utilizzare al meglio le risorse limitate che gli sono state assegnate;

2. centro di costo: sono centri in cui è possibile determinare con precisione input, output e le loro relazioni. I risultati finali possono essere espressi in termini di costi, ovvero misure del valore finanziario dei fattori produttivi e delle risorse utilizzate dai centri di responsabilità. A tale centro viene assegnata la responsabilità primaria dell'efficienza economica, cioè di impiegare le risorse a disposizione minimizzando gli sprechi. Le leve di intervento si indentificano nei coefficienti d'impiego dei fattori produttivi e nel prezzo d'acquisto di tali fattori in accordo con il responsabile degli acquisti;
3. centro di ricavo: i risultati vengono espressi monetariamente, ma, a differenza del centro di costo, questi sono determinati dai beni e servizi ceduti a terzi, valorizzati a prezzo di vendita. La massimizzazione dei ricavi, quindi diventa l'obiettivo da perseguire e caratterizza la responsabilità assegnata a questo centro. Le leve a disposizione del responsabile si riducono al volume di vendita, poiché i prezzi e talvolta anche la combinazione (mix) dei prodotti vendibili sono predeterminati dai livelli gerarchici superiori, in quanto determinanti strategiche;

4. centro di profitto: il responsabile è tenuto a realizzare la migliore combinazione possibile tra costi e ricavi, agendo sulle connesse leve di intervento. L'obiettivo perseguito è la massimizzazione del profitto e le leve a disposizione sono i prezzi di acquisto delle risorse, i prezzi di vendita dei prodotti o servizi ottenuti, i volumi, il mix e l'efficienza;
5. centro di investimento: i manager sono responsabili dei rendimenti conseguiti con gli investimenti effettuati. L'obiettivo è quello di massimizzare il ROI (Return On Investment) di una certa area di business, tale indice esprime il tasso di redditività del capitale investito. Le leve a disposizione del responsabile sono tutte quelle che concernono costi e ricavi, ma anche quelle inerenti le decisioni di investimento.

Per quanto riguarda invece la struttura tecnico-informativa del controllo, essa attiene agli aspetti dell'accuratezza e dell'efficienza nel trattamento dei dati e dell'efficacia del sistema informativo aziendale in rapporto alle possibili utilizzazioni gestionali.

È caratterizzata dalle seguenti parti (Marasca et al., 2013):

1. struttura tecnico-contabile: è "l'insieme degli strumenti di misurazione economica degli obiettivi e delle prestazioni che consentono lo svolgimento del controllo di gestione. In particolare con tali strumenti si raccolgono,

elaborano e presentano dati quantitativo-monetari, che sono l'essenza del controllo di gestione" (Brunetti, 1997, p.45). Tali strumenti⁴ sono:

- la contabilità analitica e generale;
 - il sistema dei budget e degli standard;
 - l'analisi degli scostamenti;
2. struttura extra-contabile: è l'insieme delle informazioni di natura fisico-tecnica (quantità e tempi) e qualitativa, che esprimono le cause della performance economico-finanziaria (Marchi et al., 2018);
 3. sistemi di Information and Communication Technology (ICT): consentono l'elaborazione, gestione e comunicazione dei dati in modo automatico e integrato di dati provenienti sia da fonti interne sia esterne all'organizzazione. In tempi recenti, l'avanzamento dell'ICT, l'avvento dei Big Data⁵ e lo sviluppo di avanzate tecniche di Data Analytics hanno determinato un crescente sviluppo del livello di automazione del sistema informativo aziendale a supporto dei processi decisionali e di controllo (Marchi et al., 2018).

⁴ Tali strumenti verranno approfonditi in seguito.

⁵ Per Big Data si intendono database di enormi quantità di dati, provenienti da fonti differenti, interne ed esterne all'impresa, e di diversi formati (numeri, testo, immagini, video, ecc.), i quali vengono generati in tempo reale. Tali dati per essere interpretati e contestualizzati necessitano di opportuni strumenti di analisi, i Business Analytics, che permettono di sviluppare analisi predittive e prescrittive (Marasca e Cattaneo, 2021).

1.3.1.2 La componente dinamica

La componente dinamica del controllo è composta da:

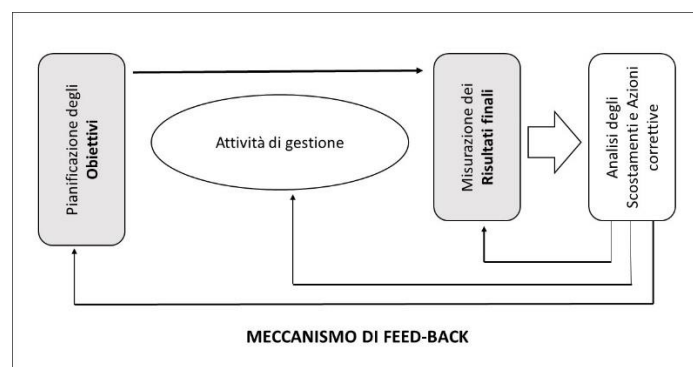
1. il processo di controllo;
2. lo stile del controllo.

Il processo di controllo viene inteso come processo mediante il quale il management aziendale si assicura che le risorse siano acquisite e utilizzate in modo efficace ed efficiente al fine di perseguire gli obiettivi economici e sociali dell'organizzazione.

Il processo di controllo si realizza mediante meccanismi operativi che sono riconducibili a due tipologie principali: un controllo tradizionale di retroazione o *feed-back* e un controllo sulla direzione di marcia, *feed-forward*, necessari entrambi per implementare un efficace controllo di gestione (Marasca et al., 2013).

La prima tipologia (si veda la figura 1.1) si basa sulla misurazione dei risultati alla fine di dati intervalli temporali, il confronto con gli obiettivi, l'analisi e l'interpretazione degli scostamenti per realizzare i necessari interventi correttivi. Tale meccanismo ha il vantaggio di offrire una visione completa sui risultati realmente conseguiti in rapporto agli obiettivi, ma ha lo svantaggio di fornire tali indicazioni solo alla fine del periodo, con la conseguente difficoltà di attivare tempestivamente idonei interventi correttivi (Marchi et al., 2018).

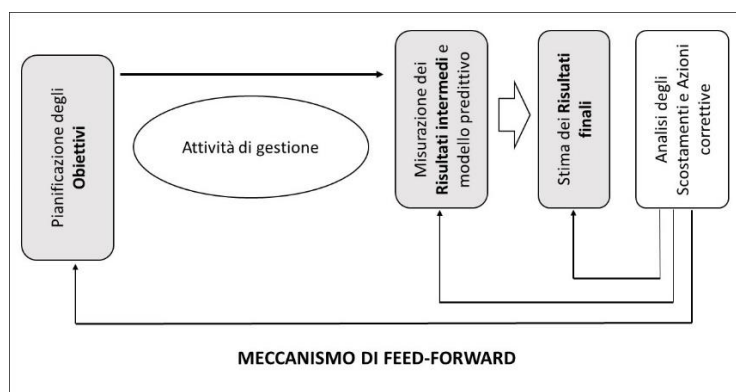
Figura 1.1- Le fasi logiche del controllo con meccanismo *feed-back*



Fonte- Chiucchi M.S., Marasca S., Marchi L. (2018), *Controllo di gestione*, Giappichelli, Torino, p. 33

Una soluzione più efficace descritta dagli autori è quella di orientare il controllo al futuro, attivando meccanismi di *feed-forward*, cioè potenziando il sistema informativo per la misurazione dei risultati intermedi e per la proiezione di tali risultati a fine periodo sulla base di idonei modelli di tipo probabilistico-predittivo (si veda la figura 1.2). In tal modo è possibile evidenziare gli scostamenti prima della loro effettiva realizzazione, consentendo così il ripristino del sistema prima che le disfunzioni si realizzino. Accanto a tali vantaggi si celano però delle difficoltà legate alla complessità e all'incertezza in merito alle proiezioni a finire.

Figura 1.2- Le fasi logiche del processo di controllo con meccanismo feed-forward



Fonte- Chiucchi M.S., Marasca S., Marchi L. (2018), *Controllo di gestione*, Giappichelli, Torino, p. 34

Infine, la componente dinamica del controllo è caratterizzata anche dallo stile del controllo. Amigoni afferma che “il sistema di controllo deve essere gestito in modo tale da assicurare la congruenza tra gli obiettivi dei diversi operatori d’impresa in modo da dirigerne correttamente l’operato. Tale modalità di gestione può essere definita *stile di controllo*” (Amigoni, 1979, p.80).

Lo stile del controllo è il modo in cui avviene la formulazione degli obiettivi e dei programmi, la valutazione dei risultati e la scelta degli interventi correttivi e dipende dalla considerazione data agli aspetti sociali, umani e motivazionali del controllo. A seconda dello stile di controllo adottato si avrà un differente (Brusa, 2012):

- grado di partecipazione dei subordinati alla formulazione degli obiettivi;
- grado di difficoltà degli obiettivi;

- modalità di valutare le prestazioni.

A seconda di come vengono configurate queste variabili, si possono distinguere due tipi estremi di stili di controllo: uno basato sulla pressione esterna e uno basato sulla motivazione interna (si veda la figura 1.3).

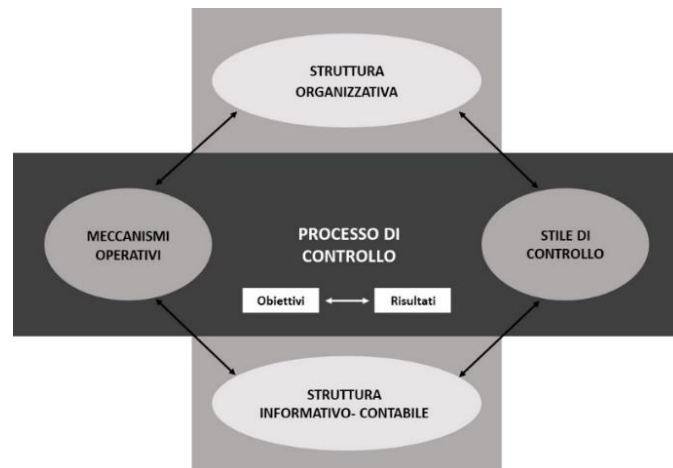
Figura 1.3- *Modelli estremi di stile di controllo*

| Caratteri | Stile di controllo basato sulla Pressione esterna | Stile di controllo basato sulla Motivazione interna |
|--------------------------------------|--|--|
| Stile di direzione | Autoritario, Burocratico | Consultivo, Partecipativo |
| Ambiente | Statico | Dinamico |
| Partecipazione | Bassa | Alta |
| Grado di difficoltà obiettivi | Non si tiene conto degli aspetti motivazionali | Si tiene conto degli aspetti motivazionali |
| Obiettivi e valutazione | Utilizzo fiscale | Utilizzo più elastico |

Fonte - Elaborazione propria

Concludendo, il controllo di gestione può essere analizzato a partire dalle due dimensioni “strutturali” che sono due facce della stessa medaglia, ovvero la dimensione organizzativa e quella tecnico-informativa, tra loro quindi strettamente interconnesse e interfaccianti, tanto che l’una esiste grazie al supporto dell’altra e viceversa (si veda la figura 1.4).

Figura 1.4- *Gli elementi “strutturali” e di “processo” del controllo di gestione*



Fonte- Marchi L. (2003), *I sistemi informativi aziendali*, terza edizione, Giuffrè, Milano, p.204

Marchi spiega come ci deve essere coerenza tra le due dimensioni, in particolare la dimensione dinamica deve essere plasmata dalla struttura organizzativa e informativo-contabile, e allo stesso tempo la dimensione statica si deve adeguare costantemente al processo di controllo.

1.3.2 La dimensione immateriale

La dimensione immateriale comprende elementi meno visibili e più profondi del controllo. In particolare ci si riferisce ad aspetti, quali (Donna e Riccaboni, 2005, p.37):

- il ruolo intimamente assegnato al controllo dal top management, ovvero la funzione che i vertici organizzativi nel loro cuore (e nella mente)

effettivamente attribuiscono al controllo, che non sempre coincide con quella annunciata agli altri attori aziendali;

- le modalità di gestione del controllo, ovvero il modo in cui tale meccanismo viene condotto;

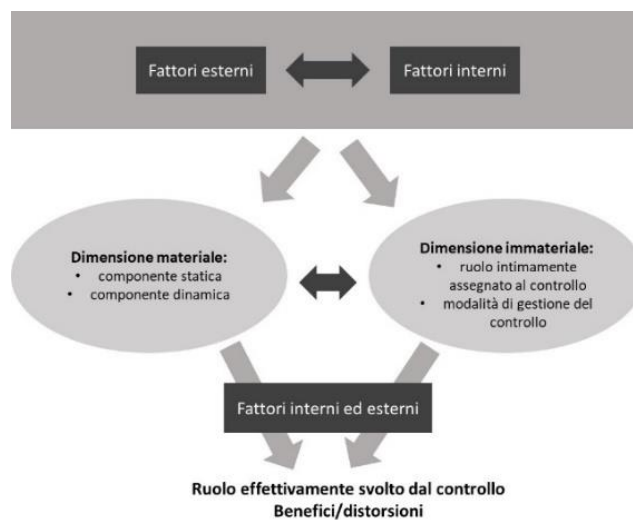
Per quanto riguarda il primo aspetto, ci può essere una difformità tra il ruolo assegnato al controllo e il ruolo comunicato nei contesti in cui c'è il timore che il controllo possa condurre a una minore autonomia e discrezionalità operativa e qualora ci sia una scarsa attitudine alla delega.

Le modalità di gestione del controllo, invece, sono l'insieme delle variabili che influenzano le modalità con cui il sistema di controllo è concretamente gestito: risorse finanziarie e umane, rigidità nello svolgimento del controllo, rilevanza attribuita al tempo, autonomia dei manager, stile del controllo e organizzazione della funzione controllo.

Per concludere, è importante evidenziare come le due dimensioni del controllo, materiale e immateriale, non siano autonome e indipendenti, ma tra di esse si instaurano molteplici relazioni. In particolare, la dimensione immateriale viene fortemente influenzata anche da una serie articolata di fattori esterni ed interni all'azienda: variabili sociali, culturali e istituzionali. Tali variabili influenzano anche l'attività di produzione delle informazioni del controllo, ovvero la dimensione materiale (Catturi e Riccaboni, 2001). Come mostrato nella figura 1.5, il modo in cui le due dimensioni del controllo “si correlano e interagiscono

è determinante per comprendere meglio il ruolo *effettivamente* svolto da tale meccanismo operativo, ovvero per capire come e perché questo comporti determinati benefici e distorsioni” (Marasca, et al., 2013, p.31).

Figura 1.5- *Dimensione materiale e immateriale del controllo*



Fonte- Adattato da Marasca S., Marchi L., Riccaboni A. (2013), *Controllo di gestione: metodologie e strumenti*, seconda edizione, Knowità, Arezzo, p.32

1.4 LA DOTAZIONE TECNICO-CONTABILE DEI SISTEMI DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO

1.4.1 La contabilità analitica

La contabilità analitica (CO.AN) è uno strumento della struttura informativa tecnico-contabile che consente di raccogliere ed elaborare informazioni di tipo quantitativo-monetario di supporto alle decisioni del management. Le informazioni prodotte dalla CO.AN riguardano nello specifico costi, ricavi e risultati economici di prodotti o linee di prodotto, ma anche di reparti, clienti, aree geografiche, canali distributivi, processi gestionali (Marchi et al., 2018).

La CO.AN è ispirata al principio del relativismo: le determinazioni economiche sono grandezze che vanno configurate secondo criteri e procedimenti logicamente diversi in relazione non solo agli scopi conoscitivi perseguiti, ma anche al grado di dettaglio, accuratezza e tempestività che si ritiene opportuno garantire⁶ (Bastia, 1996).

Fondamentale è evidenziare le differenze che sussistono tra la contabilità generale e la contabilità analitica. La contabilità generale “esprime il sistema dei valori economico-finanziari che derivano dalle operazioni di gestione ed i processi informativi che determinano tale sistema di valori” (Marchi, 2018, p.1). L’autore

⁶ Lo scopo è di attuare raggruppamenti di valori, articolati sulla base delle caratteristiche dei processi produttivi e distributivi e delle esigenze conoscitive necessarie per svolgere la gestione (Brunetti, 1992).

citato sottolinea che la contabilità generale da sola non è in grado di supportare l'insieme delle verifiche e dei processi decisionali inclusi nei sistemi di programmazione e controllo. Infatti, mentre la contabilità generale rileva in maniera continua i movimenti finanziari della gestione esterna, ossia tra l'azienda e gli altri operatori economici, la contabilità analitica ha per oggetto principale le operazioni di gestione interna (processi produttivi in senso stretto) negli aspetti fisico-tecnici ed economici e non si uniforma a principi o regole stabilite per legge. La metodologia di rilevazione è sia contabile sia extra-contabile e il periodo di riferimento è sia il passato sia il futuro. A differenza della CO.GE, i dati della CO.AN hanno accuratezza minore, maggiore tempestività e orientamento al futuro. Attraverso le informazioni che produce, la contabilità analitica influenza i diversi momenti in cui il controllo di gestione può essere articolato e, nello specifico (Brusa, 2012):

- controllo antecedente: si realizza durante il processo di budgeting ed è finalizzato ad accertare la coerenza del budget⁷ rispetto agli obiettivi di fondo della gestione contenuti nel piano strategico dell'azienda;
- controllo concomitante: si esercita in corso d'anno ad intervalli prestabiliti ed è finalizzato a monitorare l'andamento della gestione attraverso i risultati intermedi;

⁷ Concetto che verrà spiegato nel prossimo paragrafo

- controllo susseguente: si realizza al termine del periodo di budget, quando cioè i risultati finali si sono già manifestati, confrontando gli obiettivi programmati con i risultati effettivamente conseguiti.

1.4.2 Il budgeting

Il budget è parte integrante della struttura informativa tecnico-contabile del controllo di gestione e viene definito come “un programma di gestione aziendale, tradotto in termini economico-finanziari, che guida e responsabilizza i manager verso obiettivi di *breve* periodo, definiti nell’ambito di un piano strategico o di *lungo* periodo” (Brusa, 2012, p. 84). Occorre puntualizzare che il budget non deve essere interpretato come una previsione. La previsione infatti, rappresenta un’analisi delle dinamiche future di certi fenomeni e presuppone un atteggiamento passivo, come se il contesto di riferimento non fosse intaccabile attraverso le strategie e i programmi d’azione dell’azienda (Bubbio, 2000). Al contrario, il budget viene definito come un “programma d’azione” di circa un anno, in cui i dati della previsione sono utilizzati come base per la sua elaborazione, comportando uno sforzo di miglioramento organizzativo e gestionale (Marchi et al., 2018).

Questo strumento riguarda l’organismo aziendale nella sua globalità, è articolato per centri di responsabilità, è riferito ad intervalli di tempo infrannuali e traduce in termini economico-finanziari gli obiettivi che l’azienda intende raggiungere nel successivo periodo amministrativo. È dotato di flessibilità, intesa come ricerca di

un equilibrio tra le esigenze di cambiamento delle condizioni del contesto esterno e d'azienda e si pone come strumento di supporto e guida all'azione dei manager verso il raggiungimento degli obiettivi di breve periodo e, di conseguenza, anche quelli di lungo periodo.

Più precisamente, le funzioni del budget vengono descritte da Brusa (2012) secondo le seguenti modalità:

- simulare le conseguenze economico-finanziarie rispetto a date ipotesi di gestione;
- valutare e responsabilizzare il management sui risultati conseguiti, rispetto ai quali il budget rappresenta una pietra di paragone;
- coordinare i responsabili delle varie funzioni (o altre suddivisioni organizzative) nelle loro scelte;
- educare e formare il management alle logiche della gestione programmata

Il budget si configura come una cerniera tra strategia e politiche aziendali; macro-obiettivi e micro-obiettivi; obiettivi non quantificati ed obiettivi economici, finanziari, patrimoniali; obiettivi annuali, mensili e risultati conseguiti (Saita, 1990).

Per tale motivo, il processo di budgeting segue un iter ben preciso che non è standardizzato per tutte le imprese, ma è piuttosto dinamico e iterativo. Inoltre, la sua preparazione può avvenire secondo due approcci diversi: *bottom up* e *top down*.

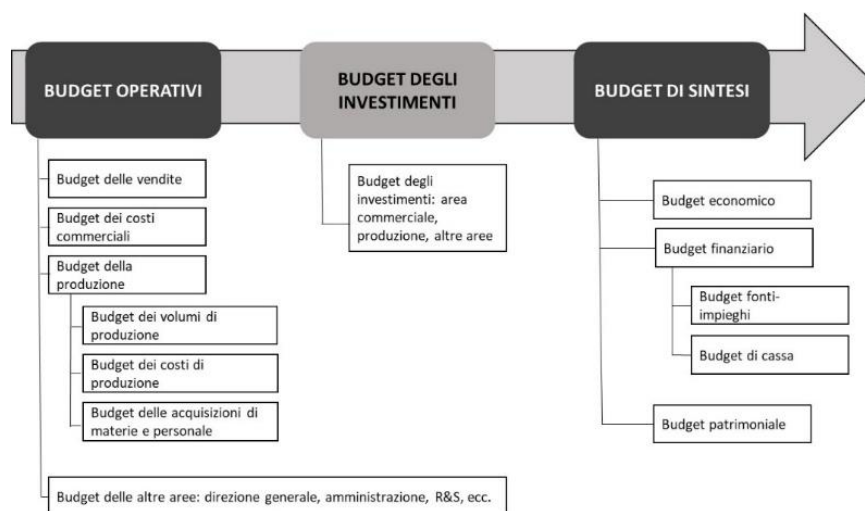
Nel primo vi è il coinvolgimento di tutti i livelli gerarchici, a partire dai più bassi,

determinando un maggiore impegno dei dipendenti al perseguimento degli obiettivi, una maggiore condivisione delle informazioni e un maggior attaccamento all'azienda. Tuttavia, una logica di top down in cui il processo viene guidato dal top manager, è preferibile in alcuni contesti ove i livelli gerarchici inferiori non siano in grado di preparare il budget (Merchant e Riccaboni, 2001).

Gli attori coinvolti nel processo sono i manager di linea e il controller che, pur non assumendo decisioni, fornisce istruzioni tecniche sulla preparazione del budget, svolge i calcoli, fornisce i dati storici e anima l'intero processo (Marchi et al., 2018).

Vi sono diverse tipologie di budget che verranno approfondite di seguito (si veda la figura 1.6).

Figura 1.6- Lo schema logico di costruzione del budget



Fonte- Chiacchi M.S., Marasca S., Marchi L. (2018), *Controllo di gestione*, Giappichelli, Torino, p. 269

Gli autori precisano che il sistema di budget si articola, di norma, in tre tipologie: i budget operativi, ovvero quelli relativi alle singole aree aziendali, il budget degli investimenti e i budget di sintesi che, invece, sono elaborati a livello aziendale.

Solitamente nelle aziende il budget delle vendite segna il momento di avvio dell'intero processo di budgeting, poiché riguarda la determinazione degli obiettivi che si intendono perseguire nel periodo di riferimento, relativamente ai volumi di vendita, ai prezzi e ai mix di prodotto (Saita, 1990). Tale budget è strettamente legato al budget dei costi commerciali, sostenuti per la commercializzazione dei prodotti: costi di promozione e pubblicità, costi di vendita (stipendi e provvigioni) e i costi di distribuzione (Brusa, 2012).

Una volta elaborati i budget relativi all'area commerciale, viene redatto il budget della produzione che definisce i volumi e i costi di produzione; esso viene scomposto a sua volta in budget dei volumi di produzione, dei costi di produzione, delle acquisizioni di materie e di personale (Marasca et al., 2013).

Infine, all'interno dei budget operativi ci sono i budget delle altre aree (Direzione Generale, R&S, Amm.ne, Risorse Umane).

Il budget degli investimenti è un documento che riguarda esclusivamente le risorse pluriennali (a fecondità ripetuta) impiegate per lo svolgimento del processo produttivo e questo aspetto lo differenzia dai budget operativi, focalizzati su risorse

a fecondità semplice⁸. Inoltre, i programmi di investimento possono essere relativi a tutte le aree funzionali, o persino a tutta l'azienda nel suo complesso (Bubbio, 2009).

L'ultima tipologia è il budget di sintesi che aggrega o consolida i vari programmi finora considerati, in modo che la direzione aziendale abbia una visione d'insieme (Brusa, 2012). A tale scopo vengono redatti i seguenti documenti:

- il budget economico: è un conto economico preventivo in cui sono riepilogati i costi e ricavi del periodo di budget (Valentino, 2009);
- il budget finanziario: evidenzia le implicazioni finanziarie delle attività che saranno realizzate nell'anno di budget (Aloi e Aloi, 1995);
- il budget patrimoniale: evidenzia lo stato del patrimonio aziendale al termine del periodo amministrativo considerato ai fini del processo di budgeting (Marasca et al., 2013).

La formazione del budget avviene, ovviamente, prima del periodo di cui si vuole programmare la gestione. Durante tale periodo occorre verificare il grado di raggiungimento degli obiettivi prestabiliti; bisogna cioè confrontare il budget con i risultati effettivi della gestione, man mano che questa si svolge. Tale fase viene chiamata "analisi degli scostamenti" ed è il supporto informativo per analizzare

⁸ Per un maggior approfondimento sui fattori a fecondità semplice o ripetuta si rinvia a Catturi, 2012, p. 190.

l'andamento della gestione, correggere la gestione e attribuire le responsabilità con erogazione di premi o punizioni (Brusa, 2012).

1.4.3 Il sistema di reporting

Il sistema di reporting fa parte della struttura informativo-contabile della dimensione statica del controllo e, come mostrato dalla figura 1.7, può essere definito sia come output sia come processo (Marchi et al., 2018).

Figura 1.7- *Il sistema di reporting*



Fonte- Elaborazione propria

Ai fini della presente analisi conviene utilizzare la definizione del processo di reporting in senso stretto, le cui variabili chiave di controllo sono variabili “rilevanti” sia interne (controllabili) sia esterne (non controllabili), ma verificabili nel loro grado di accuratezza. La rilevanza deve essere definita non solo nella scelta

delle variabili di controllo, ma anche nei valori accertati per tali variabili al fine di segnalare solo i valori eccedenti determinate soglie di significatività (Marasca et al., 2013).

Il processo di reporting è efficace se garantisce (Brunetti, 1992):

- selettività: ossia fornisce solo i dati realmente utili per le specifiche finalità decisionali;
- tempestività: ossia fornisce le informazioni nei tempi idonei a consentire il loro utilizzo per i processi decisionali;
- accuratezza: ossia fornisce informazioni prive di errori, alterazioni e altre irregolarità di osservazione e misurazione della realtà;
- flessibilità: ossia si adegua rapidamente al mutare delle esigenze informative e delle tecniche di produzione e distribuzione dei dati;
- accettazione: ossia è accettato e condiviso da parte degli utenti e di tutte le persone coinvolte nel trattamento e nella comunicazione dei dati. Nel cercare di evitare fenomeni di resistenza, il controller svolge un ruolo fondamentale.

L'efficacia di un sistema di reporting, nel soddisfare le finalità conoscitive interne e esterne, dipende non solo dai contenuti informativi, ma anche, e particolarmente, dalle modalità di rappresentazione dei dati ai fini della loro comunicazione. Dovranno essere risolti problemi legati all'accuratezza con la quale i messaggi possono essere trasmessi mediante simboli (a livello tecnico), all'efficacia con la

quale i simboli trasmessi rendono il significato desiderato (livello semantico) e infine l'efficacia con la quale il significato percepito influenza i comportamenti (livello pragmatico) (Gerloff, 1989).

I report possono essere articolati su base temporale e possono essere distinti in report periodici (giornalieri, settimanali, mensili, annuali), report su richiesta dei destinatari e flash report in caso di situazioni rilevanti. Dal punto di vista informativo i report possono essere distinti in report per interno/esterno, report quantitativi/descrittivi e report generali o analitici se si focalizzano su singoli aspetti (Marasca et al., 2013).

Nella letteratura vengono riportate due tipologie di reporting tradizionali (Amigoni, 1995):

1. report di controllo direzionale, i quali forniscono ai dirigenti aziendali le informazioni in merito all'andamento trascorso della gestione e alle tendenze evolutive in atto. Essi sono incentrati sulle variabili-chiave controllabili, su dati comparativi e dati "anomali";
2. report di controllo operativo, i quali sono necessariamente più analitici e fanno tipicamente riferimento a dimensioni non monetarie, sono riferiti a singoli reparti o attività e sono predisposti a intervalli di tempo ridotti

Il sistema di reporting tradizionale è incentrato principalmente su informazioni di natura economico-reddituale. Affidare il controllo dell'efficacia e dell'efficienza della gestione esclusivamente a tali variabili economico-reddituali potrebbe

generare, degli effetti disfunzionali, il rischio è quello di focalizzare l'attenzione sulla performance economica e sull'efficienza di breve periodo, trascurando l'efficacia e quindi, aspetti legati alla qualità, varietà e tempestività dell'offerta. Per colmare questi limiti, esiste il reporting evoluto, fondato su variabili-chiave della gestione che integra le dimensioni economico-reddituali, finanziarie in senso stretto e fisico-tecniche, favorendo un'osservazione più completa ed esaustiva delle dinamiche gestionali (Marchi et al., 2018).

1.5 LA FIGURA DEL CONTROLLER: RUOLO E FINALITÀ

Il controller è la figura chiave del sistema di controllo di gestione: progetta, implementa e integra nel tempo le soluzioni informative del sistema di controllo e riveste un ruolo sempre più rilevante nel produrre, interpretare e comunicare le informazioni manageriali all'Alta Direzione e ai manager delle varie funzioni aziendali.

In particolare, il controller (Marchi et al., 2018):

- garantisce la coerenza delle soluzioni organizzative del controllo;
- si assume la responsabilità del funzionamento del sistema di controllo;
- supporta le decisioni manageriali;
- deve possedere competenze relazionali e sapere ascoltare i responsabili delle varie aree per comprendere le loro esigenze e stabilire con essi un rapporto di fiducia.

Come spiegano gli autori menzionati, il controller può essere definito sia come architetto del sistema di controllo di gestione sia come educatore. Nel primo caso, concorre alla predisposizione della struttura dell'intero sistema di controllo, provvedendo anche alle necessarie operazioni di correzione successive. Nel secondo, viene definito come educatore in quanto deve formare i manager affinché prendano decisioni basate sulle informazioni prodotte dal sistema di programmazione e controllo e comprendano l'impatto economico delle loro azioni sull'azienda nel breve e lungo periodo.

Le caratteristiche e l'evoluzione del tempo di tale figura paiono legate a fattori di natura esterna, quali la globalizzazione e la competitività dei mercati, e variabili di natura interna, quali l'introduzione di avanzati strumenti di controllo di gestione e l'implementazione di soluzioni informative innovative ed evolute (Hopper, 1980). Terzani, riassumendo i fattori più significativi della preparazione richiesta al controller, afferma che "è proprio nell'azione di coordinamento dei responsabili delle varie aree verso il raggiungimento degli obiettivi fissati dai processi di pianificazione strategica che si evidenzia la delicatezza della sua posizione, perché è qui che occorrono requisiti non soltanto di professionalità, ma anche di autonomia" (Terzani, 1999, p. 212).

Per quanto concerne la posizione organizzativa del controller o della funzione controllo di gestione, essa può collocarsi all'interno dell'area Amministrazione, Finanza e Controllo, oppure può presentarsi come unità organizzativa autonoma a

livello delle altre funzioni aziendali. Più in particolare, la posizione ottimale della funzione controllo di gestione è quella che la vede collocata come unità organizzativa autonoma in staff alla Direzione generale (si veda la figura 1.8), supportando la Direzione generale e tutte le altre funzioni nelle loro decisioni (Marasca et al, 2013; Marchi et al., 2018; Burns-Baldvinsdottir, 2005)

Figura 1.8- *Funzione controllo di gestione in staff alla direzione generale*



Fonte- Elaborazione propria

Nel delineare le caratteristiche e l'evoluzione della figura del controller la letteratura specialistica nel corso del tempo si è rifatta a vari archetipi, alcuni dei quali vengono elencati di seguito (Ascani et al., 2020):

1. bean counter: il tradizionale “contatore di fagioli” che si limita ad attività di rendicontazione di informazioni verificabili e quantificabili per l’Alta Direzione;
2. business partner: è chiamato a guidare i processi decisionali dei vari manager, apportando valore aggiunto alla gestione aziendale;

3. corporate watchdog: è il “guardiano dell’azienda” che è tenuto a rendicontare le performance delle varie funzioni aziendali all’Alta Direzione e a supportare i processi decisionali dei manager;
4. change agent: ovvero “agente del cambiamento” quando il controller guida proattivamente l’introduzione di nuovi strumenti e ne agevola la conoscenza nell’organizzazione;
5. business analyst: svolge attività a valore, focalizzate sulla comprensione, analisi e interpretazione del business.

Quanto evidenziato permette di affermare che il controller sia una figura in continua e profonda evoluzione in quanto le sue peculiarità sono legate alla realtà in cui opera e particolarmente correlate all’utilizzo di determinati strumenti⁹.

Nel 2019 il Dipartimento di Management dell’Università Politecnica delle Marche e l’Associazione Controller Associati¹⁰ hanno costituito un Osservatorio permanente sulla figura del controller. I primi risultati dell’Osservatorio derivano da un’indagine empirica condotta attraverso la somministrazione di un questionario, il cui tasso di risposta è stato del 52% su un campione di 101 controller: soci della Controller Associati, responsabili della funzione preposta al

⁹ Alcuni sistemi come l’Enterprise Resource Planning (ERP) e i sistemi di Business Intelligence possono agevolare e velocizzare il processo di acquisizione di nuove competenze da parte del controller. Consentendo di automatizzare molte delle attività normalmente svolte, questi sistemi permettono al controller di dedicare più tempo ad attività a valore per l’organizzazione (Ascani et al., 2020).

¹⁰ Costituita nel 1999, la Controller Associati è un’associazione senza scopo di lucro che raccoglie controller, manager ed esperti del mondo scientifico e consulenziale in tema di controlling.

controllo di gestione e CFO di imprese medie e grandi dimensioni, operanti principalmente nel settore manifatturiero italiano. L'analisi permette di comprendere quali siano le funzioni effettivamente svolte dai controller e di analizzare la percezione che gli stessi hanno del proprio ruolo.

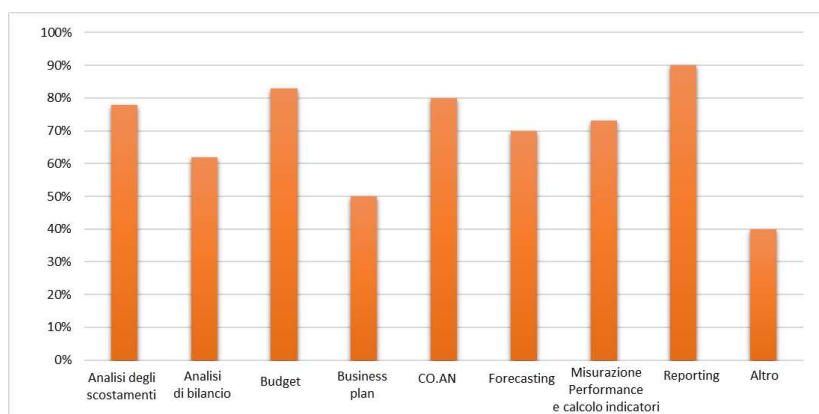
Per quanto concerne la collocazione organizzativa dell'area pianificazione, programmazione e controllo, nel 67% delle aziende del campione si colloca all'interno dell'area Amministrazione, Finanza e Controllo, nel 27% in *staff* all'Alta Direzione e nella restante parte dei casi essa rappresenta un'unità organizzativa autonoma, a livello delle altre funzioni aziendali.

Le attività svolte dall'area pianificazione, programmazione e controllo con maggiore ricorrenza sono riconducibili a: *reporting*, *budgeting*, *contabilità analitica e analisi degli scostamenti*. A seguire si collocano attività legate alla misurazione delle performance e al calcolo di indicatori quantitativo-fisici e qualitativi, il *forecasting*¹¹, l'analisi di bilancio e, in ultima istanza, il *business plan*¹², che risulta essere lo strumento meno diffuso (si veda la figura 1.9).

¹¹ Forecast significa "previsione" ed è lo strumento che permette a un'azienda di pianificare il futuro in base all'andamento del mercato e dell'azienda stessa. Budgeting e forecasting si differenziano per il periodo di analisi: mentre il budget è una previsione fatta sull'anno successivo, il forecast è una previsione sull'anno in corso.

¹² Il Business Plan è un documento che descrive il progetto imprenditoriale. Al suo interno si possono trovare: obiettivi, strategie, marketing, budget e previsioni finanziarie utili per guidare l'imprenditore nella conduzione della sua azienda (teamsystem.com)

Figura 1.9- Attività svolte dall'area pianificazione, programmazione e controllo



Fonte- Ascani I., Gatti M., Chiucchi M.S. (2020), Strumenti e attori del sistema del controllo: i primi risultati dell'Osservatorio sulla figura del controller, *Controllo di gestione*, Vol. 17 No 2, p. 10

Emerge chiaramente la sostanziale focalizzazione da parte delle aziende del campione sull'utilizzo dei tradizionali strumenti di controllo di gestione; al contrario, strumenti che si caratterizzano per una maggiore connotazione strategica, come il *business plan*, o per un maggior legame con i dati di bilancio, appaiono meno diffusi.

Per quanto riguarda gli strumenti informatici e informativi impiegati a supporto dell'area di pianificazione, programmazione e controllo emerge un preponderante utilizzo del pacchetto Office. Tuttavia, va evidenziato che circa il 75% delle aziende coinvolte adotta un sistema ERP e il 60% sistemi di *Business Intelligence* per agevolare la raccolta, la produzione e l'analisi dei dati.

Al fine di comprendere l'idea che i controller hanno di sé stessi e del loro operato all'interno delle organizzazioni è stato loro chiesto di esprimere a quale archetipo appartengano. Circa il 13% dei controller reputa di ricoprire il ruolo di *bean counter* mentre circa il 70% si considera come *watchdog*, *business analyst* e *business partner*; la restante parte si riconosce parzialmente in uno degli archetipi. Pertanto, tutti i controller reputano che la propria attività consista oltre che nel fornire le informazioni anche nell'analizzarle ed interpretarle in funzione del business. Ciò risulta essere in linea con i dati raccolti rispetto all'utilizzo di soluzioni informative precedentemente illustrati. Infatti, grazie al supporto del sistema ERP e da soluzioni di *business intelligence*, i controller hanno più tempo da dedicare ad attività di analisi e interpretazione dei dati favorendo così il loro passaggio da *bean counter* a *business analyst* (Ascani et al., 2020).

1.6 VANTAGGI E LIMITI DEI SISTEMI DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO

Il primo obiettivo fondamentale dei sistemi di programmazione e controllo di gestione, come già accennato, è quello di orientare i comportamenti individuali e organizzativi in funzione del raggiungimento degli obiettivi aziendali. A questo proposito, il controllo di gestione costituisce un meccanismo insostituibile per guidare e indirizzare le attività dei manager, ovvero un efficace supporto al processo decisionale. Un ulteriore obiettivo del controllo di gestione è quello di monitorare costantemente la performance valutando le prestazioni dei dirigenti e coordinando le varie attività sia a livello orizzontale che verticale (Bastia, 2001).

La progettazione di un sistema di programmazione e controllo efficace ed efficiente comporta una serie di benefici. Innanzitutto, la sua introduzione ha importanti implicazioni culturali in quanto contribuisce ad affermare all'interno dell'organismo aziendale una cultura meritocratica, basata sui risultati e sul merito individuale. A sua volta, il riconoscimento delle prestazioni individuali comporta un aumento della motivazione personale e quindi aiuta a motivare i dipendenti a approfondire un maggiore impegno personale. Tutto ciò, inoltre, consente di apprezzare e valorizzare il contributo dei lavoratori autonomi, individuando eventuali "talenti" ed esempi di eccellenza. Il controllo di gestione non ha solo un forte valore motivazionale, ma ha anche un forte valore comunicativo. Attraverso, infatti, meccanismi di controllo di gestione, all'interno dell'azienda vengono

comunicate le priorità aziendali, cioè le questioni che rivestono particolare importanza e che quindi devono essere affrontate con maggiore urgenza rispetto ad altre questioni (Donna e Riccaboni, 2005).

Un altro vantaggio del controllo di gestione è legato all'apprendimento che agli attori aziendali ricevono attraverso la partecipazione ai meccanismi di controllo (in particolare al processo di budget), che implica e stimola una migliore comprensione della strategia dell'impresa e del modello di business, nonché degli obiettivi desiderati, della struttura organizzativa, delle responsabilità individuali e dei processi interni (Busco et al., 2011).

Accanto ai notevoli benefici, possono tuttavia essere evidenziate alcune criticità connesse alla progettazione e all'implementazione di sistemi di programmazione e controllo.

La criticità più evidente è certamente rappresentata dall'eccessivo orientamento al breve termine che potrebbe indurre i manager a migliorare gli esiti annuali a scapito dei risultati di medio-lungo andare (la cosiddetta miopia manageriale). Si consideri, inoltre, che alcune variabili aziendali hanno una funzione catalitica, ovvero di richiamo dell'attenzione su quella specifica variabile. Il rischio connesso a tale evento è che solo le variabili oggetto di specifica misurazione attraggano l'attenzione e l'impegno dei dipendenti e che, al contrario, altre aree o variabili, non ricomprese nel sistema di programmazione e controllo per errore o per necessità di sintesi, vengano trascurate. Ovviamente tale rischio può essere evitato attraverso un

attento bilanciamento delle misurazioni e delle grandezze gestionali di riferimento (Busco et al., 2011).

Il controllo di gestione, se non adeguatamente gestito, inoltre può indurre eccessivi livelli di stress e di competizione interna, ridurre lo spirito di gruppo e determinare un'eccessiva enfasi assegnata al momento della conversione delle attività aziendali in numeri, tralasciando così altri importanti aspetti (Bubbio, 2012).

Una condizione imprescindibile per una corretta implementazione è certamente quella di prestare attenzione agli elementi immateriali del controllo. In effetti, il meccanismo di controllo viene spesso identificato con la sola introduzione di tecniche e strumenti volti alla misurazione e alla valutazione dei risultati (di natura economico-finanziaria) raggiunti dall'organizzazione e dalle sue singole aree di business. Tali elementi, attinenti alla dimensione materiale del controllo, sono certamente cruciali ai fini dell'implementazione di un razionale sistema di guida, ma da soli non costituiscono "l'essenza del controllo". Gli strumenti di controllo non possono essere considerati alla stregua di dispositivi meramente tecnici e scissi dal contesto in cui vengono utilizzati. Al contrario, essi devono essere coerenti con la cultura interna che caratterizza l'azienda e devono essere diffusi, condivisi ed accettati all'interno dell'organizzazione. Per tali ragioni, è necessario considerare non solo la dimensione materiale del controllo, ma anche quella immateriale (Marasca et al., 2013).

