



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in Economia e Commercio

**IL SISTEMA BASATO SULLE ATTIVITA’: DA
METODO CONTABILE A METODO DI GESTIONE**

**THE ACTIVITY-BASED SYSTEM: FROM AN
ACCOUNTING METHOD TO A MANAGEMENT
METHOD**

Relatore:

Prof. Maria Serena Chiucchi

Rapporto Finale di:

Federica Ciampini

Anno Accademico 2019/2020

INDICE

Introduzione	2
 CAPITOLO 1. I MUTAMENTI DELL'AMBIENTE COMPETITIVO E LE CONSEGUENZE	
1.1. Il nuovo contesto competitivo.....	3
1.2. I limiti della contabilità tradizionale e la logica contabile "activity-based"	9
 CAPITOLO 2. L'ACTIVITY-BASED COSTING	
2.1. Le caratteristiche e l'iter di svolgimento.....	15
2.2. I benefici ed i limiti dell'Activity-Based Costing.....	19
 CAPITOLO 3. L'ACTIVITY-BASED MANAGEMENT	
3.1. Dall'Activity-Based Costing all'Activity-Based Management.	26
3.2. I principali strumenti dell'Activity-Based Management.....	30
<u>3.2.1. Le possibili applicazioni</u>	36
 Conclusioni	 40
 BIBLIOGRAFIA	 41

INTRODUZIONE

In un contesto socioeconomico in cui cambiano repentinamente gli aspetti ed i valori di fondo che li caratterizzano, le imprese devono ricercare nuove soluzioni di gestione, maggiormente permeabili e adattabili al contesto, in quanto anche le necessità informative mutano con essi. Questo è quello che è avvenuto negli ultimi trent'anni: gli studiosi di economia aziendale e gli uomini d'azienda hanno rilevato lo scollamento generatosi tra i sistemi tradizionali di supporto al governo dell'impresa e il nuovo contesto competitivo, ed hanno pertanto sviluppato dei nuovi modelli gestionali che potessero offrire una efficace chiave di lettura della mutata e mutevole realtà. Si è notato, inoltre, che la gestione per attività si colloca tra i più efficaci approcci gestionali innovativi. Questo sarà l'oggetto della mia tesi. In particolare, tratterò nel primo capitolo del processo evolutivo dell'ambiente socioeconomico iniziato alla fine degli anni '80, che ha significato una fase di rottura rispetto al passato. Nel secondo capitolo parlerò del metodo di misurazione e calcolo dei costi basato sulle attività (Activity-Based Costing), introdotto come un metodo maggiormente adatto al nuovo ambiente, in quanto prende a riferimento non più i soli centri organizzativi di cui si compone formalmente l'azienda, ma tutte le attività che vengono svolte in essa. Nel terzo ed ultimo capitolo spiegherò invece la funzione dell'Activity-Based Costing come strumento dell'Activity-Based Management, che costituisce invece una vera e propria "filosofia di gestione basata sulle attività", la sola in grado di porre le basi per il miglioramento continuo.

1. I MUTAMENTI DELL'AMBIENTE COMPETITIVO E LE CONSEGUENZE

1.1. IL NUOVO CONTESTO COMPETITIVO

A partire dalla seconda metà degli anni '80 si è assistito ad un radicale mutamento dell'ambiente esterno all'azienda, che ha inevitabilmente condizionato le dinamiche interne ad essa. È così che la crescente globalizzazione dell'economia ed il repentino sviluppo tecnologico ed informatico hanno determinato profondi mutamenti del sistema strategico dell'organizzazione aziendale. Se per molto tempo la principale preoccupazione delle aziende è stata quella di minimizzare i costi in maniera indiscriminata secondo le logiche del cost control, focalizzate sul controllo delle risorse, per rientrare nei limiti di spesa imposti dal budget, e rivolte alla singola unità organizzativa, negli ultimi decenni invece lo scenario economico è stato protagonista di una repentina accelerazione, che ha fatto spostare l'attenzione su altre variabili (Bubbio, 2003).

I tratti identificativi di questa evoluzione sono: la ricerca della qualità totale, una sempre più marcata differenziazione dell'offerta, il ricorso all'*outsourcing*, cioè all'esternalizzazione di attività strategicamente non rilevanti, una politica di marketing *client-oriented*, l'introduzione di tecniche orientate alle attività ed ai processi (Ruggieri, 2003).

In particolare, i programmi di qualità totale (*Total Quality Management*) agiscono sulla performance dei processi aziendali e cercano di potenziarli e perfezionarli mediante ciò che i giapponesi chiamano *Kaizen*, ossia il miglioramento continuo. L'obiettivo alla base di questi programmi non è più, in via prioritaria, il contenimento dei costi, ma riuscire a soddisfare il cliente offrendogli un prodotto/servizio differenziato, quindi superiore rispetto a quello dei concorrenti. Aspetti di qualità sono: caratteristiche funzionali del prodotto perfettamente calzanti con le esigenze del cliente, fornitura di servizi in maniera tempestiva, ecc.; il tutto perseguito con la massima efficienza possibile, ottenibile attraverso il ridimensionamento di attività ritenute inefficienti o l'eliminazione di quelle che non creano valore aggiunto. A ciò si ispira ad esempio il modello del *Just in time*, una tecnica di programmazione della produzione definita "rivoluzionaria", la quale, puntando sull'integrazione tra le diverse funzioni organizzative (dall'approvvigionamento alla produzione), coniuga la riduzione del tempo del ciclo produttivo alla eliminazione degli errori e degli sprechi nella lavorazione.

La strategia di differenziazione, che è strettamente correlata al concetto di qualità totale, ha come obiettivo quello di conferire ai prodotti caratteristiche distintive rilevanti all'occhio dell'acquirente, tali da differenziarli dai prodotti offerti dalla concorrenza. E la differenziazione produttiva (design, mix, gamma dei prodotti) si ripercuote anche dal lato della commercializzazione, facendo da "moltiplicatore"

della differenziazione commerciale (clienti, canali distributivi, mercati, ecc.) (Pastore, 1995).

Questi cambiamenti si accompagnano allo sviluppo della tecnologia dell'informazione (*Information Technology*), grazie alla quale è possibile conoscere con estremo dettaglio e in tempi reali molto tempestivi informazioni sull'attività di produzione, di approvvigionamento e di vendita. E ciò a costi relativamente contenuti e che vanno rapidamente diminuendo. Essa riveste un ruolo fondamentale all'interno di un sistema aziendale che non è più interessato a creare una produzione di massa, fondata sulla standardizzazione del prodotto e sull'ampio dimensionamento dei lotti di produzione, ma una produzione flessibile, caratterizzata da forte variabilità e varietà dell'offerta e attenta agli interessi mutevoli di un mercato che è sempre più esigente ed *empowered*¹.

Un altro fenomeno che ha inciso molto sul cambiamento è stata la globalizzazione della concorrenza, sia sui mercati finanziari che su quelli dei beni e servizi. Essa ha spostato l'enfasi da "come aumentare la produttività" a "come competere in modo più efficace" e da come ridurre i costi a come gestire i fattori *non price* come la qualità ed il servizio, la personalizzazione del prodotto, il tempo, l'innovazione.

¹ A partire dagli anni 80 emerge la concezione del "nuovo consumatore", il quale, grazie agli sviluppi tecnologici, ha una disponibilità di informazioni notevolmente superiore rispetto al passato, che gli consente di avere un maggior potere contrattuale nei confronti delle imprese (Di Nicoletta Buratti, Università di Genova, citato in: *Marketing e creazione del valore*, Ferrero, 2018, p. 118).

