

## 7. Nuove frontiere della contabilità analitica

### 7.1 La gestione strategica dei costi

Nelle pagine precedenti si è trattato della contabilità analitica e della analisi dei costi, quest'ultima considerata soprattutto come un processo di valutazione dell'impatto economico-finanziario di decisioni alternative.

Un'ottica nuova (1) consiste nell'utilizzare i dati relativi ai costi per sviluppare strategie aziendali migliori.

La logica di questa nuova impostazione parte dalla considerazione che la contabilità, in ogni sua articolazione, esiste nelle aziende principalmente per facilitare lo sviluppo e la realizzazione di strategie aziendali. La contabilità, quindi, non è un fine ma un mezzo per il raggiungimento del successo dell'azienda.

Ciò convalida l'approccio situazionale in base al quale si devono avere costi diversi per scopi diversi e in situazioni di impresa e di ambiente diversi, e quindi impostazioni contabili diverse per esigenze diverse.

Ad esempio per valutare le rimanenze si ricorre alla contabilità analitica a costi industriali storici; per le valutazioni di convenienza a breve, per la fissazione dei prezzi, per i controlli di efficienza tale soluzione non ha in genere alcun senso.

È assurdo, ad esempio, utilizzare una delle tecniche dell'analisi degli investimenti nelle valutazioni di responsabili di medio livello che non hanno alcuna voce in capitolo nelle scelte di investimento.

In questo capitolo si tratterà pertanto della gestione strategica dei costi (Strategic Cost Management - SCM) e del controllo strategico dei costi, ossia dell'uso della contabilità dei costi a fini di decisioni strategiche o di decisioni tattiche non contrastanti con quelle strategiche.

Ciò significa che la contabilità analitica, intesa come parte o come supporto della contabilità direzionale, deve esplicitamente considerare i problemi e gli interessi di natura strategica (2).

In questa nuova ottica i dati relativi ai costi vengono utilizzati per sviluppare strategie migliori al fine di raggiungere il vantaggio competitivo sostenibile (2). Il che

(1) Cfr. Shank John K., Govindarajan Vijay, *La gestione strategica dei costi*, Il Sole 24 Ore Libri, Milano, pag. 2.

(2) Cfr. Bubbio Alberto, *Un'introduzione alla gestione strategica dei costi. Prefazione al volume di cui alla nota 1*, pag. XI.



non vuol dire rinunciare alle informazioni che sono state tradizionalmente chieste alla contabilità analitica (valutazione delle rimanenze, fissazione dei prezzi di vendita, decisioni operative di breve periodo o scelte decisionali operative), e che vanno ancora chieste, ma utilizzare la contabilità analitica per facilitare lo sviluppo e la realizzazione delle strategie aziendali.

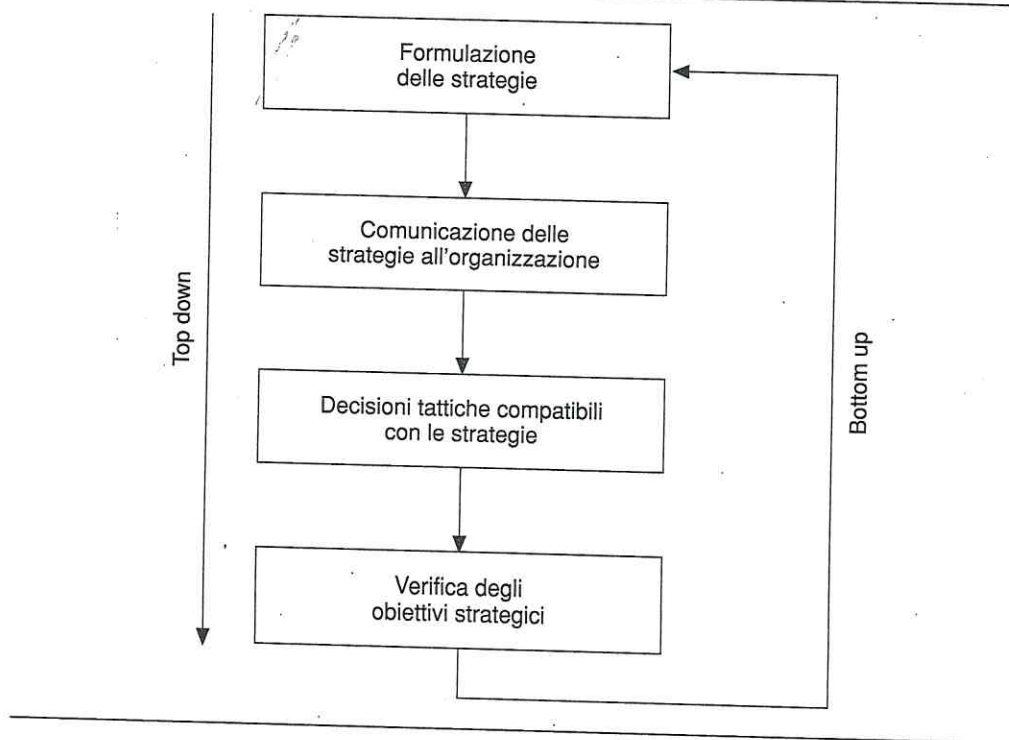
La gestione strategica di un'azienda viene assunta come un processo a ciclo continuo (di tipo circolare o iterativo con feed-back) in cui si *formulano le strategie, si comunicano le scelte strategiche all'organizzazione* (movimento top down), *si effettuano le scelte di breve periodo* o tattiche compatibili con la strategia prescelta e *si realizzano sistemi di controllo* per verificare la realizzazione degli obiettivi strategici (movimento bottom up).

Il tutto è evidenziato nella *figura 7.1*. In questa impostazione i calcoli dei costi assolvono a funzioni diverse e complementari.

Nella definizione delle scelte strategiche la contabilità analitica fornisce i dati per effettuare la scelta fra diverse possibili strategie.

Si tratta di scelte di tipo prevalentemente finanziario sulla compatibilità delle scelte con le disponibilità finanziarie e sui ritorni finanziari delle varie alternative. Si tratta della cosiddetta analisi degli investimenti, che non è stata presa in esame in questo lavoro.

Fig. 7.1 LA GESTIONE STRATEGICA DI AZIENDA





L'informazione della strategia alle forze operative è ancora di tipo analitico e deve essere fatta in modo da evidenziare i fattori critici di successo della strategia prescelta, che devono essere presenti in ogni decisione operativa.

Per quanto attiene alle scelte tattiche compatibili con la strategia, il volume di produzione e le determinanti di costo legate direttamente o indirettamente al volume di produzione, la pratica ha presentato molti casi in cui la scelta è stata resa possibile da un sistema organico di contabilità analitica.

Il controllo dei risultati ottenuti deriva dalle elaborazioni della contabilità analitica che, venendo considerata di supporto al budget e al controllo di gestione, diventa lo strumento fondamentale per valutare l'aderenza dei programmi attuati alle decisioni e alle aspettative strategiche. La premessa di quanto viene trattato in questo capitolo sta nelle conclusioni già raggiunte in precedenti pagine, e cioè:

a) la contabilità, compresa quella analitica, è un mezzo, non un fine. La contabilità analitica è uno dei mezzi per raggiungere il successo strategico dell'azienda, e la bontà di un impianto contabile va giudicata sul fatto che favorisca o meno il successo dell'azienda. In altri termini è necessario identificare l'obiettivo aziendale, al quale l'impostazione contabile deve essere orientata;

b) la contabilità analitica può dare molte informazioni, alcune utili per certe decisioni e altre per altre decisioni. La scelta del sistema contabile dipende dalle informazioni che l'organizzazione ha la necessità di avere per effettuare scelte strategiche e tattiche finalizzate al successo aziendale;

c) il sistema contabile prescelto deve essere coerente con gli obiettivi strategici dell'azienda, ma deve esserci anche una coerenza fra i diversi elementi che compongono il sistema informativo e con l'impostazione organizzativa.

In relazione alle nuove esigenze si è avuto nella contabilità dei costi lo sviluppo indicato nella *figura 7.2*.

Le tematiche sul controllo strategico dei costi, delle quali si discuterà, assieme ad altri problemi, in questo capitolo, sono riconducibili alle seguenti tre: 1. l'analisi della catena del valore; 2. l'analisi del posizionamento strategico; 3. l'analisi delle determinanti di costo (cost drivers), come indicato nella *figura 7.3*.

## 7.2 La catena del valore

### 7.2.1 Creazione del valore

Il concetto di catena del valore risale al Porter (3), che l'ha visto con riferimento alle attività svolte all'interno di un'azienda. Il concetto è stato poi ampliato fino a comprendere tutte le attività svolte dalle aziende operanti in un settore economico.

La catena del valore di un'azienda operante in un certo settore, nella concezione qui indicata, e più estesa rispetto a quella originaria, è l'insieme concatenato di tutte le attività che creano valore, sia all'interno sia all'esterno dell'azienda, e del quale l'azienda costituisce soltanto un elemento.

(3) Cfr. Porter Michael, *Competitive Advantage*, The Free Press, New York.