CAPITOLO 2

SISTEMI, METODOLOGIE E TECNICHE PER IL CALCOLO E L'ANALISI DEI COSTI

2.1 CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

L'analisi dei costi rappresenta un'area di interesse cruciale sia per la formulazione dei giudizi di convenienza economica sia per gli scopi di conoscenza della dinamica dei valori aziendali e di controllo (Marasca et al., 2013).

Lo studio dei costi, e soprattutto della metodologia del calcolo degli stessi, è una premessa logica e necessaria allo studio della contabilità analitica. Il concetto di costo non possiede un significato universale. In contabilità generale il costo è un componente negativo del reddito dell'esercizio che deriva da una variazione economica negativa. In contabilità analitica il costo è il consumo di un fattore a scopo di produzione (Facchinetti, 2007). In tale ambito, pertanto, il costo è inteso come “somma dei valori attribuiti ai vari fattori impiegati o utilizzati in una determinata attività produttiva” (Coda, 1968, p. 8).

Vi sono alcune categorie di costi e spese che sono proprie rispettivamente solo della contabilità analitica e solo della contabilità generale. Nella contabilità analitica abbiamo infatti costi figurativi; si tratta di oneri che costituiscono dei mancati

ricavi¹³(costi opportunità) e precisamente gli interessi figurativi, il compenso direzionale e i fitti figurativi. Essi non compaiono in CO.GE in quanto non hanno una contropartita finanziaria negativa come variazione originaria (Cinquini, 2003). Un altro importante punto fermo della contabilità analitica è da ricercare nell'ampiezza della rilevazione. I costi considerati sono quelli della gestione caratteristica e, pertanto, sono relativi all'attività che costituisce la ragion d'essere dell'azienda, ossia il suo processo caratteristico di trasformazione per l'ottenimento di un prodotto o di un servizio (Marasca et al., 2013).

Le informazioni della contabilità analitica concorrono a supportare numerose decisioni manageriali e alimentano il processo di controllo in tutti i momenti in cui esso si realizza nel corso della gestione. Le informazioni quantitativo- monetarie possono essere prodotte con riferimento a oggetti di costo differenti¹⁴.

Gli ambiti del sistema aziendale che possono richiedere una specifica misurazione dei costi, ossia una valorizzazione dei fattori produttivi impiegati per il loro ottenimento e funzionamento, possono essere, infatti, molto numerosi in ragione delle molteplici decisioni che il management aziendale è costantemente chiamato ad assumere (Marasca et al., 2013).

¹³ “Sono mancati ricavi nel senso che rappresentano il valore che avremmo potuto ottenere da un impiego alternativo di risorse, il cui calcolo può essere utile per certi giudizi di convenienza” (Cinquini, 2003, p.9)

¹⁴ Gli oggetti di costo sono gli ambiti del sistema aziendale rispetto ai quali sono prodotte le informazioni: reparto, cliente, divisione, area geografica, prodotto ecc. Il prodotto è l'oggetto di costo più piccolo per dimensioni, che richiede molte analisi e decisioni.

Secondo l'oggetto e lo scopo della determinazione di costo, variano le modalità ed anche il numero degli elementi di costo da considerare. In tal senso si può affermare che “in economia aziendale non esiste *un* costo, ma esistono *molti* costi, tanti quanti possono essere gli oggetti rispetto ai quali sono riferiti e gli scopi per i quali sono misurati” (Zappa, 1957, p.818; Ceccherelli, 1948, p.161).

Tale capitolo ha l'obiettivo di esporre i principali concetti e i più importanti strumenti impiegati nell'analisi dei costi. Si analizzeranno le classificazioni dei costi e le configurazioni di costo, si confronteranno gli strumenti di calcolo e analisi dei costi basati su una logica di *full costing* e quelli basati su una logica di *direct costing*, e, infine, si procederà con un'analisi critica sull'*Activity based costing* (Cinquini, 2003).

2.2 LE CLASSIFICAZIONI DEI COSTI

Sebbene ogni impresa proceda a configurare variamente classi di costi, è possibile individuare talune classi tipiche, osservabili in tutte le imprese, e che, in quanto tali, possono essere considerate categorie di costi (Selleri, 1990).

La classificazione dei costi per natura è propria della contabilità generale e si fonda sulle caratteristiche fisiche ed economiche dei fattori produttivi (es: costo del personale, delle materie prime, quote di ammortamento degli impianti, ecc.). Tale classificazione mantiene la sua validità anche in contabilità analitica, ma deve essere affiancata anche da altre classificazioni coerenti con le esigenze informative

da soddisfare. I criteri di classificazione dei costi più frequentemente utilizzati in contabilità analitica sono illustrati nella figura 2.1.

Figura 2.1- Classificazione dei costi

| <i>Criteri di classificazione</i> | <i>Classi</i> |
|---|--|
| Riferibilità alle aree funzionali dell'azienda | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Costi industriali ▪ Costi commerciali ▪ Costi amministrativi |
| Modalità di assegnazione agli oggetti di costo | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Costi diretti ▪ Costi indiretti |
| Comportamento al variare di un <i>driver</i> di riferimento | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Costi variabili ▪ Costi fissi ▪ Costi misti |
| Modalità di programmazione | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Costi parametrici ▪ Costi discrezionali ▪ Costi impegnati |
| Controllabilità | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Costi controllabili ▪ Costi non controllabili |

Fonte –Marchi L., Marasca S., Chiucci M.S. (2018), *Controllo di gestione*, Giappichelli, Torino, p. 133.

2.2.1 Classificazione dei costi in base alla riferibilità alle aree funzionali dell'azienda

Nella prima classificazione, i costi sono distinti in base alla riferibilità alle aree o settori funzionali in cui l'impresa viene idealmente divisa (Facchinetti, 2007):

- i costi industriali comprendono tutti i costi che si sostengono durante il processo di trasformazione fisico-tecnica delle materie prime in prodotti finiti;
- i costi commerciali sono connessi con la fase di collocamento dei prodotti sul mercato, dal momento in cui sono tecnicamente compiuti e introdotti in

magazzino fino a quando sono ultimati i rapporti con i clienti (provvigioni, stipendi dei venditori, per fare qualche esempio);

- i costi amministrativi sono connessi con la gestione dell'azienda in generale (costi di amministrazione, generali aziendali, finanziari, tributari).

2.2.2 Classificazione dei costi in base alle modalità di assegnazione agli oggetti di costo

La classificazione dei costi in base alle modalità di assegnazione agli oggetti di costo consente di soddisfare le esigenze conoscitive in merito al costo sostenuto o da sostenere per l'ottenimento o il funzionamento di diversi oggetti di costo individuabili nell'ambito del sistema aziendale (prodotto, reparto, cliente, etc.). Secondo tale criterio, i costi si distinguono in diretti e indiretti (Marasca et al., 2013). I costi diretti rispetto all'oggetto di costo sono relativi a (Marchi et al., 2018):

- fattori produttivi utilizzati esclusivamente per l'oggetto di costo (es. amm.to di un macchinario utilizzato esclusivamente in un reparto);
- fattori produttivi per i quali è possibile ed economicamente conveniente misurare oggettivamente la quantità consumata dall'oggetto di costo e moltiplicarla per il suo prezzo unitario (il costo delle materie prime è un costo diretto rispetto al prodotto in quanto è possibile e conveniente misurare i metri, litri per unità e moltiplicarla per il relativo prezzo unitario).

Di contro, i costi indiretti rispetto all'oggetto di costo sono relativi a (Marchi et al., 2018):

- fattori produttivi impiegati per più oggetti di costo per i quali non è possibile misurare oggettivamente la quantità consumata da ciascun oggetto di costo (es. ammortamenti dei macchinari utilizzati per realizzare più linee di prodotto);
- fattori produttivi per i quali è possibile, ma non economicamente conveniente misurare oggettivamente la quantità consumata dall'oggetto di costo (es. il costo dell'energia elettrica rispetto al reparto/ufficio).

Occorre sottolineare che i costi non sono diretti o indiretti in senso assoluto, ma lo sono con riferimento allo specifico oggetto di costo considerato. Man a mano che aumenta l'estensione, da un punto di vista spaziale, dell'oggetto di costo, maggiore è l'incidenza dei costi diretti sui costi complessivamente assegnati all'oggetto di costo (Cinquini, 2003). Ad esempio, passando a considerare come oggetti di costo il reparto e la divisione, si amplierà il volume dei costi considerabili come diretti, fino a quando, considerando tutta l'azienda, si avranno soltanto costi diretti (si veda la figura 2.2).

Figura 2.2 - Costi diretti e indiretti in relazione a differenti oggetti di costo



Fonte - Cinquini L. (2003), *Strumenti per l'analisi dei costi. Fondamenti di Cost Accounting*, Giappichelli, Torino, p.27.

I costi diretti possono essere assegnati all'oggetto di costo secondo convenienti criteri di "specialità"¹⁵, ossia mediante il prodotto tra volume di fattore impiegato e il prezzo unitario nella sua interezza, del costo sostenuto o da sostenere, oppure vengono attribuiti in modo esclusivo. Esempi di costi diretti sono le materie prime, la manodopera diretta rispetto al prodotto e l'ammortamento di un macchinario rispetto al reparto in cui viene utilizzato (Cinquini, 2003).

I costi indiretti, invece, possono essere attribuiti all'oggetto di costo attraverso un procedimento di ripartizione o allocazione, ossia delle modalità che, in via mediata, consentano comunque di valorizzare il contributo delle risorse comuni (Marchi et al., 2018).

¹⁵ Amodeo, 1976, p.479.

Nell'ambito delle basi di riparto per l'imputazione dei costi indiretti si distinguono (Cinquini, 2003):

- basi di riparto "a valore": sono espresse da un ammontare di moneta e generalmente sono un valore di costo (della manodopera, delle materie, ecc.);
- basi di riparto "quantitative": sono espresse da quantità non monetarie quali le ore di manodopera, le ore macchina, le quantità di materie prime e il volume di produzione.

Se l'obiettivo di determinazione del costo è costituito dalla misurazione del valore del consumo di risorse da parte dell'oggetto di calcolo, la scelta della base di ripartizione dovrebbe essere informata al rispetto del *principio funzionale*, ossia dovrebbe consentire di "assegnare a ogni oggetto di costo, valori che siano espressione quanto più significativa del concorso offerto da ciascun fattore all'oggetto medesimo" (Coda, 1968, p.232). Tale principio è anche detto *principio causale*, nel senso che "occorre ricercare quella base che esprima un legame di causa-effetto rispetto al sostenimento del costo, e quindi al consumo di risorse, da parte dell'oggetto di costo" (Cinquini, 2003, p.32)

Tuttavia, esistono altri criteri alternativi (Horngren et al., 1998):

- criterio della capacità di assorbimento: l’allocazione dei costi va effettuata in proporzione alla capacità degli oggetti di costo a supportarla¹⁶;
- criterio convenzionale: si sceglie una base qualsiasi che per convenzione viene definita utile per attribuire i costi all’oggetto di costo.

Da un punto di vista logico, il processo di ripartizione può essere schematizzato nel modo seguente (Marasca et al., 2013):

1. individuazione degli elementi di costo indiretti rispetto all’oggetto di costo;
2. scelta della base di allocazione in caso in cui si identifichino più aggregazioni omogenee di costi indiretti;
3. calcolo del coefficiente di ripartizione ($\frac{\text{costi indiretti aggregati}}{\text{volume tot. della base di ripartizione}}$),
che esprime quanti euro di costi indiretti debbano essere assegnati per un’unità della base di ripartizione (ad esempio quanti euro di costi indiretti per ogni ora macchina impiegata);
4. determinazione della quota di costo indiretto da allocare all’oggetto di costo, essa si ottiene dal prodotto tra il coefficiente di allocazione e il volume della base di ripartizione riferibile all’oggetto di costo.

L’allocazione dei costi rappresenta uno dei nodi cruciali nell’ambito della contabilità analitica. La problematica maggiore è da rintracciare nella scelta della

¹⁶ Ad esempio l’allocazione degli stipendi della dirigenza aziendale sulla base del reddito operativo divisionale; il presupposto è che più la divisione è redditizia più ha la capacità di assorbire i costi della sede centrale.

base di ripartizione, perché è evidente che basi di ripartizione diverse possono portare all'assegnazione agli oggetti di costo di quote di costi indiretti di importo diverso. È importante ricordare che tale scelta non dovrebbe essere completamente arbitraria, ma ancorata al principio funzionale che, pur accettando un certo margine di soggettività nella scelta, garantisce la validità delle informazioni prodotte (Marchi et al., 2018).

2.2.3 Classificazione dei costi in base al comportamento al variare di un driver di riferimento

La terza classificazione dei costi, invece, riguarda il comportamento al variare di un driver di riferimento. Il criterio in esame discrimina i costi a seconda del modo in cui essi reagiscono, ossia se e come cambiano, al modificarsi di un parametro (determinante di costo o cost driver) ritenuto rilevante per la loro formazione. I driver possono essere molteplici (costo delle materie prime, costo del lavoro ecc.), ma tradizionalmente il comportamento dei costi viene analizzato in relazione a variazioni del volume di produzione (Marasca et al., 2013).

Anche questa classificazione ha valore relativo e deve essere effettuata definendo, preventivamente, oltre al costo oggetto di analisi e al driver di rispetto al quale studiarne il comportamento, anche l'area di rilevanza del determinante di costo e il periodo di tempo considerato per l'analisi (Giannessi, 1969). L'area di rilevanza è l'intervallo di variazione del livello di attività all'interno del quale rimangono valide

le ipotesi sul comportamento dei costi rilevanti per l'oggetto di analisi (Cinquini, 2003). In riferimento al periodo di tempo, ossia l'estensione temporale dell'osservazione, quanto più si allarga l'orizzonte temporale, tanto più i costi tenderanno alla variabilità, fino al limite del lungo periodo in cui tutti i costi sono variabili (Selleri, 1990).

Il tale prospettiva di analisi, i costi aziendali si possono dividere in fissi, variabili e misti. I costi fissi sono costi il cui ammontare totale non varia al variare del volume di attività, ad esempio l'affitto dello stabilimento e gli stipendi direzionali. Quando si dice che un costo è fisso, si intende che è fisso all'interno di un intervallo rilevante (relevant range) che è l'intervallo di attività all'interno del quale sono valide le ipotesi sui costi variabili e fissi (Garrison et al., 2007). In altri termini, sono costi che, pur variando a intervalli di quantità di prodotti, restano costanti all'interno dei singoli intervalli (Facchinetti, 2007).

I costi variabili, invece, sono quei costi che mostrano un'entità variabile al variare del volume di attività, generalmente in modo proporzionale¹⁷. Un esempio è rappresentato dal costo delle materie prime rispetto al volume di produzione, se il volume di produzione aumenta o diminuisce del 15%, anche il costo delle materie prime aumenta o diminuisce del 15% (Marchi et al., 2018).

¹⁷ I costi variabili non seguono sempre un andamento proporzionale, possono essere anche degressivi e progressivi. I primi aumentano in misura meno che proporzionale rispetto all'aumento del volume del driver; i secondi invece, sono costi che aumentano in misura più che proporzionale al variare del volume di attività (es. costo della manodopera diretta oltre l'orario ordinario di lavoro) (Marchi et al., 2018).

Infine, i costi misti comprendono i costi semivariabili e i costi a scalini (Amodeo, 1976):

- i costi semivariabili hanno una componente fissa e una variabile (es: costi di energia elettrica, ove esiste un costo di canone fisso ed una quota variabile);
- i costi variabili a scalini variano in base a incrementi nei costi all'interno dell'area di rilevanza a intervalli di variazione del driver (es: lo stipendio di un supervisore fissato per contratto per un massimo di 20 dipendenti da controllare; dal ventunesimo dipendente è necessario un secondo supervisore ecc.).

2.2.4 Classificazione dei costi in base alle modalità di programmazione

In base alle modalità di programmazione, invece si possono distinguere (Marchi et al., 2018):

- costi parametrici;
- costi discrezionali;
- costi impegnati.

I costi parametrici sono relativi a fattori produttivi il cui consumo da parte dell'oggetto di costo, tipicamente il prodotto, è determinabile a priori in modo oggettivo mediante parametri di tipo tecnico (es: kg di materia prima per unità di prodotto, ore MOD per unità di prodotto).

I costi discrezionali sono quei costi il cui ammontare, deciso anno per anno, deriva da valutazioni discrezionali del management, non essendo individuabili per le risorse sottostanti dei parametri tecnici di impiego significativi (es: costi di pubblicità e di consulenza).

Per costi impegnati, infine, il margine di discrezionalità del management in sede di programmazione risulta molto limitato in quanto tali costi si configurano come costi di capacità e dipendono dalle decisioni di lungo termine (Marasca et al., 2013).

Ai fini della predisposizione del budget, in particolare per la valorizzazione del budget della produzione, assumono un ruolo fondamentale i costi standard di impiego dei fattori produttivi. I costi standard appartengono alla categoria dei costi preventivi, ma sono riferiti a condizioni operative non attuali ma ipotetiche (Cinquini, 2003). I costi standard si dividono in ideali e pratici. Gli standard ideali sono quelli che possono essere raggiunti soltanto nelle circostanze ottimali, non prevedono guasti dei macchinari o altre interruzioni del lavoro. Gli standard pratici, invece, sono definiti come standard rigidi, ma raggiungibili; essi prevedono i normali guasti dei macchinari e periodi di riposo dei dipendenti e possono essere raggiunti mediante sforzi ragionevoli (Garrison et al., 2007).

Normalmente si opera predisponendo standard convenienti, che rappresentano un traguardo che gli operatori aziendali possono e devono raggiungere. Gli standard ideali non vengono di norma impiegati perché, prevedendo mete irraggiungibili, possono demotivare il personale (Facchinetti, 2007).

Gli standard costituiscono quelli che, con terminologia più appropriata, si definiscono parametri-obiettivo. Sono degli obiettivi in quanto “definiscono il risultato desiderato, il faro di riferimento nel percorso decisionale” (Bergamin Barbato, 1991). Essi vanno intesi come costi parametrici, poiché “il loro impiego è sovente quello di elemento di confronto con i corrispondenti costi effettivi: ciò per ottenere dati di scostamento che rappresentino indizi, in caso di sensibile deviazione dallo standard, di possibili inefficienze” (Bastia, 1996, p.54).

2.2.5 Classificazione dei costi in base alla controllabilità

Altra importante distinzione dei costi sulla base del grado di controllabilità del responsabile del centro cui il costo si riferisce:

- costi controllabili, il cui ammontare è “influenzabile in maniera diretta e in misura significativa” dal manager a capo del centro di responsabilità (Bergamin Barbato, 1991);
- costi non controllabili, che non sono influenzabili dal manager a capo del centro di responsabilità, in quanto non si dispone delle leve decisionali che consentono di influenzarne in modo diretto e significativo il consumo (Marchi et al., 2018).

Tale distinzione è legata all’esistenza di precisi centri di responsabilità, ossia un’ “unità organizzativa guidata da un manager responsabile dell’attività e dei

risultati”¹⁸ (Drury, 1995, p.23). È opportuno sottolineare che tale distinzione, al pari di quelle viste in precedenza, non ha valore assoluto. La controllabilità, infatti, si riferisce ad uno specifico centro di responsabilità e dipende dalla tipologia e dall’ampiezza delle leve decisionali a disposizione del manager (Marasca et al., 2013).

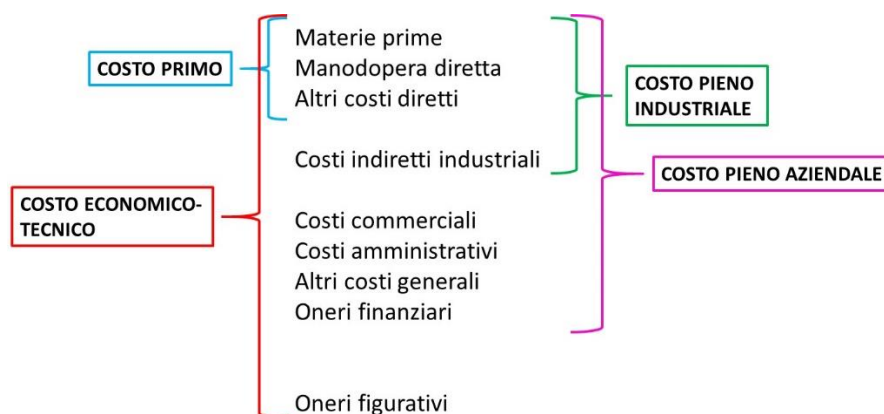
2.3. LE CONFIGURAZIONI DI COSTO

Come già accennato in precedenza, con riferimento ad uno stesso oggetto di costo, ma in relazione ad esigenze conoscitive diverse, possono essere elaborate formazioni di costo differenti. In alcune circostanze può essere necessario valorizzare il consumo di tutti i fattori produttivi che concorrono all’ottenimento o al funzionamento dell’oggetto di costo (materie prime, ammortamenti di impianti, personale, ecc.). Mentre in altre può essere opportuno tener conto solo di alcune risorse trascurandone, invece, altre. Per uno stesso oggetto può essere, quindi, individuata una pluralità di configurazioni di costo a seconda degli elementi di costo considerati (Marchi et al., 2018).

Le principali configurazioni di costo sono rappresentate nella figura 2.3.

¹⁸Per i centri di responsabilità si rinvia al cap. 1, par. 1.2

Figura 2.3 - Le configurazioni di costo



Fonte - Elaborazione propria.

Il **costo primo** è costituito solo dai costi diretti come le materie prime, la manodopera ed eventuali costi diretti di lavorazioni esterne. Il costo primo, oltre ad essere utile per avere un'idea sul peso dei costi diretti complessivi che la realizzazione del prodotto comporta, può essere da ausilio, in base al criterio di valutazione scelto e alle caratteristiche del processo produttivo, per la valorizzazione delle rimanenze di magazzino da scrivere in bilancio.

Il **costo pieno industriale** è pari alla somma del costo primo più quella quota di costi indiretti industriali relativi al processo produttivo relativo all'ottenimento dell'output preso in esame.

Il **costo complessivo** è la configurazione di costo che considera tutti i costi per la realizzazione del prodotto/servizio, siano essi industriali, commerciali o di distribuzione e anche quelli amministrativi. Quindi, comprende una quota dei costi

generali amministrativi come, ad esempio, gli stipendi dell'alta direzione, i costi relativi alla ricerca e sviluppo o i costi relativi alla formazione del personale. Tale costo è spesso preso come valore di riferimento per la determinazione del prezzo di vendita in modo da permettere la copertura dei costi sostenuti (Piscitelli, 2009).

Infine il **costo economico-tecnico** parte dal costo pieno, al quale si aggiungono una serie di costi figurativi: i fitti figurativi, il salario direzionale e gli interessi di computo¹⁹ (Selleri, 1990).

2.4. I SISTEMI DI CALCOLO E ANALISI DEI COSTI

In relazione alla configurazione di costo prescelta possono essere distinte due fondamentali impostazioni teoriche di calcolo del costo di prodotto: il Direct Costing e il Full Costing (Marchi et al., 2018).

Il **Direct Costing** si suddivide in ulteriori due categorie: il Direct Costing semplice (Variable Costing) e il Direct Costing evoluto.

Il **Variable Costing** si basa sulla distinzione tra costi variabili e fissi e “nella determinazione dei costi di prodotto le elaborazioni sono limitate ai costi variabili, ossia a quei costi che si modificano al variare dei livelli di attività produttiva,

¹⁹ I fitti figurativi sono rappresentati dal mancato ricavo da parte dell'imprenditore nell'ipotesi di locazione degli immobili che invece si mettono a disposizione dell'azienda per lo svolgimento delle attività di gestione. Il salario direzionale è un valore che esprime la remunerazione dell'imprenditore per la propria attività lavorativa di coordinamento dei fattori produttivi presenti in azienda. Gli interessi di computo rappresentano il rendimento espresso dal costo opportunità dei mezzi propri impiegati dallo stesso imprenditore nella propria azienda (Facchinetti, 2007).

escludendo, pertanto, i costi fissi” (Selleri, 1990, p.154). Quindi, secondo questa impostazione, i costi fissi sono costi che non devono essere imputati alle singole lavorazioni, ma al risultato economico del periodo. Il costo variabile invece, consente di calcolare il *margin di contribuzione lordo* che esprime “il contributo che ciascuna linea di prodotto garantisce alla copertura dei costi fissi aziendali e alla generazione di reddito operativo (si veda la figura 2.4). Esso, infatti, è ciò che rimane dei ricavi di vendita dopo aver recuperato tutti i costi variabili sostenuti” (Marasca et al., 2013, p.211).

Figura 2.4 - *Conto economico gestionale elaborato con il sistema Variable Costing*

| |
|---------------------------------------|
| Ricavi |
| - Costi variabili |
| Margine lordo di contribuzione |
| -Costi fissi |
| Reddito operativo |

Fonte - Elaborazione propria.

Nel **Direct Costing evoluto**, invece, oltre ai costi variabili, si prendono in considerazione anche i costi fissi specifici di ciascuna linea di prodotto, giungendo a determinare il *margin semilordo di contribuzione* (Facchinetti, 2007). Tale margine, come mostrato nella figura 2.5, si ottiene sottraendo dal margine di contribuzione lordo i costi fissi diretti di ciascuna linea di prodotto, ossia i costi fissi di fattori produttivi impiegati esclusivamente per il suo sostenimento (es: quote

di ammortamento di macchinari specifici, stipendio del supervisore di linea, ecc.)
(Marasca et al., 2013).

Figura 2.5 - Conto economico gestionale elaborato con il sistema *Direct Costing evoluto*

| |
|---|
| Ricavi |
| - Costi variabili |
| Margine lordo di contribuzione |
| -Costi fissi specifici |
| Margine semilordo di contribuzione |
| -Costi fissi comuni |
| Reddito operativo |

Fonte - Elaborazione propria.

Il sistema più conosciuto e diffuso fra le aziende è però il **Full Costing** che risponde alla logica dell'assorbimento integrale, ovvero tutti i costi sostenuti, indipendentemente dalla loro natura e tipologia, concorrono alla determinazione del costo pieno di prodotto. L'obiettivo di questo metodo è quello di determinare configurazioni di costo più complete possibili, attribuendo agli oggetti di calcolo tutti gli elementi di costo, a prescindere dal fatto che siano classificabili come costi variabili, fissi, diretti o indiretti (Bubbio, 1989).

A differenza del *Direct Costing*, che si ferma al calcolo e alla misurazione del margine di contribuzione lordo e/o semilordo, il *Full Costing* arriva a misurare il risultato economico finale (si veda la figura 2.6).

Figura 2.6 - *Il conto economico gestionale elaborato con il sistema Full Costing*

| |
|---|
| Ricavi di vendita |
| - Costo industriale del venduto |
| Utile industriale lordo |
| -Costi fissi specifici |
| Margine semilordo di contribuzione |
| -Costi indiretti |
| -Costi fissi di struttura |
| -Costi generali |
| Risultato economico |

Fonte - Elaborazione propria.

Per quanto riguarda il confronto tra i due metodi si può affermare che l'utilizzo del Direct Costing riduce la discrezionalità dei risultati in quanto elimina il problema della ripartizione dei costi fissi comuni. Tale sistema viene particolarmente usato dal management aziendale quando si devono fare scelte strategiche di breve periodo, come ad esempio scegliere il prodotto più redditizio del quale incrementare la produzione senza però porre in discussione la struttura organizzativa dell'azienda (Piscitelli, 2009). Tale tecnica, infatti, è applicabile solo nelle decisioni di breve periodo, per le quali si considera che la struttura aziendale non subisca modifiche sostanziali (e quindi che i costi fissi rimangano tali) (Facchinetti, 2007). Inoltre, come afferma Vitali "i suoi limiti sono racchiusi nella difficoltà di separazione tra costi fissi e variabili" (Vitali, 1993, pp. 52-53).

Al contrario, il Full Costing considera tutti i costi diretti e indiretti, ma tale completezza è controbilanciata da un limite: il Full Costing è meno oggettivo perché nella imputazione dei costi generali (fissi o indiretti) si deve definire il criterio di riparto individuando il/ i cost driver. Tale scelta è soggettiva e attribuisce soggettività anche al risultato finale. Il Direct Costing invece, è meno completo però ha il vantaggio di essere oggettivo (Cattaneo, 1959).

Si può concludere che il criterio del Full Costing anche se più soggettivo, è più coerente con il processo di calcolo effettivo del prodotto (Arcari, 2019).

Vi sono varie tecniche di Full Costing che verranno trattate di seguito, partendo dalle più tradizionali fino a giungere al sistema di calcolo dei costi per attività, chiamato Activity Based Costing, a cui verrà dedicato ampio spazio, costituendo il punto focale del caso studio.

2.5 I SISTEMI TRADIZIONALI DI FULL COSTING

2.5.1 Il Full Costing a base unica

Il metodo della base unica di allocazione dei costi indiretti si basa su una logica di rappresentazione del consumo di risorse, secondo cui i prodotti richiedono, per essere realizzati, il consumo di fattori produttivi (si veda la figura 2.7).

Figura 2.7 - *Modello del consumo di risorse nella base unica di allocazione dei costi*



Fonte – Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., (2018), *Controllo di gestione*, Giapicchelli, Torino, p.154.

Nel FC a base unica viene individuata un'unica base di riparto per le imputazioni di tutti i costi indiretti, siano essi industriali, commerciali o amministrativi (Cinquini, 2003).

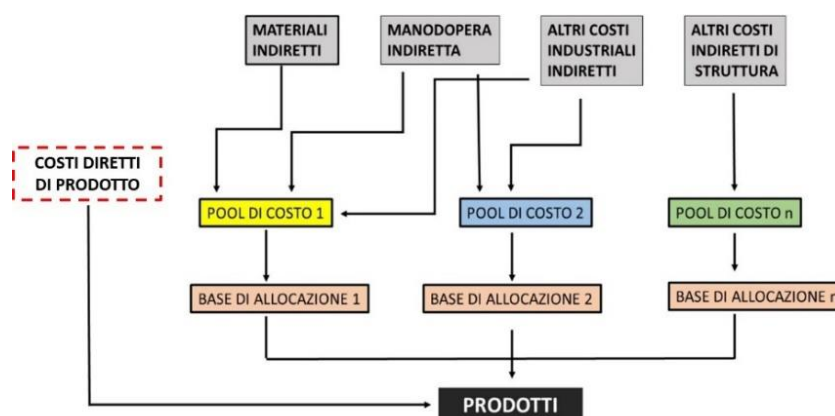
Tale metodo, quindi, consiste nell'identificare i diversi elementi di costo di produzione indiretti e raggrupparli in un'unica unità definita cost pool che, una volta scelta la base di ripartizione (es. ore macchina totali) definisce il coefficiente di allocazione. Infine, il coefficiente viene moltiplicato per il valore della base di ripartizione presente nell'oggetto di costo per ottenere la quota di costi indiretti allocati per l'oggetto di analisi (Garrison et al., 2017).

Ovviamente, se da un lato tale criterio è noto per la semplicità di comprensione e di implementazione, dall'altro trova difficoltà nel rispettare il principio funzionale tra il consumo del fattore produttivo e il costo attribuito all'oggetto di costo poiché i fattori produttivi sono molto diversi. Quindi le condizioni di applicabilità sono un peso contenuto dei costi indiretti, un processo produttivo semplice, un numero di prodotti limitato e poco differenziati (Marasca et al., 2013).

2.5.2 Il Full Costing a base multipla

Il criterio a base multipla, consente, in parte, di ovviare alle problematiche generate dall'utilizzo della base unica di allocazione. La ripartizione dei costi indiretti, infatti, è attuata mediante basi di allocazione differenziate rispondenti alle caratteristiche delle diverse aggregazioni di costi di indiretti che si vanno a creare (si veda la figura 2.8).

Figura 2.8 - *Diagramma di funzionamento della base multipla di allocazione dei costi indiretti*



Fonte – Adattamento da Marasca S., Marchi L., Riccaboni A. (2013), *Controllo di gestione: metodologie e strumenti*, seconda edizione, Knowità, Arezzo, p.190.

Con il sistema di calcolo considerato, la struttura di costo di prodotto cui si giunge prevede, accanto al valore di costi diretti classificati per natura (es. materie prime, manodopera diretta, provvigioni), quote di costi indiretti, che vengono raggruppate

in classi omogenee²⁰ (cost pool), a ciascuna delle quali si applica un criterio di ripartizione appropriato (D'Alessio e Antonelli, 2012).

Occorre sottolineare che, nonostante la base multipla sia una metodologia di calcolo maggiormente rispondente al principio funzionale, difficilmente essa può condurre a risultati soddisfacenti sotto il profilo dell'attendibilità delle informazioni di costo (Agliati, 1990). Infatti, sia il Full Costing a base unica sia a base multipla non considerano il fatto che sono le operazioni con cui si ottengono i prodotti, e non i prodotti stessi, a determinare il fabbisogno ed il consumo di risorse. Di tale aspetto si tiene invece conto nelle metodologie di calcolo del costo di prodotto per centri di costo e *Activity based costing*, che verranno descritte di seguito.

2.5.3 La contabilità per centri di costo

In presenza di un'organizzazione complessa della produzione e, più in generale, di una maggiore dimensione aziendale, ai fini di un più corretto calcolo del costo unitario di prodotto vengono definite all'interno della combinazione produttiva delle aggregazioni di costi indiretti che coincidono di solito con le unità organizzative in cui è articolata l'azienda: si parla in tal caso di centri di costo²¹

²⁰ L'omogeneità è relativa a come quei costi generano i prodotti o da come i prodotti assorbono quei costi (Marchi et al., 2018).

²¹ Vengono riportate alcune significative definizioni: “‘unità operativa’, definita in funzione delle esigenze conoscitive ed operative di una determinazione sistematica dei costi ad essa afferenti” (Coda, 1968, p.70); “aree di responsabilità in grado di influenzare in via diretta ed immediata solo costi (e non, ad esempio, ricavi)” (Brusa e Dezzani, 1983, p.78); “gruppi di operazioni o di processi

(Cinquini, 2003). La contabilità per centri di costo è basata sulla logica secondo cui le risorse sono impiegate per il funzionamento di unità organizzative, i centri di costo, nell'ambito delle quali sono svolte le operazioni che consentono di ottenere i vari prodotti (si veda la figura 2.9).

Figura 2.9 - *Modello di rappresentazione del consumo delle risorse nella contabilità per centri di costo*



Fonte – Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S. (2018), *Controllo di gestione*, Giappichelli, Torino, p.158.

Il centro di costo può essere definito come un “oggetto di costo intermedio” cui vanno assegnati i costi relativi ai fattori produttivi impiegati per il loro funzionamento. Secondo Cinquini (2017) i centri di costo:

- consentono una più corretta imputazione dei costi ai prodotti a causa della presenza dei raggruppamenti intermedi;
- facilitano alcune decisioni, come quelle di miglioramento delle performance del centro nello svolgimento del processo produttivo;

che configurano dei centri operativi, ai quali possono essere attribuiti particolari raggruppamenti di costi” (Selleri, 1999, p.90).

- sono utili per il controllo di gestione perché si collegano ai centri di responsabilità in precedenza descritti (cfr. cap. 1, par. 1.2).

Le fasi per la determinazione del costo di prodotto nell'ambito di una contabilità per centri di costo sono generalmente le seguenti (Marasca et al., 2013):

1. definizione di un piano dei centri di costo;
2. scelta degli elementi di costo da includere nel calcolo e dei criteri di localizzazione dei costi nei centri di costo;
3. attribuzione dei costi dei centri intermedi ai centri di costo finali previa definizione di opportune basi di ripartizione;
4. imputazione dei costi all'oggetto di calcolo.

Definizione del piano dei centri di costo: l'identificazione dei centri di costo deve tener conto che è opportuno massimizzare la localizzazione di costi indiretti rispetto ai prodotti e diretti rispetto ai centri di costo (Marchi et al., 2018). Il punto di partenza per la definizione del piano dei centri di costo è rappresentato dall'organigramma aziendale, poiché l'individuazione dei centri di costo è fortemente influenzata dalla struttura organizzativa. Occorre tuttavia precisare che i centri di costo non necessariamente coincidano esattamente con le unità organizzative.

I centri di costo possono essere classificati in base alla natura delle operazioni svolte e in base alla gerarchia. Considerando la natura delle operazioni svolte, i centri di costo possono essere distinti in (Cinquini, 2003):

- **centri produttivi:** svolgono il processo di trasformazione delle materie prime in prodotti finiti o svolgono un'attività strettamente funzionale a tale processo di trasformazione;
- **centri ausiliari:** svolgono una funzione di supporto alla produzione (manutenzione, magazzino, ecc.);
- **centri funzionali o di struttura:** sono unità organizzative esterne all'area produttiva, individuabili nell'area commerciale, amministrativa e dei servizi generali, i cui costi sono difficilmente collegabili ai singoli prodotti.

Vi possono essere anche dei centri di costo che non corrispondono ad unità organizzative dell'azienda e che, pertanto, sono denominati centri di costo virtuali.

Considerando, invece, un criterio gerarchico, i centri di costo possono essere distinti in (Marasca et al., 2013):

- **centri di costo intermedi:** i cui costi sono allocati non ai prodotti, ma ad altri centri di costo che hanno beneficiato dei servizi da essi erogati. Rientrano in tale categoria i centri ausiliari ed alcuni centri funzionali;
- **centri di costo finali:** i cui costi vengono allocati ai prodotti, ne fanno parte i centri produttivi e, eventualmente, i centri funzionali.

Localizzazione dei costi nei centri: in tale fase si procede all'attribuzione dei costi ai centri di costo. I costi diretti rispetto al prodotto (es. le materie prime) possono essere subito attribuiti ad esso, mentre i costi indiretti seguono un iter più lungo. Tali costi, indiretti rispetto ai prodotti, sono relativi a fattori produttivi impiegati per il funzionamento dei diversi centri. Essi, a loro volta, possono essere diretti rispetto al centro, poiché relativi a risorse consumate esclusivamente in esso (es: ammortamenti macchinari specifici, stipendi del personale occupato nel centro), oppure indiretti rispetto al centro, in quanto relativi a fattori produttivi impiegati per il funzionamento di più centri e per i quali non è possibile o economicamente conveniente procedere alla misurazione oggettiva delle quantità consumate da ciascuno (es: affitto dello stabilimento e stipendio del capo-fabbrica). In tali circostanze si procede alla ripartizione dei costi indiretti rispetto ai centri mediante l'utilizzo di opportune basi di allocazione che, nel rispetto del principio funzionale, consentano di assegnare una quota espressiva del consumo della risorsa comune da parte dei diversi centri (Marchi et al., 2018).

La chiusura dei centri intermedi su quelli finali: la terza fase prevede il ribaltamento dei centri di costo intermedi sui finali, ossia la ripartizione dei costi ad essi assegnati tra i centri che hanno usufruito dei servizi da essi erogati. La chiusura dei centri ausiliari e, eventualmente, di struttura sui centri produttivi può avvenire

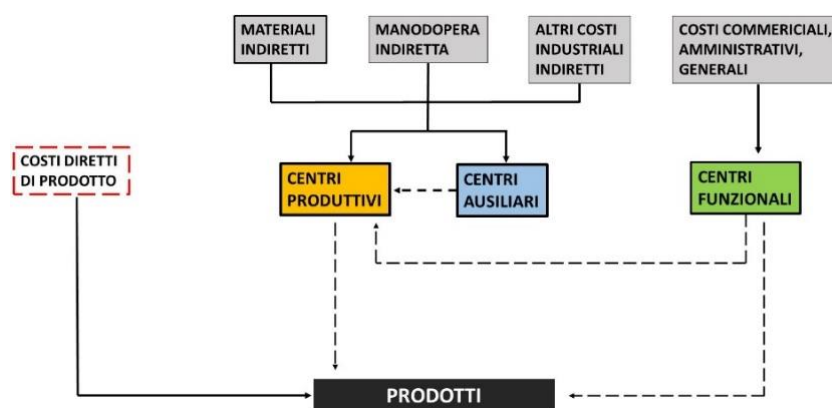
misurando direttamente i servizi resi ai centri finali (es: ore di manutenzione prestate) oppure indirettamente, considerando il livello di attività dei centri utenti (es: ore MOD, ore macchina) e ipotizzando che tanto più elevato è il livello di attività del centro finale, tanto maggiore è il servizio del centro intermedio di cui esso ha beneficiato (Cinquini, 2017).

Chiusura dei centri di costo finali sui prodotti: nell'ultima fase, dopo la chiusura dei centri intermedi, i centri produttivi presentano un totale di costi che deve essere attribuito ai prodotti finali, attraverso delle basi di allocazione. Tali basi consentono, da un lato, di quantificare in modo omogeneo l'attività svolta nel centro e, dall'altro, di determinare la quota di attività richiesta da ciascun prodotto in esso lavorato (Selleri, 1990). Occorre trovare una unità che esprima in maniera omogenea l'output del centro di produzione, in modo da poter poi ripartire il costo proporzionalmente alle unità di output contenute, in misura diversa, in ciascuna tipologia di prodotto (Cinquini, 2003). Nella prassi si utilizzano basi di ripartizione che quantificano l'attività del centro produttivo in termini di ore macchina o ore MOD (Marchi et al., 2018). Rapportando il costo totale del centro al totale di output impiegato nel centro, si ottiene un *coefficiente unitario di costo*, che serve per l'imputazione dei costi ai prodotti, mediante la moltiplicazione tra esso e le unità di output contenute nei diversi prodotti (Cinquini, 2003). Occorre sottolineare che, in

base al criterio descritto, sono assegnati ai prodotti anche i costi inizialmente localizzati nei centri intermedi e successivamente ribaltati nei centri produttivi. La chiusura dei centri funzionali presenta, invece maggiori criticità. La ripartizione tra i vari prodotti avviene spesso utilizzando basi convenzionali (es: costo industriale dei prodotti, ore MOD, fatturato dei prodotti) che, generalmente, non rispondono al criterio funzionale e non sono, pertanto, in grado di esprimere il reale impiego di risorse amministrative, commerciali e d'altra natura da parte dei prodotti (Marasca et al., 2013).

Il seguente iter di svolgimento viene schematizzato nella figura 2.10.

Figura 2.10 - Diagramma di funzionamento della contabilità per centri di costo



Fonte – Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S. (2018), *Controllo di gestione*, Giappichelli, Torino, p.162.

2.5.4 Limiti delle tecniche di full costing tradizionali

La contabilità tradizionale per centri di costo ha migliorato la qualità del calcolo del costo di prodotto rispetto alla contabilità senza centri di costo (a base unica o multipla) perché consente di spiegare meglio la relazione causale legata al consumo di risorse, migliorando l'applicazione del principio funzionale. Tuttavia, anche la contabilità per centri di costo, nonostante sia basata su un modello di rappresentazione del consumo di risorse che tiene conto dello svolgimento delle operazioni, “non è concettualmente e operativamente l'optimum” (Brusa, 1995, p.44).