In questo nuovo contesto competitivo i primi a cambiare sono gli obiettivi strategici d'impresa, in quanto cambiano i fattori critici di successo. In particolare, divengono tre gli obiettivi prioritari per un'impresa: il primo è la soddisfazione del cliente, principio cardine dell'approccio gestionale fondato sulla qualità totale; il secondo è la flessibilità, ovvero la capacità di soddisfare in modo corretto ed efficiente le mutevoli richieste dei clienti; il terzo è la produttività, che concerne l'efficienza nell'utilizzo delle risorse e dunque un migliore rapporto tra input e output nel perseguimento dei primi due obiettivi (Pastore, 1995). Sulla base di questi obiettivi, risulta cruciale l'orientamento al mercato della strategia d'impresa. Esso configura processi decisionali che seguono un percorso opposto rispetto a quello seguito dalle imprese orientate alla produzione, al prodotto o alle vendite, ossia partono da un'analisi di ciò che l'impresa può fare (alternative d'azione che si prospettano sulla base di un'attenta analisi e valutazione dei mercati di suo interesse in rapporto alle sue capacità distintive) e di ciò che deve fare per avere successo (Ruggieri, 2003). L'urgenza di spostare l'attenzione su queste variabili ha fatto nascere in ambito aziendale una nuova categoria di costi legata alla complessità, scaturita da quell'insieme di attività che, pur non avendo alcun effetto diretto sulla produzione, sono divenute indispensabili e assorbono un elevato ammontare di risorse. Si tratta di attività che, da un punto di vista contabile, generano i cosiddetti costi generali (o

costi indiretti²). Sono Miller e Vollmann (1985) gli autori della “scoperta” della *Hidden Factory* (fabbrica nascosta): secondo i due autori in questa fabbrica non si ottengono prodotti, ma si producono informazioni e servizi senza i quali il vero prodotto fisico offerto dall’impresa non uscirebbe dalla fabbrica visibile. È in questa fabbrica nascosta che si sostengono i costi indiretti, legati alla logistica, alla differenziazione, alla qualità, alla flessibilità, ecc., e sono costi in costante aumento (Bubbio, 1993). I due autori analizzano l’incremento di questi costi in relazione alle forze che ne sono all’origine, ossia alle transazioni che devono essere svolte dalle imprese e che, naturalmente, consumano risorse. Solamente controllando le transazioni, ossia il flusso di materiali e informazioni necessario per avviare un’attività, si riesce a controllare e quindi a ridurre i costi indiretti. Gli autori le hanno classificate in quattro categorie:

- 1) transazioni logistiche, ossia quelle derivanti dalla formulazione di ordini connessi con i movimenti di materiali da un luogo ad un altro, alla loro esecuzione e conferma;
- 2) transazioni di bilanciamento, che garantiscono acquisti di materiali e disponibilità di mezzi (lavoro e capitale) adeguati al fabbisogno, ossia tutte

² I costi indiretti si riferiscono a fattori produttivi comuni a più oggetti di costo. Non è pertanto possibile, o comunque non economicamente conveniente, misurarne oggettivamente il consumo da parte di ciascun oggetto di calcolo. All’opposto vi sono quelli diretti, che invece si riferiscono a input unicamente imputabili ad uno specifico oggetto di controllo, e che quindi sono oggettivamente misurabili.

quelle attività che devono bilanciare i fabbisogni di risorse con la loro disponibilità;

- 3) transazioni legate alla qualità, ossia tutto ciò che è fatto per mantenere e migliorare la qualità dei prodotti; assicurano che l'output sia conforme alle specifiche stabilite per soddisfare le aspettative del mercato;
- 4) transazioni legate ai cambiamenti, ossia tutte quelle operazioni che si rendono necessarie ogniqualvolta un cambiamento viene introdotto; esse rispondono all'esigenza di assicurare la flessibilità richiesta dai continui cambiamenti nella domanda dei clienti.

La crescita del volume di tali transazioni se da un lato ha determinato l'aumento dei costi indiretti, dall'altro ha comportato dei benefici in termini di efficienza, flessibilità e competitività delle operazioni. Si pensi ad esempio a quelle attività che arricchiscono l'offerta come quelle di spedizione e consegna dei prodotti o quelle di assistenza post-vendita o ancora, a quelle attività che condizionano l'efficacia con la quale vengono svolte le due suddette, come quelle di manutenzione impianti per le attività di fabbricazione (Chiucchi, Marasca e Pettinari, 2018).

La gestione della *fabbrica nascosta* e dei costi da essa generati deve pertanto essere accurata quanto quella delle tradizionali aree della fabbricazione e della vendita (Bubbio, 1993).

1.2. I LIMITI DELLA CONTABILITA' TRADIZIONALE E LA LOGICA CONTABILE "ACTIVITY-BASED"

I fenomeni che sono emersi negli ultimi decenni hanno influenzato notevolmente i sistemi di contabilità tradizionali che fino ad allora non avevano destato particolari problemi.

I metodi tradizionali si riferivano all'impresa "fordista" caratterizzata dalla prevalenza di costi della trasformazione industriale, da una elevata incidenza dei costi variabili diretti³, da un costo della manodopera essenzialmente diretto e da relazioni causali semplici fra fattori produttivi e prodotti. Al contrario, nell'industria post-industriale si ravvisano una crescente incidenza dei costi indiretti (general), che rappresentano una percentuale molto alta dei costi totali, una forte incidenza dei costi fissi⁴, un costo della manodopera essenzialmente indiretto e delle relazioni causali complesse fra fattori produttivi e prodotti. In questa industria post-fordista l'impiego della tradizionale contabilità per centri di costo (che tra i metodi di contabilità tradizionale risulta il più produttivo) rischia di non bastare. E questo per tre principali motivi (Brusa, 1995):

³ Nell'impresa "fordista" i processi produttivi erano svolti principalmente dalla manodopera diretta, ed i costi connessi si misuravano, generalmente, sulla base del volume di produzione; invece, in quella "post-fordista" i costi tendono a trasformarsi da diretti a fissi, perché le mansioni risultano più legate alla supervisione o alla manutenzione di impianti e macchinari, che ai volumi prodotti.

⁴ I costi fissi non variano al variare del cost driver, in genere dato dal volume di produzione, all'interno dell'area di rilevanza, mentre i costi variabili variano più o meno che proporzionalmente, o in diretta proporzione, al variare del volume di produzione.

- si basa su una concezione di sistema aziendale di tipo verticale (gerarchico-funzionale), che la indirizza a monitorare i comportamenti all'interno delle diverse unità organizzative con il fine di massimizzare le prestazioni in ogni singola unità, tralasciando però il problema dei collegamenti organizzativi trasversali. Ma l'odierno contesto competitivo richiede la capacità di gestire in modo orizzontale (per processi) l'attività aziendale;
- le basi di ripartizione sono legate ai volumi di produzione (ore di manodopera diretta, ore-macchina e materie prime dirette). Ma nei contesti produttivi moderni l'utilizzo esclusivo di indicatori volumetrici per l'imputazione dei costi può condurre al fenomeno del *cross subsidy*, ovvero del sovvenzionamento incrociato: si sottostima il costo di prodotti a basso volume ma complessi, e si sovrastima il costo di prodotti ad alto volume ma semplici. Il costo della complessità quindi non emerge, in quanto la variabile di tipo volumetrico è estranea al nesso causale che determina l'effettivo assorbimento delle risorse. Il risultato è la distorsione del costo del prodotto;
- si riferisce ad un contesto in cui a prevalere sono i costi variabili, mentre adesso la composizione dei costi si è modificata a favore della componente fissa, legata all'automazione, ai macchinari e al lavoro indiretto.

Questi cambiamenti hanno richiesto in via prioritaria la gestione dei *costi transazionali*, ossia quei costi indiretti derivanti dall'esplicazione delle attività aziendali e delle transazioni relative alle stesse, e hanno creato l'esigenza di

ricercare un nuovo metodo per l'analisi dei costi, che consenta di imputare correttamente questo genere di costi al prodotto. Emerge pertanto un orientamento non più ai centri di costo, (coincidenti con le unità organizzative di cui si compone un'azienda), quali oggetti intermedi nel calcolo dei costi indiretti di prodotto, ma alle attività ed ai processi aziendali. Non si ragiona più cioè per compartimenti stagni ma in un'ottica inter-funzionale: si disaggrega l'impresa fino al livello al quale si originano le sue performance, ovvero al livello delle sue attività, e il modo in cui ciascuna di esse viene svolta e interagisce con l'altra, combinato coi suoi effetti economici, può contribuire alla posizione di costo relativa di un'azienda (Miolo Vitali, 2003).