Fig. 7.2 SVILUPPO DELLA CONTABILITÀ ANALITICA

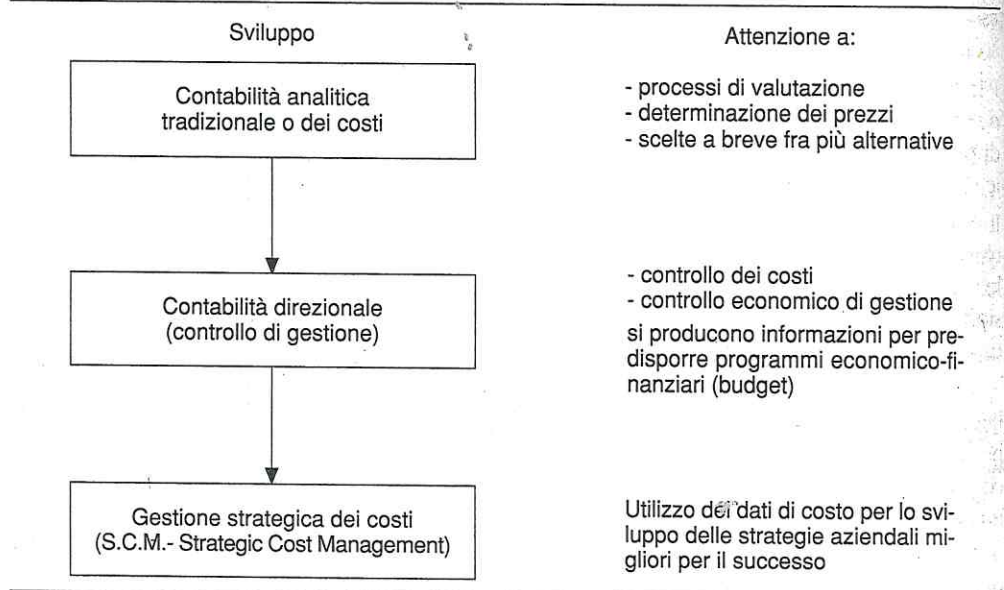
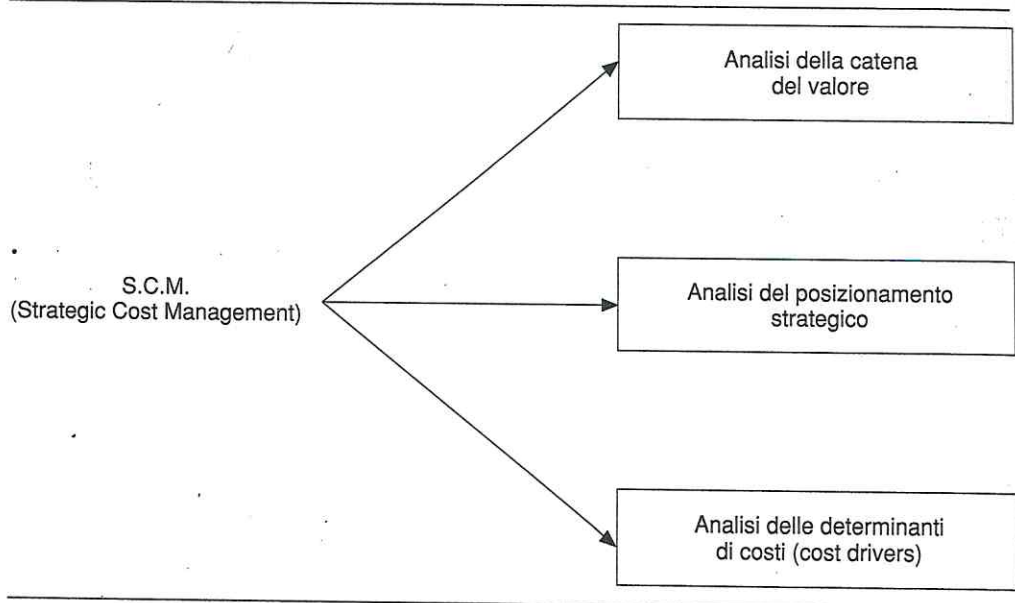


Fig. 7.3 LA GESTIONE STRATEGICA DEI COSTI





Si tratta di una concezione che proietta l'attenzione all'esterno dell'azienda, e che contrasta quindi con l'impostazione della contabilità analitica, che è rivolta quasi esclusivamente all'interno dell'azienda.

La contabilità analitica è sostanzialmente orientata sul valore aggiunto (valore che si crea all'interno dell'azienda), mentre la logica qui indicata è orientata sul valore che si crea lungo tutto il tragitto che caratterizza il settore economico interessato e quindi sul valore aggiunto creato da tutte le imprese che si collocano lungo la catena del valore di un determinato prodotto (la "filiera").

Ciò consente di considerare anche le attività che stanno all'esterno dell'azienda, esigendo che venga posta attenzione sia ai fornitori sia ai clienti.

Ad esempio, la scelta del just in time (JIT), senza tenere conto delle problematiche dei fornitori, può far ridurre i costi interni di trasformazione, ma può portare a maggiori costi di acquisizioni o a fermate di produzione ecc.

La scelta del JIT, pertanto, non può essere presa senza tener conto dei problemi, e quindi delle reazioni, dei fornitori, per l'impatto che tale scelta ha sui rapporti con i fornitori stessi.

Anche l'ignorare la catena del valore a valle può comportare grossi problemi.

Un controllo dei costi orientato solo all'interno fa, per esempio, dimenticare i problemi post acquisto dei clienti, che possono essere fattori fondamentali per ottenere vantaggi competitivi, con perdita di rilevanti opportunità. In altri termini, l'azione orientata all'interno dell'azienda, e quindi prevalentemente attenta alla riduzione dei costi di produzione, può portare a non avere attenzione sui problemi del cliente (tempestività delle consegne, qualità del prodotto, assistenza post vendita ecc.).

La contabilità analitica tradizionale ignora l'impatto della riduzione dei costi sul risultato finale. Secondo la logica della gestione strategica dei costi un valido ed efficace controllo degli stessi è possibile solo con un'ottica a 360 gradi sia interna che esterna all'azienda (4).

### 7.2.2 Strategie e catena del valore

Secondo Porter (5) l'azienda può sviluppare un vantaggio competitivo rispetto ai suoi concorrenti basato su due differenti strategie:

- strategia dei costi, consistente nel raggiungere un livello dei costi più basso di quello della concorrenza (con economie di scala nella produzione, con gli effetti dati dalla curva di esperienza, con i costi standard, con la riduzione di costi nella ricerca e sviluppo, nell'assistenza dopo la vendita ecc.);

- strategia di differenziazione, consistente nella diversificazione del prodotto rispetto a quello dei concorrenti, in modo che appaia unico agli occhi dei consumatori (realizzato grazie alla fedeltà alla marca, alla presenza di una rete di vendita

(4) Cfr. Shank John K., Govindarajan Vijay, *La gestione strategica dei costi*, cit., pag. 57.

(5) Cfr. Porter Michael, *Competitive Strategy*, The Free Press, New York.



adeguata, all'assistenza al cliente in sede di vendita e dopo la vendita, alle caratteristiche anche estetiche del prodotto, all'alto grado di tecnologia impiegata ecc.), o una combinazione delle due strategie, come si evince dalla *figura 7.4*.

Le due differenti strategie di fondo consistono nell'offrire al cliente un maggior valore a parità di costo (differenziazione) o lo stesso valore a costi minori.

Da qui deriva la logica di base dei teorici della catena del valore: è fondamentale che in azienda esista un'analisi della catena del valore per individuare i punti della catena stessa in cui si possa aumentare il valore per il cliente o abbassare i costi.

Fare l'analisi della catena del valore significa scomporre le attività che creano valore all'interno dell'azienda (e successivamente anche fuori dell'azienda) in attività che siano strategicamente rilevanti ai fini di:

- capire il comportamento dei costi;
- identificare le fonti di differenziazione.

**Fig. 7.4 SVILUPPO DEL VANTAGGIO COMPETITIVO DI UN'AZIENDA**

Posizionamento in termini di costi (Leadership di costo)	Alto	Vantaggio competitivo da leadership di costo	Vantaggio da differenziazione e da bassi costi
	Basso	Aziende "bloccate a metà"	Vantaggio competitivo da differenziazione dei prodotti
		Basso	Alto
		Posizionamento in termini di differenziazione (Leadership di differenziazione)	

### 7.2.3 Catena del valore aziendale e catena del prodotto

Con l'analisi interna della catena del valore è possibile identificare le attività che producono valore all'interno dell'azienda, come si rileva dalla *figura 7.5*.

Per ogni fase che fa parte dell'intera catena, che va dalla progettazione del prodotto alla sua distribuzione, vanno calcolati i costi e identificate le aree di intervento.

L'analisi della catena del valore completa, che comprende anche quella esterna, pone l'attenzione sui rapporti dell'azienda con i fornitori a monte e i clienti a valle, come si nota dalla *figura 7.6*.