I sistemi di costing tradizionali utilizzano basi di riparto (es. ore di manodopera diretta e ore macchina) quasi sempre legate ai volumi produttivi perché sono risalenti all'epoca della produzione di massa, ma ciò può causare effetti distorsivi nel calcolo dei costi dei prodotti. L'utilizzo di basi di ripartizione volumetriche, infatti, conduce ad attribuire un maggior volume di costi indiretti agli oggetti di costo che sono prodotti in quantità maggiore (Brusa, 1995). “Tuttavia, la causa del sostenimento di costi indiretti non è la quantità prodotta bensì la complessità dei processi svolti per la realizzazione dei beni o servizi”²² (Domenico, 2004, p. 2).

²² Se, ad esempio, un prodotto realizzato in modesti volumi comporta un maggior numero di prelievi di materia dal magazzino, o di riattrezzare dai macchinari o di altre attività svolte dalle funzioni generali, è corretto attribuire ad esso una maggiore quota dei costi indiretti.

L'impiego di questa metodologia, in altri termini, origina il fenomeno noto come “*sovvenzionamento incrociato*”: l'errata determinazione del costo di un prodotto come conseguenza di errori di misurazione del costo degli altri prodotti (Brusa, 1995). Quindi, si sopravvaluta il costo dei prodotti realizzati in volumi elevati ma poco complessi, e si sottovaluta quello dei prodotti e dei servizi realizzati in modeste quantità ma molto complessi (Cooper e Kaplan, 1988).

Le distorsioni causate dal full costing tradizionale potevano essere considerate trascurabili quando le produzioni erano semplici, standardizzate e con una ridotta incidenza dei costi indiretti sul costo totale. Oggi però, essendo cambiata la struttura del costo di prodotto, con una riduzione del peso dei costi diretti e un aumento del peso dei costi indiretti, si rende ancora più necessario che in passato imputare e controllare correttamente i costi indiretti in questione (Brusa, 1995). Questo è dovuto ad una crescente rilevanza assunta dalle attività di marketing, di ricerca e sviluppo, di prestazione di servizi post vendita e, in generale, di tutte le attività dirette alla differenziazione dei prodotti per la conquista del vantaggio competitivo (Nicolò, 2004).

Un'altra problematica è legata al fatto che i centri di costo visibili nella struttura del costo di prodotto sono solo i centri finali, mentre le informazioni dei centri ausiliari si perdono lungo l'iter procedurale (Marasca et al., 2013). Infatti, alcuni oggetti di costo non vengono evidenziati, anche se risultano fondamentali per una corretta attribuzione dei costi indiretti al prodotto/servizio.

In effetti, l'azienda, pur essendo generalmente strutturata in modo verticale, per funzioni, lavora in modo orizzontale. I tradizionali oggetti di misurazione (prodotti e centri di responsabilità) non sono sufficienti per una corretta gestione delle aziende operanti nel nuovo scenario; è necessario rivolgere attenzione anche alle attività ed ai processi, in vista dell'individuazione delle leve su cui agire per godere di vantaggi competitivi o, in vista del miglioramento continuo (Brusa, 1995). Di tali aspetti si tiene adeguatamente conto nella metodologia di calcolo innovativa nota come Activity base costing che verrà spiegata di seguito (Marasca et al., 2013).

2.6. L'ACTIVITY BASED COSTING

2.6.1 La nascita dell'Activity Based Costing

L'Activity Based Costing nasce tra anni '80 e '90 negli Stati Uniti, a seguito della transizione da una produzione di massa, riferita al modello Fordista²³, ad una personalizzazione di massa, tipica di un modello di impresa post- industriale (Toscano, 1991).

L'impresa Fordista degli anni '50 era caratterizzata da processi standardizzati, con prevalenza dei costi di trasformazione industriale, elevata incidenza dei costi diretti

²³ Ci si riferisce all'introduzione della catena di montaggio, che viene utilizzata nell'industria automobilista, grazie a Henry Ford. La catena di montaggio offriva la possibilità di produrre autoveicoli a costi contenuti grazie alla standardizzazione delle operazioni, riuscendo a fare dell'automobile (la Ford Model T) un bene alla portata di tutti.

variabili, costo della manodopera essenzialmente diretto e relazioni causali semplici tra fattori produttivi e prodotti (Marchi et al., 2018).

Successivamente, con l'evoluzione dei processi produttivi del contesto competitivo, il consumatore si ritrova al centro degli obiettivi delle aziende: non è più lui che si adatta a quello che le imprese offrono, ma sono le imprese che devono trovare nuove soluzioni per soddisfare il cliente, pena l'esclusione dal mercato (Cinquini, 1997).

Assumono importanza gli elementi immateriali come l'estetica, i servizi connessi al prodotto come i tempi di consegna e l'assistenza post-vendita, le garanzie, le assicurazioni, ecc. (Santesso, 1989).

Tale scenario, caratterizzato da un'apertura crescente alla concorrenza mondiale e da una progressiva saturazione dei bisogni elementari di consumo, ha fatto sì che la crescente presenza dei costi indiretti non potesse più essere gestita dai metodi di Full Costing tradizionali, perché non più in grado di fornire informazioni di redditività tempestive, accurate e pertinenti (Kaplan e Johnson, 1987).

Nascono nuovi tipi di costi, i cosiddetti "costi della complessità" legati ad esempio alla logistica o alla qualità del prodotto; tali costi non vengono considerati dalla contabilità analitica tradizionale tanto che Miller e Vollmann sono stati i primi a parlare di una "fabbrica nascosta" nel 1985. Per portare alla luce tale fabbrica nascosta è necessario comprendere le vere determinanti dei costi generali, che non

dipendono infatti dal volume fisico di produzione, ma dalle transazioni²⁴ interne, di natura materiale o informativa.

Miller e Vollmann (1985) definiscono quattro tipi di transazioni:

1. di logistica: collegate al ricevimento, movimentazione, spedizione materiali o prodotti;
2. di bilanciamento: che consentono di bilanciare le risorse disponibili ai fabbisogni e che si estrinsecano in ordini di acquisto, di produzione;
3. di qualità: dal classico controllo di qualità ad attività più ampie di fissazione di specifiche e di verifica di conformità delle operazioni a tali specifiche;
4. di cambiamento: riguardanti modifiche ai progetti, ai cicli di produzione, agli standard.

Brusa (1995) evidenzia che è a tali attività o transazioni che molti costi indiretti vanno attribuiti.

L'Activity Based Costing nasce proprio per colmare i limiti delle tradizionali metodologie contabili e la sua essenza risiede nella constatazione che sono le attività²⁵, e non i prodotti, a generare i costi. I prodotti, invece, consumano le attività (Perone, 1995). A differenza dei centri di costo, le attività non corrispondono ad

²⁴ Per transazioni si intende operazioni che comportano scambi di materiali e/o informazioni necessarie per lo svolgimento della produzione (Brusa, 1995).

²⁵ L'attività, è definibile in prima battuta come un "aggregato di operazioni elementari tecnicamente omogenee" (Brusa, 1995, p.128).

unità organizzative aziendali, ma identificano ciò che l'azienda fa effettivamente (Brimson, 1992).

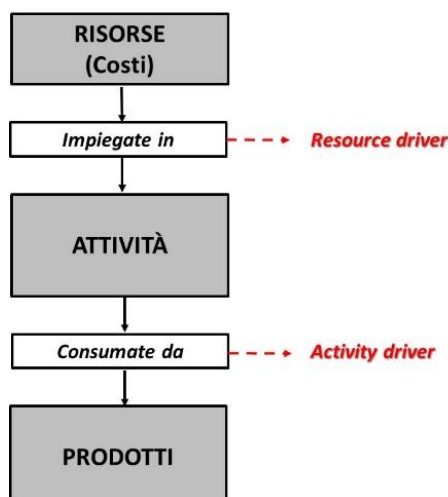
2.6.2 La progettazione e l'implementazione dell'Activity Based Costing

L'activity based costing (ABC) è una metodologia di calcolo del costo di prodotto basata sulla logica secondo cui le “risorse a disposizione dell'azienda sono consumate nello svolgimento di attività le quali, a loro volta, sono richieste per la realizzazione dei vari prodotti” (Marchi et al., 2018). Gli autori sottolineano che al pari dei centri di costo, anche le attività costituiscono oggetti di costo intermedi cui vanno assegnati quei costi indiretti rispetto ai prodotti.

L'iter di svolgimento dell'ABC, schematizzato nella figura 2.11, prevede le seguenti fasi (Cinquini, 2003):

1. mappatura delle attività;
2. attribuzione dei costi delle risorse alle attività, mediante *resource driver*, che esprimono una misura dell'ammontare di risorse impiegate nel loro svolgimento;
3. identificazione degli oggetti di costo e imputazione ad essi dei costi mediante opportuni *activity driver*, che esprimono una misura della frequenza ed intensità della loro “domanda” nei confronti delle attività.

Figura 2.11 - Lo schema dell'Activity Based Costing



Fonte - Adattato da Cinquini L. (2003), *Strumenti per l'analisi dei costi. Fondamenti di cost accounting*, Giappichelli, Torino, p.130.

La mappatura delle attività, costituisce la prima fondamentale fase nella realizzazione di un sistema activity-based.

Le “attività” rappresentano un aggregato di operazioni elementari, tecnicamente omogenee, attraverso le quali si ottiene un output definito per uno specifico cliente interno od esterno²⁶ (Bubbio, 2002). Uno dei problemi da affrontare è l’esigenza di “stabilire un linguaggio ed una terminologia condivisi in azienda nel momento in cui si affronta la definizione delle attività svolte da parte degli operatori, in quanto si corre il rischio di definire le stesse cose in modo diverso” (Cinquini, 2003, p.132).

²⁶ Alcuni esempi di attività: emettere fatture, predisporre delle proposte di contratto, attrezzare una macchina, effettuare pagamenti, ricevere dei materiali, riprogettare un prodotto, definire relazioni con il cliente o fornitore, ecc. (Cinquini, 2003).

La mappatura può essere effettuata in modo teorico tramite il mansionario, composto da elenchi di attività che si riferiscono ai vari ruoli; tuttavia, il metodo più usato è l'intervista al personale, solitamente al responsabile o agli addetti di un reparto, per avere un quadro delle attività che effettivamente svolgono (Marchi et al., 2018).

In generale, tale fase può essere effettuata con riferimento al *flusso delle attività* e al *flusso dei processi* (Marasca et al., 2013). Nel primo caso, la mappatura viene definita *intrafunzionale*, poiché l'identificazione delle attività avviene in coerenza alla struttura organizzativa aziendale, prendendo in esame le attività realizzate all'interno di ciascuna funzione aziendale (Brimson e Antos, 1994; Harrington, 1991). Nel secondo caso, invece, l'identificazione delle attività è *interfunzionale*, cioè effettuata con riferimento ai processi aziendali²⁷, privilegiando una visione orizzontale del sistema d'azienda in quanto “parte dalle esigenze del cliente e individua la sequenza di attività che ne garantisce la soddisfazione” (Marasca et al., 2013, p.198).

Nell'individuazione delle attività un'ulteriore criticità concerne la scelta del livello di disaggregazione dato che “quanto più elevato è il livello di aggregazione prescelto tanto più diminuisce la capacità del driver definito per quella attività di misurare in modo accurato il consumo delle risorse da parte delle attività e dunque

²⁷ Un processo è generalmente definito come un sistema di attività collegate, che, impiegando diversi tipi di input, crea un output che ha valore per il cliente (Hammer e Champy, 1995).

indirettamente da parte dei prodotti” (Pastore, 1995, p.56). Dall’altro lato, però, l’aggregazione delle attività è necessaria in quanto risulterebbe proibitivamente costoso attribuire ai prodotti il consumo di risorse di ogni azione (Cooper, 1989). È importante raggiungere un livello di dettaglio che permetta una buona gestibilità del sistema e che sia economicamente giustificato dal rapporto costi-benefici (Roffia, 2002).

Per favorire una corretta allocazione dei costi indiretti, le attività possono essere distinte in relazione al grado di riferibilità al prodotto (Moisello, 2008):

- attività a livello di unità di prodotto: svolte a fronte di ogni unità di prodotto/servizio realizzata (es. attività di decorazione del prodotto);
- attività a livello di lotto: effettuate per ogni lotto o attrezzaggio attuato (es. attrezzaggio dei macchinari o di approvvigionamento dei materiali);
- attività a livello di prodotto: generate dall’esistenza stessa del prodotto (es. attività di aggiornamento delle distinte base, dei disegni e dei cicli di lavorazione);
- attività a sostegno della struttura: necessarie per il mantenimento della struttura aziendale (es. pulizia, riscaldamento, illuminazione).

Tale classificazione permette una corretta individuazione delle basi di allocazione dato che per ogni tipologia di attività è necessario definire criteri diversi in grado di rappresentare adeguatamente il consumo delle attività da parte dei diversi prodotti (Marasca et al., 2013).

Una volta effettuata la mappatura delle attività, si procede con l'attribuzione dei costi delle risorse alle attività: se i costi sono diretti rispetto all'attività, l'allocazione risulta immediata, altrimenti se le risorse vengono attribuite a più attività diverse si procede con l'individuazione dei *resource driver*. I resource driver sono “parametri idonei ad esprimere il consumo dei fattori produttivi comuni da parte delle attività, consentendo una corretta ripartizione dei relativi costi” (Miroglio, (2001). In questo senso, si fa riferimento a parametri come le ore macchina per i macchinari o il tempo per le risorse umane.

La determinazione della “quantità di resource driver” impiegata da ciascuna attività può risultare da (Bartolini e Visani, 2004):

- rilevazione diretta da parte dei dipendenti, che ogni giorno sono tenuti a redigere un report in cui vengono indicate le attività svolte e il tempo dedicato ad ognuna. Questo è un metodo particolarmente accurato, ma anche molto impegnativo;
- monitoraggio esterno, effettuato da un rilevatore che deve seguire l'operato dei dipendenti per un congruo periodo di tempo;
- calcolo della rilevanza delle ore dedicate a ciascuna attività, moltiplicando la durata di svolgimento di ciascuna attività per la relativa frequenza;
- stima soggettiva del tempo mediamente dedicato alle diverse attività svolte. Questo è il metodo di rilevazione più semplice e rapido, ma anche quello meno affidabile.

Come si può notare, l’allocazione di questi costi risulta tutt’altro che agevole e non ci si può attendere una precisione “assoluta”.

Dopo aver determinato il costo delle varie attività, si procede con l’imputazione dei costi delle attività ai prodotti, tramite gli *activity driver*, ovvero parametri idonei a esprimere il grado di assorbimento dell’attività da parte dei diversi prodotti (Miroglio, 2001). Gli activity driver, come i resource driver, devono rispondere sia al criterio della semplicità, in quanto i valori dei parametri devono poter essere rilevati in modo rapido e senza sostenere costi elevati, sia al criterio dell’affidabilità, in quanto i valori ottenuti devono essere significativi e rispondere il più possibile al principio funzionale (Bartolini e Visani, 2004).

Si possono distinguere due tipologie di activity driver (Marchi et al., 2018):

- activity driver di frequenza: misurano la frequenza con cui un’attività viene effettuata (es. n° di fatture, n° di attrezzaggi). Essi si utilizzano quando gli oggetti di costo richiedono tutti circa il medesimo livello di attività;
- activity driver di durata: misurano l’ammontare di tempo necessario per svolgere un’attività (es. ore di ispezione, tempi di set up). Essi si utilizzano quando gli oggetti di costo richiedono tempi diversi per l’espletamento della medesima attività.

Tale metodologia si conclude quindi con la misurazione del costo pieno di prodotto, che avviene imputando, oltre alla quota dei costi indiretti relative alle diverse attività, anche i costi diretti da esso determinati. Si mettono in luce “non solo i costi

connessi allo svolgimento delle attività produttive, ma anche quelli relativi alle attività di supporto, i quali, costituiscono, una rilevante quota dei costi aziendali” (Marchi et al., 2018, p.172).

Si propone un esempio che riassume le varie fasi della metodologia dell’Activity Based Costing (si veda la figura 2.12).

Figura 2.12 - Esempio Activity based costing

L'azienda «Alfa» realizza due linee di prodotto, A e B.

1. Mappatura delle attività

Per prima cosa il controller dopo aver condotto alcune interviste con il personale e limitandosi all'area produttiva, ha individuato due attività:

- Lavorazione ai macchinari
- Attrezzaggio

2. Attribuzione dei costi alle attività

Nella seconda fase si calcola il costo complessivo di ciascuna attività, quindi è necessario individuare i vari costi diretti e indiretti rispetto alle attività. Per i costi indiretti si procede con l'attribuzione dei costi delle risorse alle attività, mediante *resource driver*, che esprimono una misura dell'ammontare di risorse impiegate nel loro svolgimento.

Per la realizzazione delle due linee di prodotto, l'azienda presenta i seguenti costi:

COSTI DIRETTI DI PRODOTTO:

PRODOTTO A= 100.000€ (a) PRODOTTO B= 80.000€ (b)

COSTI INDIRETTI INDUSTRIALI:

- Ammortamento impianto attività «Lavorazione ai macchinari»: **10.000€** (c), tale costo viene attribuito direttamente all'attività «Lavorazione ai macchinari» perché è diretto rispetto ad essa.
- Stipendio responsabile dell'attività di «Attrezzaggio»: **20.000€** (d), tale costo viene attribuito direttamente all'attività «Attrezzaggio» perché è diretto rispetto ad essa.
- Stipendio addetti attività di «Lavorazione ai macchinari» e «Attrezzaggio»: **60.000€** (e), tale costo è indiretto rispetto l'attività, quindi si procede definendo il **RESOURCE DRIVER**.

In questo esempio il RESOURCE DRIVER è rappresentato dalle ORE DI LAVORO DEGLI ADDETTI, perché esprime adeguatamente il consumo della manodopera diretta comune alle due attività, consentendo una corretta ripartizione dei relativi costi.

- A seguito di interviste condotte dal controller, gli addetti hanno dichiarato che hanno dedicato:
900 ore all'attività di «Lavorazione ai macchinari» e
600 ore all'attività di «Attrezzaggio»

RESOURCE DRIVER: ORE DI LAVORO

Si procede con il calcolo del costo unitario del resource driver, dato da:

$$[\text{Costo totale da ripartire}] / [\text{Volume totale della base di ripartizione}]$$

- Costo totale da ripartire = 60.000 € (e)
- Volume totale della base di riparto = (900 h + 600 h) = 1500 h

Quindi il costo per unità di resource driver è: 60.000 € / 1500h = 40 €, tale costo indica che per ogni ora lavorata si devono attribuire 40 € dei costi del personale.

Moltiplicando 40 € per le ore dedicate a ciascuna attività si avrà:

| ATTIVITÀ | COSTO |
|-----------------------------|------------------------------------|
| «Lavorazione ai macchinari» | 40 € x 900 h = 36.000 € (f) |
| «Attrezzaggio» | 40 € x 600 h = 24.000 € (g) |

Si procede con l'attribuzione di tutti i costi sia diretti che indiretti alle attività per calcolare il costo totale delle due attività:

| LAVORAZIONE AI MACCHINARI | |
|---|---------------------|
| Ammortamento impianto «Lavorazione ai macchinari» (DIRETTO) | 10.000 € (a) |
| Stipendi personale «Lavorazione ai macchinari» e «Attrezzaggio» (INDIRETTO) | 36.000 € (f) |
| TOTALE | 46.000 € (h) |

| ATTREZZAGGIO | |
|---|---------------------|
| Stipendio responsabile «Attrezzaggio» (DIRETTO) | 20.000 € (d) |
| Stipendi personale «Lavorazione ai macchinari» e «Attrezzaggio» (INDIRETTO) | 24.000 € (g) |
| TOTALE | 44.000 € (i) |

3. Imputazione dei costi delle attività ai prodotti

In questa fase si identificano gli oggetti di costo (PRODOTTO A e PRODOTTO B) e si attribuiscono ad essi i costi mediante opportuni *activity driver*, che esprimono una misura della frequenza ed intensità di impiego delle attività da parte dei prodotti.

- 1) Si procede con l'allocazione dei costi dell'attività «Lavorazione ai macchinari», ai prodotti A e B:
L'ACTIVITY DRIVER è rappresentato dalle ORE MACCHINA, perché misura l'ammontare di tempo necessario per svolgere l'attività da parte dei prodotti A e B, consentendo una corretta ripartizione dei relativi costi.

ACTIVITY DRIVER: ORE MACCHINA

Le ore macchina assorbite dai due prodotti sono:

| PRODOTTO | QUANTITÀ DI ACTIVITY DRIVER ASSORBITA (Ore macchina) |
|---------------|--|
| A | 110 h |
| B | 90 h |
| TOTALE | 200 ore macchina |

In un primo momento, si calcola il costo unitario dell'*activity driver* dato da:

$$[\text{Totale costo attività}] / [\text{Totale activity driver}]$$

- Totale costo attività «Lavorazione ai macchinari» = 46.000 € (h)
- Totale activity driver = 200 h

Quindi il costo per unità di activity driver è: $46.000 \text{ €} / 200 \text{ h} = 230 \text{ €}$

Moltiplicando 230 € per le ore dedicate a ciascun prodotto, si avrà:

| PRODOTTO | COSTO |
|----------|---|
| A | $230\text{€} \times 110\text{h} = 25.300 \text{ €}$ (j) |
| B | $230\text{€} \times 90\text{h} = 20.700 \text{ €}$ (k) |

- 2) Si procede con l'allocazione dei costi dell'attività «**Attrezzaggio**», ai prodotti A e B:
L'ACTIVITY DRIVER è rappresentato dal NUMERO DI RIATTREZZAGGI, perché misura la frequenza con cui tale attività viene effettuata per i prodotti A e B, consentendo una corretta ripartizione dei relativi costi.

ACTIVITY DRIVER: NUMERO RIATTREZZAGGI

Ci viene detto che il numero di riattrezzi effettuati per i due prodotti sono:

| PRODOTTO | QUANTITÀ DI ACTIVITY DRIVER ASSORBITA (N. riattrezzi) |
|---------------|---|
| A | 15 |
| B | 25 |
| TOTALE | 40 riattrezzi |

Si calcola il costo unitario dell'*activity driver* dato da:

$$\frac{[\text{Totale costo attività}]}{[\text{Totale activity driver}]}$$

- Totale costo attività «Attrezzaggio» = 44.000 € (i)
- Totale activity driver = 40

Quindi il costo per unità di activity driver è: 44.000 € / 40 = 1100 €

Moltiplicando 1100 € per il numero di riattrezzi di ciascun prodotto, si avrà:

| PRODOTTO | COSTO |
|----------|-----------------------------------|
| A | 1100 € x 15 = 16.500 € (l) |
| B | 1100 € x 25 = 27.500€ (m) |

Infine, si calcola il costo totale del PRODOTTO A e del PRODOTTO B:

PRODOTTI

| PRODOTTO A | PRODOTTO B |
|--|--|
| Costi diretti di prodotto: 100.000 € (a) | Costi diretti di prodotto: 80.000 € (b) |
| Costo attività «Lavorazione ai macchinari»: 25.300 € (j) | Costo attività «Lavorazione ai macchinari»: 20.700 € (k) |
| Costo attività «Attrezzaggio»: 16.500 € (l) | Costo attività «Attrezzaggio»: 27.500 € (m) |
| COSTO TOTALE : 141.800 € | COSTO TOTALE: 128.200 € |

Fonte - Elaborazione propria.

2.6.3 Le potenzialità di un sistema Activity Based Costing

Inizialmente i sistemi ABC sono stati valutati positivamente soprattutto per migliorare l'allocazione dei costi indiretti sui prodotti, nel rispetto del principio causale (Bubbio, 1993). Infatti, tale sistema consente di esplicitare le modalità con cui le attività consumano le risorse e, in particolare, la tipologia e il valore dei fattori produttivi impiegati; oltre alle modalità con cui i prodotti impiegano le attività e nello specifico quali attività sono richieste dai diversi prodotti e con quale frequenza ed intensità (Marchi et al., 2018). Quindi, il vantaggio più rilevante consiste nella più puntuale e precisa determinazione del costo del prodotto (Roppo, 2010). Con tale sistema il management possiede una chiara visibilità dei costi indiretti e delle cause che li determinano e può di conseguenza realizzare un'efficace gestione dei costi.

In aggiunta, come già largamente spiegato, l'esistenza di differenti tipologie di basi di allocazione consente a tale metodologia di evitare il rischio di sovvenzionamento incrociato tra prodotti, dovuto a metodi di allocazione su basi volumetriche (Lewis, 1991).

L'ABC non deve essere inteso esclusivamente come un sistema di analisi dei costi, ma ha il potenziale di condurre a un mutamento di prospettiva, investendo profondamente la filosofia organizzativa e gestionale delle aziende (Nicolò, 2004). L'analisi delle attività è funzionale all'individuazione di inefficienze, rilavorazioni, ritardi e capacità inutilizzata (McNair, 1994). Secondo i sostenitori dell'ABC,

infatti, non tutte le attività svolte sono egualmente importanti nel soddisfare le esigenze del cliente, pertanto non tutte meritano la stessa quantità di risorse. Per individuare le attività a valore per il cliente la domanda chiave da porsi è: “cosa vuole il cliente e cosa si deve fare per soddisfarne i bisogni?” (Bubbio, 1993, p.7). In tal modo si individuano le attività che per il cliente sono imprescindibili, che rispecchiano i suoi desideri, per le quali è disposto a sostenere un costo. Di contro, vi sono attività che non creano valore per il cliente finale e per le quali egli non è disposto a pagare alcun prezzo (attività non a valore aggiunto) (Marasca e Cattaneo, 2021). In particolare, gli autori evidenziano che identificando tali attività non a valore aggiunto, l’ABC permette al management di ottimizzare quelle ineliminabili ed eliminare quelle che costituiscono solamente degli sprechi.

In aggiunta, la metodologia permette una corretta programmazione delle risorse che causano l’insorgere dei costi indiretti, poiché conoscendo il volume di produzione dei beni e dei servizi si può risalire alle unità di attività indirette necessarie, determinando il totale dei costi indiretti occorrenti (Porqueddu e Ruggieri, 2012). In tal modo, l’ABC fornisce informazioni importanti²⁸ che permettono di quantificare il volume di risorse consumate rispetto a quelle disponibili, e di misurare il costo della capacità aziendale inutilizzata (Porqueddu, 2012). In questa prospettiva strategica l’Activity Based Costing costituisce un prezioso supporto per

²⁸ Tali informazioni sono fondamentali nelle decisioni riguardanti l’opportunità di sospendere l’utilizzo di alcuni fattori produttivi e nell’eventuale riallocazione delle risorse.

iniziative di miglioramento continuo e per accrescere il contenuto di valore dell'offerta dell'impresa (Turney, 1991).

Le analisi di redditività del prodotto e della clientela svolte utilizzando l'ABC possono modificare anche significativamente le percezioni manageriali (Stapleton et al., 2004). Dopo la sua implementazione, le organizzazioni in genere provano uno shock: le loro convinzioni errate riguardo alla redditività dei loro prodotti, canali e clienti, scaturite dai tradizionali sistemi di costing, vengono sostituite dalla conoscenza dei loro costi reali. L'ABC rivela quali prodotti sono sovra o sottocosto e l'entità delle fonti dei profitti e delle perdite (Cokins, 2002, p.15).

Il suo utilizzo consente di assumere anche decisioni strategiche di lungo periodo inerenti al pricing, al make or buy²⁹, al miglioramento della qualità dei prodotti, e, attraverso questa, la maggior soddisfazione del cliente, la scelta delle tecnologie da utilizzare, l'analisi degli investimenti, e diverse tipologie di decisioni strategiche (abbandono di prodotti, sviluppo nuovi prodotti, ecc.) (Roppo, 2010). Infatti, la migliore conoscenza della struttura dei costi dei propri prodotti permette al management di prendere tali decisioni con maggiore affidabilità³⁰ (Perone, 1995).

²⁹ Ovvero la scelta tra la realizzazione all'interno dell'azienda o l'affidamento a terzi di alcune produzioni. Attraverso l'ABC si prendono in esame tutti i costi inerenti alle attività di magazzino, imballaggio, spedizione, ricezione, controllo qualità, ecc., non solo quelli diretti variabili richiesti dal fornitore (Roffia, 2002).

³⁰ Le valutazioni di convenienza, però, devono essere effettuate a livello aziendale non soltanto considerando una singola combinazione produttiva: per esempio l'eliminazione della produzione di accessori che comporta una riduzione delle vendite dei prodotti principali (Nicolò, 2004).

Sinteticamente, si potrebbe delineare i vantaggi dell'ABC nel seguente modo (Stapleton et al., 2004):

- favorisce una migliore allocazione dei costi indiretti ai prodotti, migliorando l'efficacia e l'efficienza delle aziende;
- rivela le inefficienze organizzative, identificando le attività a valore aggiunto, eliminando o riducendo le attività che non sono a valore aggiunto per il cliente;
- fornisce informazioni maggiormente accurate per supportare il processo decisionale;
- permette un'analisi di redditività più affidabile dei differenti prodotti, clienti o canali distributivi.

Come verrà di seguito descritto, nonostante i numerosi benefici l'adozione dell'ABC in azienda deve essere attentamente ponderata e pianificata: un'errata comprensione delle sue potenzialità può indurre ad aspettative eccessive e ad un utilizzo non adeguato dello strumento (Perone, 1995).

2.6.4. Le criticità di un sistema Activity Based Costing

Per la sua percepita superiorità l'ABC avrebbe dovuto sostituire gradualmente i metodi tradizionali, ma i risultati di alcune ricerche empiriche hanno dimostrato come, nonostante l'apparente necessità di un sistema di calcolo dei costi più accurato ed il notevole interesse dimostrato verso l'ABC, le aziende non lo abbiano adottato in modo diffuso. Gosselin (1997) ha definito il fenomeno come il "Paradosso ABC"³¹ affermando: "Se l'ABC ha dimostrato così tanti benefici, perché molte più imprese non lo impiegano?" (Gosselin, 1997).

Se è facile percepire i vantaggi legati all'introduzione di un sistema ABC in azienda, tuttavia è altrettanto evidente che la sua implementazione non è né indolore né scevra di costi. In questo paragrafo vengono esposte le principali criticità metodologiche, tecniche e organizzative da affrontare in fase di sviluppo e implementazione di un sistema ABC.

Innanzitutto, a livello tecnico, non tutti i costi aziendali possono essere imputati ai prodotti secondo la logica basata sulle attività. Infatti, per i costi indiretti relativi ad attività generali di produzione (i costi del personale direttivo dello stabilimento, gli ammortamenti dei beni, le spese telefoniche, di illuminazione, di riscaldamento ecc.) è difficile individuare un collegamento con i prodotti come avviene per le

³¹ "...despite favourable context for the adoption and implementation of ABC and even though ABC exists since almost 20 years, survey have shown that the diffusion process of ABC has not been intense as it may have been expected" (Gosselin, 2007, p. 642).

attività produttive e di supporto. È opportuno quindi individuare una categoria definita “generale” in cui andranno a confluire tali costi (Porqueddu, 1995). Per tale motivo la definizione degli activity driver costituisce un passaggio che va affrontato con estrema attenzione, coniugando la ricerca di significatività dei valori con il perseguimento della semplicità operativa. “L’ABC è tanto più preciso quanto si accresce il livello di disaggregazione dei processi aziendali, ma proporzionalmente crescono i costi per poter implementare e gestire l’intero sistema” (Vitali, 1997, p.53).

L’introduzione dell’ABC in azienda pur avendo un elevato valore strategico-organizzativo, richiede ingenti investimenti, molto tempo e tante risorse in particolare nell’individuazione e definizione delle varie attività (Bubbio, 1993). A tal proposito, è opportuno richiamare due regole fondamentali: chiarire *lo scope* operativo dello strumento gestionale e le aree che si intendono coprire ed evitare l’iperdettaglio, orientando l’investimento laddove si rivela di fondamentale interesse, evitando un’implementazione complessiva che richiede tempi di esecuzione molto lunghi (Perone, 1995). Per le restanti unità organizzative, si potranno mantenere criteri di allocazione più semplici e di tipo tradizionale (Bartolini e Visani, 2004).

Inoltre, la disponibilità di un adeguato software risulta determinante per gestire molti parametri, ma ciò non significa che l’adozione dell’ABC sia preclusa alle aziende più piccole che non possono effettuare ingenti investimenti in Information

Technology, poiché essendo meno complesse, possono ottenere, almeno inizialmente, risultati soddisfacenti utilizzando strumenti semplici a partire da Excel (Macri, 1996).

Oltre alle difficoltà tecniche, subentrano anche problemi culturali e criticità di natura organizzativa di vario genere: alcuni coinvolgono i manutentori del sistema, altre gli utenti del medesimo. Questo ampio coinvolgimento organizzativo rende prioritaria la sponsorship del progetto da parte dei livelli gerarchici più alti in azienda, sia nelle fasi iniziali, sia nei momenti successivi. Come affermato da Garrison et al. (2008, p. 267), “Se l’ABC è considerata un’iniziativa contabile che non ha il pieno supporto dell’alta dirigenza, essa è destinata al fallimento”.

Sicuramente l’aspetto più critico e delicato è rappresentato dalle resistenze interne che nascono dal cambiamento culturale innovativo: il necessario monitoraggio delle attività svolte dagli operatori e dei tempi di svolgimento può infastidire il personale se non è consapevole dell’utilità dello strumento, perché può essere percepito come un’azione con finalità ispettive. In realtà, la collaborazione degli operatori è fondamentale per la buona riuscita del progetto (Bartolini e Visani, 2004).

L’ABC non può essere progettato e gestito dalla sola funzione amministrativa, anzi si richiede il coinvolgimento di tutte le unità organizzative e di numerosi attori in azienda. Si pone quindi anche un problema di comunicazione tra funzioni differenti: si richiede un’apertura a competenze trasversali e il superamento delle barriere interfunzionali. Questa sensibilità va costruita nel tempo e con appositi interventi

formativi (Bartolini e Visani, 2004). Mediante adeguati processi di formazione e di comunicazione all'interno dell'azienda sulle modalità di funzionamento e finalità del sistema, "i lavoratori si sentiranno coinvolti anche nella ricerca delle modalità più efficienti di svolgimento dei processi e collaboreranno alla raccolta dei dati e delle informazioni necessarie per alimentare il sistema informativo basato sulle attività" (Nicolò, 2004, p. 15).

Per gli addetti all'amministrazione e al controllo però l'implementazione dell'ABC rappresenta comunque un'innovazione. Eppure, tradizionalmente, in questa funzione aziendale si riscontra una bassa propensione al cambiamento, che potrebbe compromettere l'entusiasmo proprio di chi è maggiormente coinvolto nel progetto (Bartolini e Visani, 2004).

Un'altra criticità attiene alla soggettività insita in alcune rilevazioni necessarie in un sistema ABC che può dare origine a comportamenti opportunistici: i dati possono essere manipolati da parte degli utenti stessi³².

³² Ad esempio le informazioni sul tempo dedicato da ciascun operatore alle varie attività non sono sempre verificabili.

2.6.5. Alcune ricerche empiriche sul tasso di adozione dell'Activity Based

Costing

Queste criticità mosse dalla letteratura vengono confermate da alcune ricerche empiriche: in una indagine condotta da Gosselin (2007) in sette paesi emerge che la media di adozione dell'ABC si aggira intorno al 20% e si tratta di un valore molto basso (si veda la figura 2.13).

Figura 2.13 - Stadi di sviluppo dell'ABC in diversi paesi

| | <i>Canada</i> | <i>France</i> | <i>Germany</i> | <i>Italy</i> | <i>United Kingdom</i> | <i>United State</i> | <i>Japan</i> | <i>Total</i> |
|--------------------------|---------------|---------------|----------------|--------------|-----------------------|---------------------|---------------|---------------|
| Abandoned | 1 (4.3%) | 1 (2.7%) | 0 (0%) | 3 (15.8%) | 2 (3.8%) | 2 (4.4%) | 57 (69.5%) | 66 (22.7%) |
| Pilot ABCM | 8 (34.8%) | 4 (10.8%) | 10 (31.2%) | 7 (36.8%) | 8 (15.4%) | 10 (21.8%) | 9 (11.0%) | 56 (19.3%) |
| Use across units | 9 (39.1%) | 8 (21.6%) | 16 (50%) | 5 (26.3%) | 29 (55.8%) | 25 (54.4%) | 5 (6.1%) | 97 (33.3%) |
| Use in majority of units | 5 (21.7%) | 24 (64.9%) | 6 (18.8%) | 4 (21.1%) | 13 (25%) | 9 (19.6%) | 11 (13.4%) | 72 (24.7%) |
| Number of respondents | 23 | 37 | 32 | 19 | 52 | 46 | 82 | 291 |

Fonte - Cinquini L. (2017), *Cost Management*, Volume I , Giappichelli, Torino, p.240.

Da questa analisi si può evincere che in Giappone (69,5%) e in Italia (15,8%) si è avuto il più alto tasso di abbandono, mentre in Canada, Germania, Francia, Regno Unito e Stati Uniti esso è stato relativamente basso. Le organizzazioni, quindi, implementano l'ABC in modo diverso a seconda della nazione per differenti

possibili spiegazioni. In Nord America e nel Regno Unito l'ABC è più conosciuto in quanto è in questi paesi è stata pubblicata la maggior parte degli articoli relativi all'ABC. In nazioni come il Giappone, la Germania e l'Italia la diffusione dell'ABC potrebbe essere stata ritardata da ragioni storiche e culturali (Gosselin, 2007).

Cinquini et al. (1999) e Cinquini et al. (2008) hanno condotto due indagini a distanza di 10 anni su uno stesso campione di grandi e medie imprese italiane. Il primo questionario è stato inviato nel 1999 a 1194 imprese e le risposte utilizzabili furono l'11,6%: è emerso che il 10% delle aziende aveva già implementato ABC mentre il 47% degli intervistati ha affermato di non aver mai preso in considerazione l'ABC. La seconda indagine è avvenuta nel 2005, i cui risultati hanno dimostrato che dal 1999 al 2005 c'è stato un aumento nell'uso dell'ABC: il tasso di implementazione è salito al 17,9% e il 23,8% delle aziende ha dichiarato di considerare una sua implementazione.

Innes et al. (2000), confrontando le indagini da essi svolte negli anni Novanta nel Regno Unito, hanno analizzato le risposte dei *non-adopters* alla domanda "perché non è stato adottato l'ABC", suddividendole in tre categorie:

1. il rifiuto esplicito e consapevole dell'ABC è stato giustificato dalla sua complessità amministrativa e tecnica percepita, che per molti avrebbe provocato costi superiori rispetto ai benefici potenziali, in riferimento anche alle caratteristiche del proprio business;

2. nella fase di valutazione ciò che limitava l'adozione dell'ABC riguardava soprattutto disponibilità di risorse da dedicare all'implementazione, altre priorità, la formazione necessaria e la possibile resistenza al cambiamento;
3. chi ha affermato di non considerare affatto l'ABC ha dichiarato di avere un sistema di calcolo dei costi che funzionava in modo soddisfacente e una mancanza di interesse e supporto da parte del top management.

Queste risposte vengono confermate anche in Italia da Marasca e Silvi (2004) che, studiando la diffusione dell'ABC in un campione di 81 aziende situate nel Centro Italia, hanno evidenziato che il tasso di adozione era del 20%. L'ABC veniva utilizzato soprattutto per calcolare i costi del prodotto (58%) e per migliorare il processo di produzione (42%). Le criticità furono, invece, la resistenza dei dipendenti al cambiamento (70%), l'assenza di un sistema IT adeguato (62%) e la complessità tecnica (45%).

Molti autori, nell'analizzare il tasso di adozione e di successo/insuccesso dell'ABC, adottano un approccio contingente al fine di esaminare le possibili relazioni tra le caratteristiche delle aziende e i fattori di contesto: per esempio, la dimensione aziendale, la tecnologia produttiva, la differenziazione dei prodotti, il supporto del top management, il livello di complessità dell'attività aziendale o la strategia competitiva (Cinquini et al., 2011).

In primo luogo, emerge la relazione con la dimensione aziendale: in Italia, ad esempio, la maggioranza delle imprese sono piccole o medie al contrario

dell'America che è la patria delle grandi imprese. È più probabile che le imprese di maggiori dimensioni abbiano adottato l'ABC rispetto alle imprese più piccole perché tale sistema è più vantaggioso nelle imprese grandi che hanno un mix diversificato di prodotti o servizi e/o personale specializzato (Gosselin, 2007).

Un altro fattore contingente secondo Malmi (1999) è la complessità dei processi interni. Infatti, più complesso è il processo di produzione, più complesso e sofisticato deve essere il sistema di costi necessario per gestirlo. Al contrario, in contesti a complessità ridotta un accanimento nel voler applicare l'ABC potrebbe essere addirittura controproducente, in quanto la progettazione del sistema stesso probabilmente genererebbe costi maggiori dei vantaggi in termini di accuratezza e rilevanza delle nuove informazioni (Malmi, 1999).

Tra i fattori organizzativi, il supporto del top management è risultato essere uno dei fattori maggiormente correlati all'adozione dell'ABC, come dimostrato da Shields, (1995) e (Innes et al., 2000). Di contro, come prevedibile, tali autori constatano come la resistenza dei dipendenti sia associata negativamente all'adozione.

Un altro fattore che incide sul successo dell'ABC è l'atteggiamento degli utenti nei confronti dello strumento: se chi adotterà l'ABC stabilisce che esso non avrà successo, ciò potrebbe fornire una possibile spiegazione alla mancanza di entusiasmo per il sistema stesso, con conseguente diminuzione delle probabilità di successo” (Byrne et al. 2009, p. 40).

Il ruolo giocato da un eventuale consulente esterno, dotato di maggiore neutralità e oggettività rispetto al management interno, può essere interpretato come un valore aggiunto, con il rischio però che il personale dell'azienda possa sentirsi giudicato da tale figura (Bartolini e Visani, 2004).

Inoltre, per quel che riguarda l'ambiente esterno, i mutamenti che hanno influito sull'implementazione dell'ABC sono stati quelli dell'ambiente competitivo: in un ambiente molto competitivo, il bisogno di informazioni affidabili sui costi è stato citato dai proponenti dell'ABC come una delle forze che rendono necessario il passaggio alla nuova metodologia (Cooper & Kaplan, 1988).

In conclusione, prima di decidere se introdurre l'ABC in azienda occorre compiere un'attenta valutazione in termini di costi/benefici. Va, infatti, rilevato che se è vero che i benefici di questo sistema possono essere rilevanti per il miglioramento della gestione complessiva (migliore allocazione dei costi indiretti sui prodotti, evidenziazione delle inefficienze organizzative, ecc.). Tuttavia, è anche vero che i cambiamenti necessari, sia nelle competenze nella cultura del management sia negli strumenti di contabilità direzionale, potrebbero rivelarsi notevoli e troppo costosi, nonché richiedere tempi di realizzazione eccessivamente lunghi (Cascone, 2005).