In realtà, i principi di base della logica basata sulle attività furono elaborati fin dall'inizio del secolo XX, tuttavia non ebbero successo in un contesto in cui a prevalere erano i costi diretti di produzione e in cui non sussisteva il fenomeno della differenziazione e diversificazione dei prodotti. Si è verificata quindi una riscoperta dell'efficacia dell'approccio per attività, applicandolo inizialmente all'ambito contabile fino ad estendere il suo campo di applicazione con la definizione del modello ABC-ABM che, come analizzerò in seguito, può essere considerato un vero e proprio sistema di governo dell'impresa fondato sulla gestione delle attività. I principi riscoperti considerano le attività aziendali come un insieme di operazioni elementari, miranti ad ottenere un certo output utilizzando determinati input. Esse non corrispondono ad unità organizzative, ma identificano ciò che l'azienda fa

effettivamente (Chiucchi, Marasca e Pettinari, 2018). L'attività, in altri termini, può essere definita come “qualsiasi impegno lavorativo effettuato all'interno dell'azienda” come, ad esempio, l'attività di riattrezzaggio del macchinario o la ricezione di ordini e materiali. La logica sottesa è la seguente: poiché nell'ambito aziendale tutti fanno qualcosa, cioè svolgono attività lavorative, risulta ragionevole pensare che le modalità di funzionamento delle attività siano un significativo fattore di differenziazione e pertanto debbano essere oggetto di gestione (Miolo Vitali, 2003). Questa ottica non deve essere però confusa con il modello teorico di Porter, che punta l'attenzione verso l'analisi delle attività che in azienda sono capaci di generare valore percepibile dal cliente e sono le attività primarie (logistica in entrata, produzione, logistica in uscita, marketing e vendite, servizi), le attività di supporto (approvvigionamenti, sviluppo della tecnologia, gestione delle risorse umane) e le attività infrastrutturali (attività amministrative ad esempio). Tali attività, secondo Porter, se economicamente ed efficacemente organizzate e collegate secondo una sequenza ottimale, permettono all'azienda di creare un vantaggio competitivo rispetto ai concorrenti.

Nell'orientamento per attività, queste ultime riguardano sicuramente i passi della catena del valore di Porter (quelli che trasformano le materie prime in prodotti finiti), ma vanno anche oltre, estendendosi alla “folla di sub-sistemi” di operazioni che contribuiscono a generare con efficacia ed efficienza valore per il cliente (Miolo Vitali, 2003). Con l'espressione “folla di sub-sistemi” si riesce a trasmettere l'idea

della vastità di attività realizzabili in un'azienda, impossibili da identificare a livello complessivo. Esiste tuttavia un criterio, basato sul grado di riferibilità delle attività al prodotto, che permette di identificare le principali, e di favorire una adeguata allocazione dei costi transazionali. Sulla base di questo criterio distinguiamo le attività a livello di unità di prodotto, eseguite ogni volta che viene realizzata un'unità aggiuntiva di prodotto, e quindi il loro livello è proporzionale ai volumi di produzione; le attività a livello di lotto, eseguite ogni volta che si processa o movimenta un nuovo lotto, e quindi il livello è correlato al numero dei lotti lavorati; le attività a livello di prodotto, generate dall'esistenza stessa del prodotto ed il cui livello è collegato al numero di codici di prodotto; infine, le attività di supporto all'organizzazione, necessarie per il funzionamento dell'azienda e quindi svolte indipendentemente dal numero di codici di prodotto, di lotti o di unità realizzati.

I vantaggi offerti dall'approccio basato sulle attività sono notevoli (Pastore, 1995):

- si supera la tradizionale visione verticale dell'organizzazione che si basa sul principio della delega delle risorse e sul controllo del loro uso da parte di un responsabile, senza ricercare un riscontro diretto tra utilizzo delle risorse e obiettivi dell'impresa, al contrario della gestione per attività, che esamina gli obiettivi e le attività attraverso le quali si possono raggiungere;
- si analizzano le relazioni causa/effetto che determinano i risultati così da poter agire sulle cause della performance al fine di ottenerne il

miglioramento, invece che per la cura dei sintomi: l'oggetto della gestione diventano le attività, non le risorse consumate;

- si considerano aspetti economico-finanziari integrati ad altri di natura non monetaria per la valutazione della performance (il tempo, la qualità, ecc.);
- si instaura un collegamento tra strategia e azioni grazie proprio alle attività, che ne costituiscono l'anello di congiunzione;
- si calcola un costo di prodotto più adeguato poiché si considera il volume delle attività come assorbitore di costi indiretti, non il volume di produzione;
- si ricavano informazioni utili per valutare le decisioni prese;
- si individuano le attività che non apportano valore aggiunto, consentendo il loro ridimensionamento ai fini del miglioramento continuo;
- si adopera un approccio più stabile rispetto a quello ancorato alla struttura organizzativa in quanto l'ambiente in cui è inserita l'azienda è molto dinamico e costringe ad una continua modifica dei connotati organizzativi;
- il concetto di attività è semplice e universale perché coincide con ciò che le persone fanno, arrivando a coinvolgere anche il personale operativo;
- si facilita la gestione del prodotto durante tutto il suo ciclo di vita attraverso un'analisi integrata, al contrario dei sistemi di controllo direzionali che gestiscono le fasi del ciclo in modo separato e focalizzandosi su quelle operative, cioè successive a quella di progettazione.

2. L'ACTIVITY-BASED COSTING

2.1. LE CARATTERISTICHE E L'ITER DI SVOLGIMENTO

Il processo di innovazione dell'analisi dei costi in occidente è stato guidato da alcuni studiosi dell'Harvard Business School (R. Cooper, T.H. Jhonson, R.S. Kaplan) i quali hanno sostenuto l'esigenza di una contabilità analitica che aiuti il manager a comprendere in che misura le sue decisioni e le attività svolte creino per il cliente un valore superiore ai costi sostenuti per ottenerlo. A tal fine è stato proposto il sistema contabile denominato Activity-Based Costing, quale soluzione dei problemi indotti dall'uso del sistema contabile "tradizionale" nel moderno ambiente produttivo. Occorre in primis precisare in quale ambito si colloca questa metodologia: L'Activity-Based Costing (o brevemente ABC) è stato introdotto come metodologia di calcolo del costo pieno di prodotto, ovvero mira all'imputazione di tutti i costi aziendali al prodotto nel rispetto del "principio funzionale", secondo il quale si devono *"assegnare ad ogni oggetto di costo valori che siano espressione quanto mai significativa del concorso offerto da ciascun fattore produttivo all'oggetto medesimo"* (Coda, 1968, citato in: *Controllo di gestione*, Chiucchi, Marasca e Pettinari, 2018, p. 137). La logica sottostante a tale sistema di calcolo è che non sono i prodotti che consumano fattori produttivi, ma sono le "attività", che sono generate dalla combinazione di tali input da parte del sistema umano aziendale. I prodotti invece "domandano volumi di attività", e così

facendo consumano le risorse impiegate nell'espletazione di queste ultime. Le attività rappresentano in tal modo oggetti di costo intermedi, a cui vanno assegnati quei costi, indiretti rispetto ai prodotti, relativi a fattori produttivi impiegati per la loro esecuzione (Chiucchi, Marasca e Pettinari, 2018).

Considerare le attività quali oggetti intermedi di costo permette di comprendere:

- a) le modalità con cui le attività consumano risorse e, in particolare, i tipi di fattori produttivi impiegati;
- b) le modalità con cui i prodotti "impiegano" le attività, ma soprattutto quali attività sono maggiormente richieste nella realizzazione di uno specifico prodotto e con quale frequenza e intensità.