Conoscendo la propria catena del valore, e conoscendo la catena del valore complessiva, è facile rendersi conto della forza contrattuale nei confronti dei clienti e



Fig. 7.5 CATENA DEL VALORE DI PORTER

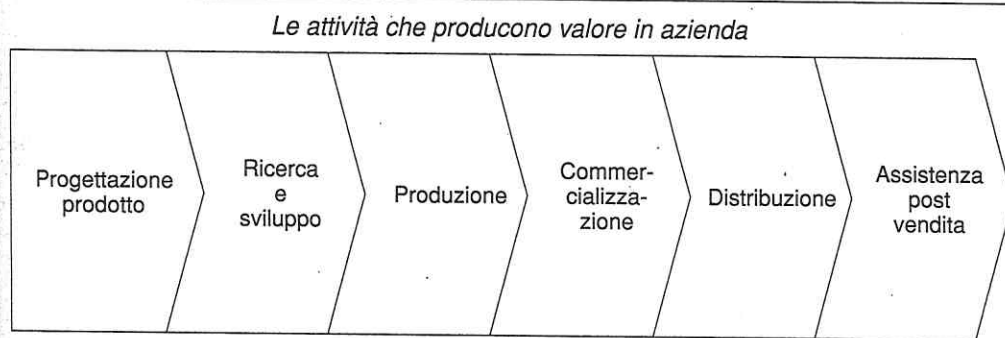
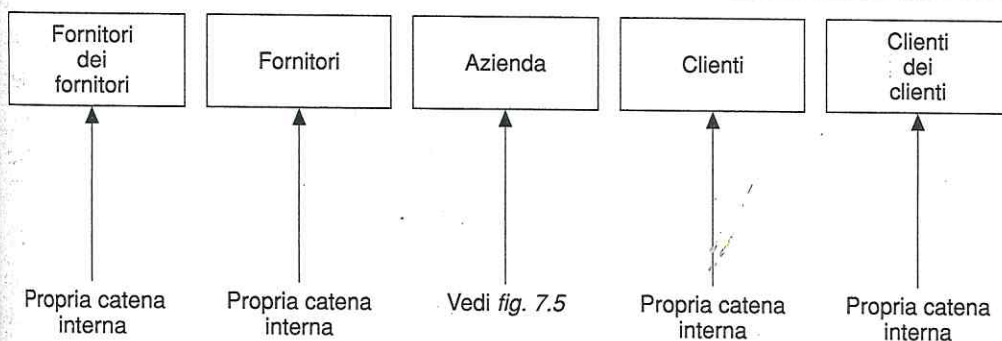


Fig. 7.6 ANALISI DELLA CATENA DEL VALORE COMPLETA



dei fornitori, e, conoscendo la redditività delle singole fasi, è possibile operare le scelte di make or buy a ragione veduta, scelte che si trasformano in decisioni strategiche consistenti nel decidere se integrare o meno, a monte o a valle, la propria attività per migliorare i risultati (con ciò si trasforma un'ottica di valore aggiunto – make or buy – in un'ottica strategica – integrare o terziarizzare).

La contabilità analitica tradizionale, riferita quasi esclusivamente all'azienda, e quindi al suo valore aggiunto, ignora che strategicamente vi sono altre due aree sulle quali si può agire per migliorare la redditività aziendale che sono, oltre a quella interna:

- l'area dei rapporti con i fornitori;
- l'area dei rapporti con i clienti.

Nelle decisioni in ordine ai due rapporti non necessariamente l'intervento è solo a favore dell'azienda. Il richiedere ai fornitori un diverso confezionamento del prodotto può essere un risparmio per tutti. Si pensi al confezionamento del cemento in sacchi o al suo trasporto sfuso con recipienti ad hoc. Il fornitore evita il costo dei sacchi e il cliente la perdita di tempo e i costi per l'apertura e per l'eliminazione dei sacchi.

Certi impianti possono essere localizzati vicino agli stabilimenti dei clienti senza creare problemi agli operatori e facendo risparmiare i tempi e i costi dei trasporti.



Da ciò si ottiene la conferma che non è detto che i rapporti con i clienti e con i fornitori siano a somma zero, nel senso che i vantaggi degli uni siano i costi degli altri. L'analisi della catena del valore, con l'eliminazione di inefficienze, ossia di fasi che creano costi, ma non valore, può portare vantaggi a tutti i soggetti che intervengono nella catena. L'analisi della catena del valore si sposta dall'attenzione ai costi, all'attenzione alle attività che creano valore (anche se con aumento dei costi) e a quelle che causano costi inutili.

#### 7.2.4 La metodologia dell'analisi della catena del valore

La metodologia per utilizzare la catena del valore per le scelte strategiche prevede i seguenti passaggi (6):

- a) identificazione della catena del valore del settore e dell'azienda;
- b) identificazione delle determinanti di costo che regolano ciascuna attività che crea valore;
- c) effettuazione di interventi per sviluppare il vantaggio competitivo nei confronti dei concorrenti, controllando le determinanti di costo o riconfigurando la catena del valore.

La prima operazione richiede la disaggregazione delle attività che creano valore per il settore e per l'azienda.

Le attività devono essere separate in relazione ai seguenti elementi:

- se rappresentano una quota significativa dei costi operativi;
- se l'andamento del costo dell'attività è diverso da quello di altre attività (ha cioè determinanti diverse);
- se vengono svolte in modo diverso dai concorrenti;
- se consentono la differenziazione.

A ciascuna attività così determinata vanno attribuiti costi, ricavi e capitale investito per determinare la redditività in termini di ROI generale (ROA).

Con la seconda operazione si tratta di spiegare le regole in base alle quali variano i costi di ogni attività, ossia le determinanti di costo, che, nell'impostazione tradizionale, sono in genere legate ai volumi di produzione, ma che nell'analisi della catena del valore possono essere diverse (nell'ABC la determinante è stata trovata nella complessità dei processi).

Trovare le determinanti dei costi significa capire qual è l'andamento dei costi in ciascuna attività della catena. Le determinanti più utilizzate sono quelle strutturali e quelle operative. Di esse si tratterà in un successivo paragrafo.

Per sviluppare il vantaggio competitivo occorre controllare le determinanti di costo meglio dei concorrenti o riformulare la catena del valore della propria azienda.

In effetti si tratta in primo luogo di porsi tre semplici domande riferite a ciascuna attività:

(6) Cfr. Shank John K., Govindarajan Vijay, *La gestione strategica dei costi*, cit., pag. 68.



- è possibile ridurre i costi, mantenendo costante il valore (ossia i ricavi)?
- è possibile aumentare il valore (e cioè i ricavi), mantenendo costanti i costi?
- è possibile, a parità di costi e di ricavi, ridurre gli assets (i beni) investiti nella specifica attività?

Un modo particolarmente efficace è quello di paragonare la catena del valore dell'azienda con quella dei migliori concorrenti (benchmarking) per stabilire come gestire meglio dei concorrenti la propria catena del valore.

La logica è: per vincere i 100 metri in atletica non è tanto importante andare forte, ma andare più forte dei concorrenti (questa logica non vale se la mission è quella di stabilire il nuovo record mondiale dei 100 metri piani!). Il controllo dei costi della catena può portare anche a una diversa configurazione della catena stessa.

### 7.2.5 La catena del valore e l'analisi dei costi

Il concetto tradizionale di catena del valore è riferito alla singola azienda. Il concetto più avanzato considera la catena del valore dell'azienda inserita in un più vasto sistema che include le catene del valore dei suoi fornitori e dei suoi clienti.

L'analisi dei costi tradizionale è concentrata sul valore aggiunto, poiché ritiene che l'area nella quale l'azienda può intervenire sui costi sia quella della sua catena del valore.

L'analisi completa della catena del valore consente invece di ottenere un vantaggio competitivo.

Ridurre al minimo i costi e differenziare al massimo richiede di confrontare costi, ricavi e capitale investito in ognuna delle attività che producono valore con i valori dei concorrenti.

In effetti si tratta di riconoscere i fattori che determinano il successo competitivo nelle varie fasi della catena del valore. Ciò consente, fra l'altro, di valutare il vantaggio competitivo e il potere contrattuale dei clienti e dei fornitori per sfruttare al meglio la propria posizione, ma anche per trovare le sinergie che possono derivare dalla collaborazione con i clienti e con i fornitori. Solo così è possibile perseguire gli obiettivi strategici di riduzione dei costi e di differenziazione dei prodotti.

La *figura 7.7* evidenzia le differenze di approccio del calcolo dei costi con la contabilità tradizionale e con quella basata sull'analisi della catena del valore di settore.

## 7.3 La strategia e il posizionamento strategico

### 7.3.1 La strategia

La strategia è stata definita come il processo attraverso il quale i responsabili aziendali, con riferimento a un orizzonte aziendale di medio-lungo periodo, tenendo conto delle opportunità ambientali esterne, delle risorse e dei punti di forza e di debolezza interni, decidono gli obiettivi dell'azienda e i programmi di azione per rag-



Fig. 7.7 I COSTI CON LA CONTABILITÀ TRADIZIONALE E LA CATENA DEL VALORE

	Contabilità tradizionale	Analisi della catena del valore con SCM
Centro di interesse	Interno	Interno ed esterno
Prospettiva	Valore aggiunto interno	L'insieme delle attività di tutta la catena interna ed esterna
Determinanti di costo	Il costo è funzione dei volumi di produzione	Determinanti di costo multiple in relazione alle singole attività
Applicazioni dei calcoli	A livello aziendale	Riferite alle varie attività
Concetto di riduzione	È in funzione dei centri e dei prodotti	È in funzione delle determinanti che regolano ciascuna attività che crea valore. Sfrutta le interrelazioni con i clienti e con i fornitori e i collegamenti all'interno dell'azienda
Collegamenti con la strategia	Nessuno	Sviluppa i vantaggi in termini di costi o di differenziazione. Controlla le determinanti meglio dei concorrenti. Consente di porsi interrogativi di integrazione a monte o a valle. Valuta il potere contrattuale con i clienti e i fornitori e consente di sfruttare le interrelazioni con gli stessi

giungere tali obiettivi. Il tutto riferito all'azienda o alle singole unità di business (SBU – Strategic Business Unit o ASA – Area Strategica di Affari).