Conseguentemente, si ritiene di fondamentale importanza comprendere le criticità tecniche ed organizzative riscontrabili nell'implementazione dell'ABC, affinché l'adozione di una visione per attività possa esprimere un rapporto costi/benefici largamente vantaggioso (Bartolini e Visani, 2004).

CAPITOLO 3

LE IMPRESE DI ALTA MODA: CARATTERISTICHE DISTINTIVE E RUOLO DEI SISTEMI DI COSTING

3.1 LA “MODA” E I SUOI LEGAMI CON IL LUSO

Il termine “moda” non ha un’interpretazione univoca. Deriva dal latino *modus*, con il significato di modo, foggia, maniera; ma anche da *mos*, con il significato di usanza, costume, abitudine, regola. La moda è “l’usanza che regola, secondo il particolare gusto del momento, e perciò in genere mutevole, passeggera, la maniera di vestire, di acconciarsi, di adornarsi, di comportarsi in società” (Dizionario enciclopedico italiano Treccani, 1970, p. 837).

Di solito, “un fenomeno è considerato di moda se, nell’istante in cui se ne parla, ha raggiunto un diffuso apprezzamento da parte di un certo pubblico in un determinato contesto che può essere geografico o di tipo socio-culturale” (Saviolo e Testa, 2000, p. 3).

Da quanto premesso si comprende come il prodotto moda presenti caratteristiche proprie e sia, dunque, di difficile collocazione all’interno dei tradizionali schemi economici e produttivi. Tra l’altro, non è neppure semplice definirlo, essendo “un bene che sta fra il necessario ed il superfluo, tra l’economia e la cultura”, perché da

un lato si tratta di una vera e propria opera d'arte, dall'altra di un prodotto che deve trovare un mercato di sbocco (Pistoiese, 1981, p. 259).

Il settore dell'alta moda è una delle più importanti aree di eccellenza del Made in Italy, e il suo peso nell'economia italiana è pari a quello di pochi altri settori produttivi.

Nelle imprese di alta moda è necessaria la compresenza di una doppia anima per la sopravvivenza stessa del settore: una emozionale, costituita da stilisti e creativi, e una razionale, rappresentata dai manager chiamati ad affiancare l'attività dei primi con attenzione alle problematiche di governance (Bucci, 1992). In altre parole, da un lato, i prodotti realizzati devono essere di moda, se non di alta moda, ovvero devono racchiudere un'elevata qualità ed un alto livello stilistico ed innovativo; dall'altro, è indispensabile che l'azienda rispetti le regole base per una gestione aziendale efficace ed efficiente (Terzani, 2007).

La fascia costituita dai prodotti dell'alta moda è caratterizzata da prodotti unici ad elevatissimo contenuto stilistico, che non vengono acquistati per la loro effettiva utilità, ma per le sensazioni che suscitano e per il senso di appartenenza che ingenerano in coloro che li indossano.

L'alta moda può essere a sua volta scomposta in due distinti segmenti di mercato: *couture e prêt-à-porter*. La prima ha origine francese e sta ad indicare un'attività artigianale nella quale lo stilista-sarto realizza personalmente e su misura l'abito per il cliente. Nel corso del tempo tale produzione si è fatta sempre più rara,

caratterizzata da capi che costituiscono delle vere e proprie opere d'arte. Il *prêt-à-porter*, invece, nasce in Italia negli anni Settanta dall'unione tra il mondo degli stilisti e il modo dell'industria. Come affermato da Corbellini e Saviolo (2004, p. 15), il *prêt-à-porter* “È una moda pronta per il giorno e il tempo libero confezionata in serie ma realizzata con i migliori tessuti e lavorazioni artigiane”. Milano è la sua capitale con case di moda come Armani, Fendi, Versace e marchi industriali come Prada e Hugo Boss; in questo ambito, contano moltissimo il brand e l'immagine della griffe, per il cui sostenimento vengono spesso affrontate ingenti spese in comunicazione. I clienti di tale segmento sono benestanti, appassionati e amanti della moda (Terzani, 2007).

Inoltre, è importante sottolineare che l'alta moda rientra nel settore del lusso, caratterizzato da beni dotati di unicità, esclusività ed eccellenza. Il concetto di lusso può assumere molti significati in funzione di chi lo utilizza e del contesto in cui il termine è utilizzato. Dal punto di vista etimologico deriva dal latino *luxus*, che metaforicamente significa “abbondanza di cose deliziose”, ma si accosta anche al termine greco *lox-os*, che significa “crescere eccessivamente” (Corbellini e Saviolo, 2004).

Volendo definire un *luxury good* si possono elencare alcune caratteristiche fondamentali che lo differenziano (Terzani, 2007, p.14):

- *qualità eccezionale*: le materie prime utilizzate devono essere le migliori esistenti sul mercato, le lavorazioni perfette e le competenze tecniche

assolute. Inoltre l'eccezionalità produttiva deriva, per lo più da un'elevata artigianalità e manualità;

- *distribuzione selettiva*: solitamente ci si affida a boutique monomarca o corner specializzati all'interno di grandi magazzini. Solo così, infatti, le firme del lusso sono sicure di garantire alla loro clientela un servizio speciale e personalizzato. I punti vendita quindi sono contraddistinti da un'alta qualità e professionalità del personale;
- *sogno*: si accresce nell'acquirente la percezione di un prodotto da sogno perché dietro a un marchio di lusso c'è spesso la leggenda di un mitico creatore, processi produttivi misteriosi, formule segrete, leggende che creano un'aura di mistero e di rispetto;
- *comunicazione d'élite*: i prodotti di lusso sono di solito caratterizzati da una politica di marketing abbastanza circoscritta. La comunicazione è, infatti, spesso molto selettiva, proprio per evitare un'eccessiva diffusione e diluizione della marca a discapito del suo carattere di lusso e di esclusività;
- *alta notorietà*: attraverso la riconoscibilità del brand le imprese saranno in grado di assicurarsi un premium price nei confronti dei concorrenti, pur essendo inevitabilmente costosi per la qualità delle materie utilizzate;
- *prezzo elevato*: il prezzo pone un limite all'accessibilità del prodotto, rendendolo ancora più esclusivo. Spesso il prezzo di un oggetto di lusso ha

una giustificazione psicologica, per cui, il valore attribuito al bene è quello percepito dal potenziale acquirente.

In Italia il talento nell'accostare e combinare stili, materiali e sapori diversi con armonia e senza mai cadere nell'eccesso o nella stravaganza ha origini antiche. "Questo secolare talento progettuale e creativo si è incanalato negli anni Settanta nella moda, che è diventata l'immagine del Made in Italy nel mondo. Il Made in Italy non è solo moda, ma è la moda a fare da bandiera" (Corbellini e Saviolo, 2004 p.6). Il Made in Italy è un brand che si colloca nelle prime posizioni a livello mondiale ed è associato a valori positivi quali creatività, estetica, qualità e ricercatezza. Divenuto ormai sinonimo di "saper fare bene", è un valore aggiunto per il nostro sistema produttivo: un patrimonio di enorme valore che è stato ereditato nel tempo (Gregori, 2016).

Le sensazioni e gli effetti percettivi generati dall'indicazione della provenienza di un prodotto sono meglio noti con il nome di *country origin effect* (Coo). Questo si identifica con l'insieme di esperienze, conoscenze e stereotipi formati nel tempo riferiti al Paese di provenienza del prodotto e, più precisamente, alla relativa industria manifatturiera (Bertoli e Resciniti, 2013).

3.1.1 La stagionalità e il ciclo di vita dei prodotti moda

Le caratteristiche tipiche del settore moda sono la temporaneità e la brevità. Le mode sono per loro natura passeggere, destinate a rinnovarsi nel corso di una stagione. La stagionalità è quel coefficiente che misura, in alcuni periodi dell'anno, la maggiore concentrazione (o minore concentrazione: "destagionalità") delle vendite e degli incassi. Normalmente, in queste realtà economiche i principali fenomeni stagionali si riscontrano in due periodi dell'anno che danno luogo a due distinte stagioni della moda con le rispettive collezioni: primavera/estate (PE) e autunno/inverno (AI)³³ (Petterello, 2022).

La stagionalità costituisce uno dei fattori fondamentali di successo del prodotto moda. Infatti, il continuo cambiamento di anno in anno, di stagione in stagione, offre sempre una platea di potenziali clienti, traducendosi in un vantaggio competitivo per i nuovi entranti sul mercato (Terzani, 2007). Terzani (2007, p. 7) spiega che "tutti possono, in teoria, concorrere a dettare una nuova moda e, quindi, a giocare un ruolo di primo piano nelle collezioni di quella stagione".

Il prodotto della moda costituisce, quindi, un elemento di differenziazione solo nei primi stadi del suo ciclo di vita. Quando raggiunge il suo apice di successo comincia già a celare i primi sintomi del suo declino: nel momento in cui tutti possono disporre, cessa necessariamente di essere alla moda, perché ha ormai perso le

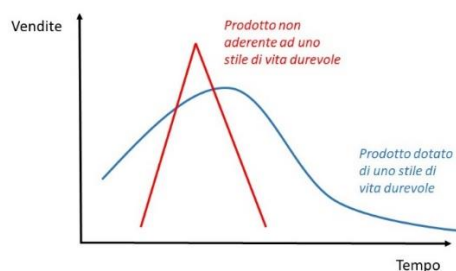
³³ Il concetto delle collezioni verrà spiegato di seguito.

caratteristiche di originalità, creatività e unicità che lo devono contraddistinguere (Terzani, 2007).

Per quanto riguarda il ciclo di vita dei singoli prodotti di moda, si possono individuare aziende leader che dettano i canoni stilistici delle nuove mode ed altre che, invece, si adeguano alle tendenze del momento (Alberini, 1988). Per questo motivo, le aziende di maggior successo sono quelle che riescono a dare ai propri prodotti uno stile riconoscibile e duraturo, creando così una moda propria capace di resistere più a lungo ai cambiamenti che avvengono quasi ogni giorno.

Come mostra la figura 3.1, si possono individuare prodotti dotati di uno stile di vita durevole che presentano un ciclo di vita tradizionale, contraddistinto dal progressivo susseguirsi delle fasi di introduzione, sviluppo, maturità e declino, e prodotti, invece, che, appena introdotti, registrano un immediato picco di vendite e sono destinati, poi, ad esaurirsi in breve tempo (Scannerini, 2000).

Figura 3.1 - *La durata del ciclo di vita dei diversi prodotti moda*



Fonte - Scannerini A.L. (2000), *Le strategie di diversificazione nelle imprese di alta moda*, Dami, Pistoia, p.21.

Il ciclo di vita dei prodotti è strettamente legato all'elevata stagionalità che caratterizza tutta la gestione, dalla produzione alla vendita. Da un lato, infatti, il sistema delle collezioni detta un ritmo del tutto particolare, determinando un rinnovamento molto forte dell'offerta di prodotto; dall'altro, le stesse vendite si stanno sempre più polarizzando in specifici momenti dell'anno (Terzani, 2007).

Per quanto riguarda quest'ultimo argomento, i prodotti moda devono essere acquistati e indossati all'inizio della stagione: più lungo è il tempo, più le idee e i modelli subiranno un graduale processo di imitazione da parte dei concorrenti, togliendo loro la naturale originalità.

Tra l'altro, di fronte al continuo rinnovamento dei modelli (si calcola che il loro ciclo di vita sia al massimo di tre anni), è essenziale che le consegne dei prodotti delle nuove collezioni siano rapide per consentire una tempestiva esposizione nelle vetrine dei negozi interessati. Il ritardo, anche solo di quindici giorni, sui competitor più o meno "aggressivi" può essere fatale per il successo della stagione (Terzani, 2007). Terzani (2007) evidenzia che l'altro momento importante per l'acquisto del prodotto moda è alla fine della stagione, in cui la moda si è sufficientemente diffusa, per cui i prodotti sono messi in vendita a prezzi scontati e accessibili a una platea ben più ampia di clienti. In questo caso l'acquisto è motivato non dalla novità ma dalla voglia di indossare capi firmati a cifre relativamente modeste.

3.1.2 Peculiarità del settore di alta moda

Gli aspetti fondamentali delle imprese di alta moda che rendono particolare tale settore rispetto ad altri ambiti sono (Terzani, 2007):

- la struttura a filiera;
- la subfornitura;
- le collezioni;
- il canale di vendita diretto.

3.1.2.1 La struttura a filiera

La filiera è frutto di una serie di fasi, che vanno dalla scelta e dall'impiego delle materie prime all'individuazione dei mercati di sbocco. Si passa dalle fasi a monte del ciclo produttivo, dove cioè si realizzano i semilavorati, a quelle a valle che distribuiscono e commercializzano i prodotti finiti. La filiera della moda è complessa e articolata e non comprende solo gli ulteriori passaggi del processo di produzione, trasformazione e distribuzione, ma anche il coordinamento di queste fasi (Terzani, 2007).

Spesso con il sistema moda ci riferiamo al solo prodotto finito in modo errato, infatti “un abito è molto più dello sforzo creativo di uno stilista” (Saviolo e Testa, 2000, p. 40). Come sottolineano Saviolo e Testa (2000), il risultato dell'utilizzo di fibre innovative tessute con macchinari specializzati, nelle forme che il sistema moda propone attraverso fiere e operatori specializzati, oltre al ruolo fondamentale della

distribuzione che seleziona l'offerta a monte e dell'occhio critico della stampa specializzata.

Le due principali macrofiliera del sistema moda sono quella del tessile-abbigliamento e quella della pelle-calzature-accessori; la più importante in termini di volumi d'affari e sviluppo industriale è la prima.

La filiera del tessile-abbigliamento è articolata in quattro segmenti in ordine temporale (Saviolo e Testa, 2000):

1. il settore delle fibre: le fibre sono le più piccole componenti di un tessuto, con la loro struttura conferiscono elasticità, resistenza e flessibilità. Le fibre possono essere naturali (animali e vegetali) o chimiche ottenute in laboratorio, attraverso notevoli sforzi innovativi. Inoltre si assiste a un'elevata concentrazione a livello concorrenziale, per la presenza di un ristretto numero di produttori di fibre;
2. il settore tessile: in questo settore le fibre vengono trasformate in filati e tessuti; in base alla tipologia della fibra si possono distinguere il ciclo laniero, cotoniero, serico, dei non tessuti e dei tessuti misti. Invece in base alla diversa fase di lavorazione si può distinguere tra filatura, tessitura e nobilitazione³⁴;

³⁴ La filatura è il processo che, partendo dalla materia prima, arriva alla produzione del filato da impiegare nelle lavorazioni successive; la tessitura è una serie di operazioni (artigianali o industriali) per produrre la formazione dell'intreccio di una serie di fili paralleli (ordito) con un filo continuo (trama) secondo un tipo di armatura prestabilita e vengono eseguite per mezzo di telai (a mano o meccanici). Infine la nobilitazione tessile è trasversale a tutta la filiera produttiva (finissaggio,

3. il settore dell'abbigliamento: si caratterizza per le fasi del taglio, confezione, stiro, operazioni di controllo e imbustaggio del capo finito; è uno dei settori delle imprese d'alta moda in cui si sviluppa la creatività degli stilisti, rappresentando così l'anello con più valore aggiunto;
4. il settore della distribuzione: è una scelta estremamente importante per le imprese di alta moda che devono suscitare un interesse senza paragoni per il cliente; tale segmento verrà analizzato più nel dettaglio nel prosieguo.

3.1.2.2 La subfornitura

Nella subfornitura le aziende dell'alta moda si avvalgono delle produzioni e lavorazioni per conto terzi. In questo settore la subfornitura ha un peso sostanziale per il successo delle imprese (Camuffo e Comacchio, 1990).

Esistono due tipologie di subfornitura: la subfornitura di capacità per far fronte alla produzione di grandi quantità di capi, per lo più omogenei; la subfornitura di specialità per ottenere prodotti che per qualità e caratteristiche intrinseche l'impresa sarebbe incapace di realizzare perché richiedono una manodopera particolarmente qualificata (Cuffaro, 1998).

stampa, tintura) e riguarda indistintamente il tessuto e il prodotto finito come il filato e la fibra (Terzani, 2008).

La subfornitura rappresenta un fattore critico di successo per le imprese del settore, in quanto si assicurano produzioni di alta qualità a costi complessivamente ridotti e un'alta flessibilità. Ma può comportare alcuni svantaggi: avere un legame troppo stretto con i contoterzisti può generare una dipendenza molto accentuata, quindi è opportuno esternalizzare a più subfornitori, ponendoli in competizione tra loro. Inoltre, una altra problematica è legata alla qualità dei prodotti realizzati: In molti casi possono presentarsi difetti di lavorazione e, pertanto, l'impresa dovrebbe mantenere al proprio interno il controllo di qualità, in modo da verificare che i prodotti ricevuti siano uniformi a tutti i requisiti richiesti (Terzani, 2007).

3.1.2.3 Le collezioni

La collezione della moda equivale, essenzialmente, al concetto di linea di prodotto nella maggior parte delle imprese. La collezione, infatti, è composta da un insieme di capi pensati per una stagione specifica, tenendo conto della diversità, dei cambiamenti e dei diversi utilizzi del prodotto (Varacca Capello, 1993).

Come sopraccennato, nel settore della moda, le collezioni sono fortemente influenzate dalla stagionalità. La moda ruota attorno a due stagioni principali in un anno: autunno- inverno (A/I) e primavera-estate (P/E). Per ogni stagione, quindi, è necessario presentare una nuova collezione, composta in parte da prodotti rinnovati (fashion) e prodotti continuativi (basic), secondo proporzioni diverse a seconda della categoria in cui si colloca l'azienda (Terzani, 2007).

Quindi, la collezione può essere identificata tracciando l'intersezione tra la stagione e la linea di prodotto (si veda figura 3.2).

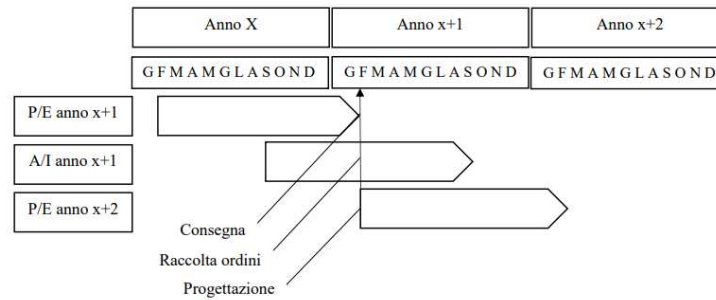
Figura 3.2 - *L'identificazione della collezione*

| | | LINEA DI PRODOTTO | |
|----------|-----|-------------------|--------------|
| | | UOMO | DONNA |
| STAGIONE | P/E | COLLEZIONE A | COLLEZIONE B |
| | A/I | COLLEZIONE C | COLLEZIONE D |

Fonte – Terzani S. (2007), *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, FrancoAngeli, Milano, p.33.

La collezione primavera/estate va da febbraio a gennaio dell'anno successivo, mentre la collezione autunno/inverno copre il periodo che va da settembre ad agosto successivo. Per questo motivo l'azienda di moda lavora simultaneamente a tre collezioni: una da consegnare, una di cui vanno raccolti gli ordini e una da progettare (si veda la figura 3.3).

Figura 3.3 - Attività e timing di un'azienda della moda



Fonte – Terzani S. (2006), *Problematiche gestionali e di controllo nelle imprese dell'alta moda*, *Quaderni di Dottorato*, n.12, Il Prato, Firenze, p.3.

Terzani (2007), scendendo più in profondità, spiega che in ogni momento convivono tre collezioni:

- la collezione “P/E” dell’anno “x+1” interessa, in genere, il periodo che va da febbraio dell’anno “x” a gennaio dell’anno “x+1”;
- la collezione “A/I” dell’anno “x+1” va da settembre dell’anno x ad agosto dell’anno “x+1”;
- infine, la successiva collezione “P/E” va da febbraio dell’anno “x+1” a gennaio dell’anno “x+2”.

Si può intuire come il processo di progettazione e sviluppo delle collezioni si svolge con ritmi frenetici, in quanto i tempi di presentazione delle collezioni non possono essere rinviati.

Le fasi rilevanti di cui l’azienda deve essere a conoscenza sono (Terzani, 2007):

1. la definizione delle linee guida della collezione;

2. definizione del piano di collezione;
3. sviluppo esecutivo della collezione.

La prima fase consiste nel definire le caratteristiche generali della collezione in fase di pianificazione, che non può prescindere da un'analisi delle vendite della stagione precedente. Si avvale, inoltre, di conoscenze ed esperienze nel campo del marketing, per avere un'esatta sensazione sui bisogni, sulle aspettative e sulla soddisfazione dei clienti finali.

Il secondo stadio entra più nel dettaglio, riguarda infatti la pianificazione e programmazione della collezione, specificando la qualità e la quantità dell'offerta della collezione, in base alla diversa occasione d'uso e all'innovazione stilistica.

Infine, lo sviluppo esecutivo, è una fase operativa che concerne la realizzazione della linea di prodotti: si creano i primi prototipi e si prepara il campionario per la rete di vendita e per presentarlo al commerciale.

Uno degli aspetti più significativi delle aziende del sistema moda e che svolge un ruolo determinante nella definizione del modello di programmazione controllo è rappresentato proprio dalle caratteristiche del ciclo operativo. Il modello tradizionale per le aziende del fashion e in particolare quelle che appartengono al segmento di alta moda segue la logica del programmato (figura 3.4).

Figura 3.4 - La logica del programmato nelle aziende del fashion



Fonte – Bubbio A., Cacciamani S., Rubello U., Solbiati M. (2009), *Controllo di gestione nelle imprese del fashion. Strumenti per indirizzare e monitorare le performance aziendali*, Ipsoa, Milano, p.67.

In termini pratici questo significa che la maggior parte delle vendite sono legate ad ordini acquisiti attraverso la presentazione di un campionario, prima, pertanto, che abbia inizio gran parte dell'attività di produzione; l'attività di produzione, a sua volta, ha come obiettivo, quasi esclusivamente, la realizzazione di prodotti già previsti negli ordini di acquisto (Bubbio et al., 2009).

Come spiega chiaramente Bubbio (2009), dopo la fase iniziale di ricerca, conclusa con la realizzazione dei prototipi e delle relative schede tecniche, vengono selezionati i modelli e si procede alla realizzazione dei campionari, da mettere a disposizione della forza vendita per la raccolta degli ordini, ed alla presentazione della collezione. Già prima della conclusione della campagna vendite ha inizio l'approvvigionamento di materie prime e accessori e l'avvio della produzione. Il processo si conclude, una volta rientrati capi ed effettuati controlli di qualità, con la consegna dei prodotti finiti a rivenditori finali e la successiva gestione delle "code"

della stagione in termini, prevalentemente, di riassortimenti, cambi merce e resi. Tale logica del programmato dovrebbe contribuire a ridurre al minimo le rimanenze di materie prime e, soprattutto dei prodotti finiti, non più collocabili sul mercato nelle stagioni successive (se non su canali alternativi quali outlet o stocchisti). “Prevede tempi molto lunghi tra il momento della raccolta degli ordini e la consegna dei prodotti al punto vendita (lead time di 4-5 mesi circa) ed evidentemente ancora più lunghi tra il momento della realizzazione delle collezioni e la disponibilità delle stesse sul mercato finale (time to market di 9-10 mesi circa)” (Bubbio et al., 2009, p.69).

3.1.2.4 Il canale di vendita diretto

Nell’acquisto di un capo molto costoso, deve essere coinvolta specialmente la sfera emozionale del cliente, per cui l’identità del marchio e le caratteristiche del punto vendita devono coincidere necessariamente (Modina, 2004, p.52).

Questa motivazione porta molte aziende a scegliere canali di vendita diretta, che permettono di contattare i propri clienti, di valutarne il grado di soddisfazione e rilevare le tendenze e attitudini del mercato. Quindi, lo sviluppo di tale canale rappresenta una fonte di vantaggio competitivo per tutte le imprese, ma soprattutto per quella di alta moda, diventando uno strumento di immagine e di controllo di mercato (Giacomoni, 1984).

Chiaramente vi sono delle difficoltà da affrontare per implementare una rete retail, in quanto richiede una complessità gestionale e un aumento della rigidità della struttura dei costi e del rischio di impresa. Innanzitutto, i punti vendita sono delle vere e proprie aziende, che devono identificarsi con il gusto della casa madre ed essere riconoscibili dal cliente. Inoltre si localizzano in aree con normative e culture totalmente differenti (Terzani, 2007). In aggiunta, tale investimento porta con sé un aumento dei costi fissi (affitti, ammortamenti e personale) e per sostenerli è necessario valutare attentamente le performance dei singoli punti vendita (Sacerdote, 2007).

Un'altra importante peculiarità che caratterizza le aziende dell'alta moda è che vengono spesso gestite secondo logiche familiari. Le imprese familiari sono caratterizzate da un'elevata flessibilità del sistema ed una forte capacità creativa e produttiva legata alla figura dell'imprenditore, onnipresente all'interno dell'impresa (Del Bene, 2005).

Quello che emerge da alcune analisi fatte da Terzani svolte sul caso Ferragamo è che “la scelta di mantenere le leve decisionali accentrate nelle mani della famiglia risponde alla volontà di salvaguardare lo stile e il gusto alla base del successo del marchio” (Terzani, 2007, p.198). Questo gruppo, infatti, pur essendo complesso, presenta una coincidenza quasi perfetta tra proprietà e processi gestionali. Ciò significa che i proprietari, spesso, sono anche i manager e hanno un controllo

personale diretto sulle attività dell'azienda, eliminando la necessità di giustificare le decisioni prese.

Accanto a tali vantaggi, ci sono però alcune criticità legate alle imprese familiari: lo scarso ricorso alla delega, la ridotta formalizzazione dei ruoli del personale, le dimensioni aziendali modeste e le disponibilità finanziarie limitate.

Nel modello familiare, tutto o quasi tutto il potere decisionale è concentrato al vertice, che di fatto ospita l'imprenditore e la sua famiglia. Ciò crea un'implicita barriera all'ingresso per i manager esterni, anche se altamente formati e con esperienze maturate in altre aziende e in altri settori, il che rappresenta per queste aziende un forte limite (Terzani, 2007).

3.2 IL RUOLO DELLA CONTABILITÀ ANALITICA DEI COSTI NELLE IMPRESE DEL FASHION

Le imprese del sistema moda hanno in passato avvertito in misura minore l'esigenza di dotarsi di strumenti a supporto delle decisioni aziendali avendo rappresentato a lungo una realtà privilegiata e caratterizzata da margini molto elevati. Solo recentemente, complice anche un periodo di crisi del comparto, si è iniziato a considerare il controllo di gestione come strumento necessario per la gestione dell'impresa (Bubbio et al., 2009).

Come tutte le aziende, anche le aziende di alta moda richiedono appropriati strumenti di programmazione e controllo di gestione che consentono di gestire con

attenzione le procedure aziendali e di comprendere accuratamente l'origine degli scostamenti tra ciò che viene programmato e ciò che viene realizzato. Oltre a sostenere i momenti strettamente decisionali per poter agire in maniera razionale e consapevole (Cavazzoni, 2004).

Tra gli strumenti di programmazione e controllo che sono stati ampiamente descritti nei capitoli precedenti, si analizza in particolare la contabilità analitica che insieme al budget, all'analisi degli scostamenti e in maniera limitata alla contabilità generale, costituisce la struttura tecnico-contabile dei sistemi di programmazione e controllo. In particolare, la contabilità analitica consente di raccogliere ed elaborare informazioni di tipo quantitativo-monetario di supporto alle decisioni del management (Marchi et al., 2018). Inizialmente era intesa come semplice contabilità di stabilimento, destinata ad individuare il costo di prodotto, escludendo i costi aggiuntivi relativi alle fasi che vanno dalla produzione al collocamento sul mercato. Oggi, in una accezione più ampia, ad essere interessato è l'intero sistema di rilevazione dei costi, dalla produzione alla vendita, con lo scopo di misurare il costo complessivo di prodotto (Terzani, 2007). Tale processo risulta oggi indispensabile per qualsiasi tipo di impresa, anche per quelle dell'alta moda.

3.2.1 Gli oggetti di costo rilevanti nelle imprese di alta moda

Nel processo di costruzione di un sistema di contabilità analitica il primo passo consiste nel circoscrivere l'oggetto di costo, ovvero, l'entità a cui assegnare, con idonee tecniche di calcolo, la quota parte dei costi complessivamente sostenuti dall'azienda. Non è possibile sviluppare considerazioni valide per tutte le aziende, come già accennato; la scelta degli oggetti di calcolo è condizionata dai fabbisogni informativi specifici di ogni realtà. È importante stabilire fino a che livello di dettaglio deve essere spinto il database direzionale (Bubbio et al., 2009).

Per una corretta determinazione dell'oggetto di costo non si può prescindere dal considerare due dimensioni di analisi: quella spaziale (ampiezza e complessità) e quella temporale (limiti di tempo e durata)³⁵.

Nelle aziende dell'alta moda, l'oggetto di costo nella sua accezione spaziale, può coincidere con i seguenti elementi (Terzani, 2007):

- singolo prodotto (capo di abbigliamento, accessorio, calzatura);
- singola collezione;
- gruppo di collezioni;
- unità di business (SBU);
- brand;
- azienda.

³⁵ Per maggiori approfondimenti si rimanda a Cavazzoni G. (2004), *Il sistema del controllo di gestione. Strumenti per le decisioni operative aziendali*, Torino, Giappichelli.

Terzani (2007) spiega che, per quanto riguarda, invece, la dimensione temporale, è necessario stabilire un'unità di riferimento che indichi la frequenza con la quale vengono calcolate le configurazioni di costo. Di solito, vengono assunte due unità temporali, una di base (ad esempio il mese), e l'altra composta da un suo multiplo (ad esempio il trimestre o l'anno). Per le imprese del settore, una buona unità temporale di riferimento è senz'altro la stagione (primavera/estate e autunno/inverno), in quanto rappresenta un ciclo economico ben definito ed indipendente dagli andamenti di altri periodi dell'anno.

Per quanto riguarda poi la distinzione tra diverse tipologie di costi, è opportuno accennare alla differenza tra costi diretti e indiretti nelle aziende dell'alta moda. Come già ampiamente descritto nel secondo capitolo, i costi diretti possono essere attribuiti in modo oggettivo oppure sono relativi a fattori produttivi che vengono utilizzati solo da uno specifico oggetto di costo. Al contrario, i costi indiretti si correlano a fattori produttivi impiegati contemporaneamente da più oggetti di costo e per i quali non è possibile misurarne la quantità specifica impiegata (Cinquini, 2003).

Nell'ambito dell'alta moda, come negli altri settori, l'incidenza dei costi indiretti diminuisce con l'ampliarsi dell'oggetto di costo. Come mostrato dalla figura 3.5, possono essere individuati costi diretti e indiretti sulla base, come già evidenziato, del singolo prodotto, della singola collezione, dell'insieme di più collezioni, dell'unità di business (SBU), del brand e dell'intera azienda.

Figura 3.5 - *Oggetti di costo ed incidenza dei costi diretti ed indiretti nelle imprese di alta moda*



Fonte – Terzani S. (2008), *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, FrancoAngeli, Milano, p.85.

Come si può notare dalla figura, molteplici possono essere gli oggetti di costo intermedi tra la singola collezione e l'intera azienda. Il primo è senz'altro l'insieme delle collezioni riferibili alla stessa stagione (primavera/estate e autunno/inverno). In questo caso, solo una parte dei costi complessivi può essere considerata diretta, essendo impossibile attribuire, per intero, i costi aziendali ad una stagione. Non tutti i modelli relativi ad una collezione, infatti, cessano di essere venduti con una conclusione della stagione, in quanto possono avere un mercato di sbocco anche in quelle successive.

Un altro oggetto di costi intermedio è costituito dall'insieme delle collezioni riferibili ad una linea di prodotto. Ad esempio, possono essere considerati in un solo raggruppamento tutti i costi riguardanti l'abbigliamento, le calzature, gli accessori, ecc.

Alcune volte, la costituzione di distinte società che si occupano della realizzazione dei diversi prodotti porta a semplificare l'allocazione di tali costi, anche se alcuni problemi permangono. Tali problemi, avranno un impatto diverso a seconda che il procedimento di calcolo venga effettuato a livello di singola azienda, o, come più spesso accade, a livello unico di capogruppo, stante che solo in quest'ultimo caso esiste una funzione di controllo di gestione articolata e strutturata.

Infine, per le imprese che detengono più marchi, il centro di costi intermedio potrebbe essere riferito all'insieme di prodotti, anche molto eterogenei, venduti con lo stesso brand. Anche in questa ipotesi le difficoltà di assegnazione dei costi possono risultare notevoli, in particolare, nel caso in cui l'impresa possieda più brand relativi all'abbigliamento, è possibile che si abbiano delle sovrapposizioni e che alcuni costi, come quelli relativi ai tessuti o agli accessori, siano in parte indiretti, per cui occorrerà procedere ad ulteriori ripartizioni (Terzani, 2007).

3.2.2 I costi rilevanti nelle imprese di alta moda

3.2.2.1 I costi di collezione

Il processo che porta alla nascita e allo sviluppo delle collezioni è complesso, articolato e, allo stesso tempo, cruciale per il successo dell'azienda. Risulta fondamentale, soffermarsi su tale procedimento, e cercare di monitorarne i relativi costi (Giunta, 2002).

La descrizione delle collezioni è stata trattata nel paragrafo 3.1.2.3 di questo capitolo; in questa sede vengono analizzati in particolare i costi generati nella catena del valore della collezione. Tale catena può essere distinta in (Terzani, 2007):

- ideazione stilistica degli articoli: in tale fase si definiscono i principali contenuti stilistici della collezione, tramite bozzetti, combinando le esigenze degli stilisti con quelle di mercato;
- realizzazione ed esame dei prototipi: in cui si ricorre a una distinta base molto semplificata su cui vengono calcolati anche i costi di produzione;
- realizzazione del campionario e produzione degli articoli: tale fase è incentrata sulla preparazione e individuazione di un listino provvisorio, tramite riunioni con la forza vendita e il team di sviluppo;
- promozione del campionario: consiste nel lanciare e presentare le collezioni con un listino prezzi definitivo mediante sfilate e show room;
- gestione del magazzino campioni: avviene in contemporanea alla fase precedente ed è caratterizzata da una continua movimentazione e spedizione dei campioni;
- consegna degli articoli: in questa fase svolgono un ruolo fondamentale i servizi di logistica e il personale addetto alla consegna.

L'articolazione e complessità del processo evidenzia la presenza di costi differenti tra loro. I costi direttamente imputabili ai prodotti sono i costi per il personale interno impiegato nelle fasi di sviluppo della collezione, i costi per i professionisti

e le lavorazioni esterne, i costi per materie prime e materiali impiegati nella sola fase di campionatura e quelli impiegati nella sola fase di produzione, e i costi relativi ad ammortamenti e locazione dei macchinari e gli immobili adibiti esclusivamente alla realizzazione delle varie fasi del processo di sviluppo della collezione (Bonacchi, 2006).

A proposito invece dei costi indiretti è necessario individuare alcuni coefficienti che permettono di ripartire il consumo di risorse tra le diverse attività. Ad esempio, per quanto riguarda il costo del personale interno impiegato in più fasi produttive, è possibile utilizzare, come base di riparto, le ore di manodopera nell'ambito delle singole attività. Relativamente ai costi degli impianti tecnici è possibile utilizzare i giorni di utilizzo della macchina oppure le ore di manodopera diretta legate alle singole attività. Infine, quando si tratta di costi per i locali comuni, la base di riparto delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione è, solitamente, la superficie, in metri quadrati, per la realizzazione della specifica attività (Terzani, 2007).

3.2.2.2 I costi di comunicazione

I processi comunicativi svolgono un ruolo fondamentale nell'economia delle imprese. Oggi l'attenzione è sempre meno focalizzata sulla produzione è sempre più centrata sui clienti, sui consumatori finali³⁶. In un contesto competitivo in cui la

³⁶ "Consumers leads than reacting to sales calls" (Kaplan e Norton, 2004, p. 105).

maggior parte delle aziende raggiunge buoni livelli di efficienza produttiva, è ovvio che, la sfida si gioca sulle politiche di marketing e sulla capacità di attrarre l'attenzione dei clienti devi saperne interpretare al meglio le esigenze (Kotler, 1999).

Nelle imprese della moda e del lusso l'attenzione a questi aspetti è ancora più forte: una buona comunicazione aziendale è fondamentale per la creazione e il mantenimento dell'immagine del brand, dove, per immagine, si deve intendere l'insieme vasto di relazioni che l'impresa instaura, al suo interno e all'esterno (Terzani, 2006).

I costi maggiormente rilevanti in ambito comunicativo sono quelli relativi alla comunicazione commerciale, essendo anche più evidenti ed espliciti. Tra i principali mezzi utilizzati nei processi comunicativi, troviamo: la pubblicità a mezzo stampa sui quotidiani e riviste di settore, la cartellonistica e le affissioni, gli spot su frequenze radio, canali televisivi, cinema e pagine web, sfilate ed eventi negli show room, cataloghi e monografie aziendali, il *visual merchandising* e il *celebrity dressing*³⁷ (Terzani, 2007).

Tali costi di comunicazione sono per lo più fissi, ovvero indipendenti dal volume di produzione, infatti sono definiti anche discrezionali³⁸. Talvolta, possono essere

³⁷ Il *visual merchandising* riguarda l'allestimento delle vetrine e dei punti vendita, mentre il *celebrity dressing* è l'attività di vestire personaggi famosi, o arredare i contesti in cui si muovono, in modo da associare l'immagine del brand a testimonial conosciuti (Terzani, 2007).

³⁸ Per i costi discrezionali si rimanda al capitolo 2, paragrafo 2.2.4.

considerati anche diretti soprattutto quando sono legati al lancio di un nuovo prodotto o di una nuova linea, mentre se sono legati ad una campagna pubblicitaria che reclamizza solo il marchio vengono ritenuti fissi (Miolo Vitali, 2006).

Nello specifico, anche se tali investimenti sono fondamentali per il successo delle imprese dell'alta moda, non è semplice capire se determinati spot o eventi generano un ritorno in termini di maggiori vendite (Terzani, 2007).

3.2.2.3 I costi di varietà

I costi di varietà sono di notevole importanza per le imprese dell'alta moda per garantire il carattere di novità e riconoscibilità necessario per avere successo sul mercato.

Con riferimento a ciascuna collezione si possono identificare tre determinanti della varietà (Terzani, 2006):

- l'ampiezza, che include modelli, taglie e colori;
- l'innovazione, che si traduce in nuovi prodotti e nuove lavorazioni rispetto sia agli anni precedenti che ai concorrenti;
- l'articolazione, che deriva dalla varietà della domanda (ad esempio, per funzioni d'uso e per fasce di prezzo) e dalle condizioni interne dell'azienda produttrice (ad esempio, le categorie di prodotti).

La varietà incide quindi sulla produzione di nuovi modelli con utilizzo di un maggior numero di tessuti e, quindi, di fornitori richiesti, ma anche sotto un profilo

prettamente economico con diseconomie di acquisto o maggior rischio di rimanenze di magazzino.

3.3 PROBLEMATICHE DEL FULL COSTING TRADIZIONALE NELLE IMPRESE DI ALTA MODA

Nell'ambito degli strumenti tradizionali di contabilità dei costi una menzione particolare deve essere riservata al *full costing*. Come già analizzato nel secondo capitolo, tale sistema, tra l'altro il più conosciuto e diffuso fra le aziende, risponde alla logica dell'assorbimento integrale, secondo il quale il costo di tutti i fattori impiegati deve concorrere alla determinazione del costo totale dell'oggetto di calcolo (Cinquini, 2003). Poiché solo alcuni dei costi sono direttamente riferibili all'oggetto (ad esempio le materie prime), la metodologia prevede l'individuazione di uno o più basi di ripartizione per la determinazione di uno o più coefficienti di imputazione da impiegare per la ripartizione dei costi indiretti (Bubbio, 1989). In particolare, la scelta delle basi di ripartizione costituisce, per tutte le imprese, un momento notevolmente delicato per il successo del sistema di controllo di gestione. Questi aspetti sono indubbiamente rilevanti anche nell'ambito del settore dell'alta moda, in quanto i costi indiretti, come ad esempio, i costi di collezione, di comunicazione e di varietà, hanno in molti casi un'incidenza notevole (Terzani, 2007). Si pensi a tutti quei costi indiretti relativi allo sviluppo e progettazione del campionario sostenuti all'inizio di ogni collezione, ai costi di coloro che assistono

il cliente nelle scelte dei prototipi, traducendo le sue richieste al reparto Modelleria (che sviluppa e produce materialmente il campione) e ai costi relativi al personale dirigenziale che si occupa del mantenimento delle relazioni con i clienti.

A rendere critico il processo di allocazione di tali costi è la loro ripartizione volumetrica, che costituisce uno dei driver più usati nell'ambito dei sistemi di cost accounting, il quale, in alcuni casi, potrebbe portare ad un sovvenzionamento incrociato tra prodotti³⁹. Più precisamente, “con una ripartizione volumetrica dei costi, i prodotti con un elevato contenuto stilistico e creativo possono essere avvantaggiati rispetto a quelli più standardizzati, venduti in volumi più elevati, ma caratterizzati da una minore complessità” (Terzani, 2007, p.99).

Il tortuoso processo di sviluppo e produzione della collezione mette in evidenza il fatto che l'attribuzione dei costi, tramite ribaltamento sui singoli prodotti, risenta inevitabilmente della soggettività e arbitrarietà dei criteri di riparto.

In definitiva, per determinare con precisione il costo dei singoli prodotti potrebbe essere opportuno impiegare metodologie di tipo *activity based* che, individuando come oggetto di costo non i prodotti ma le attività, possono superare, almeno in parte, gli ostacoli derivanti dall'applicazione delle metodologie tradizionali (Liberatore e Persiani, 1995).

³⁹ Per il sovvenzionamento incrociato si rinvia al capitolo 2, paragrafo 2.5.4.

Oltre alla criticità del sovvenzionamento incrociato, il full costing considera come oggetto di calcolo solo il prodotto ma, nella realtà odierna, molto spesso i costi nascono non a causa del prodotto, ma dei servizi accessori che vengono offerti al cliente e che quindi un sistema tradizionale non riesce a monitorare. Inoltre, nel tempo, è aumentato il grado di attenzione verso soluzioni in grado di supportare la comprensione delle cause dei costi (cost management) piuttosto che il solo calcolo dei costi stessi (Bubbio et al., 2009).

La metodologia Activity based costing fornisce una risposta ai diversi problemi evidenziati, essa si basa su una semplice constatazione: non sono i prodotti che determinano i costi ma le attività che vengono svolte per ottenerli, sono infatti le attività che consumano quelle risorse che a loro volta generano i costi (Bubbio, 2002).