La maggiore aderenza dell'Activity Based Costing ai nuovi contesti produttivi è dimostrata dal fatto che questo metodo consente di esplicitare le attività che impattano sulla differenziazione dei prodotti, sulla flessibilità e sulla qualità, oltre a determinarne il consumo e a quantificarne correttamente l'impiego da parte delle diverse linee di prodotto. Pertanto, il modo efficace ed efficiente con cui vengono svolte costituisce la fonte primaria della capacità competitiva aziendale.

La mappatura delle attività è dunque una fase necessaria per la progettazione e la successiva implementazione della metodologia ABC perché permette di conoscere "ciò che viene svolto in azienda". Può risultare utile ai fini della mappatura adottare come punti di riferimento le funzioni o i processi aziendali. È opportuno specificare che i concetti di funzione e processo sono differenti: la funzione viene identificata

come aggregazione di attività legate tra loro da uno scopo comune per cui rappresenta ciò che viene fatto; nel primo caso quindi l'identificazione delle attività avviene in coerenza con la struttura organizzativa aziendale. Esse cioè, vengono individuate all'interno delle unità organizzative, e pertanto si caratterizzano per competenze e obiettivi comuni. Diversamente il processo indica una sequenza ordinata di attività svolte secondo tutta una serie di procedure per raggiungere un determinato obiettivo, come la commercializzazione o lo sviluppo di un nuovo prodotto; la visione per processi porta a identificare attività che appartengono a professionalità diverse e collegate tra loro da un rapporto del tipo fornitore-cliente. Un'ulteriore fase critica nell'individuazione delle attività risiede nella scelta del livello di aggregazione delle stesse. La necessità di aggregarle sorge per una duplice finalità: minimizzare i costi di gestione del sistema e gestire meglio le attività. Risulta logico dedurre che un livello elevato di disaggregazione da un lato garantisce un'allocatione attendibile dei costi indiretti ai prodotti, ma dall'altro rende onerosa e complessa la gestione del sistema di calcolo. È inevitabile dunque giungere ad un compromesso tra maggiori costi e maggiore attendibilità.

Dopo avere individuato le attività occorre localizzare i costi all'interno delle stesse. Alle attività devono essere imputati tutti i fattori produttivi impiegati per il loro svolgimento (dalle risorse umane, ai materiali, alle tecnologie, ecc.). I costi relativi ai fattori si definiscono *attribuibili* se si può stabilire una relazione causa-effetto univoca tra la risorsa e l'attività. Quando invece, come accade spesso, una risorsa è

impiegata in diverse attività, si vengono a generare dei costi indiretti rispetto alle attività, i quali devono essere ripartiti sulla base di parametri di allocazione in grado di esprimere adeguatamente il consumo dei fattori. Questi parametri prendono il nome di *resource drivers*, in quanto interpretano la relazione causale prevalente che determina l'assorbimento di risorse da parte delle attività. Alcuni esempi sono: per le risorse umane il tempo, per le tecnologie le ore macchina, per l'energia elettrica i kilowatt, per gli immobili la superficie, ecc. Si viene a determinare così il costo complessivo di ciascuna attività.

La fase successiva consiste nel calcolo del costo degli Activity Cost Pools (ACP): essi sono dei raggruppamenti che concentrano tutti i costi relativi a tipologie di attività analoghe realizzate per i diversi prodotti.

Definito il costo complessivo degli ACP, si procede alla individuazione del nesso causale che lega lo svolgimento dell'attività con l'oggetto di controllo. L'attribuzione dei costi delle attività ai prodotti avviene sulla base degli *activity drivers*, ossia basi di allocazione espressione dei fattori che determinano la domanda di attività, in termini di frequenza e intensità d'impiego, da parte dei diversi prodotti; di norma fanno riferimento a parametri quali: numero, volume, peso, superficie, tempo, ripetitività, ecc. La scelta degli activity drivers è cruciale per l'ottenimento di un costo pieno di prodotto che sia il più possibile vicino alla realtà e quindi per la buona riuscita della metodologia ABC (Pastore, 1995).

Scelti i generatori di costo relativi agli ACP, vi è la fase finale: l'attribuzione dei costi al prodotto. Il costo totale dei centri di attività viene distribuito ai diversi prodotti sulla base del cosiddetto *cost driver rate*, ossia il coefficiente di allocazione dei costi, detto anche *activity driver rate*, ossia il costo dell'unità di activity driver, che viene moltiplicato per il numero di occorrenze riferite ai diversi prodotti.

2.2. I BENEFICI ED I LIMITI DELL'ACTIVITY-BASED COSTING

L'informazione di costo che si ottiene applicando la metodologia dell'ABC è utile al management per orientarlo su decisioni di natura strategica, come (Brusa, 1995):

- prendere decisioni di convenienza economica riguardo i prodotti;
- tenere sotto controllo l'economicità dei prodotti e attuare eventuali azioni correttive;
- programmare in modo più opportuno i fabbisogni di risorse "indirette" e i costi corrispondenti.

Riguardo al primo punto, le decisioni da prendere nello specifico sono varie e riguardano ad esempio l'eliminazione di un determinato prodotto, l'esternalizzazione o meno di nuove fasi, l'introduzione di nuovi prodotti, ecc. Esse sono ritenute da molti autori decisioni di lungo periodo o strategiche, per le quali la configurazione di costo più adatta è quella di costo pieno, in quanto essa considera tutti i costi, anche quelli fissi, i quali assumono rilevanza nelle decisioni che hanno un impatto sulla struttura aziendale nel lungo termine. Alla base di queste decisioni

viene attuata un'analisi differenziale che confronta i costi e i ricavi di scelte economiche differenti. È quindi indispensabile, ai fini dell'analisi, classificare in maniera corretta i costi variabili e i costi fissi, i quali però, nel nuovo contesto economico, non possono più essere definiti tali sulla base del loro andamento al variare del volume di produzione ma piuttosto in base al variare del grado di differenziazione delle produzioni (nuovi prodotti, nuovi modelli, nuove versioni ecc.) e del livello di complessità dei processi di produzione e di vendita (Moisello, 2008). Inoltre, richiedendo tempi lunghi tra la decisione che determina il loro incremento (o la riduzione) e la concreta attuazione del provvedimento, sono definiti costi "variabili di lungo periodo".

È in questo che l'ABC dà il suo contributo innovativo, in quanto lega l'entità dei costi al grado di complessità delle azioni che li hanno generati, classificandoli in variabili o fissi sulla base di ciò. Il risultato è che una grande parte dei costi tradizionalmente definiti come fissi (ovvero non correlati al variare del volume) sono viceversa variabili rispetto ai fattori che richiedono lo svolgimento delle attività (Moisello, 2008).

Riguardo al secondo punto, il contributo innovativo dato dall'ABC rispetto alla contabilità per centri di costo consiste nel considerare i costi che ogni attività sostiene per realizzare il prodotto/servizio e le cause da cui essi dipendono, mentre se si ragiona per centri di costo ci si limita a misurare il contributo economico dato da ciascuna unità organizzativa, trascurando l'onerosità che si cela dietro le azioni.

Questo non significa che le informazioni offerte dai centri di costo non siano utili, ma più precisamente non sono esaustivi come in passato.

L'ultimo punto riguarda la corretta programmazione delle risorse da impiegare, in termini di costi, per l'esecuzione delle attività che generano costi indiretti.