La strategia dipende quindi dagli obiettivi (missione) e dal modo con il quale l'azienda o l'unità decide di competere nel suo settore per realizzare gli obiettivi. In questo secondo caso si parla di vantaggio competitivo.

Le possibili missioni sono così state identificate:

- a) investimento/espansione (strategia che tende a un aumento delle quote di mercato). È tipica delle aziende con basse quote di mercato in settori in forte crescita;
- b) mantenimento/difesa (strategia mirata alla difesa della quota di mercato e della posizione competitiva raggiunta). Riguarda unità con alte quote di mercato in settori in forte crescita;
- c) sfruttamento (strategia che tende a massimizzare i profitti attuali). È seguita da aziende con alte quote di mercato in settori maturi.

Per sviluppare il vantaggio competitivo è possibile seguire due strade:

- a) basso livello dei costi;
- b) differenziazione dei prodotti.

Secondo gli studiosi dello SCM la contabilità analitica tradizionale non si è mai posta il problema del ruolo che svolgono l'analisi e il controllo dei costi in azienda in campo strategico.



Secondo la scuola dello Strategic Cost Management il ruolo dell'analisi dei costi deve variare in modo significativo in funzione del modo in cui l'azienda sceglie di competere sul mercato, in funzione, cioè, sia della missione strategica sia del vantaggio competitivo.

### 7.3.2 Scelte strategiche e calcoli dei costi

In merito alle scelte strategiche, alle missioni, va rilevato che:

- nella strategia di espansione il ruolo dei costi standard nella valutazione della performance aziendale si presenta relativamente poco significativo, mentre è più significativo per una strategia di mantenimento e, decisamente molto significativo in una strategia di sfruttamento;

- l'importanza di concetti come il budget flessibile e il controllo dei costi è sicuramente bassa nella strategia di espansione, mentre diventa estremamente importante in quella di sfruttamento;

- nella strategia di espansione il controllo deve essere riferito prevalentemente al comportamento e in quella di sfruttamento il controllo va riferito ai risultati;

- in sostanza il budget, che è il risultato finale dell'impostazione a costi preventivi standard, è di scarsa importanza nella missione di espansione, mentre assume fondamentale importanza in quella di sfruttamento.

Il tutto è legato al fatto che la strategia di espansione fa operare in un mercato turbolento, di forte incertezza, per cui i risultati che si ottengono sono spesso il frutto dell'operare delle situazioni esterne piuttosto che dell'azione dei manager.

In una strategia di espansione, pertanto, porre estrema attenzione al calcolo dei costi può portare fuori strada, perché si pone l'enfasi su aspetti poco significativi.

In casi come questi porre l'attenzione sui parametri tradizionali basati sui costi (contenimento dei costi, miglioramento del margine operativo o del margine di contribuzione ecc.) risulta scorretto e vanno pertanto privilegiati nuovi indicatori di performance diversi da quelli basati sui costi, soprattutto sui costi standard, che hanno un'ottica di breve periodo, per trovare parametri non quantitativo-monetari, che possano far concentrare meglio sul lungo termine. Ad esempio:

- la quota di mercato;
- lo sviluppo di nuovi prodotti;
- la preparazione del personale;
- la soddisfazione della clientela ecc.

Soprattutto il sistema informativo deve essere molto flessibile, per consentire aggiustamenti della strategia che le condizioni esterne, nella missione di espansione, richiedono più che in altre scelte strategiche. Si veda la *figura 7.8*.



Fig. 7.8 SCELTE STRATEGICHE E CALCOLO E CONTROLLO DEI COSTI

Missione strategica			
	Espansione	Mantenimento	Sfruttamento
Ruolo dei costi standard nella valutazione delle performance	Basso	Medio	Alto
Importanza del budget flessibile per il controllo dei costi	Basso	Medio	Alto
Tipo di controllo sulla struttura	sul comportamento	→	sul risultato
Importanza delle condizioni esterne	Notevole	Notevole	Bassa
Tipi di controlli e ottica	Parametri di performance diversi dai costi standard e dal budget nell'ottica di lungo periodo	→	Costi standard e budget nell'ottica di breve periodo

### 7.3.3 Posizionamento strategico e calcolo dei costi

Anche le modalità con le quali l'azienda o una sua unità strategica decidono di competere sul mercato (vantaggio competitivo) richiedono una diversa impostazione della contabilità e del controllo dei costi.

Le modalità competitive sul mercato, come si è già visto nella *figura 7.4*, e si è sopra richiamato, sono sostanzialmente due:

- offrire i prodotti al costo più basso possibile (leadership di costo);
- offrire prodotti di qualità superiore (differenziazione del prodotto).

Nel primo caso deve essere posta particolare attenzione alla programmazione e alla riduzione dei costi con riferimento ai costi standard; nel secondo caso la programmazione dei costi ha minore rilievo.

Le informazioni sui costi sono indispensabili, ma devono essere presentate diversamente in relazione alle due differenti strategie indicate.

L'errore di impostare la contabilità dei costi, originariamente pensata per una strategia di leadership di costo, anche per una strategia di differenziazione del prodotto, può far perdere opportunità importanti per lo sviluppo aziendale.

Con il vantaggio competitivo della leadership di costo elementi, quali l'innovazione del prodotto, il miglioramento della qualità, la ricerca di ulteriori aspetti distintivi, l'ampliamento della gamma dei prodotti, l'attenzione alla clientela, non hanno significato o uno scarso significato, mentre sono fondamentali per la leadership di differenziazione.

Usare lo stesso strumento di controllo per le due realtà significherebbe pretendere di valutare la velocità di una bicicletta con l'altimetro o l'altezza dell'aeroplano con il contagiri.

La *figura 7.9* segnala l'importanza di alcuni elementi della contabilità dei costi per i due indirizzi strategici fondamentali sopra indicati.



Fig. 7.9 INDIRIZZI STRATEGICI E GESTIONE DEI COSTI

Gestione dei costi	Indirizzi strategici fondamentali	
	Differenziazione del prodotto	Leadership di costo
Importanza dei costi di produzione programmati (standard) per la valutazione dei risultati	Scarsa	Alta
Importanza del budget flessibile per il controllo dei costi di produzione	Scarsa	Alta
Importanza del rispetto del budget	Scarsa	Alta
Importanza dell'analisi dei costi di marketing	Fondamentale	Scarsa
Importanza dei costi di produzione per la fissazione dei prezzi	Scarsa	Alta
Importanza dell'analisi dei costi della concorrenza	Scarsa	Alta

Resta quindi evidente che la contabilità dei costi deve essere adattata alle reali esigenze gestionali di ciascuna azienda, purché tali esigenze vengano evidenziate in modo chiaro.

#### 7.3.4 Contabilità analitica tradizionale e calcolo strategico dei costi

L'elemento che distingue lo SCM dalla contabilità analitica e direzionale tradizionali sta nella sottolineatura che viene data al concetto che il ruolo delle informazioni contabili è quello di facilitare lo sviluppo e l'implementazione delle strategie di un'impresa.

I calcoli e i controlli devono essere effettuati in funzione dei vari fattori interni ed esterni che caratterizzano la strategia.

La logica che collega i sistemi di calcolo dei costi e di controllo con le strategie si basa sui seguenti punti:

- le differenti strategie si distinguono per priorità di obiettivi, specifici fattori di successo, diverse prospettive e diversi comportamenti;
- i sistemi di misurazione dei costi e i sistemi di controllo influenzano i comportamenti delle persone delle quali si devono misurare le attività;
- i sistemi di calcolo dei costi e di controllo devono pertanto consentire la verifica che il comportamento del sistema e dei suoi componenti sia coerente con la strategia adottata.

In conclusione i calcoli dei costi e il loro controllo devono essere orientati in modo diverso a seconda delle strategie prescelte e del tipo di comportamento strategico che le aziende hanno deciso di seguire.

Il cambiamento delle strategie e del posizionamento strategico impongono il cambiamento delle modalità di calcolo e di controllo dei costi.

In definitiva i sistemi di calcolo e di controllo dei costi devono essere impostati ponendo attenzione particolare al contesto esterno in cui opera l'azienda, tenendo conto



della strategia (espansione, mantenimento, sfruttamento) e del vantaggio competitivo (costi bassi, differenziazione) e di una serie di altri fattori quali la tecnologia, la cultura organizzativa, lo stile manageriale, i costi e i benefici del sistema informativo.

## 7.4 Le determinanti di costo

### 7.4.1 I concetti

Quali sono le variabili che meglio spiegano le variazioni subite dal costo per unità di prodotto?

Per capire il comportamento di un costo è necessario conoscere gli elementi che influenzano tale costo.