3.4 L'ACTIVITY-BASED COSTING A SUPPORTO DEI PROCESSI CRITICI PER LE IMPRESE DI ALTA MODA

Nel corso degli anni si è assistito ad un progressivo cambiamento della struttura dei costi delle imprese industriali, come già illustrato nel secondo capitolo. In passato, infatti, i costi diretti avevano una netta prevalenza su quelli indiretti, principalmente perché il ricorso alla manodopera era ampio e la varietà produttiva scarsa. In questo contesto l'allocazione dei costi ai prodotti risultava semplice, consentendo l'uso di un numero ristretto di coefficienti di ripartizione (Toscano, 1991).

Con il mutamento dello scenario produttivo globale si è andato invece affermando un incremento dei costi indiretti a scapito dei diretti.

In particolare, le imprese dell'alta moda pur realizzando prodotti unici e di elevatissima qualità, per cui, dato che le lavorazioni sono prevalentemente manuali, si potrebbe pensare ad una prevalenza dei costi diretti, queste imprese avvertono, invece, una forte incidenza di costi indiretti, come quelli di marketing o di sviluppo del campionario, difficilmente allocabili ai singoli prodotti (Terzani, 2007).

In questo contesto la contabilità analitica basata sulle attività può fornire alle imprese di alta moda un notevole sostegno⁴⁰, consentendo di analizzare la realtà aziendale e i suoi costi in maniera precisa e ai manager di assumere decisioni strategiche in modo rigoroso (Lizza, 2004). Come è noto, l'obiettivo primario di un sistema di contabilità analitica è quello di arrivare a determinare un costo complessivo di oggetto, il più vicino possibile all'effettivo consumo di risorse.

L'activity based costing è un sistema che permette di rilevare le attività aziendali e in particolare le attività svolte a livello di prodotto in stabilimento, lungo il processo produttivo, ma anche in termini di attività di supporto alla produzione di tutte quelle attività svolte per il cliente nelle strutture aziendali centrali, la cosiddetta "*fabbrica nascosta*" (Bubbio et al., 2009).

⁴⁰ "Nelle imprese che vedono nel marketing o nella progettazione il maggiore addensamento di costi, conviene impiegare metodologie diverse (da quelle del *full costing*), quale quella per attività" (Lizza, 2004, p.167).

Come già esposto nel secondo capitolo, nel paragrafo dedicato all'Activity based costing, l'iter di svolgimento è il seguente⁴¹ (Cinquini, 2003):

4. mappatura delle attività;
5. attribuzione dei costi delle risorse alle attività, mediante *resource driver*;
6. identificazione degli oggetti di costo e imputazione ad essi dei costi mediante opportuni *activity driver*.

Per la mappatura delle attività nel settore dell'alta moda, è utile partire dalla generale impostazione della catena del valore di Porter⁴², con distinzione tra attività primarie e attività di supporto, si veda la figura 3.6.

Figura 3.6 - La mappatura delle attività lungo la catena del valore



Fonte – Terzani S. (2007), *Controllo di gestione nelle imprese di alta moda*, FrancoAngeli, Milano, p.118.

⁴¹ Per una completa analisi dell'Activity based costing, si rimanda al capitolo 2, paragrafo 2.6.

⁴² La catena del valore introdotta da Michael Porter nel 1985, considera l'organizzazione come un insieme di attività e processi tra loro collegati e orientati alla creazione di valore per il cliente. Secondo Porter, ci sono due gruppi di attività: le attività primarie e le attività di supporto. Le prime sono quelle coinvolte nella produzione di beni o servizi e nella loro consegna ai clienti, compresi i servizi post vendita. Le attività di supporto sono quelle che mettono a disposizione dell'intera azienda le risorse (fisiche, umane, e di capitale, ecc.) di cui essa ha bisogno (Porter, 2004).

Le attività primarie vengono individuate nelle seguenti (Terzani, 2007):

- logistica in entrata;
- ricerca e sviluppo prototipi;
- promozione campionario;
- produzione articoli;
- logistica in uscita.

Tra queste, rivestono un ruolo fondamentale le attività di “ricerca e sviluppo prototipi” e di “promozione del campionario”, le quali sono sempre svolte all’interno dell’impresa.

La “produzione articoli”, poiché, in alcuni casi è delegata all’esterno tramite la subfornitura, può anche non comparire tra le attività primarie. In questa ipotesi, è corretto farvi rientrare il “controllo qualità” che, invece in situazioni normali si trova tra le attività di supporto (Saita, 1971).

La “logistica in uscita” ovvero i servizi post vendita, deve essere valutata di volta in volta all’interno dell’impresa di alta moda. Infatti, l’azienda può gestire la distribuzione direttamente attraverso una propria rete di punti vendita; oppure nella maggior parte dei casi viene affidata ad altri, per cui avrà un’importanza solo marginale.

Le attività di supporto, invece, comprendono (Terzani, 2007):

- manutenzione e riparazione;
- amministrazione;

- gestione risorse umane;
- controllo qualità;
- gestione attività informatiche;
- direzione.

Terzani sottolinea che l'unica attività su cui è interessante richiamare l'attenzione è la "gestione delle attività informatiche". Infatti, si consideri che, in tutte le imprese ad alto contenuto di design, un ruolo determinante viene svolto dai software grafici in cui si fanno confluire non solo i costi connessi alle tradizionali attività di informatizzazione (contabilità, gestione del magazzino, ecc.), ma anche i costi specifici legati all'adozione di tali strumenti in sede di ideazione degli articoli e di realizzazione dei prototipi.

Nella mappatura delle attività di un'azienda del fashion, è la stagione l'elemento centrale da gestire in termini di sequenza di attività, di date da rispettare, di risorse da investire, di canali e clienti da servire (Bubbio et al., 2009).

Con riferimento alla stagione si possono distinguere le seguenti macro-attività (Bubbio et al., 2009)

- acquisti per la collezione;
- creazione della collezione;
- presentazione della pre-collezione;
- presentazione della collezione;

- elaborazione delle schede di costo;
- elaborazione dei listini;
- acquisizione degli ordini clienti;
- acquisti per la produzione;
- approvvigionamento dei laboratori esterni;
- produzione;
- spedizioni;
- distribuzione dei capi;
- fatturazione;
- incassi.

È necessario puntualizzare che le stagioni si susseguono e si sovrappongono con i propri timing, tutta l'azienda risente di questo procedere definito da precise scadenze, nasce quindi la necessità di gestire in modo organizzato tali dimensioni.

Le attività sono collegate tra loro da una sequenza di input e output, nella logica del fornitore-cliente interno ed esterno. Tutte le attività entrano a far parte di un processo, una dimensione di analisi, che può essere inteso come un insieme di attività fra loro collegate e che perseguono un fine comune senza soluzione di continuità. Comprendere i bisogni del mercato ideale nuovi capi, ricevere ed elaborare gli ordini dei clienti e a curarne l'incasso, approvvigionarsi di materie

prime e accessori e gestire il rapporto con i fornitori costituiscono esempi di processi presenti in aziende del sistema moda (Bubbio et al, 2009).

Questo tipo di approccio permette di raggiungere una serie di obiettivi interessanti quali (Bubbio et al., 2009):

1. individuare le attività che si compiono in azienda;
2. la loro sequenza;
3. evidenziare le scadenze da rispettare (date vincolanti) svolgimento delle attività;
4. individuare con chiarezza compiti e responsabilità;
5. comprendere l'impatto, sulla collezione, di eventuale ritardi nello svolgimento di alcune attività specifiche;
6. evidenziare in anticipo particolari criticità che si possono incontrare nella stagione;
7. programmare le risorse necessarie (tempi e costi);
8. monitorare, durante il progetto, le attività mappate in termini di rispetto delle date e dei costi programmati.

Gli autori sottolineano che la mappatura e l'analisi delle attività nella stagione permettono di individuare potenziali fasi critiche per lo svolgimento della stessa, figura 3.7, criticità che vengono codificate, evidenziandone i possibili effetti negativi e, soprattutto, le relative proposte di intervento.

Figura 3.7 - Analisi delle criticità

| | |
|---|---|
| <p>CRITICITÀ INDIVIDUATA/ SEGNALATA</p> <p>Attività:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Previsioni del commerciale <p>Criticità segnalata:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pianifica troppo in anticipo rispetto al Comitato Moda <p>Responsabile attività:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Direzione Commerciale <p>Riferimento Procedura:</p> <ul style="list-style-type: none"> • PG 05 5.1.1 <p>Effetti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Carenza di informazioni con possibilità di sprechi in fase di prototipazione <p>Proposte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Elaborazione di proposte «orientative» da affinare periodicamente | <p>CRITICITÀ INDIVIDUATA/ SEGNALATA</p> <p>Attività:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Riunioni Comitato Moda e Agenti <p>Criticità segnalata:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le attività codificate non corrispondono al calendario stabilito <p>Responsabile attività:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Direzione Sviluppo Organizzativo/ Direzione Commerciale <p>Riferimento Procedura:</p> <ul style="list-style-type: none"> • PG 03 5.3 <p>Effetti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Poca chiarezza negli obiettivi della riunione • Sovrapposizione di attività • Riduzione dei tempi per le attività a valle <p>Proposte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comunicazione Alta Direzione • Rispetto Timing • Definizione obiettivi riunione e verifica raggiungimento |
|---|---|

Fonte – Bubbio A., Cacciamani S., Rubello U., Solbiati M. (2009), *Controllo di gestione nelle imprese del fashion. Strumenti per indirizzare e monitorare le performance aziendali*, Ipsoa, Milano, p. 157.

Una volta effettuata la mappatura delle attività si procede con la fase di attribuzione delle risorse alle attività, tramite resource driver, ovvero parametri che misurano il consumo di risorse da parte delle attività (es. ore uomo assorbite dall'attività per erogare un prodotto/servizio, mq coperti, % utilizzo attrezzature, % utilizzo Know-How, ...). Moltiplicando il consumo di resource driver per il loro costo unitario si ottiene il costo complessivo dell'attività.

L'ultima fase riguarda l'attribuzione del costo dell'attività ai prodotti attraverso il consumo di activity driver, cioè fattori che misurano la diversa intensità o frequenza con la quale i diversi prodotti richiedono lo svolgimento delle diverse attività (es. numero degli ordini, numero di test di qualità, numero dei fornitori, ecc.). In un

primo momento, si calcola il costo unitario dell'activity driver dato da: [Totale costo attività] / [Totale activity driver], per poi determinare i costi dell'attività assorbiti dal prodotto in base alla formula: [Costo unitario activity driver] x [Consumo activity driver del prodotto] (Bubbio et al, 2009).

Per quanto riguarda queste due ultime fasi si vedano rispettivamente la figura 3.8 e 3.9.

Figura 3.8 - Attribuzione delle risorse alle attività

| ATTIVITÀ | RISORSE | RESOURCE DRIVER | | COSTO ATTIVITÀ C = [AxB] |
|--------------|----------------------|--------------------|-----------------------|-----------------------------|
| | | QUANTITÀ [A] | COSTO UNITARIO [B] | |
| CAMPIONATURE | PERSONALE | 1.000 [ORE/ ANNO] | 21,17 [EURO/ ORA] | 21.170 [EURO/ ANNO] |
| | MATERIALE DI CONSUMO | 1.000 [DOSI/ ANNO] | 3 [EURO/ DOSE] | 3.000 [EURO/ ANNO] |
| | AMM.TO ATTREZZATURE | 20 [%] | | 2500 [EURO/ ANNO] |
| | Totale | | | 26.670 [EURO/ ANNO] |

Fonte - Bubbio A., Cacciamani S., Rubello U., Solbiati M. (2009), *Controllo di gestione nelle imprese del fashion. Strumenti per indirizzare e monitorare le performance aziendali*, Ipsoa, Milano, p.183.

Figura 3.9 - Attribuzione ai prodotti delle risorse assorbite dalle attività

| ATTIVITÀ | COSTO ATTIVITÀ C= [A x B] | N° ACTIVITY DRIVER [D] | COSTO UNITARIO ACTIVITY DRIVER [E= C/ D] | N° A.D. ASSORBITI DAL PRODOTTO [F] | COSTO PRODOTTO [G= E x F] |
|--------------|------------------------------|---------------------------|---|---------------------------------------|------------------------------|
| CAMPIONATURE | 26.670 EURO | 1000 CAMPIONI | 26,67 [EURO/ 1 CAMP] | N° 2 CAMPIONI | 53,34 EURO |

Fonte - Bubbio A., Cacciamani S., Rubello U., Solbiati M. (2009), *Controllo di gestione nelle imprese del fashion. Strumenti per indirizzare e monitorare le performance aziendali*, Ipsoa, Milano, p.183.

Ovviamente, vi sono anche delle risorse e quindi costi, che sono attribuiti al prodotto senza passare per le attività. Si tratta dei costi diretti, ovvero di risorse che vengono utilizzate direttamente per la realizzazione del prodotto quale la materia prima, i prodotti chimici, i materiali di confezionamento ed altri, attribuiti al prodotto in base alle quantità unitarie espresse in distinta base (Bubbio et al., 2009). Con un procedimento analogo a quello indicato si potrebbero determinare anche i costi delle attività specifiche per cliente (attività di ricerca e sviluppo, stile campionatura di prodotti richiesti dal cliente, imballaggi speciali, ecc.) che rappresentano i costi del servizio offerto al cliente. Questo consentirebbe di costruire una contabilità non solo per prodotto ma anche per cliente (Bubbio et al., 2009).

Il risultato che si può ottenere applicando la metodologia Activity based costing è indubbiamente più significativo e attendibile di quello di un full costing tradizionale, perché permette alle aziende che lo implementano, un monitoraggio del processo di formazione del valore (Cinquini, 2003).

Tale sistema assicura un'elevata accuratezza della rilevazione dei costi anche in imprese operanti in contesti competitivi con elevata differenziazione come le imprese dell'alta moda (Giacosa, 2011).

Oltre ai benefici di analisi dei costi, l'ABC ha un grande potenziale anche a livello organizzativo e gestionale poiché conduce all'individuazione di inefficienze, ritardi, capacità inutilizzata: in altre parole, di sprechi e di attività non a valore

(percepiti tali dal cliente finale), consentendo al management di intervenire con obiettivi di miglioramento mirati (McNair, 1994). Questo strumento innovativo quindi, non è una semplice metodologia di calcolo del costo di prodotto, ma una vera e propria filosofia di gestione dell'azienda (Perone, 1995).

Allo stesso modo però, suddetto metodo risulta molto costoso e complesso sia nella fase di implementazione che nella fase di mantenimento, soprattutto per le piccole-medie imprese familiari di alta moda, dove, spesso si riscontra la mancanza di strumenti informatici adeguati, una bassa propensione al cambiamento e la resistenza del personale (Bubbio, 2002).

In definitiva, per avere successo, come già illustrato e come verrà analizzato nel caso studio oggetto della presente tesi, un sistema di Activity based costing, provocando un cambiamento radicale nelle mentalità di coloro che operano all'interno dell'azienda deve, necessariamente, essere sponsorizzato e supportato dai livelli gerarchici più alti in azienda (Terzani, 2007).

CAPITOLO 4

IL CASO LARDINI S.P.A.: IL PROGETTO ACTIVITY-BASED COSTING PER GLI UFFICI DI MODELLERIA

4.1 LA STORIA DI LARDINI: DAL SOGNO ALLA REALTÀ

Lardini S. p. A. è un'azienda di alta moda, specializzata nell'abbigliamento, situata a Filottrano (AN) nelle Marche, rilevante sia a livello nazionale che internazionale. L'azienda rappresenta la maestria della trazione sartoriale, le cui radici si insinuano in un know-how eccezionale fatto di storia, perseveranza, Made in Italy, amore per il territorio e per la qualità.

Negli anni '70 il giovane Luigi Lardini inizia a muovere i primi passi verso il successo, creando la sua prima collezione da uomo. I fratelli Andrea e Lorena affascinati dal suo estro e intuendone il potenziale, si uniscono a lui e nel 1978, grazie anche al supporto del padre, aprono un laboratorio sartoriale. Luigi si concentra sulla parte creativa, Andrea forte dei suoi studi in ingegneria informatica segue lo sviluppo tecnologico e Lorena si occupa della gestione finanziaria e amministrativa. Qualche anno più tardi entra nel team anche la sorella minore Annarita, come responsabile del controllo qualità.

In breve tempo il sogno si trasforma in un'impresa di famiglia, la cui eleganza dei capispalla, connubio tra tradizione e stile contemporaneo, attira in breve tempo l'attenzione dei grandi nomi della moda nazionale ed internazionale.

Il piccolo laboratorio ben presto si amplia, la tecnologia si fa più innovativa, la produzione cresce, in uno spirito di squadra che unisce la famiglia carica di valori, energia e amore per la moda. Nel 1993 dagli stabilimenti esce la prima collezione di giacche in cashmere da uomo firmata Lardini.

Con gli anni le vendite crescono insieme alla notorietà del brand. All'inizio viene utilizzato esclusivamente il canale wholesale ad eccezione di uno "spaccio aziendale" a Filottrano che, nel 2017, viene trasformato in un vero negozio "Factory Store" con un rilevante ampliamento.

Dal 2016 l'azienda ha intrapreso una strategia di crescita tramite il canale Retail, tramite punti vendita di proprietà esclusiva e altri in partnership con parti terze, per trasmettere l'identità del brand e del concept store ai clienti finali.

Il viaggio dei capi Lardini attraverso le vie di Europa, Giappone, Corea, Russia, Cina, Australia e Usa, inizia in centro a Milano nel 2014 con l'apertura dello showroom nell'area del quadrilatero della moda. Nel 2016 la svolta globale porta la moda Lardini in Oriente con il primo monomarca asiatico a Seoul, grazie a un accordo con un partner che collaborerà con l'azienda marchigiana per ampliare la sua presenza nel Paese. Grazie a questa partnership internazionale ad oggi Lardini vanta ben otto punti vendita sul territorio coreano. Il 2017 è un anno importante che vede la nascita del negozio monomarca a Milano e di uno store a Tokyo; l'azienda si espande anche sul mercato iberico con prestigiosi corner distribuiti tra Madrid, Palma di Maiorca, Barcellona e Lisbona. Nel 2019 i capi Lardini conquistano il

territorio australiano, inoltre nello stesso anno nasce il nuovo web site con l'e-commerce, che consente all'azienda di raggiungere nuovi mercati grazie alla vendita online. Nel 2020 viene aperta la boutique di Anversa in Belgio e nel 2021 Lardini arriva in Cina e in Russia.

L'espansione retail del brand nel mercato estero non si arresta e rientra negli obiettivi futuri aziendali.

L'Headquarters di Filottrano è chiaro e luminoso: 20.000 metri quadrati di essenzialità e funzionalità che creano un ambiente di lavoro armonioso, piacevole ed "ecologico". Tra le prime aziende della zona, Lardini ha usato un impianto fotovoltaico per contribuire al risparmio energetico e filtri anti-inquinamento che migliorano la qualità dell'ambiente.

I 450 dipendenti, in totale 1400 compresi i collaboratori, ogni giorno mettono a disposizione per le creazioni Lardini l'insostituibile esperienza delle loro mani.

Lardini è prima di tutto una storia di famiglia, che ha fatto del motto "uno per tutti, tutti per uno" la sua forza fin dalla fondazione. Come tale e con quello spirito accoglie, forma e fa crescere i suoi dipendenti, ognuno parte del grande nucleo familiare.

Sono circa 2.000 i capi che vengono prodotti ogni giorno nello stabilimento ecosostenibile, nella cornice magica di Filottrano, per raggiungere i quattro angoli del globo, attraverso una catena distributiva in continua espansione.

Nella cornice incantevole di Filottrano, un paese medievale marchigiano che fa non solo da scenografia ma anche da anima dell'azienda: il territorio è parte integrante di quella caparbia tipica dei marchigiani, nota anche per il patrimonio di qualità artigianale custodito e tramandato dai suoi abitanti. Filottrano è ormai conosciuta in tutto il mondo per la manifattura di abbigliamento ed è indissolubilmente legata al mondo Lardini.

Come si evince dal bilancio di esercizio (che si apre l'1 ottobre e si chiude il 30 settembre), l'azienda ha chiuso il 2023 a quota 94 milioni di fatturato, in crescita del 34% rispetto al giro d'affari dell'anno precedente (circa 60 milioni nel 2022) e in linea con i risultati pre-covid del 2019. Il 60% del fatturato deriva dall'estero, in primis Giappone, Corea e Cina. A tal proposito, oltre alle boutique già esistenti in vari quartieri di Tokyo, si stanno finalizzando alcuni accordi per l'apertura di un altro monomarca.

4.2 LE BUSINESS UNITS DI LARDINI

Per quanto riguarda il business dall'anno della fondazione fino ai primi anni Novanta l'impresa Lardini ha operato, inizialmente, solo come façonista: il proprio business consisteva nello svolgimento di un'unica fase della produzione, quella del confezionamento, di capispalla per brand internazionali. Successivamente divenne "terzista" presidiando l'intera catena del valore nella produzione di capispalla per grandi brand della moda italiani ed internazionali.

Lo stretto rapporto di lavoro con le grandi case di moda le ha permesso di acquisire competenze sia nelle fasi produttive nonché nell'intera gestione della catena del valore. Tali esperienze le hanno permesso di lanciare, nel 1993, la prima linea di abbigliamento con marchio proprio.

Oggi l'impresa Lardini è attiva in due business: uno in cui opera come terzista, gestendo tutte le fasi produttive dei capispalla per i più importanti marchi del mondo del luxury: la maggior parte dei clienti commissiona a Lardini il servizio della Modelleria e del confezionamento, mentre altri richiedono tutto il prodotto finito; l'altro in cui produce e commercializza capi con il proprio brand, dove domina la linea LARDINI uomo.

L'inconfondibile eleganza del design Lardini viene sottolineata dall'iconico fiore all'occhiello, oggi divenuto simbolo e immagine del brand, è anche un dettaglio di stile inconfondibile che esprime eleganza, edonismo e romanticismo. Ogni opera d'arte ha bisogno di una firma e Luigi Lardini ha scelto proprio quel fiore, ispirandosi dalla moda anni '70, quando i revers della giacca venivano impreziositi con ogni tipo di spilla, i pins della nouvelle Vague.

Il brand Lardini nella sua linea uomo presenta un total look elegante e contemporaneo, il cui target è una fascia maschile giovane e matura con un reddito medio-alto che ha una conoscenza del settore per apprezzare la lavorazione sartoriale e la qualità dei tessuti.

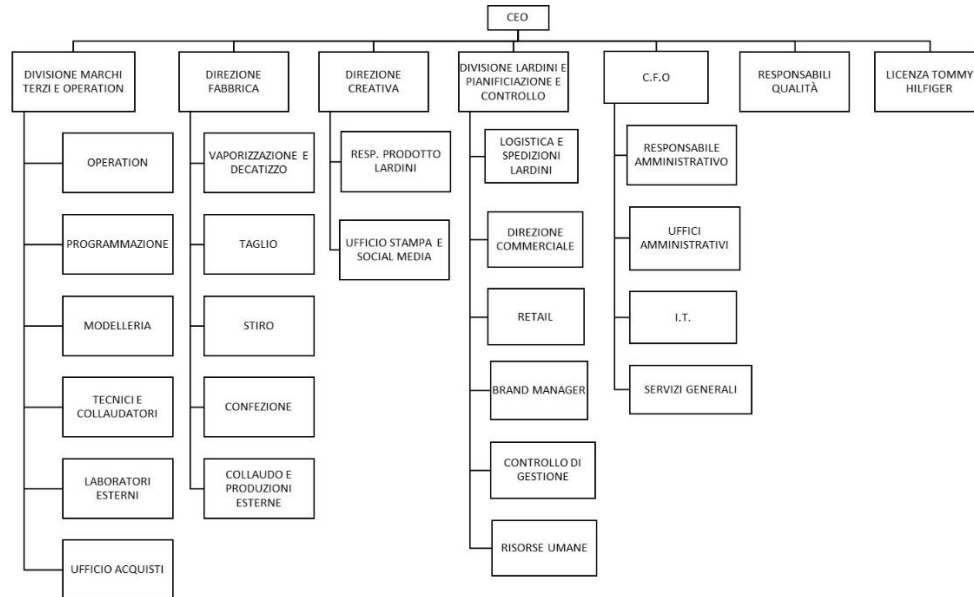
Alle collezioni uomo Lardini si sono susseguite varie linee di proprietà e in licenza, ognuna definita da una sua tendenza ed espressione:

- RVR Lardini: (RVR = è l'abbreviazione del termine reversibile) è una collezione di capispalla eco-sostenibile in grado di cambiare anima e aspetto per adattarsi a ogni occasione o clima;
- + Lardini: collezione frutto di collaborazioni con le migliori menti creative internazionali, fondamentale per i risultati stilistici e di visibilità, come quella con Nick Wooster, direttore creativo e influencer di fama mondiale;
- Lardini donna: raffinata collezione total look che si sta affermando sempre di più sul mercato;
- Gabriele Pasini: collezione nata da una collaborazione con l'estroso designer, che si traduce in capi originali, in cui lo stile sartoriale tradizionale napoletano è stato rivisitato in chiave british;
- Lardini By Yosuke Aizawa: collezione in cui lo stile, il savoir-faire, la tradizione Lardini, incontrano lo spirito originale e tecnologico di Yosuke Aizawa, designer di Tokyo, per offrire un design contemporaneo di alto profilo.

4.3 ORGANIZZAZIONE E FASI DI PRODUZIONE IN LARDINI

Per quanto riguarda la catena del valore dell'impresa, si può partire dall'Ufficio Stile, che si occupa di creare schizzi e disegni dei capi solo della linea Lardini, questa fase include la scelta dei tessuti, la definizione delle silhouette, dei dettagli e degli accessori. I due Uffici Modelleria gestiscono la progettazione del prodotto e la sua industrializzazione, combinando tecniche tradizionali, come i cartamodelli, con tecnologie di progettazione digitale. La Modelleria si interfaccia quotidianamente con l'Ufficio Stile interno per la linea Lardini, e con gli Uffici Stile esterni dei vari clienti. Una volta che i campioni vengono approvati, si procede con la produzione. Per prima cosa vengono selezionati i fornitori di tessuti e accessori dall'Ufficio Acquisti, vengono pianificati i tempi di produzione dall'Ufficio Programmazione e infine viene controllata la qualità dei capi lungo tutto il processo produttivo dai responsabili qualità. Per una completa rappresentazione dell'organizzazione si veda l'organigramma aziendale mostrato nella figura 4.1.

Figura 4.1 - Organigramma aziendale



Fonte - Elaborazione propria

Per quanto riguarda le fasi di lavorazione dei capi sono ancora eseguite a mano, secondo la tradizione sartoriale italiana, alcune delle quali come il taglio, lo stiro e la confezione vengono effettuate sia internamente sia da *façonisti* della zona, ovvero delle piccole imprese a cui Lardini affida una fase produttiva per incrementare la capacità produttiva.

La produzione inizia quando il tessuto viene passato in un macchinario (*specula*) che verifica eventuali falli ed errori di non conformità, successivamente viene emesso il lancio di produzione che è composto da uno o più ordini di lavoro: ogni ordine è caratterizzato da codici che identificano i vari modelli, le quantità e i clienti.

Si passa poi alle fasi in catena: taglio, adesivatura, preparazione e segnatura, confezione, ripulitura, pre-collaudo, stiro, collaudo, magazzino.

In azienda vi è una buona collaborazione tra i vari dipartimenti garantendo una transizione fluida attraverso tutte le fasi del processo.

4.4 LE ATTIVITÀ DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO IN LARDINI

L'ufficio controllo di gestione, come illustrato nella figura 3.10, non si colloca sotto l'area "Amministrazione e Finanza", ma sotto la "Pianificazione e controllo", questo approccio conferisce ai controller la giusta indipendenza per assolvere la funzione di guida e supporto all'impresa nella sua interezza.

A livello di pianificazione strategica, vengono realizzati:

- un piano strategico per il triennio: tale piano detta le linee guida della gestione futura a partire da una serie di premesse interne ed esterne, quali gli andamenti storici, le risorse finanziarie disponibili, i trend di mercato, i comportamenti ipotizzati dei competitor e le aspettative dei consumatori;
- un piano di distribuzione: tale piano è focalizzato in particolar modo sul canale retail dato che l'espansione del brand nel mercato estero non si arresta e rientra negli obiettivi futuri aziendali. Il canale wholesale è comunque il canale più consolidato del brand;
- un piano di comunicazione: tale piano ha una dimensione annuale e definisce, sotto un profilo operativo ed economico-finanziario, le politiche

comunicative per l'anno successivo (pubblicità, look book, show room, organizzazione eventi, ecc.);

- un piano di stagione: tale piano è chiamato a tradurre il piano strategico triennale in procedure e programmi di natura qualitativa, si pone a guida delle varie attività secondo la loro cadenza temporale all'interno della singola stagione.

L'impresa si avvale dei tradizionali strumenti di programmazione e controllo analizzati nel primo capitolo: contabilità analitica, budget e report, ovviamente declinati secondo le esigenze specifiche del settore.

Il primo strumento di programmazione e controllo utilizzato in azienda, con orizzonte di breve periodo, in genere 12 mesi, è il budget.

4.4.1 Il budget

Il budget in Lardini segue la logica del budget tradizionale, ampiamente descritta nel primo capitolo (par 1.4.2), viene visto come “programma d'azione” che consente non solo di raffrontare quanto previsto ed i risultati ottenuti al termine dell'esercizio, ma consente anche di far emergere le determinanti che hanno portato a tali scostamenti, individuando le cause che li hanno generati e le aree aziendali interessate (Terzani, 2007).

La sua preparazione avviene secondo un approccio *bottom up*, tramite un coinvolgimento e partecipazione dei responsabili di funzione, i quali propongono

azioni e risorse da allocare alle attività che vengono poi approvati dal controller e dal responsabile della “Pianificazione e controllo” in accordo con la proprietà. Le funzioni maggiormente coinvolte sono la funzione Commerciale, Marketing, Comunicazione e Stile, ritenute strategiche per il successo aziendale. In questo modo si attua una maggiore responsabilizzazione delle figure aziendali.

Le tappe principali in cui si articola l’iter del processo budgetario in Lardini, come in molte imprese di alta moda, è il seguente (Terzani, 2007):

- previsione: in tale fase vi è una formulazione di adeguate prospettive aziendali, che sono frutto sia di fattori esterni che dell’impegno di coloro che lavorano in azienda;
- budgetizzazione: in tale fase si traducono le previsioni nei documenti di budget, quantificandole in merito sia agli obiettivi da raggiungere, sia ai mezzi e alle risorse da destinare a tal fine;
- controllo: attraverso questa fase, l’impresa è in grado di rilevare gli scostamenti che ci sono manifestati nell’anno di budget e, al tempo stesso di ricercarne le cause;
- riprogrammazione: in questa fase, sulla base dei feedback ottenuti dal sistema dei budget per l’anno passato e degli eventuali cambiamenti esterni ed interni, si definiscono le previsioni per il nuovo anno di budget e si imposta la relativa programmazione.

Le tipologie di budget presenti in azienda, coincidono con quelle elencate nel primo capitolo al paragrafo 1.4.2:

1. i budget operativi: tra i quali emerge in particolare il budget delle vendite, dei costi commerciali, il budget della produzione che si articola in budget di stagione e budget di collezione e il budget degli approvvigionamenti che può anche essere critico nel caso in cui vengano realizzati capi che richiedono materie prime o lavorazioni rare il cui costo, quindi, può risultare difficilmente stimabile;
2. i budget degli investimenti: sono trasversali all'intera gestione societaria e coinvolgono le diverse dimensioni e funzioni dell'impresa;
3. i budget di sintesi: declinato in budget economico, finanziario e patrimoniale.

4.4.2 Il reporting e l'analisi degli scostamenti

Una volta definiti ed elaborati i piani strategici e i budget operativi, l'impresa provvede a raccogliere ed analizzare i dati a consuntivo tramite una serie di documenti, che devono rispecchiare le peculiarità degli strumenti di programmazione per quanto riguarda la loro articolazione in collezioni, stagioni e linee di prodotto (Terzani, 2007).

L'orders monitoring, ovvero la verifica dell'avanzamento dell'acquisizione degli ordini in campagna vendite, costituisce la prima tappa del processo di reporting e

nel successivo controllo di gestione, nonché un'utile punto di riferimento per programmare le vendite e per capire, fin da subito, se l'azienda riuscirà a rientrare nei budget di vendita previsti.

A tale verifica sull'andamento degli ordini segue quella sull'andamento delle vendite riportate nei *sales report* che viene condotta non solo al termine dell'esercizio, ma anche in corso d'anno: tenendo conto del trend che si è delineato nei primi mesi, viene così garantita una rifocalizzazione su nuovi obiettivi ritenuti più raggiungibili. Per questo scopo vi è il *forecast*, ovvero una riprevidione a finire per l'esercizio delle misure di budget. Tale documento, di norma, viene predisposto circa due volte l'anno, nei mesi di marzo-aprile e di agosto-settembre.

In alcuni casi, vengono predisposti dei report "settoriali" con output e tempistiche definiti: per la Produzione (report sull'ordinato, lanciato e il tagliato; report sull'efficienza produttiva; report sulla produttività media interna mensile per stagione; report sull'efficacia; report sulle consegne medie dei façonisti per settimana); per l'area Stile in riferimento ai costi e alla struttura delle collezioni con cadenza semestrale; per il canale Retail, con cadenze settimanali in riferimento agli incassi dei punti vendita.

In altri casi i report vengono elaborati su richiesta, come per la comunicazione.

Per concludere, l'analisi dei risultati complessivi della gestione da confrontarsi coi valori di budget è uno dei momenti più significativi perché solo in questo modo è possibile individuare gli errori commessi nelle diverse fasi della gestione.

4.4.3 La contabilità analitica

L'altro strumento di cruciale importanza per i sistemi di programmazione e controllo è la contabilità analitica. In Lardini, ad oggi, la contabilità analitica soddisfa le esigenze informative ed è strutturata in modo tale da poter ottenere informazioni tempestive e corrette per consentire l'analisi degli scostamenti tra il budget e l'obiettivo finale.

Nell'impresa, opera un sistema tradizionale di *full costing* basato su una contabilità per centri di costo, descritta nel capitolo 2 al paragrafo 2.5.3.

Sulla base della logica dell'assorbimento integrale dei costi, vengono predisposti quattro momenti essenziali nel processo di assegnazione dei costi alle linee di prodotto:

- individuazione dei costi diretti industriali;
- definizione del piano dei centri di costo (produttivi, ausiliari e funzionali) per l'imputazione dei costi indiretti di natura industriale;
- costruzione di un adeguato sistema di basi di riparto per il ribaltamento sui prodotti dei costi indiretti industriali;
- creazione di un piano dei centri di costo funzionali e di un complesso di basi di riparto per l'allocazione dei costi indiretti di natura non industriale.

Per individuare i costi diretti industriali l'impresa fa riferimento alle distinte basi di prodotto, documenti in cui sono descritte le componenti del prodotto finito (quantità di tessuto, colori, numero di bottoni, accessori), nonché le diverse fasi di lavorazioni

necessarie per realizzare il prodotto stesso. La distinta base permette agli addetti di produzione di seguire una traccia per l'esecuzione del lavoro e ai controller di trarre le utili indicazioni nel procedimento di allocazione dei costi (Terzani, 2009).

In azienda si individuano due macro-categorie di costi diretti di natura industriale: costo dei tessuti e costo delle lavorazioni. Il costo dei tessuti si ricava moltiplicando [quantità in metri] x [prezzo unitario al metro], mentre il costo delle lavorazioni [ore di manodopera diretta] x [costo orario], per il calcolo dei costi orari si ricorre all'ufficio risorse umane.

Passando all'allocazione dei costi indiretti, si definisce un piano dei centri di costo produttivi, ausiliari e funzionali. I centri di costo produttivi sono: "taglio", "adesivatura e segnature", "stiro" e "confezione" nei quali confluiscono, tra gli altri, i costi degli ammortamenti dei macchinari adibiti alle diverse attività, perché la maggior parte degli altri costi di natura produttiva è attribuita direttamente all'oggetto di costo. La base di ribaltamento di questi costi è costituita dalle ore macchina impiegate dai vari reparti/centri per l'immediata disponibilità sulle informazioni sul tempo di lavorazione che il singolo capo richiede.

I centri di costo ausiliari più importanti sono: "sviluppo collezioni", "controllo qualità", "manutenzione macchinari", "magazzino" e "trasporti", in cui rientrano i costi relativi alle attività accessorie alla produzione. Per quanto riguarda il primo, risulta impossibile attribuirlo alle singole fasi di produzione, perché vengono costruiti molti prototipi che, però, solo in parte andranno in produzione, tale costo

indiretto rispetto alle linee di prodotto, viene attribuito direttamente a queste ultime in base alla sensibilità dell'imprenditore. La base di ripartizione usata per il ribaltamento dei costi di "controllo qualità" sono le ore di controllo effettuate per singolo centro utente. Per il centro "manutenzione macchinari" il criterio di imputazione è costituito dal numero di ore impiegate. Per il centro "magazzino" il criterio di ribaltamento è il numero di movimentazioni effettuate per singolo centro. Infine, per il centro "trasporti" il criterio di allocazione convenzionale è costituito dalle ore di manodopera proprie dei centri che hanno usufruito del servizio.

Infine, i centri funzionali sono legati ai costi commerciali, amministrativi e finanziari. Per questi centri viene utilizzata una base di ripartizione convenzionale come il fatturato programmato.

In generale, l'attribuzione sulle linee di prodotto, di queste diverse categorie di costi, sebbene indispensabile per fissare i prezzi di vendita, e giustificata da ragioni di convenienza industriale, risente, senza dubbio, della soggettività e dell'arbitrarietà di molti criteri di riparto.

4.5 IL PROGETTO ACTIVITY-BASED COSTING IN LARDINI: OBIETTIVI E RISULTATI

L'impresa ha deciso di introdurre l'Activity based costing nei due Uffici di Modelleria con un progetto pilota che le consentisse di appropriarsi del know how, di verificare rapidamente i risultati, anche in termini di utilizzazione e ritorni dello strumento.

I modellisti gestiscono l'industrializzazione del prodotto tramite progetti di design combinando tecniche tradizionali, come i cartamodelli, con tecnologie più innovative come il CAD (programma di progettazione digitale di modelli e pianificazione su schermo) per raggiungere lo sviluppo del prototipo finale. La Modelleria effettua quindi il primo passo nella produzione industriale di prodotti moda: deve interpretare le indicazioni dello stilista e deve trovare soluzioni tecniche che valorizzino la creatività basandosi su un'attenta analisi di fattibilità e realizzabilità. I campioni vengono poi testati su modelli o manichini per valutare la vestibilità e l'aspetto dei capi (fitting). Si raccolgono feedback dai designer, dai responsabili prodotto e dai clienti per apportare le modifiche necessarie e perfezionare i capi (modifiche post fitting). Una volta approvati i campioni, si procede con la produzione.

La maggior parte dei clienti commissiona a Lardini il servizio della Modelleria e del confezionamento, mentre altri richiedono tutto il prodotto finito. Quindi, la Modelleria offre un servizio al cliente che commissiona un certo numero di capi da

industrializzare, indicando i parametri e i tessuti che desidera e tramite vari confronti tra lo stilista del cliente e la Modelleria dell'impresa, il modello viene realizzato.

Il progetto nasce dal fatto che il costo della Modelleria è fisso per stagione e indiretto rispetto al brand (linea di prodotto/ cliente) e visto che la maggior parte dei clienti sviluppa solo il servizio della Modelleria senza produzione, è molto difficile attribuire tale costo ad ogni cliente (brand).

I controller, insieme al supporto della proprietà desiderosa di calcolare precisamente il costo di Modelleria assorbito dai vari clienti, hanno deciso di sviluppare un progetto ABC con il supporto di un team di consulenza esterno all'azienda formato da: un consulente e docente a contratto della Facoltà di Economia "G. Fuà", un'imprenditrice socia della Controller Associati e alcuni data scientists.

Il progetto ABC era finalizzato a:

1. capire quali fossero i costi delle relative linee di prodotto realizzate per i clienti;
2. valutare i clienti sulla base della complessità e non solo sulla base dei volumi realizzati;
3. comprendere l'assorbimento delle risorse (junior e senior) in riferimento alle attività svolte;

4. individuare attività a valore aggiunto e non, eliminabili e non, migliorabili e non.

La proprietà e il team di progetto erano consapevoli di sperimentare uno strumento nuovo per l'azienda, ma necessario per rendere "trasparenti e visibili" i costi delle attività di Modelleria per ciascun cliente e di rendere noti i legami funzionali tra le attività in sequenza, consentendo all'azienda di identificare le criticità maggiori e di analizzarne le cause (Perone, 1995).

Nel presente elaborato le due Modellerie verranno nominate come Modelleria S. e Modelleria V., prendendo le iniziali dei rispettivi responsabili. Le linee di prodotto sono riferite al brand, ovvero al cliente. Le risorse coinvolte nel progetto sono state circa 30.

Il progetto è iniziato a gennaio 2023 ed è terminato a fine luglio 2023, seguendo un iter ben definito:

1. rilevazione puntuale delle attività;
2. report attività;
3. confronto tra le Modellerie;
4. report linee di prodotto (brand);
5. analisi delle criticità;
6. azioni di miglioramento.

4.5.1 Rilevazione puntuale delle attività

La prima fase del progetto è stata un'autoanalisi da parte delle risorse delle Modellerie in merito alle attività svolte nell'anno precedente, al tempo impiegato e al brand. L'autoanalisi è servita sia per scremare le attività più rilevanti, infatti si è passati da 100 a 40 attività sia per allinearne la nomenclatura con il sostegno del team esterno.

Successivamente, si è deciso di effettuare un'analisi puntuale delle attività da aprile a luglio: il team esterno ha profilato su Google Moduli tutte le attività più rilevanti e ogni risorsa aveva accesso alle singole schede sulle quali doveva rilevare quotidianamente le attività, il tempo, il brand e per quanti modelli, si veda figura 4.2

Si è scelto Google Moduli in quanto non richiede investimenti, agevola la compilazione, l'archiviazione e lascia spazio per eventuali suggerimenti da parte degli utenti.

Figura 4.2- *Modello raccolta puntuale realizzato*

The image shows a screenshot of a web form titled "MODULO TEST ALLARA" with the subtitle "prova rilevazione puntuale attività". At the top right, there is a "Bozza salvata" button with a cloud icon. Below the title, there is a red asterisk and the text "*Campo obbligatorio". The form is divided into several sections: "DATA *" with a date input field showing "27/02/2023" and a calendar icon; "ATTIVITA'" with a dropdown menu currently showing "MODIFICHE POST FITTING"; and "LINEA" with an empty input field.