Tradizionalmente, la tecnica utilizzata considera in ottica marginale i costi indiretti, definendoli come costi provenienti dalle cosiddette "altre aree", ossia le aree a supporto dell'azienda, (area ricerca e sviluppo, area amministrativa, ecc.) e ne effettua un budget unico seguendo una logica incrementale (o decrementale), che consiste nel prendere a riferimento il consuntivo dell'anno precedente e nello stanziarci *"un quid in più (o in meno) rispetto all'anno precedente senza domandarsi se la sua entità fosse giustificata dai risultati prodotti"* (Brusa, 1995, p. 157). Questa tecnica, tuttavia, non mettendo in discussione il livello raggiunto in passato, rischia di produrre una crescita incontrollata dei costi generali, o un taglio indiscriminato degli stessi. Una tecnica più evoluta consiste invece nell'adottare una prospettiva *activity-based*, cioè un processo di pianificazione che prende a riferimento non più le singole categorie di costo organizzate per natura all'interno dei centri di costo, ma le attività svolte in azienda. Essa segue un procedimento a ritroso secondo una logica input-output, che ricava dal volume di produzione di beni e servizi dell'azienda la quantità di attività che è necessaria, mentre dalle attività ricava il fabbisogno di risorse e i relativi costi indiretti. In questo caso la logica "activity-based" più che per un fine di natura contabile assume la funzione

di programmatrice delle risorse. È dunque più opportuno parlare di Activity-Based Budgeting, che si sviluppa come estensione del metodo Activity Based Costing (Pastore, 1995).

Il sistema ABC presenta non solo dei pregi ma anche delle ambiguità, che riguardano gli aspetti inerenti alle decisioni di prodotto, alla strategia aziendale e al modello bidimensionale ABC/ABM (Activity-Based Management) (Collini, 1993). Riguardo le decisioni di prodotto, si può affermare che l'utilità dell'informazione di costo è indiscutibile: *“il costo di prodotto è un elemento fondamentale nella definizione della posizione relativa dell'impresa in un dato mercato rispetto ai suoi concorrenti, effettivi e potenziali”* (Porter, 1985, pp. 62 e segg., citato in: *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, Collini, 1993, p. 159). Tuttavia, sebbene l'ABC fornisca una risposta al problema della relazione esistente tra consumi di risorse e processo di produzione nel lungo periodo, occorre precisare che le decisioni che si ottengono col metodo ABC sono valide se ci si limita a considerare le sole decisioni di quell'arco temporale. Ciò conduce ad una inevitabile selezione delle decisioni da poter prendere. Per questo tipo di decisioni bisogna poi considerare che il modello è sicuramente adeguato dal punto di vista teorico, ma non dal punto di vista pratico, perché la sua applicazione è standardizzata, quando invece dovrebbe essere facilmente plasmabile e adattabile ad ogni singola realtà aziendale, avente ognuna un approccio strategico diverso.

L'altra ambiguità riguarda la strumentalità dell'ABC nelle scelte strategiche. Il metodo è stato proposto inizialmente proprio come strumento per il calcolo dei costi in funzione delle decisioni strategiche di prodotto, che superi la logica prettamente contabile della rilevazione dei costi e che abbracci ogni aspetto della gestione d'azienda. Tuttavia, non è possibile definirlo un vero e proprio sistema ad orientamento strategico, in quanto presenta dei limiti strutturali riguardanti il genere di cost drivers: essi *“dovrebbero essere rappresentati dalle diverse opzioni strategiche, sia per quanto riguarda le scelte di strategia, sia per la loro implementazione”* (Collini, 1993, p. 184), invece il sistema ABC si serve di cost drivers prettamente operativi (ad esempio il numero di set up, il numero di ordini di acquisto, ecc.). Pertanto, se da una parte è un metodo estremamente efficace nel comprendere il reale utilizzo di risorse nel processo produttivo, dall'altro si riferisce ad un ambito più operativo che strategico.

L'ultima delle ambiguità sopra menzionate è connessa alle limitazioni che derivano da un sistema *activity-based* impostato per il calcolo del costo pieno di prodotto.

La prima restrizione di questa impostazione consiste nel fatto che i manager saranno indotti a ridurre il numero di unità di attività (per ridurre il costo) da impiegare nel processo produttivo, ma non assumeranno d'istinto un comportamento orientato ad assumere decisioni che limitino l'incidenza delle attività senza valore aggiunto, o che le ridimensionino. Questo limite è dovuto alla semplificazione insita nel metodo rispetto al processo produttivo, dal momento che i cost drivers utilizzati non sono

numerosi (circa una decina), e di conseguenza sono solo i principali ad incidere sul costo di prodotto. I manager concentreranno quindi l'attenzione su poche variabili, ma il miglioramento continuo di gestione impone l'analisi di tutti gli aspetti, anche di quelli meno rilevanti. La seconda restrizione è connessa al fatto che il sistema elaborato è di tipo contabile, che è per natura un sistema statico, non adattabile ai cambiamenti repentini richiesti dal principio del miglioramento continuo, però, *“dato che gestire i processi significa modificarli eliminando o riducendo le attività che non producono valore, il sistema contabile dovrebbe continuamente essere modificato per adeguarsi alla mutata struttura dei processi che cerca di misurare”* (Collini, 1993, p. 179). Per scongiurare il problema, gli studiosi Shank e Govindarajan (1992) hanno proposto di introdurre un sistema ABC *“rivisitato”*, con nuovi criteri:

- le informazioni ottenute con l'ABC in termini di redditività del prodotto possono essere ottenute anche da studi extra-contabili ad hoc;
- le informazioni ottenibili con l'ABC non sono necessarie con cadenze mensili o settimanali, ma con cadenze molto minori (semestrali o annuali) in quanto l'ABC è legato a decisioni strategiche di prodotto, che riguardano il lungo periodo;
- dato che l'implementazione del sistema ABC richiede un ingente investimento di risorse, la strategia *“non monoprodotto”* o non del tipo *focus factory*, cioè una strategia che giustifichi un sistema contabile così

sofisticato e costoso, dovrebbe essere mantenuta. Ciò nonostante, le informazioni ottenute con l'ABC potrebbero indurre ad un cambiamento totale della strategia stessa, rendendo l'intero sistema inutile ed inefficace.

La conclusione di queste riflessioni è che è possibile lo stesso ottenere dei vantaggi dall'ABC senza dover subire svantaggi come rigidità e staticità, se si parte dalla considerazione che il miglior pregio del sistema sia quello di fornire una visione orizzontale dell'attività aziendale, di chiarire i meccanismi che governano il consumo di risorse nel lungo periodo, di evidenziare i costi per attività, anziché per funzione, e di esplicitare le relazioni causa-effetto nelle decisioni.

In sostanza, l'attenzione deve essere spostata dal calcolo del costo di prodotto all'analisi delle attività e all'individuazione dei cost drivers, ossia dall'utilizzo del sistema alla fase di progettazione dello stesso. La soluzione è un tipo di approccio fondato proprio su queste idee, chiamato "Activity-Based Management" (o ABM) o più precisamente "Activity-Based Information System" (o ABIS) (Collini, 1993).

3. L'ACTIVITY-BASED MANAGEMENT

3.1. DALL'ACTIVITY-BASED COSTING ALL'ACTIVITY-BASED MANAGEMENT

Nel precedente capitolo sono stati evidenziati i caratteri innovativi del metodo Activity-Based Costing, che risiedono nel fatto di aver conferito un ruolo centrale alle attività, i nuovi oggetti di costo intermedi del sistema contabile aziendale.