Nella contabilità analitica tradizionale il costo è quasi sempre stato considerato funzione di una sola variabile, data, direttamente o indirettamente, dal volume di produzione (da qui l'attenzione centrata sui costi fissi e sui costi variabili, sull'analisi del punto di pareggio, sull'analisi differenziale, sul budget flessibile ecc.).

Molti studiosi ritengono che la distinzione fra costi fissi e costi variabili sia sostanzialmente inutile per scelte strategiche, attesa anche la difficoltà di collocare fra quelli fissi o quelli variabili il costo della manodopera (7).

Nello Strategic Cost Management il volume di produzione viene considerato insufficiente per spiegare il comportamento dei costi.

### 7.4.2 I tipi di determinanti di costo

Nello SCM il costo si considera causato da molti fattori fra loro correlati in modo complesso, per cui capire il comportamento dei costi significa capire il complesso sistema delle interazioni fra le varie determinanti.

Ai fini strategici è importante:

- spiegare il livello dei costi in termini di scelte strutturali e di capacità esecutive, che configurano la posizione competitiva dell'azienda;
- isolare le determinanti di costo più rilevanti dall'insieme di quelle che interagiscono su un determinato costo;
- stabilire per ogni determinante di costo la particolare impostazione dell'analisi in grado di far capire il posizionamento dell'azienda sul mercato.

Sono state proposte determinanti di costo diverse. Fra queste sono state identificate:

a) variabili di tipo strutturale:

- l'economia di scala;
- l'esperienza cumulata (curve di apprendimento);
- il grado di integrazione verticale;
- le tecnologie utilizzate;
- la complessità (ampiezza della gamma di prodotti o di servizi offerta ai clienti);

(7) Cfr. Shank John K., Govindarajan Vijay, *La gestione strategica dei costi*, cit., pag. 179.



b) variabili di tipo operativo, legate alla capacità dell'impresa di operare con successo:

- il coinvolgimento della forza lavoro;
- la gestione della qualità totale;
- l'utilizzo della capacità produttiva;
- l'efficienza della disposizione degli impianti (layout);
- la configurazione del prodotto in termini di progettazione e di formulazione;
- lo sfruttamento dei collegamenti con i fornitori e con i clienti lungo la catena del valore.

Secondo questa scuola il volume non rappresenta il modo più utile per spiegare il comportamento dei costi. È più utile spiegarlo in termini di scelte strutturali e abilità operative, perché costituiscono la posizione competitiva dell'azienda.

Per ogni determinante di costo esiste una particolare struttura dell'analisi dei costi che è di fondamentale importanza per capire il posizionamento di un'azienda.

Ad esempio, nell'ambito della determinante "qualità", che è una determinante di tipo operativo di nuova concezione, il problema è quello di misurare e di controllare i costi con riferimento a quattro sezioni (8):

- costi per evitare la cattiva qualità (costi della prevenzione);
- costi di monitoraggio del cattivo livello della qualità (costi della valutazione);
- costi della rilavorazione per la cattiva qualità (costi degli insuccessi interni);
- costi relativi agli interventi in garanzia o derivanti dalla perdita della clientela per i difetti non scoperti prima della consegna (costi degli insuccessi esterni).

In altri casi si è spiegato il comportamento dei costi in relazione all'esperienza accumulata. Recentemente si fa molto riferimento alla complessità come determinante dei costi, ossia come elemento atto a spiegare le variazioni nell'entità dei costi unitari di prodotto.

C'è solo da rilevare che sovente la scelta di una sola determinante per spiegare le variazioni dei costi rappresenta una semplificazione troppo accentuata della realtà, ove più elementi, strutturali e operativi, sono concausa della variabilità dei costi.

Si deve peraltro rilevare che troppo spesso sono state scelte le ipotesi che hanno comportato una semplificazione dei procedimenti matematici di calcolo, piuttosto che quelle più plausibili.

Come si nota, l'impiego di una determinante diversa da quella tradizionale basata sul volume di produzione, impone una diversa impostazione del calcolo dei costi.

In ogni realtà aziendale vanno identificate le vere determinanti di costo (qualità, complessità, progettazione del prodotto ecc.), importanti nell'ambito della strategia aziendale, e ad esse va adattata la contabilità analitica.

Occorre evitare errori colossali compiuti anche nel recente passato, in cui le strategie sono state basate, ad esempio, sulle economie di scala derivanti dalla grande dimensione senza alcuna consapevolezza di tale fenomeno. Ad esempio, la tecnolo-

(8) Cfr. Shank John K., Govindarajan Vijay, *La gestione strategica dei costi*, cit., pag. 28.



gia dei ministabilimenti, che utilizzano forni ad arco elettrico e rottami come materia prima, ha eliminato l'importanza della grande dimensione degli impianti, che ha caratterizzato l'economia di quel settore per molti decenni.

Non basta quindi scegliere le determinanti più significative, ma occorre variarle in relazione all'evoluzione dell'ambiente. Di una determinante di costo che ha suscitato notevole interesse negli anni recenti, e cioè la complessità della linea di produzione, si tratterà in un successivo paragrafo.

## 7.5 Conclusioni sullo Strategic Cost Management

La tradizionale contabilità dei costi e la tradizionale contabilità direzionale basata sul budget e sul controllo budgetario non hanno fino ad ora fornito il supporto di analisi ritenuto necessario per implementare la gestione strategica delle aziende.

Ciò è invece reso possibile dall'approccio dello SCM (9). Esso consente di effettuare un'analisi strategica (strategia di marketing, strategia competitiva ecc.) che trova nell'analisi dei costi uno strumento a complemento e supporto dell'analisi strategica. Il modello dello SCM rivoluziona la modalità di approccio al calcolo dei costi, ma (10):

- implica alcune idee che sono coerenti con il modello classico o tradizionale della contabilità analitica, ma non sempre applicate coerentemente (ABC);
- comporta idee che sono decisamente più avanzate rispetto a quelle della contabilità analitica tradizionale (ad esempio il costo della qualità);
- prevede concetti del tutto incompatibili con quelli della contabilità dei costi tradizionale.

Lo SCM ha un'ottica di lungo periodo, che rende preferibile al costo variabile il costo pieno, e quindi che dà scarso peso all'analisi del margine di contribuzione lordo, cavallo di battaglia dell'analisi tradizionale.

Alle tre domande fondamentali:

- qual è il metodo più utile per analizzare i costi?
- qual è l'obiettivo dell'analisi dei costi?
- come si può cercare di capire il comportamento dei costi?

la contabilità analitica tradizionale e quella dello SCM danno risposte diverse, come evidenziato nella *figura 7.10*.

(9) Cfr. Shank John K., Govindarajan Vijay, *La gestione strategica dei costi*, cit., pag. 32.

(10) Cfr. Shank John K., Govindarajan Vijay, *La gestione strategica dei costi*, cit., pag. 54.



Fig. 7.10 CONTABILITÀ ANALITICA TRADIZIONALE E GESTIONE STRATEGICA DEI COSTI

A) Metodo di analisi dei costi	
Contabilità analitica tradizionale	Gestione strategica dei costi
<p>I costi sono analizzati in termini di:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- prodotti;</li> <li>- clienti</li> <li>- funzioni aziendali;</li> <li>- reparti.</li> </ul> <p>Attenzione concentrata all'interno dell'azienda.</p> <p>Concetto importante: il valore aggiunto.</p>	<p>I costi sono analizzati in base alle varie fasi di tutta la catena del valore di cui fa parte l'azienda.</p> <p>Attenzione indirizzata all'esterno dell'azienda.</p> <p>Il valore aggiunto è considerato un concetto limitato e sovente pericoloso.</p>
B) Obiettivi dell'analisi dei costi	
Contabilità analitica tradizionale	Gestione strategica dei costi
<p>Indipendentemente dal contesto strategico tre sono gli obiettivi considerati validi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- tenere sotto controllo i costi</li> <li>- porre l'attenzione sui problemi;</li> <li>- risolvere i problemi.</li> </ul>	<p>Considerando validi i tre obiettivi tradizionali, l'impostazione del sistema di controllo dei costi varia in relazione al posizionamento strategico di:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- leadership di costo;</li> <li>- differenziazione del prodotto.</li> </ul>
C) Comprensione del comportamento dei costi	
Contabilità analitica tradizionale	Gestione strategica dei costi
<p>Il costo è funzione dei volumi di produzione.</p> <p>Figure importanti di costo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- costi variabili/costi fissi</li> <li>- costi suppletivi;</li> <li>- costi standard.</li> </ul>	<p>Il costo è funzione delle scelte strategiche su:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- struttura;</li> <li>- capacità</li> </ul> <p>Risultano rilevanti le determinanti di costo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- strutturali;</li> <li>- operative.</li> </ul>

In conclusione l'analisi dei costi deve essere integrata con l'analisi strategica al fine di consentire la comprensione dei veri problemi dell'azienda. I concetti dell'analisi dei costi devono, in altri termini, essere esplicitamente collegati al contesto strategico dei problemi aziendali.