Fonte - Dati aziendali

Il team esterno insieme all'ufficio Controllo di Gestione ha effettuato dei controlli sulla qualità dei dati a intervalli di tempo prestabiliti per verificare che:

- le rilevazioni effettuate fossero complete e riconciliate con le presenze giornaliere;
- l'utilizzo dei campi richiesti dal modulo Google fosse corretto;
- l'indicazione della linea (elemento informativo centrale per l'analisi decisionale) fosse corretta;
- i suggerimenti di miglioramento fossero presenti e comprensibili.

La compilazione dei dati è strettamente dipendente dal corretto utilizzo dei campi di compilazione in fase di rilevazione puntuale e dipende anche dal "grado di libertà" che il modulo di rilevazione consente. Sin da aprile e nei mesi successivi è stato necessario intervenire manualmente nel database per ovviare agli errori di

compilazione frequenti, quali: formato data, inversione delle colonne e annotazioni fuori posto.

Nel primo mese di rilevazione, la collaborazione è stata buona, ma non ottimale, a maggio la qualità dei dati è risultata più che soddisfacente, a giugno è emersa una flessione che è calata ulteriormente nel mese di luglio, in cui le rilevazioni riducono drasticamente le ore, per cui tale mese non viene considerato per le analisi.

4.5.2 Report attività

Sono state codificate 70 attività per 10 mila registrazioni e per circa 700 mila minuti, di queste le prime 17 assorbono il 70% del tempo di lavoro e sono presenti in circa 7 mila registrazioni. Altamente rilevante è la “Creazione Modello” (17% del tempo) e le “Modifiche Post Fitting” (11%), si veda la figura 4.3.

Figura 4.3 - Principali attività codificate

| ATTIVITA' | TEMPO % |
|---|---------|
| CREAZIONE MODELLO | 17,11% |
| MODIFICHE POST FITTING | 11,58% |
| SVILUPPO TAGLIE | 5,92% |
| STAMPA MASCHERINE | 5,09% |
| SBLOCCO MODELLI | 5,01% |
| CREAZIONE SCHEDA DI LAVORAZIONE | 4,09% |
| CONFRONTO MODELL./LABORATORIO | 3,69% |
| COSTRUZIONE ADESIVI | 3,57% |
| CONFRONTO RESP MODELLERIA E MODELLISTI | 3,31% |
| CONTROLLO CAPI | 2,53% |
| CTR/ABBINAMENTO CAT.MODELLO AL MATERIALE SU COMMESSA CAMPIONARI | 2,30% |
| FITTING | 2,19% |
| CONTROLLO EMAIL | 1,99% |
| VARIANTE CON CALI | 1,72% |
| INCONTRO CLIENTI PER ORDINI/NUOVI SVILUPPI | 1,47% |
| CONFRONTO MODELL./COMMERCIALE | 1,46% |
| COORDINAMENTO/CONTROLLO ATTIVITA' UFFICIO | 0,34% |

Fonte - Elaborazione propria da dati aziendali

Le attività sono state poi valorizzate in base ai costi specifici del personale impiegato: sapendo il tempo dedicato per ogni attività e il costo orario di ogni utente, è stato calcolato il costo dell'attività, illustrato nella figura 4.4.

Figura 4.4 - Valorizzazione delle attività

| ATTIVITA' | COSTO ATTIVITA' | COSTO % |
|---|-----------------|---------|
| CREAZIONE MODELLO | 112.000 € | 24,97% |
| MODIFICHE POST FITTING | 73.000 € | 16,27% |
| FITTING | 32.500 € | 7,24% |
| CONFRONTO RESP MODELLERIA E MODELLISTI | 32.000 € | 7,13% |
| CONFRONTO MODELL./LABORATORIO | 21.700 € | 4,84% |
| SVILUPPO TAGLIE | 20.500 | 4,57% |
| INCONTRO CLIENTI PER ORDINI/NUOVI SVILUPPI | 18.000 | 4,01% |
| SBLOCCO MODELLI | 15.600 | 3,48% |
| CONTROLLO EMAIL | 15.000 | 3,38% |
| CREAZIONE SCHEDA DI LAVORAZIONE | 14.700 | 3,28% |
| COSTRUZIONE ADESIVI | 12.350 | 2,75% |
| CONTROLLO CAPI | 11.600 | 2,59% |
| CONFRONTO MODELL./COMMERCIALE | 10.150 | 2,26% |
| CTR/ABBINAMENTO CAT.MODELLO AL MATERIALE SU COM | 7.000 | 1,56% |
| COORDINAMENTO/CONTROLLO ATTIVITA' UFFICIO | 7.000 | 1,55% |
| VARIANTE CON CALI | 5.000 | 1,11% |
| STAMPA MASCHERINE | 2 € | 0,00% |

Fonte - Elaborazione propria da dati aziendali

Le attività più rilevanti in termini di valore economico percentuale risultano essere:

- Creazione modello → 24,97% dei costi totali;
- Modifiche post fitting → 16,27% dei costi totali.

In misura minore:

- Fitting → 7,24%;
- Confronto responsabile modelleria e modellisti → 7,13%;
- Confronto modelleria/ laboratorio → 4,84%;

- Incontro Clienti per Ordini/ Nuovi sviluppi → 4,01 %.

Successivamente, è stato confrontato il costo delle attività e il tempo da esse assorbito, si veda figura 4.5.

Figura 4.5 - Confronto costo e tempo attività

| ATTIVITA' | COSTO ATTIVITA' | COSTO % | TEMPO % |
|---|-----------------|---------|---------|
| CREAZIONE MODELLO | 112.000 € | 24,97% | 17,11% |
| MODIFICHE POST FITTING | 73.000 € | 16,27% | 11,58% |
| FITTING | 32.500 € | 7,24% | 2,19% |
| CONFRONTO RESP MODELLERIA E MODELLISTI | 32.000 € | 7,13% | 3,31% |
| CONFRONTO MODELL./LABORATORIO | 21.700 € | 4,84% | 3,69% |
| SVILUPPO TAGLIE | 20.500 € | 4,57% | 5,92% |
| INCONTRO CLIENTI PER ORDINI/NUOVI SVILUPPI | 18.000 € | 4,01% | 1,47% |
| SBLOCCO MODELLI | 15.600 € | 3,48% | 5,01% |
| CONTROLLO EMAIL | 15.000 € | 3,38% | 1,99% |
| CREAZIONE SCHEDA DI LAVORAZIONE | 14.700 € | 3,28% | 4,09% |
| COSTRUZIONE ADESIVI | 12.350 € | 2,75% | 3,57% |
| CONTROLLO CAPI | 11.600 € | 2,59% | 2,53% |
| CONFRONTO MODELL./COMMERCIALE | 10.150 € | 2,26% | 1,46% |
| CTR/ABBINAMENTO CAT.MODELLO AL MATERIALE SU COMMESSA CAMPIONARI | 7.000 € | 1,56% | 2,30% |
| COORDINAMENTO/CONTROLLO ATTIVITA' UFFICIO | 7.000 € | 1,55% | 0,34% |
| VARIANTE CON CALI | 5.000 € | 1,11% | 1,72% |
| STAMPA MASCHERINE | 2 € | 0,00% | 5,09% |

Fonte - Elaborazione propria da dati aziendali

Anche dal punto di vista economico le attività più rilevanti rimangono:

- Creazione modello;
- Modifiche post fitting;
- Fitting;
- Confronto responsabile Modelleria e modellisti;
- Confronto Modelleria e laboratorio;
- Sviluppo taglie;
- Incontro clienti per ordini/ Nuovi sviluppi.

Dalla figura si nota che le principali attività in termini di assorbimento tempo aumentano la loro rilevanza in termini economici:

- Creazione Modello;
- Modifiche post fitting.

Le attività non troppo rilevanti in termini di assorbimento tempo diventano significative in termini economici:

- Fitting (da 2% a 7%) per l'elevato valore delle risorse impiegate;
- Confronto Modellera/modellisti (da 3% a 7%).

Si riducono in termini di rilevanza economica:

- Sviluppo taglie (da 6% a 5%);
- Creazione scheda di lavorazione (da 4% a 3%).

Questi risultati sono giustificati dal fatto che il costo delle attività dipende soprattutto dal tipo di risorse che le svolgono: le risorse junior hanno un costo inferiore rispetto alle risorse senior.

Il driver utilizzato viene definito *intensity driver* perché oltre al tempo considera anche la qualità delle risorse impiegate nello svolgimento dell'attività (tiene in considerazione anche il valore delle risorse junior/senior).

4.5.3 Confronto tra le Modellerie

A questo punto sono state messe a confronto le due Modellerie come mostra la figura 4.6

Figura 4.6 - I reparti Modelleria a confronto

| MODELLERIA | N.LINEE | N.RISORSE | N.JUNIOR | N.SENIOR | TEMPO H | COSTO ATTIVITA' | COSTO MEDIO ORARIO |
|------------|---------|-----------|----------|----------|---------|-----------------|--------------------|
| V | 8 | 8 | 4 | 4 | 27% | 42% | 42 € |
| S | 30 | 22 | 12 | 10 | 73% | 68% | 32 € |

Fonte - Elaborazione propria da dati aziendali

La Modelleria V. ha un numero di risorse pari al numero delle linee seguite, equamente ripartite tra junior e senior. La Modelleria S. segue più linee con meno risorse, con una distribuzione tra junior e senior leggermente sbilanciata verso i primi. Da questa analisi, è emersa una domanda, ovvero se le differenze organizzative fossero dovute alla tipologia di cliente, che è stata sottoposta all'attenzione della proprietà.

La figura 4.7 mostra come la distribuzione percentuale del tempo delle attività sia diversa nelle due Modellerie: particolarmente rilevante è la "Creazione del modello" nella Modelleria V. Inoltre, alcune attività che vengono svolte nella Modelleria S. non vengono effettuate nella Modelleria V.

Figura 4.7 - Distribuzione tempo attività nelle Modellerie

| % TEMPO IN H ATTIVITA' | MODELLERIA | MODELLERIA |
|--|------------|------------|
| | S | V |
| ☒ MODIFICHE POST FITTING | 15,29% | 12,12% |
| ☒ CREAZIONE MODELLO | 14,88% | 48,80% |
| ☒ SVILUPPO TAGLIE | 9,00% | 5,28% |
| ☒ SBLOCCO MODELLI | 8,78% | 1,06% |
| ☒ CREAZIONE SCHEDE DI LAVORAZIONE | 7,12% | 2,09% |
| ☒ COSTRUZIONE ADESIVI | 6,51% | 0,50% |
| ☒ CONFRONTO MODELL./LABORATORIO | 4,68% | 4,48% |
| ☒ CONFRONTO RESP MODELLERIA E MODELLISTI | 4,43% | 2,08% |
| ☒ ALTRE ATTIVITA' | 4,21% | 6,13% |
| ☒ CTR/ABBINAMENTO CAT.MODELLO AL MATERIALE SU CC | 3,95% | 0,00% |
| ☒ VARIANTE CON CALI | 3,02% | 0,00% |
| ☒ CONTROLLO EMAIL | 2,58% | 0,97% |
| ☒ CONFRONTO MODELL./COMMERCIALE | 1,79% | 1,77% |
| ☒ FITTING | 1,73% | 3,83% |
| ☒ INCONTRO CLIENTI PER ORDINI/NUOVI SVILUPPI | 1,71% | 1,17% |
| ☒ CONTROLLO CAPI | 1,63% | 1,52% |
| ☒ PREPARAZIONE COMMENTI | 1,31% | 0,00% |
| ☒ SCHEDE PEZZI | 1,19% | 0,90% |
| ☒ SCHEDE MISURE | 0,82% | 1,07% |
| ☒ IMPORTAZIONE E CONTROLLO MODELLI INVIATI DA CLIE | 0,80% | 0,00% |
| ☒ MONTAGGIO CARTAMODELLO | 0,76% | 0,00% |
| ☒ CONFRONTO MODELL./CLIENTI | 0,57% | 2,13% |
| ☒ FORMAZIONE NUOVA RISORSA | 0,49% | 0,00% |

Fonte - Elaborazione propria da dati aziendali

La distribuzione percentuale del tempo delle attività tra modellesti junior e senior è particolarmente diversa tra le due Modellerie, alcune delle quali sono mostrate nella figura 4.8

Figura 4.8 - Distribuzione attività tra modellisti junior e senior

| TEMPO IN H % ATTIVITA' | MODELLERIA S | MODELLERIA V |
|---|---------------|---------------|
| MODIFICHE POST FITTING | 15,29% | 12,12% |
| JUNIOR | 1,79% | 4,90% |
| SENIOR | 13,50% | 7,22% |
| CREAZIONE MODELLO | 14,88% | 48,80% |
| JUNIOR | 2,50% | 25,49% |
| SENIOR | 12,39% | 23,31% |
| SVILUPPO TAGLIE | 9,00% | 5,28% |
| JUNIOR | 7,47% | 4,39% |
| SENIOR | 1,53% | 0,89% |
| SBLOCCO MODELLI | 8,78% | 1,06% |
| JUNIOR | 8,72% | 1,03% |
| SENIOR | 0,06% | 0,02% |
| CREAZIONE SCHEDA DI LAVORAZIONE | 7,12% | 2,09% |
| COSTRUZIONE ADESIVI | 6,51% | 0,50% |
| JUNIOR | 6,27% | 0,50% |
| SENIOR | 0,24% | 0,00% |
| CONFRONTO MODELL./LABORATORIO | 4,68% | 4,48% |
| JUNIOR | 3,03% | 1,61% |
| SENIOR | 1,64% | 2,86% |
| CONFRONTO RESP MODELLERIA E MODELLISTI | 4,43% | 2,08% |
| JUNIOR | 1,33% | 0,78% |
| SENIOR | 3,10% | 1,30% |
| ALTRE ATTIVITA' | 4,21% | 6,13% |
| JUNIOR | 2,95% | 3,50% |
| SENIOR | 1,26% | 2,63% |
| CTR/ABBINAMENTO CAT.MODELLO AL MATERIALE SU COMMESSA CAMPIONARIO | 3,95% | 0,00% |
| JUNIOR | 3,91% | 0,00% |
| SENIOR | 0,04% | 0,00% |

Fonte - Elaborazione propria da dati aziendali

Dalla figura si nota come l'attività "Creazione modello" nella Modelleria V. è svolta sia da risorse junior sia senior, mentre nella Modelleria S. è svolta quasi totalmente dai modellisti senior, lo stesso vale per le "Modifiche post-fitting".

Successivamente, si è calcolato il costo delle attività nelle due Modellerie, considerando il tempo dedicato ad ogni attività da parte delle diverse risorse (junior/senior) impiegate e del loro costo unitario, si veda figura 4.9

Figura 4.9 - Valorizzazione attività nelle Modellerie

| ATTIVITA' | MODELLERIA S | MODELLERIA V | TOTALE COSTO ATTIVITA' |
|---|---------------------|---------------------|------------------------|
| MODIFICHE POST FITTING | 60.000 € | 13.000 € | 73.000 € |
| CREAZIONE MODELLO | 59.000 € | 53.000 € | 112.000 € |
| CONFRONTO RESP MODELLERIA E MODELLISTI | 25.000 € | 7.000 € | 32.000 € |
| SVILUPPO TAGLIE | 17.000 € | 3.500 € | 20.500 € |
| SBLOCCO MODELLI | 15.000 € | 600 € | 15.600 € |
| FITTING | 14.500 € | 18.000 € | 32.500 € |
| INCONTRO CLIENTI PER ORDINI/NUOVI SVILUPPI | 14.000 € | 4.000 € | 18.000 € |
| CONFRONTO MODELL./LABORATORIO | 13.900 € | 7.800 € | 21.700 € |
| CREAZIONE SCHEDA DI LAVORAZIONE | 13.200 € | 1.500 € | 14.700 € |
| COSTRUZIONE ADESIVI | 12.000 € | 350 € | 12.350 € |
| CONTROLLO EMAIL | 10.500 € | 4.500 € | 15.000 € |
| ALTRE ATTIVITA' | 7.500 € | 5.000 € | 12.500 € |
| CTR/ABBINAMENTO CAT.MODELLO AL MATERIALE SU COMMESS | 7.000 € | | 7.000 € |
| CONTROLLO CAPI | 6.500 € | 5.100 € | 11.600 € |
| CONFRONTO MODELL./COMMERCIALE | 6.100 € | 4.050 € | 10.150 € |
| VARIANTE CON CALI | 5.000 € | | 5.000 € |
| CONFRONTO MODELL./CLIENTI | 2.500 € | 5.400 € | 7.900 € |
| PREPARAZIONE COMMENTI | 2.200 € | | 2.200 € |
| IMPORTAZIONE E CONTROLLO MODELLI INVIATI DA CLIENTI | 2.300 € | | 2.300 € |
| SCHEDA PEZZI | 2.100 € | 580 € | 2.680 € |
| MONTAGGIO CARTAMODELLO | 1.500 € | | 1.500 € |
| SCHEDA MISURE | 1.500 € | 650 € | 2.150 € |
| FORMAZIONE NUOVA RISORSA | 1.300 € | | 1.300 € |
| CONFRONTO MODELL./CAD | 1.200 € | 980 € | 2.180 € |
| RICERCA CAPI CAMPIONE | 700 € | | 700 € |
| COSTRUZIONE FODERE | 600 € | 400 € | 1.000 € |
| (vuoto) | 550 € | | 550 € |
| RICHIESTE PER MANCANZE | 500 € | 65 € | 565 € |
| CONTROLLO PEZZI DIGITALIZZATI | 400 € | | 400 € |
| SISTEMAZIONE CAPI IN ARCHIVIO | 350 € | | 350 € |
| REALIZZAZIONE DIME E RIFILI | 330 € | 1.050 € | 1.380 € |
| DIGITALIZZAZIONE PEZZI | 320 € | | 320 € |
| RIFILO PEZZI | 250 € | | 250 € |
| COMPLETAMENTO DI.BA. | 230 € | | 230 € |
| SCHEMA ADESIVO | 18 € | | 18 € |
| STAMPA MASCHERINE | | 2 € | 2 € |
| RICHIESTE CAPO CAMPIONE | | 10 € | 10 € |
| COORDINAMENTO/CONTROLLO ATTIVITA' UFFICIO | | 7.000 € | 7.000 € |
| STAMPA SCHEDE MISURE | | 15 € | 15 € |
| Totale | 305.048,00 € | 143.552,00 € | 448.600 € |
| Totale % | 68% | 32% | 100% |

Fonte - Elaborazione propria da dati aziendali

Si può notare come il costo della Modelleria V. incida per il 32% sul totale costo Modelleria, il restante 68% è assorbito dalla Modelleria S. Il costo di alcune attività è sensibilmente diverso tra le due Modellerie a causa della distribuzione delle attività molto diversa e del costo delle risorse dedicate.

Dalla figura emergono alcune differenze nella distribuzione delle attività, ad esempio nella Modelliera V. prevale la “Creazione modello” e le “Modifiche post fitting” per le varie linee, mentre nella Modelliera S. ci sono differenze evidenti, ad esempio tra la linea D, dove importanti sono la “Creazione scheda di lavorazione” e la “Costruzione adesivi”, e la linea F dove importante è la “Variante con cali”.

4.5.4 Report linee di prodotto

Per calcolare il costo delle linee è stato scelto il tempo come activity driver. Per prima cosa è stato analizzato il tempo per linea, come mostrato in figura 4.10, in cui si nota che circa il 60% del tempo è assorbito dalle prime 7 linee sulle 38 totali lavorate. L’80% del tempo viene assorbito dalle prime 12 linee.

Riprendendo le linee analizzate nella figura 4.11, la linea F e la linea D assorbono rispettivamente il 14% e il 12% del tempo. Segue la linea E con 8,5% e la A e B con circa l’8%, poi tutte le altre linee.

Figura 4.11 - Analisi tempo per linea

| LINEA | TEMPO IMPIEGATO (minuti) | TEMPO IMPIEGATO % |
|---------------------------|--------------------------|-------------------|
| F | 132.094 | 14,08% |
| D | 109.943 | 11,72% |
| E | 79.286 | 8,45% |
| A | 78.585 | 8,38% |
| B | 78.374 | 8,36% |
| C | 49.713 | 5,30% |
| G | 47.789 | 5,10% |
| H | 44.212 | 4,71% |
| I | 34.373 | 3,67% |
| J | 31.988 | 3,41% |
| K | 27.278 | 2,91% |
| L | 25.070 | 2,67% |
| M | 21.335 | 2,27% |
| N | 20.467 | 2,18% |
| O | 18.986 | 2,02% |
| P | 15.801 | 1,68% |
| Q | 15.349 | 1,64% |
| R | 14.236 | 1,52% |
| S | 13.403 | 1,43% |
| T | 13.119 | 1,40% |
| U | 11.451 | 1,22% |
| V | 9.930 | 1,06% |
| W | 9.844 | 1,05% |
| X | 8.661 | 0,92% |
| Y | 7.081 | 0,76% |
| Z | 5.505 | 0,59% |
| α | 3.039 | 0,32% |
| β | 2.525 | 0,27% |
| χ | 2.235 | 0,24% |
| δ | 1.640 | 0,17% |
| ε | 1.328 | 0,14% |
| φ | 1.280 | 0,14% |
| γ | 784 | 0,08% |
| η | 450 | 0,05% |
| ι | 365 | 0,04% |
| φ | 230 | 0,02% |
| κ | 90 | 0,01% |
| λ | 30 | 0,00% |
| Totale complessivo | 937.869 | 100,00% |

Fonte - Elaborazione propria da dati aziendali

Considerando poi che il costo dell'attività è fortemente influenzato dal tipo di risorsa (junior o senior) si è fatta un'analisi delle risorse impiegate per linea, si veda figura 4.12, in cui vengono considerate alcune linee.

Figura 4.12- *Analisi risorse impiegate per linea*

| LINEA | TEMPO IN H % | COSTO ATTIVITA' |
|----------|--------------|-----------------|
| D | 12,00% | |
| JUNIOR | 6,00% | 30% |
| SENIOR | 6,00% | 70% |
| A | 9,00% | |
| JUNIOR | 1,00% | 10% |
| SENIOR | 8,00% | 90% |
| F | 13,00% | |
| JUNIOR | 9,00% | 50% |
| SENIOR | 4,00% | 50% |
| B | 9,00% | |
| JUNIOR | 8,00% | 42% |
| SENIOR | 1,00% | 58% |
| E | 8,00% | |
| JUNIOR | 7,00% | 52% |
| SENIOR | 1,00% | 48% |
| C | 5,00% | |
| JUNIOR | 4,00% | 42% |
| SENIOR | 1,00% | 58% |

Fonte - Elaborazione propria da dati aziendali

Dalla figura si nota che i modellisti senior incidono maggiormente sulla linea D e A (che hanno infatti un costo attività maggiore). Nelle linee E ed F c'è una situazione omogenea tra l'impiego di senior e junior, che genera benefici in termini di costo attività. Da questa analisi emerge una domanda, ovvero se questa diversa distribuzione di risorse dipenda dalle linee seguite e dalla loro criticità o piuttosto da un modello organizzativo differente.

Conoscendo il tempo dedicato ad ogni linea, il tipo di risorse impiegate e il loro costo relativo è stato calcolato il costo attività complessivo per ogni linea, per il periodo di aprile- maggio-giugno, si veda la figura 4.13.

Figura 4.13 - Costo per linea

| LINEA | COSTO ATTIVITA' | COSTO ATTIVITA' |
|---------------------------|---------------------|-----------------|
| D | 60.000,00 € | 13,37% |
| A | 50.000,00 € | 11,15% |
| F | 40.000,00 € | 8,92% |
| G | 38.000,00 € | 8,47% |
| B | 37.000,00 € | 8,25% |
| E | 32.000,00 € | 7,13% |
| C | 30.000,00 € | 6,69% |
| J | 25.500,00 € | 5,68% |
| I | 23.000,00 € | 5,13% |
| H | 16.000,00 € | 3,57% |
| K | 13.000,00 € | 2,90% |
| L | 11.000,00 € | 2,45% |
| N | 9.700,00 € | 2,16% |
| M | 8.560,00 € | 1,91% |
| P | 7.500,00 € | 1,67% |
| T | 7.000,00 € | 1,56% |
| O | 6.500,00 € | 1,45% |
| S | 6.000,00 € | 1,34% |
| Q | 5.500,00 € | 1,23% |
| U | 4.000,00 € | 0,89% |
| X | 3.000,00 € | 0,67% |
| R | 2.800,00 € | 0,62% |
| V | 2.600,00 € | 0,58% |
| Y | 2.300,00 € | 0,51% |
| α | 1.700,00 € | 0,38% |
| Z | 1.500,00 € | 0,33% |
| ε | 1.200,00 € | 0,27% |
| χ | 1.100,00 € | 0,25% |
| β | 600,00 € | 0,13% |
| δ | 590,00 € | 0,13% |
| γ | 380,00 € | 0,08% |
| φ | 200,00 € | 0,04% |
| η | 150,00 € | 0,03% |
| W | 80,00 € | 0,02% |
| ι | 70,00 € | 0,02% |
| κ | 31,00 € | 0,01% |
| φ | 20,00 € | 0,00% |
| λ | 19,00 € | 0,00% |
| Totale complessivo | 448.600,00 € | 100,00% |

Fonte - Elaborazione propria da dati aziendali

Dalla figura emerge che la linea D è la linea che ha il costo attività più alto, seguita dalla linea A e F. Costi importanti sono poi generati dalla linea G, B ed E.

Come si può notare, vi è una differenza tra la figura 4.11 e la 4.13 tra il tempo e il costo di ogni linea: ad esempio la linea F si trova al primo posto per il tempo impiegato ma è al terzo posto per il costo sostenuto mentre la linea più costosa è la linea D che però è la seconda per tempo impiegato. Queste differenze derivano dalle diverse attività impiegate per le linee, dai diversi tempi per realizzare le linee e soprattutto dal diverso costo orario delle diverse risorse (junior e senior) impiegate nelle linee. L'analisi per linea viene riassunta nella figura 4.14.

Figura 4.14 - Analisi per linea

| LINEA | COSTO ATTIVITA' | TEMPO IMPIEGATO (minuti) | TEMPO IMPIEGATO % | COSTO MEDIO RISORSA |
|---------------------------|---------------------|--------------------------|-------------------|---------------------|
| D | 60.000,00 € | 109.943 | 11,72% | |
| A | 50.000,00 € | 78.585 | 8,38% | |
| F | 40.000,00 € | 132.094 | 14,08% | |
| G | 38.000,00 € | 47.789 | 5,10% | |
| B | 37.000,00 € | 78.374 | 8,36% | |
| E | 32.000,00 € | 79.286 | 8,45% | |
| C | 30.000,00 € | 49.713 | 5,30% | |
| J | 25.500,00 € | 31.988 | 3,41% | |
| I | 23.000,00 € | 34.373 | 3,67% | |
| H | 16.000,00 € | 44.212 | 4,71% | |
| K | 13.000,00 € | 27.278 | 2,91% | |
| L | 11.000,00 € | 25.070 | 2,67% | |
| N | 9.700,00 € | 20.467 | 2,18% | |
| M | 8.560,00 € | 21.335 | 2,27% | |
| P | 7.500,00 € | 15.801 | 1,68% | |
| T | 7.000,00 € | 13.119 | 1,40% | |
| O | 6.500,00 € | 18.986 | 2,02% | |
| S | 6.000,00 € | 13.403 | 1,43% | |
| Q | 5.500,00 € | 15.349 | 1,64% | |
| U | 4.000,00 € | 11.451 | 1,22% | |
| X | 3.000,00 € | 8.661 | 0,92% | |
| R | 2.800,00 € | 14.236 | 1,52% | |
| V | 2.600,00 € | 9.930 | 1,06% | |
| Y | 2.300,00 € | 7.081 | 0,76% | |
| α | 1.700,00 € | 3.039 | 0,32% | |
| Z | 1.500,00 € | 5.505 | 0,59% | |
| ε | 1.200,00 € | 1.328 | 0,14% | |
| χ | 1.100,00 € | 2.235 | 0,24% | |
| β | 600,00 € | 2.525 | 0,27% | |
| δ | 590,00 € | 1.640 | 0,17% | |
| γ | 380,00 € | 784 | 0,08% | |
| φ | 200,00 € | 1.280 | 0,14% | |
| η | 150,00 € | 450 | 0,05% | |
| W | 80,00 € | 9.844 | 1,05% | |
| ι | 70,00 € | 365 | 0,04% | |
| κ | 31,00 € | 90 | 0,01% | |
| φ | 20,00 € | 230 | 0,02% | |
| λ | 19,00 € | 30 | 0,00% | |
| Totale complessivo | 448.600,00 € | 937.869 | 100,00% | 30,00 € |

Fonte - Elaborazione propria da dati aziendali

In generale emergono i seguenti dati:

- la linea D è la linea che ha il costo attività più alto, assorbe circa il 12% del tempo totale ed ha un costo medio risorsa abbastanza importante;
- la linea F rispetto alla linea D costa molto meno, assorbe comunque molto tempo (il 14% del tempo totale) ma il costo medio della risorsa è molto contenuto;
- la linea A ha un costo attività importante pur assorbendo solo l'8% del tempo in quanto il costo medio della risorsa è elevato.

Le linee con il costo medio risorsa meno “oneroso” sono: linea F, linea H, linea J e linea ϕ . Quelle invece con il costo medio risorsa più “oneroso” sono: linea D e linea A.

Successivamente per approfondire l'analisi sono stati raccolti dalle schede di rilevazione puntuale i dati relativi alla quantità di modelli lavorati per ogni linea, si veda la figura 4.15. I modelli totali lavorati sono stati circa 2000 con particolare rilevanza per:

- linea F \rightarrow 300 modelli
- linea B \rightarrow 200 modelli

Figura 4.15 - Analisi numero modelli per linea

| LINEA | COSTO ATTIVITA' | COSTO ATTIVITA' | N° MODELLI | TEMPO IMPIEGATO % |
|---------------------------|---------------------|-----------------|-------------|-------------------|
| D | 60.000,00 € | 13,37% | 187 | 11,72% |
| A | 50.000,00 € | 11,15% | 167 | 8,38% |
| F | 40.000,00 € | 8,92% | 300 | 14,08% |
| G | 38.000,00 € | 8,47% | 80 | 5,10% |
| B | 37.000,00 € | 8,25% | 200 | 8,36% |
| E | 32.000,00 € | 7,13% | 178 | 8,45% |
| C | 30.000,00 € | 6,69% | 152 | 5,30% |
| J | 25.500,00 € | 5,68% | 68 | 3,41% |
| I | 23.000,00 € | 5,13% | 99 | 3,67% |
| H | 16.000,00 € | 3,57% | 100 | 4,71% |
| K | 13.000,00 € | 2,90% | 51 | 2,91% |
| L | 11.000,00 € | 2,45% | 53 | 2,67% |
| N | 9.700,00 € | 2,16% | 54 | 2,18% |
| M | 8.560,00 € | 1,91% | 36 | 2,27% |
| P | 7.500,00 € | 1,67% | 17 | 1,68% |
| T | 7.000,00 € | 1,56% | 21 | 1,40% |
| O | 6.500,00 € | 1,45% | 22 | 2,02% |
| S | 6.000,00 € | 1,34% | 31 | 1,43% |
| Q | 5.500,00 € | 1,23% | 36 | 1,64% |
| U | 4.000,00 € | 0,89% | 36 | 1,22% |
| X | 3.000,00 € | 0,67% | 31 | 0,92% |
| R | 2.800,00 € | 0,62% | 47 | 1,52% |
| V | 2.600,00 € | 0,58% | 31 | 1,06% |
| Y | 2.300,00 € | 0,51% | 13 | 0,76% |
| α | 1.700,00 € | 0,38% | 4 | 0,32% |
| Z | 1.500,00 € | 0,33% | 6 | 0,59% |
| ε | 1.200,00 € | 0,27% | 4 | 0,14% |
| χ | 1.100,00 € | 0,25% | 16 | 0,24% |
| β | 600,00 € | 0,13% | 10 | 0,27% |
| δ | 590,00 € | 0,13% | 5 | 0,17% |
| γ | 380,00 € | 0,08% | 5 | 0,08% |
| φ | 200,00 € | 0,04% | 2 | 0,14% |
| η | 150,00 € | 0,03% | 1 | 0,05% |
| W | 80,00 € | 0,02% | 2 | 1,05% |
| ι | 70,00 € | 0,02% | 5 | 0,04% |
| κ | 31,00 € | 0,01% | 1 | 0,01% |
| φ | 20,00 € | 0,00% | 1 | 0,02% |
| λ | 19,00 € | 0,00% | 1 | 0,00% |
| Totale complessivo | 448.600,00 € | 100,00% | 2073 | 100,00% |

Fonte- Elaborazione propria da dati aziendali

Si è notato un possibile nesso causale tra il tempo e il numero dei modelli realizzati da ogni linea e se in un altro anno e in un'altra stagione persiste questa correlazione positiva, il numero di modelli potrebbe essere considerato una buona proxy dell'assorbimento di tempo delle varie linee. Quindi non verrà più utilizzato il tempo come activity driver ma il numero dei modelli realizzati per linea: più la linea (cliente) assorbe tempo più modelli sviluppa.

Giunti a questo punto, è stata calcolata l'incidenza approssimata del costo delle attività di Modelleria sul fatturato della stagione primavera-estate 2023 (PE 2023) delle diverse linee. I costi delle attività finora calcolati sono riferiti ai 3 mesi di rilevazioni (aprile-maggio-giugno), quindi si è calcolato il costo mensile (dividendo il costo totale attività per 3) e poi lo si è moltiplicato per 5 che sono i mesi della stagione PE 2023 (novembre-marzo), in questo modo si è potuto calcolare l'incidenza sul fatturato di ogni linea su tale stagione. Ad esempio il costo attività della linea D è $(60.000 \text{ €} / 3) \times 5 = 100.000 \text{ €}$ e così via, si veda la figura 4.16.

Figura 4.16 - Incidenza % dei costi di Modelleria sulle prime linee

| nov22 - mar23 (PE23) | LINEA D | LINEA A | LINEA B | LINEA J | LINEA F | LINEA L | LINEA H | LINEA I | LINEA O | TOTALE |
|---------------------------------|--------------|-------------|-------------|-------------|--------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------|
| RICAVI | 3.030.000 € | 1.050.000 € | 3.080.000 € | 1.150.000 € | 17.000.000 € | 570.000 € | 4.500.000 € | 1.700.000 € | 1.200.000 € | 33.280.000 € |
| COSTO ATTIVITA' | 100.000,00 € | 83.000,00 € | 62.000,00 € | 42.500,00 € | 67.000,00 € | 18.300,00 € | 27.000,00 € | 38.333,00 € | 10.800,00 € | 448.933 € |
| INCIDENZA % ATTIVITA' SU RICAVI | 3,3% | 7,9% | 2,0% | 3,7% | 0,4% | 3,2% | 0,6% | 2,3% | 0,9% | 1,3% |

Fonte - Elaborazione propria da dati aziendali

Sono evidenti le diverse incidenze del costo della Modelleria sulle linee, laddove in media l'incidenza è del 1,3%. L'elevata incidenza su alcune linee potrebbe derivare in alcune casi dalla richiesta di sviluppare molti modelli (linea B), in altri casi dal costo elevato della creazione dei modelli a causa della complessità o dell'allocazione delle risorse (linea D e linea A). Ovviamente l'incidenza è molto influenzata dal fatturato che si riesce a realizzare per ogni linea. I risultati migliori

si ottengono su linea F, linea H e linea O, la cui incidenza è inferiore dell'1%.

Critica invece è l'incidenza sulla linea A che raggiunge quasi l'8%.

Per quanto riguarda l'incidenza delle linee minori, si veda la figura 4.17.

Figura 4.17 -Incidenza % dei costi di Modelleria sulle linee minori

| nov22 - mar23 (PE23) | LINEA S | LINEA α | LINEA E | LINEA P | LINEA X | LINEA M | LINEA N | LINEA R | LINEA ε | TOTALE |
|---------------------------------|-------------|------------|-------------|-------------|------------|-------------|-------------|------------|------------|-------------|
| RICAVI | 172.000 € | 177.000 € | 592.000 € | 152.000 € | 560.000 € | 213.000 € | 163.300 € | 106.000 € | 30.770 € | 2.166.070 € |
| MDC | | | | | | | | | | - € |
| COSTO ATTIVITA' | 10.000,00 € | 2.800,00 € | 53.000,00 € | 12.500,00 € | 5.000,00 € | 14.300,00 € | 16.200,00 € | 4.700,00 € | 2.000,00 € | 120.500 € |
| INCIDENZA % ATTIVITA' SU RICAVI | 5,8% | 1,6% | 9,0% | 8,2% | 0,9% | 6,7% | 9,9% | 4,4% | 6,5% | 5,6% |

Fonte - Elaborazione propria da dati aziendali

In questo caso si nota che l'incidenza % è generalmente più elevata rispetto alle prime linee, senz'altro a causa di un basso fatturato generato. In media si supera il 5% di incidenza. L'unica linea sotto l'1% è la linea X. Rilevante l'incidenza sulla linea M, ε e S la cui incidenza si attesta attorno al 6%. Critica l'incidenza sulle linee N, E e P che si attestano intorno al 9%.

4.5.5 Analisi delle criticità

L'ultimo obiettivo del progetto era quello di identificare le attività a valore aggiunto e le attività non a valore aggiunto. Le attività a valore aggiunto (VA) sono tutte quelle attività che aggiungono al prodotto/servizio un valore riconosciuto dal cliente e per cui questo è disposto a pagare. Mentre le attività non a valore aggiunto (NVA) sono tutte quelle attività indispensabili perché l'azienda funzioni o perché

imposte da regole interne o prassi aziendali. Questa analisi permette al management di analizzare quali siano le attività VA e le attività NVA ineliminabili o ottimizzabili.

La figura 4.18 mostra in termini di impegno che molte attività e molte ore sono state dedicate ad attività non a valore aggiunto, che impegnano circa il 52% del tempo disponibile. In termini economici, queste attività incidono meno, in quanto sono svolte da personale meno costoso. Questo evidenzia come nelle attività importanti per il cliente sia significativa la presenza di figure più qualificate.

Figura 4.18 - Il “valore” delle attività

| ATTIVITA' CLASSIFICATE | TEMPO IN H % | COSTO ATTIVITA' | COSTO ATTIVITA' % | Costo medio attività |
|------------------------|----------------|---------------------|-------------------|----------------------|
| NVA | 52,29% | 159.746,46 € | 35,61% | 21,76 € |
| VA | 47,71% | 288.853,54 € | 64,39% | 43,13 € |
| Totale | 100,00% | 448.600,00 € | 100,00% | 31,95 |

Fonte - Elaborazione propria da dati aziendali

Scendendo nel dettaglio la figura 4.19 mostra quali sono le principali attività non a valore aggiunto.

Figura 4.19 - Identificazione attività NVA

| ATTIVITA' CLASSIFICATE | TEMPO IN H % | COSTO ATTIVITA' | Costo medio attività |
|--|----------------|---------------------|----------------------|
| NVA | 100,00% | 159.746,46 € | 21,07 € |
| SVILUPPO TAGLIE | | 20.500,00 € | |
| ALTRE ATTIVITA' | | 12.500,00 € | |
| SBLOCCO MODELLI | | 15.600,00 € | |
| CREAZIONE SCHEDA DI LAVORAZIONE | | 14.700,00 € | |
| COSTRUZIONE ADESIVI | | 12.350,00 € | |
| CTR/ABBINAMENTO CAT.MODELLO AL MATERIALI | | 7.000,00 € | |
| | ... | ... | ... |

Fonte - Elaborazione propria da dati aziendali

Dalla figura si nota che le 5 principali attività a non valore aggiunto in termini di costo sono:

- sviluppo taglie;
- altre attività;
- sblocco modelli;
- costruzione adesivi.

Queste 5 attività assorbono quasi il 50% del costo ed il 40% del tempo e in linea generale impiegano risorse meno costose.

Invece, le principali attività a valore aggiunto mostrate nella figura 4.20 sono:

- creazione modello;
- modifiche post-fitting.

Come si evince dal costo orario è evidente il generale impiego di risorse qualificate per queste attività.

Figura 4.20 - Identificazione delle attività a VA

| ATTIVITA' CLASSIFICATE | TEMPO IN H % | COSTO ATTIVITA' | Costo medio orario |
|--|--------------|-----------------|--------------------|
| VA | 100,00% | 288.853,54 € | 43,13 € |
| CREAZIONE MODELLO | | 112.000,00 € | |
| MODIFICHE POST FITTING | | 73.000,00 € | |
| FITTING | | 32.500,00 € | |
| CONFRONTO RESP MODELLERIA E MODELLISTI | | 32.000,00 € | |
| CONTROLLO EMAIL | | 15.000,00 € | |
| CONTROLLO CAPI | | 11.600,00 € | |
| ... | ... | ... | ... |

Fonte - Elaborazione propria da dati aziendali

Per quanto riguarda i suggerimenti dei collaboratori sono stati contenuti: solo in alcuni casi si tratta di vere e proprie indicazioni di miglioramento, la maggior parte sono state solo note di chiarimento.

Alcuni pensieri dei collaboratori delle Modellerie sono di seguito elencati:

“mi chiamano al laboratorio perché non sanno effettuare certe lavorazioni”, “ieri sono dovuta scendere allo stiro e mi sono stirata da sola i capi perché doveva essere fatto in un certo modo”, “20 minuti per lentezza programma campionario”, “12 telefonate ricevute non inerenti al mio lavoro”.

Dalle considerazioni del personale, il team di progetto ha sviluppato delle prime considerazioni generali sulle problematiche presenti:

1. abuso del telefono aziendale;
2. utilizzo limitato del gestionale;
3. ritardo nel ricevere le informazioni necessarie;
4. carenza del know how del personale dei laboratori;
5. metodi di lavoro diversi nei due reparti modellieria;

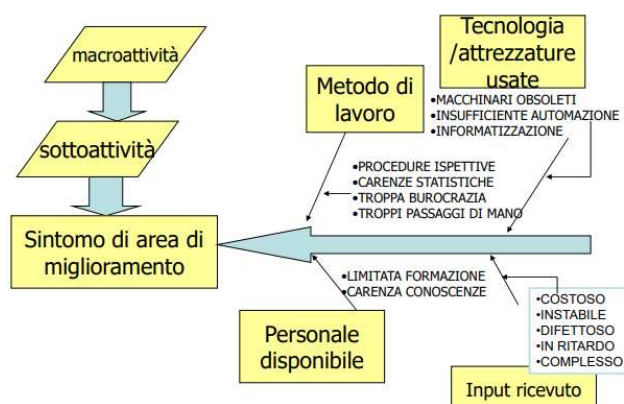
6. frequenti “passaggi di mano”.

4.5.6 Azioni di miglioramento

Per individuare le possibili azioni di miglioramento il team di consulenza esterno ha coinvolto il Team di Progetto ed i referenti dei reparti Modellerie.