Tuttavia, gli studi in materia hanno superato l'estrema focalizzazione sugli aspetti tecnico-contabili del calcolo del costo pieno di prodotto che ne aveva caratterizzato le origini. Si comprende che l'analisi delle attività ai fini del calcolo in logica ABC non è sufficiente per intercettare le attività che aggiungono valore al cliente o che richiedono un intervento di miglioramento, la cui individuazione costituisce ormai una prerogativa nei nuovi contesti competitivi. Una tra le critiche più radicali è stata mossa proprio da Johnson: secondo l'autore l'ABC non è orientato alla soddisfazione del cliente ma esclusivamente al monitoraggio dell'efficienza delle attività, ed ha alla base la logica di persuasione del cliente all'adattamento alle esigenze aziendali riguardanti il consumo più efficiente delle risorse. Egli in particolare afferma: *"...No accounting system ever told anyone if a customer were satisfied or if a process were in control or capable of satisfying customer expectations. (...) Instead of activity analysis, companies seeking the pathway to competitiveness need to map and improve customer-focused processes"* (Johnson,

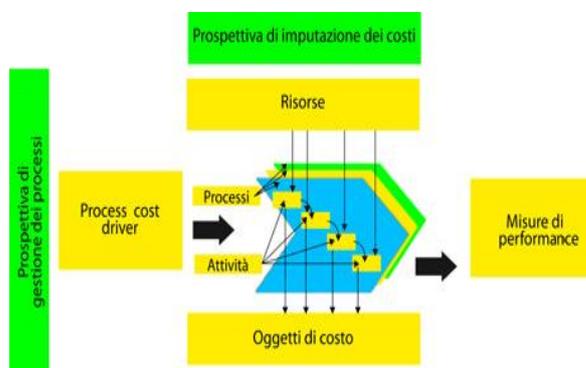
citato in: *Strumenti per l'analisi dei costi*, Miolo Vitali, 2003, p. 66). Con questa affermazione Johnson rimarca la forte differenza che sussiste tra la “visione per attività” e la “visione per processi”, contrapponendo la sistematicità di quest’ultima (rapporti cliente-fornitore) alla funzionalità al calcolo dei costi per obiettivi di efficienza della prima (assenza di riferimenti al cliente). Si è passati quindi a studiare la possibilità di costruire informazioni che permettano ai manager di gestire la dimensione trans-funzionale lungo la quale si collocano le principali determinanti dei costi, della redditività e del valore per il cliente. Si comincia a dare rilevanza più al processo che al prodotto, o più alla dimensione gestionale che a quella funzionale, in cui sono collocate organizzativamente le attività: è così che queste divengono non più solo centri di costo intermedi, ma veri e propri strumenti di monitoraggio degli andamenti aziendali, sui quali poter agire per attuare politiche di miglioramento (Miolo Vitali, 2003).

Appare dunque che vi sia stata una riscoperta di ciò che lo stesso Johnson aveva elaborato nel 1988, che ha portato alla realizzazione di un sistema di contabilità direzionale integrata, denominato Activity-Based Management (o ABM) (Bubbio, 1993).

Questo non ha significato sostituire il nuovo approccio col precedente, ma ne ha solo allargato la portata, in una logica di *Cost Management*, ossia di gestione dei costi, per gestire i processi che li originano. L’ABC diviene in sostanza il sistema informativo dell’ABM, mentre le attività divengono l’anello di congiunzione dei

due metodi: l'ABC fornisce la necessaria base conoscitiva su attività e processi, mentre l'ABM utilizza queste informazioni per attivare interventi di miglioramento di gestione (Miolo Vitali, 2003). Questo metodo integrato trova rappresentazione in un modello bidimensionale (si veda la figura 3.1), che evidenzia da un lato l'aspetto della determinazione dei costi di oggetti di costo molteplici sulla base delle attività, dall'altro la visione articolata "per processi" della gestione, indispensabile per rendere il repertorio informativo completo, cioè munito anche di indicatori sulle modalità qualitative delle operazioni svolte (*misure di performance*).

Figura 3.1 – Il modello bidimensionale ABC/ABM



Fonte: Turney P. B. B., Activity-Based Management, in Management Accounting, 1992, p. 21 (presente in: *Strumenti per l'analisi dei costi*, Miolo Vitali, 2003, p. 50).

Le attività, perno del sistema, sono raffigurate verticalmente (imputazione dei costi) e orizzontalmente (prospettiva di processo); tuttavia la visione delle attività all'interno del modello è diversa a seconda che si ragioni in logica *cost assignment*

view o in logica *process view* (Pastore, 1995): nel primo caso, è richiesto un livello più sintetico di definizione delle attività, con il fine esclusivo di individuare i *resource drivers* e gli *activity drivers* più opportuni; nel secondo caso invece, l'obiettivo di gestire i costi richiede una disaggregazione “*spinta*” delle attività, tesa all'individuazione dei cosiddetti *process cost drivers*, che solitamente sono in numero molto superiore rispetto ai *drivers* impiegati nell'ABC per il calcolo dei costi. Essi, infatti, sono costituiti da qualsiasi fattore che determini un cambiamento nell'ammontare dei costi di una attività all'interno di un processo, e conseguentemente nel processo stesso. Si consideri ad esempio l'attività “spedizione del prodotto”: ai fini del calcolo del costo del prodotto l'activity driver “numero di consegne per prodotto” risulta perfettamente funzionale all'attribuzione dei costi; tuttavia, lo stesso driver può risultare del tutto o comunque poco significativo per la messa in atto di azioni finalizzate alla riduzione dei costi, e addirittura fuorviante nella gestione dell'attività. Questo perché, per il manager delle consegne, risulterà di scarso significato gestire “il numero di consegne per prodotto”, mentre avrà senso, ai fini del miglioramento continuo, gestire l'attività stessa e i processi in cui è coinvolta (Miolo Vitali, 2003).

Oltre ai drivers anche le fasi del metodo ABM sono logicamente diverse rispetto a quelle dell'ABC. Esse possono essere sinteticamente descritte così:

- 1) individuazione delle attività aziendali e loro collocazione all'interno di un sistema di processi aziendali;

- 2) determinazione dei costi e delle misure di *performance* delle attività;
- 3) definizione dell'output delle attività; un esempio di misura di output è costituito dal numero di ordini di acquisto o di linee per ordine;
- 4) imputazione dei costi agli oggetti di costo sulla base del volume impiegato di attività;
- 5) determinazione dei fattori critici di successo dell'impresa, ossia degli obiettivi da raggiungere in relazione alle proprie competenze distintive;
- 6) valutazione dell'efficacia e dell'efficienza di attività e processi in relazione agli elementi individuati nella penultima fase, al fine di assumere decisioni riguardo l'eliminazione, la ristrutturazione o la modificazione delle loro modalità di svolgimento per aumentare la soddisfazione del cliente al minimo costo possibile.

3.2. GLI STRUMENTI DELL'ACTIVITY-BASED MANAGEMENT

Le informazioni impiegate dal metodo ABM per attuare le azioni finalizzate al miglioramento continuo sono ottenibili attraverso diversi strumenti. I principali riguardano:

- 1) la misurazione del "valore" dei processi e delle attività (*analisi del valore dei processi*);
- 2) l'analisi dei *process cost drivers*;
- 3) i *parametri di performance* di attività e processi.

L'analisi del valore dei processi (Process Value Analysis-PVA⁵) è una metodologia che consente di individuare le attività che non aggiungono valore per il cliente finale, al fine di eliminare o ridurre al minimo le *n.v.a. activities* (attività a non valore aggiunto-NVA), potenziare le *v.a. activities* (attività a valore aggiunto-VA), e riallocare le risorse, liberate grazie al ridimensionamento di quelle a non valore aggiunto, in quelle a valore aggiunto.

Le attività a non valore aggiunto possono essere considerate tali per diversi motivi, ad esempio perché causano un incremento del magazzino, o la produzione di prodotti difettosi, o lunghi tempi di attesa nella produzione, ecc. Bisogna poi considerare che le attività a valore aggiunto sono anche quelle che, pur non essendo percepite dal cliente finale, sono comunque indispensabili all'azienda nel suo complesso, e riguardano ad esempio il controllo della solvibilità, il lavoro dell'ufficio paghe, l'immagazzinaggio, ecc. Il loro valore è percepito solo dal cliente interno.