## 7.6 Gli indicatori di performance non monetari

### 7.6.1 Un contesto in evoluzione

Per capire quanto si è andati dicendo fino a ora nelle pagine precedenti di questo capitolo e quanto si dirà nel resto del capitolo occorre prendere atto dei cambiamenti intervenuti nel contesto delle aziende e del mercato fra gli anni Sessanta e gli anni Novanta, in particolare per quanto attiene all'orientamento aziendale (si è passati dall'orientamento interno alla produzione a quello esterno al mercato), le tecno-



logie dei processi produttivi (da semplici a molto complessi), alla gamma dei prodotti (da molto ristretta a molto ampia), alle strutture dei costi (un tempo caratterizzate dagli alti costi della manodopera e ora dai forti costi fissi), alle tecniche di fissazione dei prezzi (un tempo rappresentati dal costo pieno maggiorato da un margine lordo e ora fissati prevalentemente dal mercato, salvo la possibilità di ben differenziare i prodotti), dal ciclo di vita dei prodotti, che si è di molto accorciato, dall'ambiente competitivo, che da locale è divenuto mondiale, e dall'atteggiamento dei consumatori, che da poco critici e ricettivi sono divenuti particolarmente esigenti.

Il tutto è evidenziato nelle *figure 7.11, 7.12 e 7.13*.

In tutto questo rivoluzionamento la consolidata metodologia per il calcolo dei costi di prodotto non è più considerata valida, soprattutto a causa di:

- distinzione fra costi diretti e di struttura non aderente alla realtà operativa;
- grossa ambiguità della attribuzione dei costi generali di carattere non industriale, ossia al di fuori delle attività di stabilimento;
- raggruppamento in "pool" dei costi di struttura e successiva allocazione a cascata, mediante cost drivers basati prevalentemente su parametri legati al volume di produzione (ore di manodopera, ore macchina).

Il risultato ottenuto è spesso scorretto perché:

- dà luogo ad una incoerente attribuzione dei costi, semplificata rispetto a sistemi di prodotti articolati e complessi;
- vi sono prodotti ad ampi volumi che vengono sovraccaricati di costi di struttura, rispetto a quelli di nicchia o diversificati;

**Fig. 7.11 IL CONTESTO IN EVOLUZIONE**

	anni Sessanta	fine anni Novanta
• <b>Orientamento</b>	Alla produzione	Al mercato
• <b>Tecnologie e processi produttivi</b>	Semplici/manual intensive	Complessi/articolati/automazione
• <b>Gamma prodotti</b>	Ristretta	Ampia
• <b>Strutture di costo</b>	- Alti costi MOD - Bassi costi fissi e di struttura	- Bassi costi MOD - Forti costi fissi e di struttura
• <b>Pricing</b>	Mark up sul costo pieno	In base ai livelli proposti dal mercato e dalla concorrenza
• <b>Ciclo di vita dei prodotti</b>	Lungo	Breve
• <b>Ambiente competitivo</b>	Nazionale	Globale
• <b>Atteggiamento d'acquisto dei clienti</b>	Poco critico/stabile	Esigente/evoluto

Fig.

Le i  
inn  
ciò  
e le

Fig

Costi

co

S:

e

a

n

P

r

c



Fig. 7.12 I MUTAMENTI NEI PROCESSI DI PRODUZIONE INDUSTRIALE

Le aziende adottano tecnologie e metodologie di produzione innovative per ottenere rilevanti vantaggi competitivi: ciò modifica nel tempo le caratteristiche e le necessità gestionali del contesto produttivo

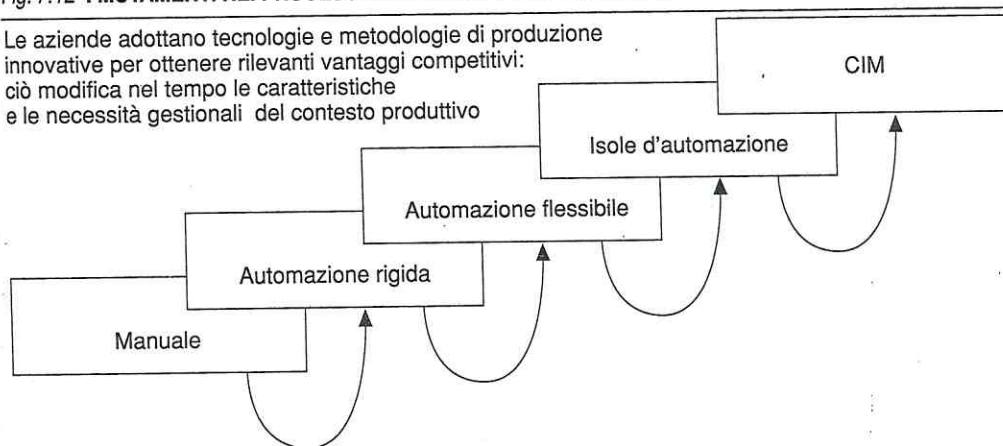
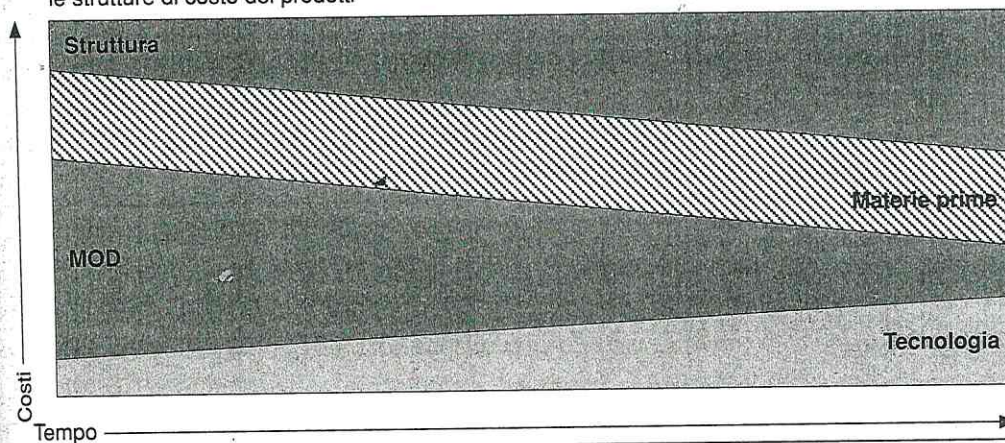


Fig. 7.13 I MUTAMENTI NELLE STRUTTURE DI COSTO DEI PRODOTTI

L'evoluzione dei processi produttivi e del contesto competitivo contribuisce a modificare le strutture di costo dei prodotti



– vi è scarsa attenzione alla comprensione degli elementi che condizionano il comportamento dei costi di struttura.

Si ottengono così informazioni che risultano inaffidabili e che portano a decisioni errate, con il risultato di una compressione dei profitti aziendali.

Si rende quindi necessario abbandonare determinati calcoli di costi per passare all'esame delle performance, il che significa adeguare i metodi di calcolo alle nuove necessità.

La contabilità analitica tradizionale consente di focalizzarsi su dettagliate analisi per variazione di volumi/consumi unitari/prezzi. Ciò tuttavia non consente di seguire e di controllare l'attività rispetto alle effettive necessità imposte dalle attuali condizioni produttive e competitive.



In effetti si ottiene una abbondanza di dati, ma:

- focalizzati su fattori poco significativi o spesso incoerenti con gli obiettivi perseguiti;
- con possibili decisioni errate per la mancata comprensione concreta dei fenomeni e di comunicazione corretta fra gli operatori;
- con spreco di tempo prezioso e di risorse per analisi dettagliate e spesso inutili;
- si finisce per gestire le cifre, anziché le attività che stanno dietro le cifre.

La mancata evoluzione della contabilità analitica è evidenziata nella *figura 7.14*. Ci si pone quindi nell'ottica che il metodo deve essere adeguato alle nuove necessità, come si rileva dalla *figura 7.15*.

Occorre correggere l'impostazione per agire meglio. In quest'ottica si pongono anche gli indicatori di performance non monetari.

### 7.6.2 La logica degli indicatori di performance non monetari

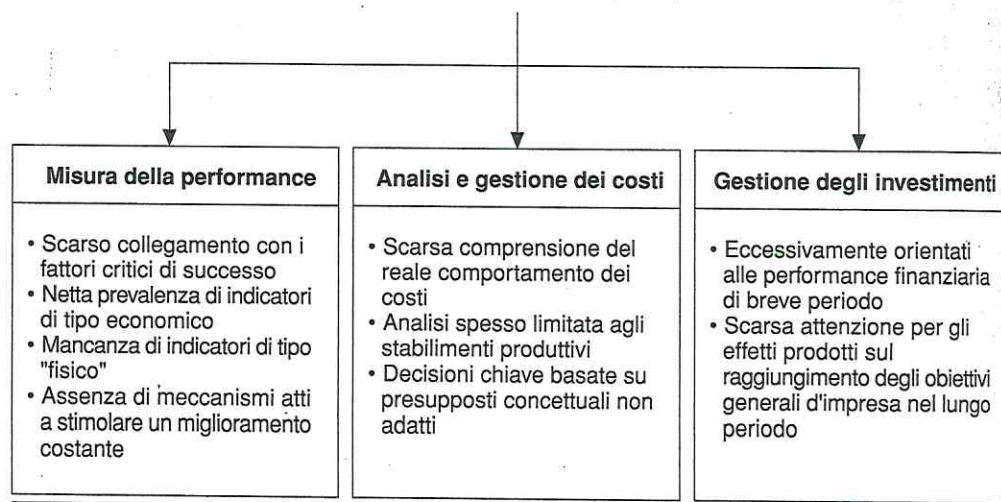
Con un piacevole esempio gli autori più volte citati in queste pagine (11) sottolineano una questione di rilevante importanza. I sistemi di reporting tradizionalmente usati assomigliano al tabellone sul quale sono progressivamente segnati i punteggi di una gara. Il tabellone dice se una squadra vince, non se ha giocato bene.