La metodologia seguita si ispira al diagramma Causa-Effetto di Ishikawa, una tecnica manageriale efficace per individuare le cause primarie per risolvere dei problemi⁴³, si veda la figura 4.21.

Figura 4.21 - Tipologie di cause primarie



Fonte - Elaborazione personale

⁴³ Il diagramma è formato da un gruppo di rami collegati ovvero di “lische” che rappresentano i vari livelli più o meno dettagliati. Prima vengono analizzate le cause principali del problema, che poi vengono segmentate in diversi livelli di sotto-cause. Ciò rende possibile eliminare mano a mano le cause principali del problema fondamentale (Košmrlj et al., 2015).

In particolare, questo riesame ha permesso di individuare varie aree di possibile intervento e classificarle per tipologia di causa: primaria e secondaria.

La figura 4.22 evidenzia come significative siano le cause di origine organizzativa, che prevalgono sulle altre.

Figura 4.22 - *Analisi cause delle criticità*

| Etichette di riga | N di Criticità |
|----------------------|----------------|
| ORGANIZZATIVA | 15 |
| RUOLI E MANSIONI | 8 |
| FORMAZIONE | 7 |
| TECNOLOGIA | 9 |
| INFORMATIZZAZIONE | 6 |
| MACCHINARIO OBSOLETO | 3 |
| METODO DI LAVORO | 7 |
| NON QUALITA | 4 |
| PROGRAMMAZIONE | 2 |
| COMPLESSITA' | 1 |

Fonte - Elaborazione propria da dati aziendali

Tra criticità organizzative emerge l'importanza di definire con più puntualità i ruoli e le mansioni per rendere più chiari i compiti da svolgere, soprattutto a seguito di richieste che arrivano da altri uffici. Fondamentale inoltre investire in adeguata formazione per potenziare le conoscenze necessarie a comprendere meglio le richieste (problematiche sui modelli, modelli non conformi e rilavorazioni taglio). Anche investire sulla tecnologia dovrebbe generare benefici: da un lato potenziando l'informatizzazione (velocizzare la programmazione dei campionari, rinnovare il gestionale e i pc utilizzati, digitalizzare i capi) e rinnovando i macchinari obsoleti.

Utile anche ridefinire il metodo di lavoro per ridurre la non qualità e migliorare la programmazione al fine di ridurre le problematiche e le rilavorazioni.

In termini di informatizzazione un primo importante miglioramento si potrà ottenere intervenendo, anche grazie alla digitalizzazione, sulle attività riportate in figura 4.23. In particolare considerata la rilevanza economica il team suggerisce di intervenire primariamente nelle seguenti attività: Sviluppo Taglie e Controllo abbinamento catalogo modello.

Figura 4.23 - Identificazione attività NVA automatizzabili

| ATTIVITA' CLASSIFICATE | TEMPO IN H % | COSTO ATTIVITA' |
|---|--------------|-----------------|
| NVA AUTOMATIZZABILE | | |
| SVILUPPO TAGLIE | | |
| CTR/ABBINAMENTO CAT.MODELLO AL MATERIALE SU | | |
| ... | ... | ... |

Fonte - Elaborazione propria da dati aziendali

Per concludere il team di progetto alla luce delle criticità rilevate, ha proposto alcune azioni di miglioramento:

1. l'attività della "creazione scheda di lavorazione" e il "confronto modelliera/laboratorio" assorbono insieme circa il 10% del tempo della modelliera. Analizzando tale criticità emerge che il laboratorio non legge le schede di lavorazione, c'è una confusione sulle annotazioni delle modifiche da effettuare. L'azione di miglioramento proposta è stata di unificare il

linguaggio, impostare un metodo di lavoro legato alle modifiche e creare un ufficio tecnico;

2. per l'attività "sviluppo taglie", essendo un'attività automatizzabile, l'azione di miglioramento proposta dal team esterno prevede di contattare il fornitore CAD per automatizzare le attività di completamento in modo da avere un impatto positivo in termini di tempo. Ricordando che al momento il fornitore è leader di mercato e pone le sue condizioni. Laddove non dovesse essere disponibile si potrebbe avviare un progetto pilota con altri fornitori minori;
3. nell'attività "confronto modelliera/laboratorio" è emersa una criticità derivante dal fatto che in laboratorio la mancanza di competenze tecniche adeguate blocca il lavoro e spesso non c'è allineamento tra i due uffici. Di miglioramento proposta è di aprire un confronto tra modellisti e tecnici di confezione e interventi formativi per potenziare le competenze;
4. nella Modelliera S. il responsabile ha difficoltà a formare le giovani risorse. In particolare il pacchetto clienti presenta esigenze organizzative diverse: alcuni clienti richiedono un maggior impiego dei modellisti senior e non è conveniente correre il rischio di errori da parte dei junior. L'azione di miglioramento proposta è stata di creare un livello intermedio, ovvero una risorsa che seguendo un percorso di crescita possa garantire maggior affidabilità rispetto al livello junior;

5. uniformare le due Modellerie, in quanto ad oggi sono indipendenti ed hanno modalità organizzative autonome. Ma l'ampliamento di gamma dei brand necessita di competenze tecniche sempre più sofisticate e canoni di performance sempre più rigidi impone una forte sinergia tra modellisti e tecnici di produzione. L'azione di miglioramento prevede di definire linee guida e procedure omogenee e una visione più condivisa delle Modellerie e dell'impiego delle risorse.

4.6 METODOLOGIA DELLA RICERCA

Dopo un'approfondita analisi della letteratura sull'Activity based costing, l'obiettivo di questo lavoro di tesi è volto ad indagare ed esplorare le leve e le barriere dal punto di vista tecnico e organizzativo derivanti dall'implementazione di un sistema ABC nella pratica, e se esso risponda effettivamente ai fabbisogni informativi delle imprese, in termini di supporto alle scelte di miglioramento delle prestazioni. Per raggiungere questo obiettivo è stato scelto il caso studio dell'impresa Lardini, frutto di un'esperienza di stage all'interno della funzione di controllo di gestione, condotta presso l'headquarter dell'impresa e della durata di circa due mesi. Lo studio di caso singolo consente di analizzare un fenomeno secondo un approccio sistemico, olistico, nella sua interezza e complessità (Chiucchi, 2012). Permette di cogliere tutte le informazioni sul fenomeno in analisi e sulle ragioni che portano i soggetti a compiere determinate azioni e offre

l'opportunità di generare riflessioni teoriche sul fenomeno stesso (Ahrens e Dent, 1998).

La modalità di ricerca è di tipo “non interventista”, in quanto lo stage svolto in azienda è iniziato alcuni mesi dopo la conclusione del progetto sull'Activity based costing. Si tratta dell'approccio “naturalista” dominante in dottrina, in cui il ricercatore non interviene in alcun modo per alterare o influenzare il fenomeno osservato (Yin, 2003).

I dati e le informazioni utilizzate nella ricerca sono stati ottenuti principalmente attraverso l'analisi dei documenti (Bowen, 2009) resi disponibili dall'impresa (rapporti interni, file Excel e presentazioni del progetto Activity based costing) e quattro interviste semi-strutturate effettuate ai due responsabili del controllo di gestione e ai due responsabili degli uffici di Modelliera che hanno partecipato attivamente all'implementazione del sistema ABC. L'intervista semi strutturata (Qu and Dumay, 2011) è stata scelta come metodo per la raccolta dei dati per il suo elevato grado di flessibilità: presenta solo una traccia prestabilita, per il resto vengono mantenuti i caratteri di adattabilità alla specifica situazione, favorendo la comprensione delle azioni e interpretazioni della realtà degli intervistati (Chiucchi, 2012). L'interview guide è stata finalizzata a comprendere le ragioni e gli obiettivi alla base del progetto e ad analizzare dettagliatamente le ostilità e i fattori abilitanti a livello tecnico e organizzativo emersi in ogni fase del progetto: raccolta dati, elaborazione dati, interpretazione e comunicazione dei risultati. La traccia aveva

anche il fine di raccogliere informazioni in merito alle opinioni degli intervistati riguardo l'intero progetto.

I dati delle interviste sono stati utilizzati per triangolare i dati raccolti tramite analisi documentale. Le interviste sono state tutte registrate e successivamente trascritte; nel corso dell'elaborato verranno riportate le citazioni testuali dei soggetti.

La fiducia sviluppata durante il periodo di stage da parte dei responsabili del controllo di gestione ha consentito di avere accesso anche a colloqui informali, le cui informazioni sono state poi rielaborate e formalizzate.

Tutti i dati sono stati raccolti ed elaborati nel rispetto della privacy delle informazioni consultate e per l'impossibilità di pubblicazione di alcuni dati sensibili sono stati accuratamente modificati.

All'intervista e a dati osservati è stata applicata un'analisi qualitativa (Denzin e Lincoln, 2000) in quanto ciò ha permesso di concentrarsi sui fattori abilitanti e ostativi che gli intervistati hanno evidenziato in merito all'esperienza vissuta.

4.7 ANALISI DEL CASO: FATTORI ABILITANTI E OSTACOLANTI DEL PROGETTO ACTIVITY-BASED COSTING

Il caso in esame è stato scelto in quanto si riferisce ad un progetto pilota di implementazione dell'Activity based costing che si è concluso con successo all'interno dell'organizzazione, nonostante vi siano state differenti criticità. In questo senso, il lavoro contribuisce a comprendere quali siano stati i fattori abilitanti e ostativi nel processo di attuazione sia a livello tecnico che organizzativo.

4.7.1 Fattori abilitanti

Le motivazioni alla base del progetto ABC sono derivate da bisogni informativi dettagliati sull'assorbimento dei costi di Modelleria da parte dei vari clienti. Uno dei due controller ha spiegato:

“L'ufficio modelleria in ogni azienda di moda assorbe molti costi ma è difficile da gestire e quantificare, soprattutto nell'attribuire i costi di tale Ufficio ai vari clienti. La maggior parte dei nostri clienti ci commissiona solo il servizio di Modelleria, ovvero l'industrializzazione del modello che ha creato lo stilista del cliente. Finora tali costi sono sempre stati fissi e indiretti rispetto ai clienti, ma il CEO voleva avere delle informazioni più dettagliate a livello di singolo cliente. Anche se aveva intuito quali clienti assorbivano più costi di Modelleria, non aveva dati precisi e voleva averne”.

Il progetto pilota ha quindi avuto fin da subito il supporto dell'alta dirigenza, che come spiegato dalla letteratura dato l'ampio coinvolgimento e cambiamento di prospettiva richiesto, è prioritario nella buona riuscita dell'iniziativa (Bartolini, 2004; Cascone, 2005).

Per l'implementazione dello strumento è stato assunto un team di consulenza esterno per supportare i controller. L'altro controller spiega:

“Oltre agli obiettivi prettamente contabili, si voleva valutare i clienti sulla base della complessità, comprendere l'assorbimento delle risorse (junior e senior) in riferimento alle attività svolte, identificare le eventuali attività “non di competenza” e infine individuare le attività a valore aggiunto e non, eliminabili e non, migliorabili e non”.

4.7.1.1 Aspetti tecnici

La fase di mappatura e nomenclatura delle attività anche se ha richiesto molto tempo è stata fondamentale a detta del controller:

“Nei primi 2 mesi di lavoro ci siamo focalizzati soprattutto su questo, senza questa fase iniziale il progetto sarebbe naufragato, o peggio ci sarebbero stati dei dati inutilizzabili”.

Ciò conferma e perfeziona il fatto che la mappatura sia una fase particolarmente delicata, in quanto sulle attività selezionate si fonderanno tutti i successivi momenti di analisi (Miroglio, 2001).

Sicuramente un fattore abilitante nella raccolta dei dati è stato lo strumento Google moduli come racconta il responsabile della Modellera S:

“Dal punto di vista della raccolta dei dati non ci sono stati particolari problemi, il database da compilare era di facile intuizione e di facile compilazione”.

Il team di progetto è sempre stato disponibile ad ogni incertezza e dubbio delle risorse, racconta il responsabile della Modellera V:

“In particolare il team esterno ci ha aiutato e supportato moltissimo: quando non riuscivamo ad identificare una determinata attività con il loro aiuto siamo sempre riusciti a trovarle una collocazione”.

Questo conferma l'importante ruolo giocato dal team esterno, che può essere interpretato come “garante”, dotato di maggiore neutralità e una visione più oggettiva e distaccata (Bartolini, 2004).

Per quanto riguarda invece la successiva elaborazione dei dati, è stato fatto un lavoro analitico e preciso da parte del CdG e del team esterno. Si è scelto di considerare il tempo come driver, svolgendo attività per la maggior parte manuali e non avendo la certezza di altri nessi causali, infatti solo l'esperienza diretta può consentire di comprendere la bontà dei parametri (Bartolini, 2004). Quindi è stato chiesto ai dipendenti di indicare il tempo dedicato ad ogni attività e ad ogni linea di

prodotto; conoscendo poi il costo orario delle varie risorse grazie all'Ufficio risorse umane si è calcolato il costo delle attività e poi delle varie linee (clienti). Spesso però è accaduto che il tempo registrato dalla risorsa per le varie attività svolte in giornata non coincidesse con le ore totali lavorate ma il problema è stato risolto come racconta il controller:

“I dati venivano elaborati e poi riconciliati con le presenze giornaliere che ci venivano fornite dalle risorse umane, nel caso in cui non combaciavano si interveniva. In particolare abbiamo fatto degli stati di avanzamento dopo un mese, dopo due mesi e mezzo e l'ultimo a luglio, dove insieme al team di consulenza abbiamo controllato le varie quadrature dei tempi”.

L'altro controller aggiunge:

“Riuscire a far quadrare le ore mancanti grazie al dialogo con le risorse è stato sicuramente un fattore abilitante”.

Il dialogo con le risorse approfondisce l'importanza della loro partecipazione, in tal modo i prestatori di lavoro si sentiranno coinvolti e collaboreranno alla raccolta dei dati e delle informazioni necessarie per alimentare il sistema informativo basato sulle attività (Domenico, 2004).

In seguito c'è stata l'interpretazione dei dati che, dopo alcune difficoltà, è riuscita con successo come racconta il controller:

“Superati alcuni ostacoli l’interpretazione dei database non è stata difficoltosa. I dati erano chiari e leggibili, ovvero facilmente trasformabili in informazioni. Siamo riusciti a comprendere quali fossero i costi di Modelleria sostenuti dai vari clienti, valutarli sulla base della complessità e redditività. Sono emerse alcune proposte migliorative in ambito organizzativo...in particolare è emersa una differente gestione delle risorse nelle due Modellerie che ci ha permesso di fare varie valutazioni che prima non potevamo fare”.

L’altro controller continua:

“Verso la fine del progetto poi si sono decise quali attività fossero a valore aggiunto e quali no, e quali di quelle non a valore fossero automatizzabili...abbiamo coinvolto anche i responsabili degli uffici di Modelleria per discutere su quali fossero”.

In linea generale quindi l’interpretazione è stata scorrevole e significativa per ottimizzare alcune attività, come racconta anche il responsabile della Modelleria V:

“Nell’interpretazione dei risultati ci siamo confrontati e sono venute fuori alcune attività non di competenza, altre che si potrebbero ottimizzare...ad esempio dovremmo fare una valutazione sul nostro CAD: innanzitutto è diventato un monopolio legato ad una sola azienda che impone determinate condizioni, inoltre sarebbe opportuno automatizzare alcune attività tecniche che vengono svolte manualmente ma che sono ripetitive”.

Ciò conferma il fatto che con tale sistema il management possiede una chiara visibilità dei costi indiretti e delle cause che li determinano e può di conseguenza realizzare un'efficace gestione dei costi (Marchi et al, 2018); oltre ad essere funzionale a individuare inefficienze, attività non di competenza, attività che per il cliente sono imprescindibili, che rispecchiano i suoi desideri, per le quali è disposto a sostenere un costo e per quali no (Bubbio, 1993; McNair, 1994).

Il caso però va ad approfondire il fatto che l'ABC fornisca informazioni importanti in merito al volume e alla qualità delle risorse impiegate: informazioni fondamentali nelle decisioni riguardanti l'opportunità di valutare un'eventuale riallocazione delle risorse e per iniziative di miglioramento continuo (Turney, 1991; Porqueddu, 2012).

A tal proposito infatti come racconta il controller:

“L'analisi ha permesso di capire come fossero distribuite le risorse junior/senior nei due Uffici e nelle diverse linee e di poter valutare un'eventuale riorganizzazione”.

Il caso conferma che l'ABC ha permesso all'azienda di identificare le criticità maggiori e di analizzarne le cause. L'analisi delle cause permette di evidenziare gli aspetti più critici e onerosi legati al processo operativo, i ritardi, e le inefficienze in modo da poter valutare proposte migliorative (Perone, 1995).

Infatti il controller spiega:

“Con il supporto del team esterno si sono sviluppate delle prime considerazioni generali sulle problematiche presenti e sulle relative cause, per elaborare delle proposte migliorative, ad esempio rendere più chiari i compiti da svolgere, potenziare la formazione dei modellisti, investire sulla tecnologia e cercare di uniformare la gestione delle due Modellerie”.

Le interpretazioni dei dati sono state poi comunicate ai vari destinatari del progetto e in particolar modo al CEO, a tutta la proprietà e ai responsabili delle Modellerie. Stapleton (2004) afferma che le analisi di redditività del prodotto e della clientela svolte utilizzando l'ABC in genere modificano anche significativamente le percezioni manageriali, che provano uno shock.

In questo caso ciò non avviene, infatti il controller afferma:

“Il CEO si aspettava quello che è emerso, la comunicazione dei risultati è andata molto bene secondo me e non ho visto particolari criticità, è stato tutto molto apprezzato”.

In linea generale i risultati sono stati apprezzati grazie al supporto dell'alta direzione e del team esterno però la comunicazione dei risultati in merito alla diversa gestione delle Modellerie ha suscitato delle discrepanze soprattutto da parte di un responsabile, come verrà spiegato negli aspetti organizzativi.

4.7.1.2 Aspetti organizzativi

All'inizio del progetto le risorse delle Modellerie hanno analizzato le attività che avevano svolto nell'anno precedente. Il controller spiega che in questa fase è stata fondamentale la collaborazione di tali risorse:

“Le iniziali difficoltà di rilevazione delle attività sono state superate grazie alla disponibilità da parte delle risorse e in particolare dei responsabili delle Modellerie che ci hanno aiutato nella prima fase di auto-analisi”.

Il team esterno poi ha deciso di effettuare un'analisi puntuale delle attività: le risorse ogni giorno dovevano compilare le schede su Google Moduli per 4 mesi descrivendo le attività svolte, il tempo dedicatole e per quale brand (cliente).

Il controller ha evidenziato che:

“I fattori abilitanti sono stati la chiarezza sin da subito degli obiettivi del progetto, l'apertura mentale da parte del nostro ufficio Cdg, dei consulenti nel ragionare senza escludere a priori nulla e la loro competenza nell'adattare lo strumento di Google moduli alle nostre esigenze”.

A differenza dell'autrice Bartolini (2004) la quale afferma che tradizionalmente, nella funzione Cdg si riscontra una bassa propensione al cambiamento, che potrebbe compromettere l'entusiasmo proprio di chi è maggiormente coinvolto nel

progetto, il caso dimostra invece che il team di progetto è fortemente entusiasta e promotore della spinta innovativa.

Il caso conferma ciò che sostiene l'autore Perone (1995) in merito al fatto che è fondamentale chiarire fin da subito lo "scope" operativo ed evitare l'iperdettaglio.

Infatti il controller conferma:

“La forte determinazione da parte del team di consulenza e di noi project leaders nel voler raggiungere gli obiettivi prefissati e un percorso del progetto ben definito a monte ha dato forte beneficio”.

Successivamente il controller ha specificato che sono state individuate le attività più rilevanti:

“Volevamo un dato che arrivasse al dettaglio ma sapevamo bene che un dato troppo dettagliato rischiava di perdere la correttezza e la significatività...anche perché diventa deleterio soprattutto per le risorse che devono rilevare le attività ogni giorno”.

L'altro controller in merito ha aggiunto che c'è stata una grande disponibilità da parte del personale e del team esterno per uniformare la nomenclatura delle varie attività:

“Sono stati fatti vari colloqui in cui si è cercato di creare un linguaggio univoco, ad esempio una certa attività da un operatore veniva chiamata A e da un altro B e si è fatto in modo che tutti la chiamassero A”.

Nell’implementazione dell’ABC l’aspetto più delicato è rappresentato dalle resistenze interne che nascono dal cambiamento culturale indotto dall’introduzione di un sistema innovativo.

Il caso conferma che il superamento di tali resistenze interne è favorito da un coinvolgimento diretto del personale operativo, che è chiamato ad adattarsi progressivamente alla gestione per attività (Bartolini e Visani, 2004; Nicolò, 2004).

Infatti il controller racconta:

“Si è cercato di coinvolgere il personale tramite un pranzo iniziale tutti insieme per spiegare gli obiettivi del progetto, in particolare quelli tecnici di calcolo di costo dei diversi clienti. Mentre gli obiettivi organizzativi li abbiamo lasciati in secondo piano per paura di un ulteriore irrigidimento. Abbiamo inserito un campo vuoto incentivando commenti vari da parte dei collaboratori come strumento di coinvolgimento nel sentirsi parte del miglioramento aziendale...se non ci sono loro non c’è il progetto”.

L’altro controller conferma:

“È stato fondamentale non farli sentire sotto controllo e far capire loro che l’obiettivo non era controllare il loro lavoro ma capire come i clienti andavano ad assorbire le risorse... cosa che è stata chiarita più volte durante il percorso. Abbiamo dedicato molto tempo nel motivare il personale perché la raccolta dati era un’attività che dovevano fare tutti i giorni per 3 mesi circa”.

Queste affermazioni vengono confermate soprattutto dal responsabile della Modelliera V:

“Ho partecipato alla definizione degli obiettivi del progetto che erano molto chiari...dovevamo mappare le attività per capire quanto ogni cliente impattasse a livello di sviluppo di Modelliera e poi definire se quel cliente fosse redditizio oppure no. Ma allo stesso tempo un altro obiettivo non secondario era cercare di capire che cosa stessimo facendo: se c’erano delle attività da migliorare, eliminare oppure no... Di conseguenza non era una valutazione dell’operato del singolo operatore, ma una valutazione generale che avrebbe portato a dei macrodati che dopo sarebbero stati analizzati per capire se e come si potesse intervenire; su questo sono stati molto chiari”.

L’altro responsabile conferma che la spiegazione è stata fatta anche se non era del tutto convinto del progetto:

“Si mi hanno coinvolto, la spiegazione degli obiettivi è stata fatta bene, c’è sempre stata una buona comunicazione ma personalmente non dividevo il progetto”.

Si può comprendere come all'interno di una stessa realtà ci possono essere pareri e opinioni discordanti, ma in linea generale la chiarezza e la forte motivazione del team di progetto sono stati indispensabili per coinvolgere tutto il personale, come afferma il responsabile della Modelleria V:

“La comunicazione del team esterno e del Cdg è stata di forte motivazione, infatti sono sempre stati molto chiari e presenti per tenere alto lo spirito di collaborazione”.

A livello organizzativo l'interpretazione dei risultati ha portato alla luce la diversa gestione delle Modellerie, anche se non era uno degli obiettivi originari come racconta il controller:

“Questo confronto delle due Modellerie non è nato come obiettivo originario ma è emerso durante il progetto quando ci siamo accorti che in alcuni aspetti lavoravano in modo differente e ci ha permesso di porre attenzione su questa realtà”.

Tale aspetto ha creato delle discrepanze soprattutto da parte di uno dei due responsabili, ma ciò non ha impedito che fosse largamente apprezzato dal resto dell'organizzazione. La diversa gestione delle Modellerie è stata portata all'attenzione della proprietà insieme alle proposte di miglioramento che sono state prese in considerazione in maniera positiva, come spiegano i controller:

“Avevamo un forte commitment da parte della proprietà, in particolare del CEO, che ha facilitato la comunicazione dei risultati, infatti stiamo trovando sinergie con progetti futuri in merito alla riorganizzazione delle risorse”.

L'altro controller continua:

“Inoltre ha fatto emergere alcune domande sui motivi della diversa organizzazione che sono state portate all'attenzione della proprietà, ma è stato solo un modo per poterci ragionare tutti insieme”.

Ciò conferma e approfondisce il fatto che la presenza del supporto dell'alta dirigenza sia un fattore indubbiamente abilitante nella comprensione e accettazione del sistema sia nelle fasi iniziali sia nei momenti successivi di messa a punto del sistema (Bartolini, 2004).

Approfondendo la cultura organizzativa dell'impresa, il controller spiega:

“È un'azienda familiare...c'è un po' di deterrenza al cambiamento, perlomeno c'è stato soprattutto nelle fasi iniziali del progetto, ma se trainato e sponsorizzato ci sono anche reazioni positive”.

In particolare, il progetto ABC è stato vissuto in maniera quasi opposta dai due responsabili delle Modellerie. Il responsabile S. lo ha vissuto come verifica del suo

operato e la sua diffidenza si è accentuata a causa del confronto con l'altra Modelleria emerso dall'analisi dei risultati e ciò si è ripercosso nelle sue risorse come spiega:

“Comunque in linea generale le persone hanno espresso gli stessi dubbi che avevo io”.

Invece, il responsabile V. ha supportato il progetto fin dal primo istante grazie alla sua apertura mentale e al fatto di aver vissuto diverse esperienze di progetti ABC in altre aziende:

“Per me era un progetto molto importante anche perché io provengo da altre realtà in cui si è sempre applicata questa tipologia di controllo. L'impatto del progetto dipende dal periodo e dalla stagione, ma a prescindere dall'impatto alto o basso, era un progetto che andava fatto perché l'azienda voleva fare delle valutazioni e mi sono assicurato che le mie risorse fossero motivate a portarlo a termine e che ne percepissero l'importanza...alla fine sono state più brave loro di me”.

Queste diverse concezioni approfondiscono il fatto che un fattore abilitante per il successo dell'ABC è la partecipazione e il coinvolgimento di tutti gli utenti, ma in particolare dei responsabili delle aree interessate e l'accettazione del sistema come un vero e proprio strumento di gestione e non come semplice tecnica contabile (Byrne et al., 2009). Inoltre, si aggiunge che aver visto altri progetti ABC di

successo giova alla spinta motivazionale, alla condivisione e all'accettazione della "novità".

Complessivamente i fattori abilitanti all'implementazione del progetto ABC in Lardini possono essere così sintetizzati:

- il ruolo prioritario attribuito al progetto da parte della proprietà;
- il coinvolgimento di un team di consulenza esterno;
- il grado di conoscenza dello strumento e l'aver visto progetti simili in altre realtà;
- la forte determinazione del CdG e del team di consulenza nel voler raggiungere gli obiettivi prefissati, tenendo alta la motivazione delle risorse;
- un percorso ben definito da step e date precise;
- la partecipazione del personale e, in particolare, almeno di uno dei due responsabili degli uffici coinvolti;
- l'aver cercato di non far sentire sotto controllo il personale e aver cercato di far capire loro il vero obiettivo del progetto.

Questa esperienza, nonostante i vari fattori abilitanti, non è stata scevra da criticità e difficoltà tecniche e organizzative che verranno di seguito illustrate.

4.7.2 Fattori ostacolanti

4.7.2.1 Aspetti tecnici

L'introduzione dell'ABC in azienda pur avendo un elevato valore strategico-organizzativo, richiede ingenti investimenti, molto tempo e tante risorse in particolare nell'individuazione e definizione delle varie attività (Bubbio, 1993).

La prima fase di mappatura delle attività è una delle più critiche da cui dipende la validità del sistema delineato (Cascone, 2005).

In particolare Cascone (2005) evidenzia che l'individuazione del giusto livello di dettaglio delle attività è un compito complesso e delicato, rispetto al quale si combinano esigenze spesso contrastanti.

Il caso conferma queste difficoltà e a tal proposito il controller spiega:

“Ci sono state difficoltà nel trovare il giusto trade-off tra granularità del dato e semplicità nella raccolta. C'è stato un gran lavoro difficoltoso nell'analisi delle attività, nella scelta del livello di dettaglio e nella scelta dello strumento di raccolta. In particolare si è speso molto tempo nel nominare le attività in modo simile, accorparle e non considerare quelle irrilevanti”.

In azienda è stata fatta un'analisi bottom-up coinvolgendo tutti coloro che svolgono le attività stesse, cercando di raggrupparle in macroattività, per evitare di appesantire eccessivamente l'analisi. Infatti, come spiegato da Bartolini (2004) le attività devono essere rilevanti, ossia devono assorbire una quota rilevante di risorse

ma devono essere anche significative, ossia devono essere costituite da una serie di azioni caratterizzate da un output specifico e individuabile, pertanto l'eccessivo raggruppamento risulta scorretto.

Ma come racconta il controller anche il coinvolgimento delle risorse nell'identificare le attività non è stato semplice:

“Un'altra criticità è stata il riscontro con gli operatori nell'individuazione delle varie attività, in alcuni casi dicevano come poter accorparle, in altri casi se noi controller non fossimo andati a parlare direttamente con loro non sarebbero emerse”.

L'altro controller approfondisce che la fase della mappatura sia stata critica, soprattutto nella nomenclatura delle attività:

“In alcuni casi c'era un bias tra quello che noi dicevamo e quello che loro recepiscono, quindi spesso venivano fatte delle registrazioni in modo asincrono rispetto a quello che noi intendevamo. Per esempio una certa attività che noi chiamavamo A per loro era B e ciò rendeva difficoltosa la lettura dei dati”.

Come spiega il responsabile della Modelleria V. tali difficoltà sono dovute proprio alla complessità delle attività della Modelleria:

“La Modelleria è uno dei primi step della catena produttiva che partendo dagli schizzi, disegni e parametri degli stilisti dei clienti, lavora per realizzare un prototipo. Sono delle attività molto complesse anche perché per la maggior parte sono manuali per cui non è detto che quello che si realizza al computer poi venga esattamente così... non è una scienza esatta. Le variabili che incidono sono molte...l’esperienza personale, il brand, lo stilista, il tessuto, l’indossatore e l’operatrice. Anche per questo è stato difficile incasellare le attività, anche se sono abbastanza schematiche, a seconda della complessità delle linee alcune volte c’è uno step in più o in meno”.

Anche la successiva elaborazione dei dati è stata abbastanza difficoltosa, come racconta il controller:

“La criticità è stata soprattutto nella pulizia del dato, non avendo un software rigido i dati erano fortemente spuri nella forma e nel contenuto. Quindi ogni 2 settimane è stato effettuato un gran lavoro di pulizia e di quadratura con le ore lavorate di ogni risorsa inclusa nel progetto”.

L’altro controller aggiunge:

“È stata una fase abbastanza critica perché spesso le ore delle attività non quadravano con le ore lavorate giornalmente dalle risorse. La qualità dei dati dipende dal corretto utilizzo dei campi di rilevazione e anche dal grado di libertà che lo strumento presenta al momento, quindi è stato necessario intervenire manualmente per correggere vari errori”.

Tale problematica della quadratura delle ore è legata anche alla scelta del driver tempo sia come resource driver sia come activity driver, ma essendo il primo progetto ABC in azienda non vi era la certezza di poter utilizzare altri driver.

Come descritto da vari autori la definizione dei parametri con cui allocare le voci di costo alle attività e agli oggetti di costo finali costituisce un momento tanto delicato quanto rilevante (Vitali 1997; Bubbio 1993).

Nel caso in esame il resource driver tempo è stato utile nel comprendere quanto le risorse hanno impiegato nell'eseguire le varie attività e poi è stato usato anche per calcolare l'assorbimento delle attività da parte delle varie linee (clienti), ma è stato un criterio molto dispendioso. In particolare, si può precisare che il tipo di driver usato nel progetto viene detto *intensity driver*, perché viene considerata anche la qualità delle risorse impiegate nello svolgimento dell'attività laddove, come nel caso esaminato, le risorse impiegate presentino costi unitari sensibilmente differenti (Bartolini 2004).

In merito alla scelta del driver tempo, il controller spiega:

“Il criterio di ripartizione utilizzato è stato il tempo ma è un criterio molto dispendioso, sia nell'input (le persone) perché è stancante rilevare ogni giorno il tempo dedicato ad ogni linea, sia nell'output perché va analizzato e pulito il database. Quindi se nel primo periodo di rilevazione avessimo intercettato alcuni elementi causali avremmo risparmiato tempo e costi. Al momento abbiamo intercettato un possibile nesso causale tra il tempo e il numero dei modelli realizzati e se il prossimo anno in un'altra stagione persiste questa correlazione positiva il numero di modelli

potrebbe essere considerato una buona proxy dell'assorbimento di tempo delle varie linee. Quindi non dovremo più prendere il tempo come activity driver ma il numero dei modelli realizzati per linea: più la linea (cliente) assorbe tempo più modelli sviluppa".

Ciò va ad approfondire quanto analizzato nella letteratura in merito alla scelta dei criteri di ripartizione in cui si scontrano due esigenze ugualmente significative: da un lato la necessaria affidabilità e, dall'altro, la semplicità, ossia la possibilità di ottenere i valori del parametro rapidamente. Se i parametri risultano troppo complessi e difficili si rischia di appesantire l'intero processo (Perone, 1995; Vitali, 1997).

Gli autori evidenziano un'altra criticità nella scelta del criterio di ripartizione: ci sono alcune attività che non possono essere allocate in alcun modo ai cost object, in quanto svolte a sostegno dell'intera organizzazione per assicurarne il funzionamento. In tal caso si individua una categoria residuale "generale" in cui andranno a confluire tali costi.

Il caso esaminato conferma quanto detto dalla letteratura: ci sono state delle attività per le quali non è stato possibile attribuire la linea in quanto svolte a beneficio di tutte, perciò sono confluite nella categoria "Altre attività". Tale problematica non è stata particolarmente critica in quanto erano attività legate alla gestione malfunzionamenti, gestione commesse urgenti e formazione nuova risorsa, come descrivono gli stessi operatori nei commenti vuoti lasciati nel modulo:

“20 minuti per lentezza programma campionario”, “12 telefonate ricevute per problematiche impreviste”.

Dal punto di vista dei responsabili delle Modellerie l’elaborazione dei dati non ha avuto criticità in quanto come hanno specificato:

“L’elaborazione dati spettava al team esterno insieme al CDG”.

Passando alla successiva fase di interpretazione dei risultati, a livello tecnico non ci sono state particolari criticità come spiega il controller:

“Superati alcuni ostacoli... l’interpretazione del database non è stata difficoltosa. I dati erano chiari e leggibili, ovvero facilmente trasformabili in informazioni”.

Tali ostacoli sono legati in particolare ad aspetti organizzativi che verranno esaminati di seguito.

4.7.2.2 Aspetti organizzativi

Oltre alle difficoltà tecniche riportate nel paragrafo precedente, nell'implementazione del progetto ABC in azienda sono subentrati anche problemi culturali e criticità di natura organizzativa di vario genere. Alcuni hanno coinvolto il team di progetto oltre gli utenti del medesimo.

In primo luogo, il necessario monitoraggio delle attività svolte dai singoli operatori e, soprattutto, dei tempi di svolgimento di tali mansioni può essere percepito come un'azione con finalità ispettive, anziché di controllo in senso lato (Bartolini, 2004).

Il controller conferma e approfondisce in che modo ha riscontrato tale resistenza:

“Difficoltà nel coinvolgere in primis i responsabili di Ufficio che l'hanno vissuto, in parte, come strumento di controllo del loro operato. C'è stata resistenza soprattutto da parte di un responsabile più che del personale operativo”.

L'altro controller conferma:

“All'inizio del progetto c'è stata resistenza da parte del personale, soprattutto da parte di un responsabile”.

Il responsabile di cui parlano i controller è relativo alla Modelleria S. che ha avuto un atteggiamento di resistenza in quanto non riusciva a capire l'utilità dello strumento, come racconta lui stesso:

“La spiegazione degli obiettivi è stata fatta bene e ha coinvolto tutti ma non riuscivo a capire come un’azienda come la nostra non potesse già sapere quali clienti impattassero di più o di meno...poi la nostra linea è sempre stata quella del prendere tutti i clienti e vedere quello che poi ne veniva fuori in futuro... mi è stato insegnato così”.

Questa vicenda conferma che l’aspetto più critico e delicato è rappresentato dalle resistenze interne che nascono dal cambiamento culturale indotto dall’introduzione di un sistema di costing così innovativo (Garrison et al., 2008; Bartolini e Visani 2004).

Il responsabile V. continua:

“Inizialmente nella mia modelliera c’è stato l’ostacolo delle persone nella comprensione dell’obiettivo del progetto... ogni volta spiegavo l’obiettivo e tutti chiedevano “dopo che abbiamo valutato il costo del nostro Ufficio, tutto il resto?” e io ero d’accordo con loro. Io mi ero stancato di rispiegare un progetto che non fa parte del mio lavoro, quindi ho chiesto ai controller e consulenti di venire in Ufficio per rispiegare loro stessi gli obiettivi e ad ogni modo il progetto è andato avanti per vari mesi. Ma come immaginavo ed è stato...il progetto è iniziato ed è finito qui”.

Innanzitutto questo caso conferma come la sensazione di essere posto sotto controllo possa sia infastidire il personale sia creare un senso di diffidenza verso il nuovo sistema di cost accounting (Miroglio, 2001). Infatti, il responsabile era

infastidito dal fatto che il progetto fosse focalizzato solo negli uffici di Modelleria e non in tutto il resto dell'azienda, ma come hanno spiegato i project leaders il progetto è nato in questi Uffici per l'esigenza di conoscere in maniera più dettagliata l'assorbimento, da parte dei clienti, dei costi di Modelleria che rappresenta un valore molto elevato per il core business dell'azienda. Inoltre non essendo consapevole dell'utilità dello strumento, lo ha percepito come un ulteriore inutile aggravio alle procedure quotidiane (Bartolini, 2004).

Al contrario la finalità del progetto è stata appresa adeguatamente dal responsabile della Modelleria S, che spiega:

“Era un progetto pilota che se avesse funzionato, molto probabilmente l'azienda lo avrebbe preso come esempio per applicarlo in altri uffici...non era una valutazione dell'operato del singolo operatore, su questo sono stati sempre molto chiari”.

Questa divergenza di opinioni approfondisce la criticità rispetto alle resistenze interne che vengono più volte descritte dalla letteratura, infatti si capisce come, sebbene la spiegazione del progetto sia stata fatta dallo stesso team a tutti i destinatari, è stata percepita in due modi completamente diversi dai due responsabili. Tali atteggiamenti si sono poi ripercossi anche nelle risorse delle rispettive Modellerie e sulla loro motivazione nel compilare il database.

Il responsabile S. ha riscontrato i suoi dubbi anche nelle sue risorse, come spiega:

“Erano un po' insofferenti a perdere anche solo quei 10 minuti per compilare il database ma forse perché l'obiettivo non era condiviso...”

Contrariamente il responsabile V. ha sempre cercato di motivare i suoi operatori, come racconta:

“All'inizio durante la mappatura e l'inserimento dei dati c'è stata una po' di lamentela perché comunque a fine giornata portava a un prolungamento delle attività, ma non c'è stato nessun rifiuto e nessuna imposizione. Ovviamente dipende da come gestisci le persone...infatti alla fine sono state più brave loro di me”.

I controller prevedevano che la rilevazione puntuale delle attività fosse un lavoro impegnativo per le risorse, infatti spiegano:

“Eravamo consapevoli che la rilevazione puntuale delle attività era un lavoro molto noioso da fare quotidianamente, anche perché le persone non avevano un riscontro diretto su ciò che stavano facendo...cercavamo di tenere alto lo spirito di collaborazione”.

La rilevazione diretta da parte dei dipendenti, che sono tenuti a redigere costantemente un report in cui vengono indicate le attività e il tempo, è un metodo sicuramente accurato ma anche molto impegnativo, che può portare a un

progressivo abbandono da parte degli operatori se non accuratamente sollecitati (Bartolini e Visani, 2004).

In merito alla sollecitazione delle risorse il controller conferma che:

“La collaborazione in generale è stata buona, in alcuni mesi anche più che soddisfacente...tranne nelle fasi finali dove c’è stata la perdita di una parte delle ore perché da parte del team di consulenza e dei project leaders interni si è allentato il controllo. Quindi anche gli operatori si sono rilassati”.

Il caso approfondisce il fatto che un sistema ABC non possa essere né progettato né alimentato dalla sola funzione amministrativa, e anzi richieda il coinvolgimento di tutte le unità organizzative coinvolte. Si pone quindi un problema di comunicazione fra funzioni depositarie di tecniche e linguaggi differenti. Per gli operatori più lontani dall’area amministrativa può sorgere dunque un problema di comprensione del funzionamento, oltre che dell’utilità dello strumento (Garrison et al., 2008).

Garrison, Noreen e Brewer (2008) proseguono chiarendo che è essenziale che vi sia anche una comprensione completa del funzionamento dei processi dei reparti coinvolti, anche se lontani dalle mansioni amministrative. Questo avvicinamento deve riguardare soprattutto gli addetti al controllo, maggiormente coinvolti nelle fasi di messa a punto e manutenzione del sistema ABC. Ciò richiede un’apertura da

parte loro a competenze trasversali, tradizionalmente non possedute, né ricercate, e il superamento delle barriere inter-funzionali.

In Lardini è stata riscontrata proprio questa criticità perché il Cdg e il team esterno non avevano le giuste competenze in materia di Modelleria, come spiega il controller:

“La criticità maggiore è stata che il team di lavoro (esclusi i responsabili) non era competente nella materia di Modelleria e quindi il lavoro di analisi è stato dispendioso”.

La fase di interpretazione e comunicazione dei risultati ha causato ulteriori difficoltà, in particolare a riguardo del confronto emerso dall’analisi sulla diversa gestione delle due Modellerie, dove le iniziali incomprensioni del responsabile della Modelleria S si sono trasformate in frizioni e contrasti. I controller raccontano:

“Il confronto sui risultati ha creato moltissime frizioni dal momento che è emersa la differente gestione delle Modellerie, infatti l’analisi ha permesso di capire come fossero distribuite le risorse junior/senior nei due Uffici e nelle diverse linee. Nessuno ha concluso su quale fosse la migliore perché non era questo lo scopo, semplicemente sono due Modellerie diverse. Ma purtroppo un responsabile e alcuni operatori notando questo confronto hanno puntato il dito e quindi ci sono state delle divergenze”.

Il responsabile S. in merito alle divergenze spiega:

“Per quanto riguarda le frizioni, si ci sono state in particolare nella riunione quando mi sono stati presentati i risultati per la prima volta...mi hanno fatto alterare perché noi abbiamo 2 Uffici Modelli e sono stati valutati entrambi in modo uguale giustamente, però sono stati messi a confronto e questo a me non è piaciuto. Da lì per me il progetto era finito, almeno per me, le persone del mio Ufficio lo hanno continuato a fare ma io no”.