Le fasi per espletare questo tipo di analisi sono le seguenti (Miolo Vitali, 2003):

- 1) individuare le attività aziendali e i loro tempi di ciclo;
- 2) distinguere le attività a valore aggiunto da quelle a non valore aggiunto. Per eseguire questa distinzione occorre chiedersi se l'eliminazione di certe

⁵ Per la valutazione del valore aggiunto, James Harrington (1991) suggerisce di considerare tre categorie: le attività a valore aggiunto reale o esterno, cioè quelle il cui output è richiesto dal cliente in quanto soddisfa il suo bisogno; le attività a valore aggiunto d'impresa o interno, che non aggiungono valore per il cliente ma sono necessarie per l'impresa; e infine le attività senza valore aggiunto, le quali né sono richieste dal cliente né sono necessarie per l'impresa.

attività comporterebbe la diminuzione della soddisfazione del cliente verso il prodotto o meno;

- 3) identificare le cause per cui si svolgono le attività;
- 4) attribuire i costi dei centri funzionali ad ogni attività;
- 5) calcolare il costo di prodotto sulla base del consumo di attività per realizzarlo (tramite il metodo ABC);
- 6) effettuare una sintesi dei costi e dei processi che consenta al management di estrapolare dati quantitativi che mettano a fuoco i problemi;
- 7) identificare le alternative di azione per il miglioramento, che possono minare o meno il grado di soddisfazione del cliente.

Anche l'analisi dei *process cost drivers* è essenziale per la buona riuscita del metodo. I *process cost drivers* sono quei fattori che determinano o influenzano i costi delle attività e dei processi, cioè ne determinano i carichi di lavoro e l'impegno richiesto per realizzarli. Analizzare questo genere di drivers anziché i resource e gli activity drivers ha una precisa ragione: questi ultimi non sono sempre in grado di esprimere la causa ultima dell'insorgenza dei costi, perciò non danno sempre risposta al perché una certa attività deve essere svolta. Ad esempio, riguardo l'attività di movimentazione per i lotti di prodotto, il driver "numero di movimentazioni" è ideale per imputare il costo dell'attività, ma esso non può rivestire anche il ruolo di process cost driver, che può avere ad oggetto invece il layout degli impianti o la bassa standardizzazione dei componenti, i quali sono

piuttosto le “cause” del numero di movimenti. Saper individuare i process cost drivers è condizione essenziale per la comprensione della dimensione di processo, che ha ad oggetto il legame tra attività in un rapporto di tipo fornitore-cliente. Questo tipo di legame fa sì che l’output di una attività possa costituire il process cost driver per quella successiva. Per esempio, l’eccessiva difettosità nei componenti provenienti da un’attività posizionata “a monte”, cioè all’inizio del processo, è un fattore che può comportare un incremento dell’impegno e quindi del costo necessario allo svolgimento di un’attività a “valle”, cioè alla fine del processo, e quindi può risultare utile gestire questo fattore ai fini del contenimento dei costi. Si comprende dunque che solo analizzando i rapporti tra attività si è in grado di individuare i process cost driver più efficaci e di conseguenza maggiori opportunità di miglioramento e riduzione dei costi (Miolo Vitali, 2003).

L’ultimo strumento riguarda invece le misure di performance delle attività e dei processi. Per la valutazione della performance dell’impresa, bisogna considerare una serie di aspetti di gestione di carattere non monetario, dato che sono in numero crescente e pertanto assumono rilevanza ai fini dell’analisi. Essi sono (Kaplan, citato in: *Strumenti per l’analisi dei costi*, Miolo Vitali, 2003, p. 60):

- la *qualità*, per misurare la quale occorre rilevare dati come la percezione, l’incidenza e la frequenza dei difetti rinvenuti da parte del consumatore finale, la frequenza delle interruzioni durante il processo produttivo, ecc.;

- le *scorte*, che possono essere ridotte o eliminate ad esempio mediante la conoscenza della dimensione del lotto medio di produzione;
- la *produttività*, intesa come rapporto tra output prodotti ed input impiegati;
- la *flessibilità*, misurata soprattutto attraverso i tempi di attraversamento, di setup, e di consegna;
- la *capacità del fattore lavoro*, monitorata ad esempio attraverso fattori quali il livello culturale, l'abilità, l'addestramento e il morale dei lavoratori;
- l'*innovazione*, per la quale si deve porre l'attenzione sulla qualità o sulla capacità di puntuale consegna del prodotto, in quanto il vantaggio competitivo si fonda su questo genere di aspetti, i quali conferiscono "caratteri di unicità" al prodotto.

I parametri in grado di stimare la performance sulla base di questi aspetti sono quindi delle misure quantitative capaci di valutare modalità e risultati di una attività o di un processo e sono relativi a dimensioni critiche di funzionamento quali l'efficienza, il tempo e la qualità. Ad esempio, una classica misura di efficienza è quella data dal rapporto tra output ottenuto e misura del fattore impiegato, che misura i rendimenti delle risorse delle attività, oppure può essere data dal costo di una unità di output.

Il tempo è anche una variabile chiave in quanto è una misura indiretta dei costi, della qualità e della capacità di servizio alla clientela; un esempio di parametro di

tempestività è il *leadtime* delle attività, che può essere costituito dai tempi di attraversamento o dai tempi di trattamento dei documenti.

Utili indicatori di qualità sono invece quelli che permettono di misurare il grado di difettosità dell'output di un'attività o di un processo, come ad esempio le percentuali di scarti, di rilavorazioni, di errori nell'ordine o nella fatturazione, ecc.

Vi è poi un ulteriore parametro da considerare, che indica il livello della produzione svolta nel periodo, ed è dato dal *volume di output* di una attività o di un processo.

La necessità di porre l'attenzione su parametri di tipo non monetario risiede nel fatto che i parametri monetari, secondo Giuseppe Toscano, “...lavorano sui sintomi dei fenomeni aziendali ma non ne evidenziano adeguatamente le cause. Sono come il segnapunti di una partita di calcio: dicono se si vince o si perde ma non dicono qual è lo schema di gioco da applicare per vincere” (Toscano, 1996, p. 16). Perciò, solo affiancandoli a indicatori non monetari si è in grado di valutare congiuntamente aspetti di efficacia e di efficienza delle attività e dei processi e individuare le linee d'azione che conducano al miglioramento.

Al fine di identificare delle corrette misure di performance di attività e processi, il sistema di misurazione dovrebbe essere costruito sulla base di tre componenti fondamentali (Turney, citato in: *Strumenti per l'analisi dei costi*, Miolo Vitali, 2003, p. 64):

- 1) definizione della mission e degli obiettivi chiave per la soddisfazione del cliente, puntando sui fattori critici di successo, ossia sulle variabili chiave

- per la performance aziendale, quali la qualità del prodotto, i tempi di consegna, il servizio-clienti, il coinvolgimento del personale, l'innovatività;
- 2) diffusione di una logica di processo, che consente l'evidenziazione delle interconnessioni, e favorisce pertanto la diffusione degli obiettivi a tutta l'organizzazione;
 - 3) determinazione delle misure di performance, a seguito della quale si verifica se una data attività rispetti la mission, ossia se contribuisca o meno al suo perseguimento. Ad esempio, se il "servizio alla clientela" costituisce un fattore critico di successo, parametri come il tempo di risposta alla richiesta di un intervento da parte di un cliente o misure qualitative di *customer satisfaction* dell'intervento possono risultare significativi per la verifica dell'attinenza dell'attività alla mission aziendale.

3.2.1. Le possibili applicazioni

Le opzioni decisionali che si possono prendere adoperando gli strumenti del metodo ABM sono numerose; le principali riguardano l'eliminazione delle attività a non valore aggiunto grazie all'analisi dei processi, la riduzione del tempo o delle risorse impiegate per realizzare un'attività, la selezione delle attività a basso costo già in sede di progettazione grazie alla conoscenza preventiva dei loro costi, la condivisione di alcune attività quando ciò sia realizzabile, ecc.(Turney, Cooper e Kaplan, citato in: *Strumenti per l'analisi dei costi*, Miolo Vitali, 2003, p. 67). In

aggiunta si è notato che l'ABM aiuta il manager anche nella valutazione degli investimenti in quanto estrapola informazioni che possono essere importanti strumenti di elaborazione di dati economico-finanziari e fisico-tecnici coerenti con sistemi come l'ERP (*Enterprise Resource Planning*⁶). La sua strumentalità è spiegata dal fatto che l'ABM, quantificando monetariamente i costi ed i benefici, individua le aree di gestione in cui occorre intervenire per migliorare il processo. Per questo motivo il metodo è ritenuto, a differenza dell'ABC, una vera e propria “iniziativa strategica” di supporto ad azioni di miglioramento e di perfezionamento delle informazioni per il *decision making* a diversi livelli (Miolo Vitali, 2003).