E il giocatore che vuole fare goal deve guardare la palla e la porta, non il tabellone.

L'aumento dell'utilizzo di indicatori di performance non monetari sottolinea il ten-

Fig. 7.14 LA MANCATA EVOLUZIONE DELLA CONTABILITÀ ANALITICA

La realtà competitiva si è evoluta, ma la contabilità analitica e i sistemi di controllo di gestione non si sono evoluti sufficientemente per rispondere alle nuove esigenze



(11) Cfr. Shank John K., Govindarajan Vijay, *La gestione strategica dei costi*, cit., pag. 162.



Fig. 7.15 L'ANALISI DELLA PERFORMANCE: ADEGUARE IL METODO A NUOVE NECESSITÀ

A che scopo spendere risorse in analisi...	... quando poi si perde di vista il "vero" problema?
• Variazione del prezzo d'acquisto	- acquisto di grossi volumi con conseguente rischio di overstocking e obsolescenza - qualità inferiore - sbalzi nella programmazione della produzione (deleterii in condizioni di JIT)
• Consumo unitario di MOD o ore macchina	- tendenza accentuata alla produzione per stock più che all'aderenza al piano di produzione
• Variazione della spesa corrente	- in media il 75% dei costi di produzione è determinato dal disegno del prodotto e dall'ingegnerizzazione del processo produttivo
• Controllo budgetario	- molti processi di budget sono sviluppati su informazioni di costo consuntivo e non tengono conto dei livelli di attività e dei fattori che causano i costi
• Costi standard	- il rigido riferimento ai costi standard tende a inibire l'individuazione di aree di inefficienza

tativo di riaffermare l'importanza di gestire l'azienda guidati dall'operatività e quindi di cogliere tempestivamente i progressi delle azioni che portano l'azienda al successo.

Il cambiamento nel senso della ricerca di indicatori non monetari, sostitutivi spesso di quelli monetari sui costi e sui ricavi, passa attraverso alcune fasi:

- la constatazione del forte cambiamento in cui l'azienda opera;
- la constatazione delle carenze del sistema di controllo in atto, basato sovente sui costi standard e sul budget;
- la ricerca dei fattori di successo che consentono di avere un vantaggio competitivo;
- la ricerca di misure dei fattori di successo quantificabili al di fuori di quelle tradizionali di tipo monetario. È ovviamente la ricerca di standard diversi da quelli monetari;
- l'implementazione del nuovo sistema di controllo e verifica dei risultati (in questa fase molte aziende ricorrono al benchmarking, ossia all'analisi comparativa con altre aziende del settore);
- la revisione del nuovo sistema fino a trovare quello più significativo per le decisioni aziendali.

I parametri di controllo tradizionali basati sui costi hanno incontrato e incontrano dei limiti, quali:

- la difficoltà a predisporre costi standard significativi in un momento interessato da notevole turbolenza ambientale;

ttivi per-  
dei feno-  
o inutili;  
e.  
ra 7.14.  
ve neces-

gono an-

1) sottoli-  
nalmente  
punteggi  
e.  
tabellone.  
nea il ten-

ntrollo  
genze

investimenti

orientati  
finanziaria

ne per gli  
il  
legli obiettivi  
sa nel lungo



– la difficoltà a percepire le vere cause degli scostamenti quando si utilizzano i costi standard;

– l'uso di determinanti legate alla quantità (ad esempio il costo della manodopera) porta a decisioni operative errate (si ha la tendenza da parte dei responsabili di centro a diminuire la manodopera di un reparto per diminuire il carico dei costi generali industriali);

– la massimizzazione dei risultati dei singoli centri può comportare decisioni che producono effetti negativi sulla redditività globale (per ridurre l'incidenza dei costi fissi il reparto produzione potrebbe aumentare la produzione indipendentemente dalle possibilità di vendita);

– i sistemi basati sui costi danno risultati poco tempestivi e cioè con una periodicità non inferiore al mese, e con ritardo.

Sono stati ricercati quindi parametri non monetari che sono in grado di meglio monitorare certi aspetti o variabili critiche (ad esempio l'efficacia delle azioni intraprese) e, soprattutto, di monitorare i fattori critici di successo.

I fattori critici di successo (FCS) che sono stati identificati da teoria e pratica quasi mai fanno riferimento al costo, ma sono rappresentati dai seguenti elementi:

- la soddisfazione della clientela;
- la superiorità del prodotto;
- la leadership di mercato;
- la leadership tecnologica (introduzione dell'automazione flessibile ecc.);
- la flessibilità produttiva, ottenuta anche attraverso la terziarizzazione della produzione (decentramento produttivo, reso possibile e vantaggioso anche dai nuovi sviluppi dell'informatica e della telematica);
- la qualità globale del prodotto (azzeramento della difettosità, agendo sulla progettazione, sul processo produttivo e sulla certificazione dei fornitori);
- l'azzeramento delle scorte di materie (just in time, per eliminare le attività che non creano valore);
- l'affidabilità del prodotto;
- la continua innovazione dei prodotti, per sfruttare a proprio favore un fenomeno negativo quale la riduzione del ciclo di vita dei prodotti;
- la tempestività della consegna ecc.

Il problema che si pone dopo l'identificazione dei fattori di successo, difficilmente controllabili attraverso i calcoli dei costi, è quello di ricercarne una misura accurata e tempestiva.

In quasi tutte le aziende o unità autonome aziendali (ASA) esistono fattori critici di successo (variabili chiave).



Gli indicatori che permettono di tenere sotto osservazione tali fattori sono denominati, in chiave positiva, "indicatori chiave" o, in chiave negativa, "segnali di pericolo".

Nelle figure 7.16 e 7.17 sono riportate le variabili chiave rispettivamente di un supermercato e di un ufficio amministrativo, con gli indicatori chiave corrispondenti.

Se la "tempestività della consegna" è un fattore importante occorre stabilire un misuratore di tale elemento.

Esso è stato trovato, in negativo, nella percentuale degli ordini evasi in ritardo, ma deve essere perfezionato per evitare abusi. Ad esempio, per ridurre la percentuale degli ordini evasi in ritardo, il personale potrebbe essere indotto a non evadere per lungo tempo pochi ordini, con la concezione che è meglio, ai fini del controllo, ritardare di dieci giorni l'evasione di un ordine piuttosto che di un giorno l'evasione di dieci ordini.

Alla percentuale dei ritardi di evasione si è perciò sostituita la durata in giorni dei ritardi (giorni ritardo).

Per il fattore di successo "qualità" si rilevano le percentuali di reso:

- dal magazzino alle lavorazioni (resi interni);
- dai clienti al magazzino (resi esterni),

ma possono essere di estrema importanza i dati degli interventi in garanzia, e altri elementi (ad esempio il motivo del mancato rinnovo degli ordini da parte della clientela). I risultati contabili non vengono abbandonati, ma si è acquisito il concetto che tali risultati monetari si raggiungono automaticamente tenendo sotto controllo, con indicatori di performance non monetari, i fattori critici di successo dell'azienda. I risultati contabili diventano il sottoprodotto dei nuovi sistemi di controllo basati su indicatori non monetari (12).

La tecnica di impiego di queste nuove modalità di controllo richiedono:

- l'identificazione delle performance rilevabili con indicatori non monetari;

Fig. 7.16 VARIABILI CHIAVE - INDICATORI PER SUPERMERCATI

Variabili chiave	Indicatori
Livello servizio	Reclami/giorno per prodotti scaduti ancora in scaffale
Qualità	Richieste/giorno prodotti non disponibili in scaffale
Altezza scaffali	Numero scaffali bassi rispetto al totale
Costo scaffalatura	Tempo medio riempimento scaffali
Livello servizio	Numero medio prodotti non etichettati con codice a barre
Prezzo d'acquisto merci	Livello di quantità acquisto per sconti

(12) Cfr. Shank John K., Govindarajan Vijay, *La gestione strategica dei costi*, cit., pag. 170.



Fig. 7.17 VARIABILI CHIAVE - INDICATORI PER REPARTI AMMINISTRAZIONE

Variabili chiave	Indicatori
Efficienza/rapidità	Numero fatture registrate in un'ora
Qualità servizio	Numero errori di imputazione al giorno
Rispetto scadenza	Numero ore straordinarie
Efficienza controlli	Numero bolle/fatture controllate al giorno
Efficienza personale	Numero documenti correttamente imputati pro-capite

– la preventiva determinazione di un soddisfacente livello di performance (si tratta di un lavoro simile a quello seguito per la fissazione degli standard);

– stabilire le responsabilità all'interno dell'azienda del mancato raggiungimento del soddisfacente livello di performance (si tratta di un lavoro simile a quello della determinazione dei centri di responsabilità).