Questa reazione conferma che le risorse coinvolte possono interpretare l'introduzione del sistema come una modalità di controllo e di sanzione del loro operato e, di conseguenza, possono assumere un atteggiamento di scarsa collaborazione impedendone il corretto funzionamento (Nicolò, 2004).

Come dichiarato dai controller la finalità non era quella di effettuare un controllo sull'operato e nemmeno quella di confrontare le Modellerie per capire quale fosse la migliore. Nonostante ciò, il rifiuto del responsabile S. non ha precluso la buona riuscita del progetto grazie al fatto che le sue risorse hanno continuato a svolgere il loro contributo grazie al sostegno del team.

L'altro responsabile si discosta da tali frizioni, infatti racconta:

“Per quanto mi riguarda non ci sono state frizioni anche perché il team esterno e il Cdg sono sempre stati presenti e chiari...inoltre era un progetto molto importante per l'azienda...per capire che cosa andrebbe migliorato o cambiato qualora ce ne fosse bisogno”.

Queste valutazioni secondo il responsabile S. sussistono solo a livello teorico a conferma del suo attaccamento ai criteri tradizionali da sempre seguiti, come spiega:

“Io sono una persona molto pratica...non capisco la praticità di questo progetto e per le imprese che producono meno idee teoriche ci sono e meglio è...Alla fine del progetto quando si creano questi grafici e si evince che ad esempio alcune linee, che per noi sono fondamentali, impattano molto a livello di costi di Modelleria...che cosa facciamo? Le eliminiamo? Ma non possiamo eliminarle anche perché l’Ufficio Modelli è solo una piccola sfaccettatura di tutto il processo produttivo... La nostra mentalità è legata alla tradizione e siamo stati formati con l’idea di prendere tutti i clienti: da quelli che ci commissionavano un capo a quelli che ne commissionavano mille”.

I controller sanno bene che i dati dell’Activity based costing possono essere facilmente interpretati in modo erraneo, e devono essere usati con attenzione nel processo decisionale, come evidenziato da Garrison et al. (2008). In questo caso i costi di Modelleria sono solo potenzialmente rilevanti. Prima di prendere decisioni significative si devono individuare quali sono i costi che sono effettivamente influenzati prima di adottare qualunque azione.

A tal proposito l’altro responsabile conferma:

“Le valutazioni sui clienti spettano al team di controllo insieme alla proprietà e ovviamente ci sono delle scelte che a prescindere dal valore e dalla redditività del cliente vanno prese per diverse ragioni...è un’opportunità avere un certo cliente perché è un cliente di nome e quindi conviene averlo nel portafoglio clienti anche se non è molto redditivo”.

Sia i controller che il responsabile V. sono d’accordo sul fatto che:

“Se emerge un dato non è detto che si possa migliorare, tocca analizzarlo e poi valutare le possibilità di miglioramento, oppure si decide di lasciare tutto così com’è perché se si cambia qualcosa non dà quel vantaggio che si spera...sono tutte analisi che vanno fatte”.

Complessivamente le criticità tecniche e organizzative che sono emerse confermano e approfondiscono la letteratura:

- difficoltà nell’analisi delle attività, nella scelta del livello di dettaglio, e nell’uniformità della nomenclatura;
- difficoltà nella pulizia del dato e nella quadratura delle ore lavorate;
- complessità nella scelta degli activity driver, bilanciando la significatività e la semplicità operativa;
- resistenze da parte del personale, soprattutto da un responsabile, che è sfociato nel rifiuto dei risultati del progetto;
- stanchezza, nel medio andare, del personale legata al sistema di rilevazione puntuale nell’ultimo periodo;

- non competenze inter-funzionali del Cdg.

In particolare quello che permette di aggiungere il caso rispetto alla letteratura è il possibile confronto, che può emergere da un'analisi ABC, tra uffici che si occupano della stessa funzione andando ad aggravare possibili ostilità e discrepanze già emerse. Infatti viene approfondito che nonostante il progetto sia stato spiegato allo stesso modo a tutti i destinatari coinvolti e opportunamente assistiti lungo tutto il percorso, ci sono state delle reazioni completamente diverse da parte dei due responsabili: ostilità e diffidenza da parte di uno, forte motivazione e coinvolgimento da parte dell'altro. Si sono riscontrate ostilità più da parte del responsabile che delle risorse operative stesse.

4.7.3 Una sintesi dei risultati della ricerca e degli obiettivi raggiunti

Nonostante le criticità, il progetto come già anticipato, si è concluso in maniera positiva, permettendo di ottenere informazioni rilevanti per il miglioramento dell'impresa.

Il controller riassume:

“Ha permesso di analizzare il costo delle attività svolte in Modelleria e il loro assorbimento da parte dei clienti, per poi ribaltarli sui costi dei prodotti realizzati per i clienti, con possibili considerazioni a livello di prezzo...se non accettato dai clienti perlomeno come base di contrattazione”.

L'altro controller aggiunge:

“Ha permesso di analizzare le attività a valore e non... sono emerse alcune proposte migliorative ma non sono ancora state realizzate. Inoltre il sistema ABC ci potrebbe aiutare a creare un conto economico per linea/cliente perché ci permetterebbe di scendere sempre più in profondità sulle varie linee”.

A tal proposito il responsabile della Modelleria V suggerisce:

“Adesso mi aspetto una continuazione del progetto perché sarebbe interessante per l'azienda ottimizzare alcune attività che oggi non si ottimizzano”.

Il controller assicura che la continuazione del progetto è già uno degli obiettivi futuri dell'impresa:

“La priorità è di implementare il nuovo software aziendale (ERP), successivamente dovranno essere prese delle decisioni in merito alle analisi fatte sul progetto ABC insieme alla proprietà. Poi l'obiettivo è quello di procedere con l'implementazione del sistema anche in altri Uffici, in particolare Commerciale, Amministrazione, Programmazione/lanci produzione, Stile e Acquisti”.

Sintetizzando tale esperienza, la figura 4.24 pone a confronto le leve e le criticità riscontrate e si può notare che i fattori abilitanti sono stati superiori rispetto alle criticità riscontrate.

Figura 4.24 - *Fattori abilitanti e criticità del progetto ABC*

| FATTORI ABILITANTI | CRITICITÀ |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> Sponsorship proprietà. | <ul style="list-style-type: none"> Analisi delle attività, livello di dettaglio e nomenclatura. |
| <ul style="list-style-type: none"> Team di consulenza esterno. | <ul style="list-style-type: none"> Pulizia del dato e quadratura delle ore lavorate. |
| <ul style="list-style-type: none"> Conoscenza dello strumento e della sua applicazione in altre realtà. | <ul style="list-style-type: none"> Individuazione e scelta activity driver. |
| <ul style="list-style-type: none"> Forte motivazione del team di progetto. | <ul style="list-style-type: none"> Alcune resistenze del personale, in particolare di un responsabile. |
| <ul style="list-style-type: none"> Percorso ben definito da step e date precisi. | <ul style="list-style-type: none"> Mancanza di alcune competenze interfunzionali. |
| <ul style="list-style-type: none"> Partecipazione del personale, soprattutto di un responsabile. | <ul style="list-style-type: none"> Stanchezza del personale nell'ultimo periodo di rilevazione. |
| <ul style="list-style-type: none"> Non far sentire sotto controllo il personale tramite chiara spiegazione degli obiettivi e continuo sostegno del team di progetto. | |

Fonte - Elaborazione propria

Il successo del progetto, nonostante le ostilità e le difficoltà ravvisate, indubbiamente va riconosciuto alla sponsorship della proprietà: data la portata del coinvolgimento e del cambiamento di prospettiva richiesto dallo strumento, è necessario che la spinta innovativa provenga dall'alto della gerarchia.

CONCLUSIONI

L'obiettivo di questo lavoro di tesi è stato quello di esplorare le leve e le criticità tecniche e organizzative legate alla progettazione e all'implementazione di un sistema Activity-based costing. Per conseguire questo scopo, è stata condotta un'analisi teorica ed empirica, attraverso il caso studio di Lardini S.p.A..

L'adeguatezza dei sistemi di calcolo dei costi di tipo tradizionale è ormai da tempo al centro di un dibattito che ha coinvolto sia il mondo accademico sia la prassi (Roppo, 2010; Perone, 1995). I tradizionali sistemi di costing sono spesso giudicati incapaci di monitorare le variabili maggiormente critiche nei moderni contesti competitivi. Molti autori affermano che essi trascurano la dimensione trasversale di processo, non sono in grado di misurare adeguatamente il consumo di risorse indirette da parte dei differenti oggetti di costo, non descrivono gli effetti in termini di costi della complessità favorendo il fenomeno del sovvenzionamento incrociato in virtù di parametri di allocazione dei costi indiretti prevalentemente volumetrici (Miolo Vitali, 2003; Brusa 1995; Bergamin Barbato, 1991).

Tali problematiche hanno portato alla sofisticazione dei sistemi di calcolo dei costi, e, in particolare, all'introduzione dei sistemi di costing basati sulle attività. Il principio alla base di tale approccio risiede nella constatazione che sono le attività, e non i prodotti, che assorbono risorse e generano i costi, mentre i prodotti consumano le attività. L'impresa deve pertanto essere gestita attraverso il controllo

delle sue attività in quanto la sua performance dipende da ciò che fa e come lo fa (Marchi et al., 2018).

Questo sistema affronta il problema dell'allocazione dei costi indiretti attraverso lo sviluppo di un modello dei costi in grado di rilevare con precisione i costi indiretti sostenuti per realizzare singoli prodotti o erogare singoli servizi. La migliore precisione deriva da una più approfondita comprensione delle attività indirette svolte dall'impresa, dell'ammontare di risorse consumate da ciascuna attività e della quantità di ciascuna attività richiesta dai singoli prodotti/servizi, generando costi di prodotto più "attendibili".

L'utilità dell'ABC non si esaurisce con una determinazione accurata del costo di prodotto, ma si estende anche ad altre decisioni manageriali, come l'analisi della redditività della clientela, la determinazione dei prezzi di vendita, l'individuazione di inefficienze, ritardi, sprechi e attività non a valore (McNair, 1994).

Nonostante i numerosi vantaggi, il processo di diffusione dell'ABC rimane al di sotto delle aspettative, come ha dimostrato Gosselin (1997). Infatti, se è facile percepire i vantaggi legati all'introduzione di un sistema ABC in azienda, tuttavia è altrettanto evidente che la sua implementazione non è scevra di costi e criticità.

La letteratura e varie evidenze empiriche in merito evidenziano che le difficoltà tecniche e organizzative giocano un ruolo cruciale nell'ostacolare l'utilizzo dell'ABC e sono legate a una certa complessità di utilizzo dello strumento, al costo associato, ai tempi di implementazione e, soprattutto, alle resistenze interne che

nascono dal cambiamento culturale indotto dall'introduzione di un sistema di costing innovativo (Perone, 1995).

Per quanto riguarda l'analisi empirica, la tesi ha esplorato il caso Lardini, un'azienda di alta moda, specializzata nell'abbigliamento, situata a Filottrano (AN) nelle Marche, conosciuta sia a livello nazionale sia internazionale.

Con il mutamento dello scenario produttivo globale, anche per le aziende di moda si è andato affermando un incremento dei costi indiretti come quelli di marketing o di sviluppo del campionario, difficilmente allocabili ai singoli prodotti (Terzani, 2007). In questo senso l'Activity based costing può fornire anche alle imprese di alta moda un notevole sostegno, consentendo ai manager di assumere decisioni strategiche in modo rigoroso (Lizza, 2004).

L'impresa Lardini ha deciso di introdurre l'Activity based costing nei due Uffici di Modelleria con il supporto di un team di consulenza esterno. Il progetto pilota è nato da un'esigenza informativa dettagliata sull'assorbimento dei costi di Modelleria da parte dei vari clienti, oltre al fatto di valutare i clienti sulla base della complessità, comprendere l'assorbimento delle risorse (junior e senior) in riferimento alle attività svolte, identificare le eventuali attività "non di competenza" e individuare le attività a valore aggiunto e non, ottimizzabili e non.

Attraverso un'analisi documentale (rapporti interni, file Excel e presentazioni del progetto) e interviste semi-strutturate effettuate ai due controller e ai due

responsabili delle Modellerie, la tesi ha esplorato le criticità e i principali fattori abilitanti emersi durante il progetto.

L'impiego del nuovo strumento ha permesso innanzitutto di evidenziare un costo per ciascun tipo di attività incluso negli uffici di Modelliera indagati, e poi di ripartirlo sulle diverse linee di prodotto (clienti). Il costo così calcolato ha rappresentato il punto di partenza per una riflessione in merito alla ragionevolezza di tali costi e alle opportunità di miglioramento di attività a valore aggiunto e non che ne scaturivano. Inoltre, ha permesso di ragionare sulla diversa gestione e organizzazione delle due Modellerie di cui prima non si aveva consapevolezza.

Per raggiungere tali risultati sono state affrontate notevoli criticità sia di origine tecnica sia organizzativa.

A livello tecnico la prima criticità è stata riscontrata nella fase di mappatura e analisi delle attività, in particolare nel trovare il giusto trade-off tra granularità del dato e semplicità nella raccolta. Il caso conferma che l'individuazione di un adeguato livello di dettaglio delle attività è un compito complesso e delicato, rispetto al quale si combinano esigenze spesso contrastanti (Cascone, 2005). Si è cercato di raggruppare le attività in macroattività, per evitare di appesantire eccessivamente l'analisi, evitando allo stesso tempo un eccessivo raggruppamento che risulta scorretto come sottolinea Bartolini (2004): è necessario trovare un equilibrio tra rilevanza e significatività delle attività stesse.

Inoltre, la fase di mappatura è stata critica soprattutto nella nomenclatura delle attività, in quanto una stessa attività spesso veniva chiamata in modi differenti dal personale operativo e dal team di progetto. Come descritto da Cinquini (2003), uno dei problemi da affrontare è l'esigenza di stabilire un linguaggio ed una terminologia condivisi in azienda nel momento in cui si affronta la definizione delle attività svolte da parte degli operatori, in quanto si corre il rischio di definire le stesse cose in modo diverso.

Nella successiva fase di elaborazione dei dati sono state riscontrate criticità a livello tecnico nella pulizia del dato e nella quadratura delle ore, per il fatto che frequentemente le ore delle attività non quadravano con le ore lavorate giornalmente dalle risorse. Tale problematica è dipesa dal grado di libertà dello strumento Google moduli ma anche dalla scelta del tempo, sia come resource driver sia come activity driver. Il criterio di ripartizione legato al tempo è stato molto dispendioso nell'input (le persone) perché è risultato stancante rilevare ogni giorno il tempo dedicato ad ogni linea, ma anche nell'output perché si è dovuto analizzare e pulire il database; ma essendo stato il primo progetto ABC in azienda non vi era la certezza di poter utilizzare altri driver. Ciò approfondisce quanto analizzato nella letteratura in merito alla scelta dei criteri di ripartizione in cui si scontrano due esigenze ugualmente significative: da un lato la necessaria affidabilità e, dall'altro, la semplicità, ossia la possibilità di ottenere i valori del parametro rapidamente. Se

i parametri risultano troppo complessi e difficili si rischia di appesantire l'intero processo (Perone, 1995; Vitali, 1997).

Nell'implementazione del progetto ABC in azienda sono subentrati anche problemi culturali e criticità di natura organizzativa di vario genere.

Nel primo periodo si è riscontrata una resistenza da parte delle risorse che hanno vissuto il progetto in parte come strumento di controllo del loro operato, soprattutto da parte di un responsabile. Queste ostilità culturali dimostrano ciò che viene esposto dalla letteratura, in cui si sottolinea che il necessario monitoraggio delle attività svolte dai singoli operatori e, soprattutto, dei tempi di svolgimento delle mansioni può essere percepito come un'azione con finalità ispettive, anziché di controllo in senso lato (Bartolini, 2004). Tale sensazione può sia infastidire il personale, sia creare un senso di diffidenza verso il nuovo sistema di cost accounting (Miroglio, 2001). Infatti il responsabile della modelliera S. era infastidito dal fatto che il progetto fosse focalizzato solo negli uffici di Modelliera e non in tutto il resto dell'azienda, inoltre non essendo consapevole dell'utilità dello strumento, lo ha percepito come un ulteriore inutile aggravio alle procedure quotidiane (Bartolini, 2004). Tale avversione si è aggravata durante la presentazione dei risultati del progetto, in merito alla differente gestione delle Modellerie emersa in itinere del progetto, sfociando in un rifiuto dei risultati del progetto da parte del responsabile S.

In particolare quello che permette di aggiungere il caso rispetto alla letteratura è il possibile confronto, che può emergere da un'analisi ABC, tra uffici che si occupano della stessa funzione andando ad aggravare possibili ostilità già emerse. Infatti viene approfondito che nonostante il progetto sia stato spiegato allo stesso modo a tutti i destinatari coinvolti e opportunamente assistiti lungo tutto il percorso, ci sono state delle reazioni completamente diverse da parte dei due responsabili: ostilità e diffidenza da parte di uno, forte motivazione e coinvolgimento da parte dell'altro. Un'altra criticità è stata l'insofferenza del personale nel dedicare del tempo alla rilevazione puntuale delle attività, che ha portato inevitabilmente a un prolungamento delle giornate. A tal proposito, nell'ultimo periodo c'è stata una perdita di una parte delle ore per la stanchezza del personale e per aver allentato il controllo da parte del team di progetto. Il caso conferma che la rilevazione diretta da parte dei dipendenti è un metodo sicuramente accurato ma anche molto impegnativo, che può portare a un progressivo abbandono da parte degli operatori se non accuratamente sollecitati (Bartolini e Visani, 2004).

Infine, l'analisi approfondisce il fatto che un sistema ABC non possa essere né progettato né alimentato dalla sola funzione amministrativa, e anzi richieda il coinvolgimento di tutte le unità organizzative coinvolte, si pone quindi un problema di comunicazione fra funzioni depositarie di tecniche e linguaggi differenti (Garrison et al., 2008). Infatti, in Lardini è stata riscontrata proprio questa criticità

in quanto il team di progetto non era competente in materia di Modellaria e ciò ha reso il lavoro di analisi molto dispendioso.

Il superamento delle ostilità è stato favorito da numerosi fattori abilitanti, che hanno agevolato la buona riuscita del progetto.

Il primo per importanza è legato alla sponsorship dell'alta dirigenza, che come spiegato dalla letteratura dato l'ampio coinvolgimento e cambiamento di prospettiva richiesto, è prioritario nella buona riuscita dell'iniziativa (Bartolini, 2004; Cascone, 2005). Infatti, il supporto e il forte commitment della proprietà hanno facilitato la comunicazione dei risultati, permettendo di superare le discrepanze nate in merito alla diversa gestione delle Modellarie.

Un altro fattore abilitante è relativo al team di consulenza esterno, assunto per supportare i controller, la cui determinazione e supporto costante fornito a tutte le risorse è stato determinante per il buon esito del progetto. Il caso conferma l'importante ruolo giocato dal team esterno, che può essere interpretato come "garante", dotato di maggiore neutralità e una visione più oggettiva e distaccata (Bartolini, 2004).

A differenza dell'autrice Bartolini (2004) la quale afferma che tradizionalmente, nella funzione Controllo di gestione si riscontra una bassa propensione al cambiamento, che potrebbe compromettere l'entusiasmo proprio di chi è maggiormente coinvolto nel progetto, il caso dimostra invece che il team di progetto è fortemente entusiasta e promotore della spinta innovativa. La perseveranza,

l'apertura mentale e la forte motivazione dei project leaders sono stati fattori abilitanti essenziali.

Inoltre, un percorso del progetto ben definito da step e date precise ha conferito forte beneficio, confermando ciò che evidenziano Bartolini e Visani (2004) in merito al fatto che il sistema ABC debba essere attivato, almeno inizialmente, nel rispetto di una tempistica precisa e, preferibilmente breve, per evitare che il progetto sia trascurato.

Le iniziali difficoltà legate alla mappatura e successivamente alla quadratura delle ore sono state superate grazie alla disponibilità da parte delle risorse e al dialogo con esse. Infatti, il colloquio con gli operatori ha approfondito l'importanza della loro partecipazione, in tal modo si sono sentiti coinvolti e hanno collaborato alla raccolta dei dati (Domenico, 2004). In particolare in azienda è stato fondamentale non far sentire sotto controllo il personale comunicando gli obiettivi del progetto tramite un pranzo iniziale tutti insieme e incentivando i commenti delle risorse per farle sentire parte del miglioramento aziendale. Il team di progetto è sempre stato chiaro e presente per tenere alto lo spirito di collaborazione, avendo la consapevolezza del fatto che la collaborazione delle risorse fosse imprescindibile per la buona riuscita del progetto (Bartolini, 2004).

Oltre alla partecipazione degli utenti, un fattore abilitante per il successo del progetto è stato il coinvolgimento almeno di uno dei due responsabili delle aree interessate. Il responsabile V., a differenza dell'altro, ha supportato il progetto fin

dal primo istante grazie alla sua apertura mentale e al fatto di aver vissuto diverse esperienze di progetti ABC in altre aziende. Il caso conferma che l'aver visto progetti simili in altre realtà ha fatto sì che il responsabile fosse cosciente dell'importanza dello strumento e questo gli ha consentito anche di motivare le sue risorse (Bartolini e Visani, 2004).

Il progetto si è concluso in maniera positiva, raggiungendo gli obiettivi prestabiliti legati all'analisi del costo delle attività svolte in Modelleria e il loro assorbimento da parte dei clienti, inoltre ha permesso di fare ulteriori valutazioni sulla diversa gestione delle Modellerie, sull'individuazione di possibili miglioramenti di attività a valore e non.

Prima di decidere se introdurre l'ABC in azienda occorre compiere un'attenta valutazione in termini di costi/benefici. Va, infatti, rilevato che se è vero che i benefici di questo sistema possono essere rilevanti, tuttavia, è anche vero che i cambiamenti necessari, sia nelle competenze nella cultura del management sia negli strumenti di contabilità direzionale, potrebbero rivelarsi notevoli e troppo costosi, nonché richiedere tempi di realizzazione eccessivamente lunghi, confermando i risultati di numerose ricerche sul basso utilizzo dello strumento nella realtà (Cascone, 2005; Cinquini et al. 2008, Innes et al. 2000).

In conclusione, è importante riconoscere i limiti di questo elaborato. Anche se l'uso di un singolo caso di studio fornisce dati approfonditi e ricchi, limita anche la possibilità di generalizzare le osservazioni ad altre aziende. Per arricchire le analisi

in merito al tema affrontato, potrebbe essere interessante indagare le leve e le criticità dell'implementazione dell'ABC in altre aziende che appartengono a settori diversi da quello della moda.

BIBLIOGRAFIA

Agliati M. (1990), *La contabilità direzionale*, Cusl, Milano.

Ahrens T. e Dent JF (1998), Contabilità e organizzazioni: realizzare la ricchezza della ricerca sul campo, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, pp. 1-39.

Alberini F. (1988), *Sociologia dei fenomeni di moda*, Milano, Franco Angeli, Milano.

Aloi F, Aloi A. (1995), *Guida al budget per le piccole e medie imprese*, Ipsoa, Milano.

Amigoni F. (1979), *I sistemi di controllo direzionale: criteri di progettazione e di impiego*, Giuffrè, Milano.

Amigoni F. (1995), *Misurazioni d'azienda. Programmazione e Controllo*, Giuffrè, Milano.

Amigoni F., Miolo Vitali P. (2004), *Misure multiple di performance*, Egea, Milano.

Amodeo D. (1976), *Le gestioni industriali produttrici di beni*, Utet, Torino.

Anthony R.N. (1965), *Sistemi di pianificazione e controllo. Schema di analisi*, Harvard Business School press, Boston.

Anthony R.N., Dearden J., Vancil R.F. (1965), *Management Control System: Cases and Readings*, R.D. Irwin, Homewood.

Arcari A.M. (2019), *Programmazione e controllo*, terza edizione, McGraw-Hill Education, New York.

Ascani I., Gatti M., Chiucchi M.S. (2020), Strumenti e attori del sistema del controllo: i primi risultati dell'Osservatorio sulla figura del controller, *Controllo di gestione*, vol. 17, pp. 5-16.

Bartolini M., Visani F. (2004), L'Activity-Based Costing: dalla teoria alla pratica, *Budget*, No 40, pp.80-100.

Bastia P. (1996), *Analisi dei costi evoluzione degli scopi conoscitivi*, seconda edizione, Clueb, Bologna.

Bastia P. (2001), *Sistemi di pianificazione e controllo*, Il Mulino, Bologna.

Bergamin Barbato M. (1991), *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino.

Bertoli G., Resciniti R. (2013), Made in Italy e country of origin effect, *Mercati e competitività*, Vol. 2, pp. 13-36.

Bonacchi M. (2006), Il controllo dei costi di sviluppo delle collezioni nelle aziende dell'alta moda, *Controllo di gestione*, Vol. 3 No. 1, pp. 47-57.

Bowen G. A. (2009), Document Analysis as a Qualitative Research Method, *Qualitative Research Journal*, Vol. 9 No.2, pp. 27- 40.

Brimson J.A. (1992), *Contabilità per attività. Il nuovo approccio alla contabilità industriale*, Franco Angeli, Milano.

Brimson, J.A., Antos, J. (1994), *Activity-Based Management for Service Industries, Government Entities, and Nonprofit Organizations*, Wiley, New York.

Brunetti G. (1992), *Il controllo di gestione in condizioni perturbate*, ottava edizione, FrancoAngeli, Milano.

Brunetti G. (1997), *Il controllo di gestione: un primo riesame alla luce dei problemi attuali*, *Scritti di economia aziendale in memoria di Raffaele D'oriano*, Cedam, Padova.

Brusa L. (1995), *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano.

Brusa L. (2012), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, seconda edizione, Giuffrè, Milano.

Brusa L., Dezzani F. (1983), *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano.

Brusco C., Giovannoni E., Riccaboni A. (2011), *Il Controllo di Gestione: Metodi, strumenti ed esperienze*, Ipsoa, Milano.

Bubbio A. (1989), *Contabilità analitica per l'attività di direzione*, Unicopli, Milano.

Bubbio A. (1993), *L'activity based costing per la gestione dei costi di struttura e delle spese generali*, Liuc papers, *Serie Economia aziendale I*, No 4 , pp. 1-27.

Bubbio A. (1995), *Il budget nel governo dell'impresa*, Il Sole 24Ore, Milano.

Bubbio A. (2000), *Il budget: principi e soluzioni tecnico-strutturali per tipi di impresa: modelli e casi per affrontare la complessità gestionale*, Il Sole 24 Ore, Milano.

Bubbio A. (2002), *Calcolo dei costi per attività. Activity based costing*, Guerini e Associati, Milano.

Bubbio A. (2004), *Controllo di gestione e Corporate Governance*, *Controllo di Gestione*, Vol.1 No. 1, pp. 9-18.

Bubbio A. (2009), *La guida del sole 24 ore al budget*, Gruppo 24 ore, Milano.

Bubbio A. (2012), *Il controllo di gestione che si dovrebbe fare, ma non si fa*, *Sviluppo e organizzazione*, No. 247, pp-28-38.

Bubbio A., Cacciamani S., Rubello U., Solbiati M. (2009), *Controllo di gestione nelle imprese del fashion. Strumenti per indirizzare e monitorare le performance aziendali*, Ipsoa, Milano.

Bucci A. (1992), *L'impresa guidata dalle idee: management dell'estetica e della moda*, Domus Academy, Milano.

Burns J., Baldvinsdottir G. (2005), An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis, *European Accounting Review*, vol.14 No.4, pp. 725-757.

Byrne, S., Stower, E., Torry, P. (2009), Is ABC adoption a success in Australia? *Journal of Applied Management Accounting Research*, Vol. 7 No 1, pp. 37-51.

Camuffo A., Comacchio A. (1990), *Strategia e organizzazione nel tessile-abbigliamento*, Cedam, Padova.

Cascone G. (2005), *Abc: dalla contabilità analitica per centri di costo alla contabilità per attività*, Azienditalia, Vol. 12 No 12 pp. 785-791.

Castellano N. (2003), *Controllo di Gestione ed Informazioni: un approccio integrato*, Giuffrè, Milano.

Cattaneo M. (1959), *Le misurazioni d'azienda*, Giuffrè, Milano.

Catturi G. (2012), *Principi di Economia Aziendale*, Cedam, Padova.

Catturi G., Riccaboni A. (2001), Economia aziendale e teoria istituzionale: affinità concettuali ed implicazioni operative per il Controllo di gestione, *Contabilità e cultura aziendale*, Vol. 1 No.2, pp.133-176.

Cavazzoni G. (2004), *Il sistema del controllo di gestione. Strumenti per le decisioni operative aziendali*, Giappichelli, Torino.

Ceccherelli A. (1948), *Economia aziendale e amministrazione delle imprese*, Barbera editore, Firenze.

Chiucchi M.S. (2012), *Il metodo dello studio di caso di Management Accounting*, Giappichelli, Torino.

Chiucchi M.S., Iacoviello G., Paolini A. (2021), *Il controllo di gestione. Strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli, Torino.

Cinquini L, Collini P., Marelli A., Tenucci A. (2011), I cambiamenti del costing nelle aziende manifatturiere: risultati di una ricerca comparativa, *Management Control*, Vol. 1, pp. 11-40.

Cinquini L. (1997), *Strumenti per l'analisi dei costi*, Vol.1, Giappichelli, Torino.

Cinquini L. (2003), *Strumenti per l'analisi dei costi. Fondamenti di cost accounting*, Giappichelli, Torino.

Cinquini L. (2017), *Cost Management*, Vol. 1, Giappichelli, Torino.

Cinquini L., Collini, P., Marelli, A., Quagli, A., Silvi, R. (1999), *A survey on cost accounting practices in Italian large and medium size manufacturing firms*, paper presented at *22th Annual Congress of the European Accounting Association*. May 5-7, Bordeaux.

Cinquini, L., Collini, P., Marelli, A. and Tenucci, A. (2008), *An exploration of the factors affecting the diffusion of Advanced Costing techniques: a comparative analysis of two surveys (1996-2005)*, paper presented at *31st Annual Congress of the European Accounting Association*, 23-25 April, Rotterdam.

Coda V. (1968), *I costi di produzione*, Giuffrè, Milano.

Cokins G. (2002), *Activity-based cost management: an executive's guide*, John Wiley & Sons, USA.

Cooper R. (1989). The rise of activity-based costing- Part four: What do activity-based cost systems look like? *Journal of Cost Management*, Vol. 3 No 1, pp. 38-49.

Cooper R., Kaplan R.S. (1988), How Cost Accounting Distorts Product Costs, management accounting, *Strategic Finance*, Vol. 69 No. 10, pp 20-27.

Corbellini E., Saviolo S. (2004), *La scommessa del Made in Italy e il futuro della moda italiana*, Etas, Milano.

Cuffaro V. (1998), *La subfornitura nelle attività produttive*, Novene, Napoli.

D'Alessio R. e Antonelli V. (2012), *Analisi e contabilità dei costi: manuale operativo*, Maggioli Editore, Milano.

Del Bene L. (2005), *Aziende familiari: tra imprenditorialità e managerialità*, Giappichelli, Torino.

Denzin N.K. and Lincoln Y.S. (2000), Introduction: the discipline and practice of qualitative research, in Denzin N.K. and Lincoln Y.S. (Eds), *Handbook of Qualitative Research*, 2nd ed., Sage Publications, Thousand Oaks, CA, pp. 1-28.

Donna G., Riccaboni A. (2005), *Manuale del controllo di gestione. Analisi dei costi, budget, reporting, ERP, balanced scorecard: applicazioni e soluzioni innovative*, Ipsoa, Milano.

Drury C. (1995), *I costi standard*, FrancoAngeli, Milano.

Ducker P. (1973), *Management: Tasks, Responsibilities, Practices*, Harper Business, New York.

Facchinetti I. (2007), *Manuale di contabilità analitica: metodologie, casi e soluzioni operative, tecniche per la determinazione dei costi, creazione del valore e decisioni aziendale*, Ilsole24ore, Milano.

Garrison R.H., Noreen E.W., Brewer P.C. (2007), *Programmazione e controllo. Managerial accounting per le decisioni aziendali*, McGraw-hill, New York.

Gerloff E.A. (1989), *Strategie organizzative*, McGraw-Hill Education, Milano.

Giacomoni S. (1984), *L'Italia della moda*, Mazzotta, Milano.

Giacosa E. (2011), *Economia delle aziende di abbigliamento*, Giappichelli, Torino.

Giannessi E. (1969), *Il Kreislauf tra costi e prezzi come elemento determinante delle condizioni di equilibrio del sistema d'azienda*, Corsi, Pisa.

Giunta F. (2002), *Il valore delle idee. Il campionario delle aziende tessili tra ricerca & sviluppo e marketing*, La Spola, Prato.

Gosselin M. (2007), A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation and Consequences, *Management Accounting Research*, Elsevier, Vol. 2., pp. 641-671.

Gosselin, M. (1997), The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22 No 2, pp. 105-122.

Gregori G. (2016), *Made in Italy. Una lettura critica fra eredi e dissipatori*, Il Mulino, Bologna.

Hammer M., Champy J. (1995), *Ripensare l'azienda. Un manifesto per la rivoluzione manageriale*, Sperling & Kupfer, Milano.

Harrington HJ. (1991), *Business Process Improvement: The Breakthrough Strategy for Total Quality, Productivity, and Competitiveness*, McGraw Hill, New York.

Hopper TM. (1980), Role conflicts of management accountants and their position within organization structures, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5 No. 4, pp. 401- 411.

Horngren C.T, Foster G., Datar S.M. (1998), *Contabilità per la direzione*, Utet, Torino.

Innes J., Mitchell F., Sinclair D. (2000), Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results, *Management Accounting Research*, Vol. 11 No 3, pp. 349-362.

Kaplan R.S., Norton D.P. (2004), *Strategy maps. Converting intangible assets into tangible outcomes*, Harvard Business School Press, Boston.

Kaplan, R. S. e Johnson, H. T. (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Harvard.

Katarina Košmrlj, Klemen Sirok, Borut Likar (2015), *L'arte della gestione dei problemi e delle opportunità di innovazione*, Koper/Capodistria.

Kotler P. (1999), *Il marketing secondo Kotler. Come creare, sviluppare e dominare i mercati*, IlSole24Ore, Milano.

Lewis R.J. (1991), *Activity-Based Costing for Marketing*, *Management Accounting*, Vol.73 No.5, pp. 33-38.

Liberatore G., Persiani N. (1995), *Contabilità analitica per le decisioni economiche*, CEDAM, Milano.

Lizza P. (2004), *Controllo di gestione per l'analisi ed il miglioramento della performance aziendale*, Giuffrè, Milano.

Macri D.M. (1996), *Informatica e Cost Accounting: un'architettura generale per imprese multibusiness*, *Economia & management*, Vol. 5, pag. 79-96.

Malmi, T. (1999), Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, pp. 649-672.

Marasca S., Cattaneo C. (2021), *Il sistema di controllo strategico: evoluzione, finalità, strumenti*, Giappichelli, Torino.

Marasca S., Marchi L., Riccaboni A. (2013), *Controllo di gestione: metodologie e strumenti, seconda edizione*, Knowità, Arezzo.

Marasca S., Silvi R. (2004), *Sistemi di controllo e Cost management tra teoria e prassi*, Giappichelli, Torino.

Marchi L. (1988), *Sistemi informativi aziendali*, terza edizione, Giuffrè, Milano.

Marchi L. (2018), *Contabilità d'impresa e valori di bilancio*, sesta edizione, Giappichelli, Torino.

Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S. (2018), *Controllo di gestione*, Giappichelli, Torino.

McNair, C. J. (1994), The hidden costs of capacity, *Journal of Cost Management*, Vol. 8 No 1, pp. 12–24.

Merchant K.A, Riccaboni A. (2001), *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano.

Miller J. and Vollmann T.E. (1985), The Hidden Factory, *Harvard Business Review*, Vol. 63 No. 5, pp. 142-150.

Mintzberg, H., Waters J.A. (1985), Of strategies, deliberate and emergent, *Strategic Management Journal*, Vol.6 No. 3, pp.257-272.

Miolo Vitali P. (2006), *Problemi di costing in diversi contesti aziendali*, Pisa University Press, Pisa.

Miroglio F. (2001), Activity-based costing e miglioramento di processo: potenzialità e limiti, *Economia & Management*, Vol. 1 No 6, pp.85-94.

Modina S. (2004), *Il business della moda. Analisi economica delle imprese commerciali*, Franco Angeli, Milano.

Moisello A.M. (2008), L'activity based costing nelle decisioni di d'impresa di breve e lungo periodo, *Diritto e Economia*, Giuffrè, Milano.

Newman W.H. (1975), *Constructive control. Design and use of control systems*, Prentice Hall, Englewoodcliffs.

Nicolò D. (2004), L'activity based costing, *Annali della facoltà di economia dell'università di messina*, Messina, pp.1-16.

Pastore A. (1995), *La gestione per attività. Activity based costing e activity based management: principi e applicazioni*, Cedam, Padova.

Perone F. (1995), L'Activity based costing in pratica: pregi e limiti, *Amministrazione & Finanza*, Vol. 10 No. 19, pp. 1053-1056.

Peter B. B., Turney P.B. (1991), *Common Cents: the ABC Performance Breakthrough*, Cost Technology, Virginia.

Petterello A. (2022) Il controllo di gestione delle imprese del settore moda e abbigliamento, *blog Finanza Amministrazione e Controllo di gestione*, Meliusform

Business School, disponibile al seguente link: <https://www.meliusform.it/il-controllo-di-gestione-delle-imprese-del-settore-moda-e-abbigliamento.html>

Piscitelli V. (2009), *Bilancio, vigilanza e controlli, la classificazione e le configurazioni di costo in contabilità analitica: Direct Costing e Full Costing a confronto*, No. 11, pp. 17-28

Pistolese R. (1981), *La moda nella storia del costume*, Cappelli, Rocca San Casciano.

Porqueddu P., Ruggieri M. (2012), Dall'Activity-Based Costing al Target Costing, dal costo "vero" al costo "obiettivo". Note critiche sui nuovi paradigmi della contabilità direzionale, *Economia Aziendale*, No 1, pp. 41-64.

Porter M.E. (2004), *Il vantaggio competitivo*, Einaudi, Torino.

Qu S.Q. and Dumay J. (2011), The qualitative research interview, *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 8 No. 3, pp. 238-264.

Roffia P. (2002), *Il controllo di gestione activity based*, Giappichelli, Torino.

Roppo A. (2010), Sistema dell'activity based costing: metodologia, vantaggi e svantaggi, *Guida alla contabilità*, No. 12, pp.51-55.

Sacerdote E. (2007), *La strategia retail nella moda e nel lusso*, terza edizione, Franco Angeli, Milano.

Saita M. (1971), *I costi di qualità nelle imprese industriali*, Isedi, Milano.

Saita M. (1990), *Il budget economico, finanziario e patrimoniale*, McGraw-Hill, Milano.

Santesso E. (1989), *Pro e contro la nuova contabilità*, ISEDI, Torino.

Saviolo S., Testa S. (2000), *Imprese del sistema moda. Il management al servizio della creatività*, Etas, Milano.

Scannerini A.L. (2000), *Le strategie di diversificazione nelle imprese di alta moda*, Dami, Pistoia.

Selleri L. (1990), *Contabilità dei costi e contabilità analitica. Determinazioni quantitative e controllo di gestione*, Etas, Milano.

Selleri L. (1999), *Contabilità dei costi e contabilità analitica, Determinazioni quantitative e controllo di gestione*, seconda edizione, Etas, Milano.

Shields, M. D. (1995), An empirical analysis of firms' implementation experiences with activitybased costing, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 7, pp. 148-166.

Silvi R. (1995), *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, Giappichelli, Torino.

Stapleton D., Pati S., Beach E., Julmanichoti P. (2004), Activity-Based Costing for logistics and marketing, *Business Process Management Journal*, Vol 10 No 5, pp. 584-597.

Terzani S. (1990), *Lineamenti di pianificazione e controllo*, CEDAM, Firenze.

Terzani S. (2006), Problematiche gestionali e di controllo nelle imprese dell'alta moda, *Quaderni di Dottorato*, n.12, Il Prato, Firenze.

Toscano G. (1991), *Il calcolo dei costi per attività lungo la catena del valore: Activity-Based Costing*, UNICOPLI, Milano.

Treccani (1970), *Dizionario enciclopedico italiano*, Istituto Poligrafico dello Stato, volume VII, Roma.

Valentino V. (2009), Il budget economico per la programmazione e il controllo della gestione, *Controllo di gestione*, Vol. 6 No. 1, pp.6-14.

Varacca Capello P. (1993), Lo sviluppo delle collezioni. Logiche e strumenti operativi, *Economia e Management*, n.6, pp 86-97.

Vitali M. (1993), *Il sistema delle decisioni aziendali. Analisi introduttiva*, Giappichelli, Torino.

Vitali P. (1997), *Strumenti per l'analisi dei costi*, Giappichelli, Torino.

Yin R. (2003), *Case study research: design and methods*, 3rd edition, Sage, Thousand Oaks (CA).

Zappa G. (1957), *Le produzioni nell'economia delle imprese*, secondo volume, Giuffrè, Milano.

SITOGRAFIA

www.lardini.it

www.teamsystem.com

RINGRAZIAMENTI

Desidero ringraziare, innanzitutto, il mio relatore Marco Montemari, per la sua disponibilità, il prezioso supporto e le conoscenze trasmesse durante la stesura della tesi.

Un ringraziamento speciale va ai controller di Lardini S.p.A., che mi hanno aiutato nella ricerca, fornendomi adeguati materiali, strumenti e consigli ai fini della realizzazione dell'elaborato.

Ringrazio tutto il personale dell'azienda per la disponibilità e l'ospitalità, permettendomi di vivere un'esperienza unica, istruttiva e stimolante.

Un grazie ai miei genitori che mi hanno sempre supportato e incoraggiato, e ai miei nonni, da sempre orgogliosi e fieri di me, a cui dedico la presente tesi.

Grazie alle mie due migliori amiche, Sara e Anna Maria, sorelle più che amiche, che da sempre esultano per i miei successi e mi sostengono nei momenti più difficili, grazie per esserci sempre.

Un grazie va alle mie colleghe Katia, Elisa e Federica, che hanno condiviso con me tutto il percorso di studi, dividendo gioie, successi e ansie, fornendomi sempre una spalla su cui contare e a cui sarò per sempre grata.

Grazie ad Alessandra, un'amica speciale parte della famiglia, che ha sempre creduto in me in ogni momento, sostenendomi nei momenti più difficili.

Grazie a Martina che, nonostante la distanza, mi è sempre stata accanto, donandomi sorrisi e spensieratezza.

Grazie a Sara, Roberto e Alessia per la loro sincera amicizia.

Grazie a tutti coloro che ci sono stati e che mi hanno aiutato al raggiungimento di questo grande traguardo.