Inoltre, le caratteristiche e le informazioni ricavabili dal metodo appaiono perfettamente coerenti con i principi base della filosofia del *benchmarking*, e ciò è deducibile dalla sua stessa definizione (Toscano, 1995). Il benchmarking, infatti, è inteso come un “*processo attraverso il quale un'organizzazione mette a confronto continuamente i propri processi, prodotti e servizi con quelli delle organizzazioni che svolgono analoghe funzioni in una posizione di leadership. (...) è un'analisi comparativa per studiare i metodi delle organizzazioni leader al fine di adottarne i metodi e i principi, per raggiungere in modo rapido ed efficiente i loro livelli di performance*” (G. J. Balm, citato in: *La gestione per attività*, Pastore, 1995, p. 82).

⁶ L'Enterprise Resource Planning (ERP), che in italiano significa “pianificazione delle risorse d'impresa”, è un sistema informatico integrato che mira a codificare il maggior numero possibile di conoscenze manageriali per la pianificazione e la gestione aziendale, riducendo le distanze spazio-temporali tra i luoghi ed i tempi di generazione e impiego delle informazioni (www.uno-sistemi.it).

Toscano in merito a questa definizione afferma che, sebbene esistano vari tipi di benchmarking in base all'oggetto di comparazione preso a riferimento (processo, prodotto o servizio), il benchmarking di processo, cioè quello che “*si focalizza sulla ricerca delle migliori prassi manageriali lungo il flusso di attività che attraversa le aree funzionali*” (Toscano, 1995, p. 7), è ideale per operare un miglioramento significativo. Questo, secondo Toscano, risulta grazie a due aspetti cruciali della visione per processi implementata dall'ABM:

- a) il fatto che i processi gestionali costituiscano la dimensione più appropriata per poter comprendere “il modo di fare le cose” di un'altra impresa;
- b) il fatto che si integrino il linguaggio economico dei costi e dei ricavi e quello degli indicatori fisico-tecnici, permettendo di catturare la dimensione competitiva ed operativa della performance attuata dalle *best practices*.

Un altro risultato importante è il *business process reengineering* (BPR), ovvero il processo di ottimizzazione continua dell'impiego delle risorse aziendali attraverso la costante ridefinizione delle modalità di svolgimento dei processi aziendali. Il ridisegno dei processi, infatti, deve necessariamente prevedere una preventiva analisi e valutazione delle attività, ed è coerente col principio del miglioramento continuo in quanto non stravolge il flusso, ma lo ottimizza, eliminando difettosità quali burocrazia, complessità, colli di bottiglia, eliminazione delle attività NVA, ecc. (Pastore, 1995). Spesso, infatti, le aree di miglioramento si rilevano nella sovrapposizione o nello scarso coordinamento tra i diversi settori aziendali. Esiste

anche una spiegazione formale del reengineering, concepito come il “*ripensamento di fondo e il ridisegno radicale dei processi aziendali, finalizzato a realizzare straordinari miglioramenti nei parametri critici delle prestazioni, come i costi, la qualità, il servizio, la rapidità*” (Ruggieri, 2003, p. 16). Secondo questa definizione, il reengineering non punterebbe al miglioramento continuo dei processi esistenti, ma alla loro sostituzione con processi totalmente nuovi e più efficaci: si ribadisce anche in questo caso l’importanza della visione per processi.

Un altro aspetto da considerare è la definizione del budget nell’ambito di un sistema di gestione basato sulle attività. Nella visione tradizionale esso è legato troppo ad aspetti contabili ed è speculare alla formale organizzazione dell’impresa. Invece, in un sistema di gestione basato sulle attività il processo di pianificazione e di budgeting deve attenersi agli stessi principi del modello ABM (Pastore, 1995). Si configura così l’Activity-Based Budgeting (ABB), un sistema che pianifica il fabbisogno sulla base delle previsioni dei volumi di output delle attività svolte. Questa impostazione dà un valido aiuto nella redazione e nell’utilizzo dei budget dei costi indiretti, in quanto li calcola con maggiore accuratezza e valuta il carico di lavoro delle attività. Esso, quindi, stabilisce un solo valore di budget per ciascuna di esse in funzione del livello di servizio e del volume di attività atteso. Il limite risiede tuttavia nell’elevata onerosità, dato che, solitamente, il numero di attività in un’impresa è elevato e di conseguenza lo sarà anche il numero di budget da redigere e di risorse da impiegare.

Conclusioni

Il presente lavoro ha cercato di illustrare l'approccio gestionale basato sulle attività, di analizzarlo nei suoi elementi costitutivi, e di comprendere le ragioni della sua ottimale aderenza ai recenti contesti competitivi. Il modello bidimensionale ABC-ABM è infatti capace non solo di attribuire i costi in maniera più adeguata, ma anche di scovare le cause che ne sono all'origine, in modo da risalire ai processi che li hanno generati, per cercare di migliorarli. Di questo metodo sono stati enfatizzati i principali caratteri innovativi, che riguardano l'identificazione di attività che apportano valore, l'attuazione di un benchmarking sulle stesse e, così facendo, l'intrapresa di un'opera di reingegnerizzazione dell'azienda.

L'ABC presenta però, come è già stato evidenziato, dei limiti che non possono essere trascurati e che rendono di conseguenza difficile l'introduzione di un sistema *activity-based*. Va sottolineata soprattutto l'ambiguità insita nel concetto di variabilità di lungo periodo, che conduce al trascurare dei costi variabili di breve, legati ai volumi di produzione piuttosto che ai volumi di attività. Infatti, il fatto che il contesto competitivo si stia spostando verso variabili che prediligono la differenziazione, la qualità, la complessità dei processi, non deve far perdere di vista gli obiettivi che impattano nel breve termine.

In conclusione, si può affermare che l'attivazione di un sistema basato sulle attività è sicuramente più appropriato, ma bisogna considerare l'inevitabile parzialità del metodo contabile ad esso connesso.

Bibliografia

- BRUSA L. (1995), *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e Activity Based Costing*, Giuffrè Editore, Milano.
- BUBBIO A. (1993), *L'Activity Based Costing per la gestione dei costi di struttura e delle spese generali*, Liuc Papers n. 4, Serie Economia Aziendale 1.
- CHIUCCHI M. S., MARASCA S., PETTINARI G. (2018), *I metodi di calcolo del costo pieno di prodotto*, in CHIUCCHI M.S., MARASCA S., MARCHI L. (a cura di), *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino.
- CINQUINI L. (1997), *Strumenti per l'analisi dei costi*, Vol. I: elementi introduttivi, Giappichelli Editore, Torino.
- COLLINI P. (1993), *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, Cedam, Padova.
- FERRERO G. (2018), *Marketing e creazione del valore*, Giappichelli Editore, Torino.
- MIOLO VITALI P. (2003), *Percorsi di Cost Management in Strumenti per l'analisi dei costi*, Vol. III, Giappichelli Editore, Torino.
- MOISELLO A. M. (2008), *L'Activity Based Costing nelle decisioni di breve e di lungo periodo*, Giuffrè Editore, Milano.
- PASTORE A. (1995), *La gestione per attività. Activity Based Costing e Activity Based Management: principi e applicazioni*, Cedam, Padova.
- RUGGIERI M. (2003), *Gli strumenti del controllo direzionale: activity-based information e catena del valore. Riflessi sulle logiche e sulle modalità di calcolo dei costi*, Working paper della ricerca "Gli strumenti del controllo dei costi nelle aziende turistico-ricettive. Il caso del Nord-Sardegna", Sassari.
- TOSCANO G. (1995), *Il ruolo dei sistemi di Activity-Based Management Accounting nelle iniziative di Benchmarking*, Liuc Papers n. 20, Serie Economica aziendale 3.