Ovviamente la responsabilità deve essere attribuita alle funzioni aziendali la cui attività ha una maggiore influenza sui fattori di successo;

– identificare le cause degli insuccessi al fine di predisporre le azioni correttive.

I sistemi di controllo non monetari sono considerati particolarmente interessanti perché:

– le loro misure sono più direttamente riconducibili ai fattori critici di successo, identificati lungo la catena del valore, e quindi alle strategie;

– è possibile tradurre direttamente le misure non monetarie in azioni di immediato intervento;

– le indicazioni per gli interventi sono tempestive;

– gli indicatori non monetari sono particolarmente adatti ai nuovi sistemi di organizzazione della produzione (just in time, qualità totale, automazione flessibile, decentramento produttivo ecc.).

L'impostazione del controllo attraverso parametri non monetari non è un procedimento semplice, ma va studiato nel suo insieme, al fine di prevenire conflittualità e confusioni. Ad esempio se la funzione produzione è controllata sulla base delle quantità ottenute e non rese dalla funzione qualità, e quest'ultima è controllata sulla base dei resi dai clienti, potranno formarsi discussioni fra le due unità nel caso di prodotti al limite della qualità prevista (la funzione di controllo della qualità preferirà rendere il pezzo al limite alla produzione e la funzione produzione non vorrà accettare il reso).

Occorre inoltre fare in modo che non si verifichi ciò che già si verifica con gli standard e cioè che i responsabili delle singole performance possano tendere a ottimizzare la propria performance, a scapito della redditività globale dell'azienda.



## 7.7 L'Activity-Based Costing (ABC)

### 7.7.1 Considerazioni introduttive

L'ABC è un sistema che tende a:

- a) determinare il costo pieno di prodotto, evitando però le distorsioni provocate da una ripartizione semplicistica dei costi indiretti;
- b) mediante l'individuazione di attività o transazioni che si effettuano per il prodotto;
- c) grazie all'individuazione di determinanti di costo (cost drivers) significative e razionali.

Si parte infatti dalla concezione che molti costi indiretti si sostengono in reparti di supporto alla produzione, e nei quali si compiono le transazioni.

Dette transazioni, svolte nei reparti di supporto, possono essere così raggruppate:

- logistica (ricevimento materie, movimentazione dei materiali, spedizione dei prodotti);
- bilanciamento (programmazione della produzione);
- di qualità (controllo della qualità);
- di cambiamento (modifiche progettuali).

La quantità di queste attività e i corrispondenti costi sono correlativamente legati alla diversificazione dei prodotti, ossia alla diversificazione della gamma produttiva.

Le varie transazioni vanno opportunamente quantificate, in modo da riflettere, per ciascuna di esse, il cost driver più opportuno. La quantificazione delle transazioni può avvenire, ad esempio, in base ai seguenti elementi:

- numero di interventi per la messa a punto delle macchine;
- ore impiegate per la messa a punto delle macchine;
- numero di ordini interni ricevuti o inoltrati;
- numero ordini dei clienti;
- numero di consegne effettuate;
- numero di interventi di ispezione;
- numero delle modifiche tecniche effettuate.

Si ritiene che i sintomi che consigliano la revisione del sistema di contabilità analitica con il passaggio dalla impostazione tradizionale all'ABC siano i seguenti:

- la presenza in azienda di prodotti con alti volumi e con margini di contribuzione molto ridotti;
- la contemporanea presenza di prodotti con scarsi volumi (prodotti di nicchia) con margini molto elevati;



- prezzi dell'azienda troppo diversi da quelli dei concorrenti.

In questi casi è probabile che l'allocazione dei costi ai prodotti non rifletta correttamente il consumo di risorse per i prodotti stessi.

Gli obiettivi dell'ABC sono i seguenti:

- attribuire in modo significativo e pertinente il consumo di risorse ai prodotti;
- migliorare la rilevanza dell'analisi di redditività ai singoli livelli d'interesse (il prodotto, il cliente, il segmento di mercato ecc.);
- semplificare e razionalizzare la costruzione e il calcolo del costo unitario di prodotto.

L'ABC considera che:

- le singole attività consumano risorse;
- i clienti, acquistando i prodotti, consumano le attività;
- le determinanti di costo tradizionali, basate sui volumi (il costo della manodopera diretta o le ore macchina) non sono cost drivers pertinenti per molti costi di struttura e indiretti.

I termini chiave dell'ABC sono i seguenti:

- le "attività" sono l'insieme dei compiti in successione svolti ripetutamente;
- i "cost drivers" sono i fattori che causano lo svolgimento di una attività e che consumano risorse;
- i "cost pulls" sono i costi derivanti dallo svolgimento di una attività.

### 7.7.2 Un caso illustrativo

Per far capire la necessità di passare da un sistema di contabilità tradizionale a un sistema di Activity-Based Costing si presenta un caso aziendale semplificato al massimo.



#### Caso 19 – Controllo magazzino materiali

Il centro di supporto "Controllo magazzino materiali" svolge le seguenti attività o transazioni:

- ricevimento componenti;
- ricevimento materie prime;
- distribuzione materiali.

Le unità di misura delle attività svolte sono le seguenti:

- numero di consegne;
- numero di cicli produttivi.



I dati rilevanti sono i seguenti:

– costo totale annuo del reparto € 1.000.000;

– i costi sono rappresentati prevalentemente dal personale dedicato alle seguenti attività:

• Ricevimento componenti: n. 12 persone	€	500.000;
• Ricevimento materie: n. 6 persone	€	250.000;
• Distribuzione materiali: n. 6 persone	€	250.000;

– le attività svolte in un anno sono le seguenti:

• Ricevimento componenti:	n.	50.000;
• Ricevimento materie:	n.	20.000;
• Cicli produttivi:	n.	10.000;

– le ore totali di manodopera dell'azienda sono 750.000.

Il prodotto XXX viene prodotto in 2.500 pezzi e assorbe 2.500 ore di manodopera diretta, ma, essendo composto da molte materie e componenti, richiede le seguenti attività di supporto del centro "Controllo magazzino materiali":

- 400 consegne di componenti;
- 120 consegne di materie;
- 10 cicli produttivi (distribuzione materiali).

Si presenta la soluzione del caso, ossia la determinazione del costo unitario di prodotto del centro di supporto considerato, secondo la metodologia tradizionale (ripartizione del costo sulla base delle ore di manodopera diretta) e secondo la metodologia ABC.

#### A) Metodologia tradizionale: ripartizione dei costi indiretti sulla base delle ore di manodopera diretta

È necessario determinare preventivamente il tasso orario di incidenza dei costi di gestione del magazzino e attribuire il dato così ottenuto in base al numero di ore di manodopera impiegate per ciascun prodotto ottenuto. Il tasso orario di incidenza dei costi di gestione dei materiali è dato dal costo annuo del centro diviso per le ore complessive dell'azienda.

Si ottiene:

$$€ 1.000.000 / h 750.000 = € 1,333 \text{ per ora di manodopera diretta.}$$

Le ore di manodopera diretta per ciascun prodotto sono date dal rapporto fra ore di manodopera diretta del prodotto A e numero di prodotti ottenuti (2.500/2.500).

Si ottiene 1 ora di manodopera diretta per ogni prodotto. Il costo per ogni unità di prodotto per la gestione del magazzino risulta quindi essere di € 1,333.

#### B) Metodologia ABC: determinazione del costo in base alle attività svolte dal reparto indicato

Si tratta di determinare il costo di ogni attività, dividendo il costo di ciascuna attività per il numero di attività svolte.



Si ha:

a) Ricevimento componenti

€ 500.000/ 50.000 consegne = € 10 per consegna.

b) Ricevimento materie

€ 250.000/ 20.000 consegne = € 12,5 per consegna.

c) Distribuzione materiali

€ 250.000/ 10.000 cicli lavorazione = € 25 per ciclo.

Si tratta ora di imputare i costi delle attività al prodotto XXX, tenendo conto delle attività svolte dal reparto a favore del prodotto.

Consegne componenti (10 × 400)	= €	4.000
Consegne materie (12,5 × 120)	= €	1.500
Distribuzione materiali (25 × 10)	= €	250
Costo gestione magazzino per 2.500 prod. XXX	€	5.750

Il costo unitario per ciascun prodotto XXX della gestione magazzino è dato da:

$$€ 5.750 / 2.500 = € 2,3.$$

Le due metodologie portano a due risultati completamente diversi.

Con l'attribuzione dei costi sulla base delle ore di manodopera diretta si ottiene un costo unitario di € 1,333.

Con l'attribuzione secondo la metodologia ABC si ottiene un costo unitario di € 2,3.

La differenza è dovuta al fatto che il prodotto XXX è un prodotto complesso, a basso volume, che richiede numerose attività di supporto (in particolare consegna componenti e materie prime).

### 7.7.3 La determinazione dei costi in base alle attività

Il risultato raggiunto nell'esempio precedente può essere sintetizzato nelle due seguenti figure, che cercano di evidenziare la logica del calcolo del costo pieno tradizionale (figura 7.18) e quella dell'ABC (figura 7.19). Ciò che differenzia le due logiche sta nel fatto che i costi generali industriali si imputano:

- ai centri, nella logica tradizionale;
- alle attività, nella logica ABC,

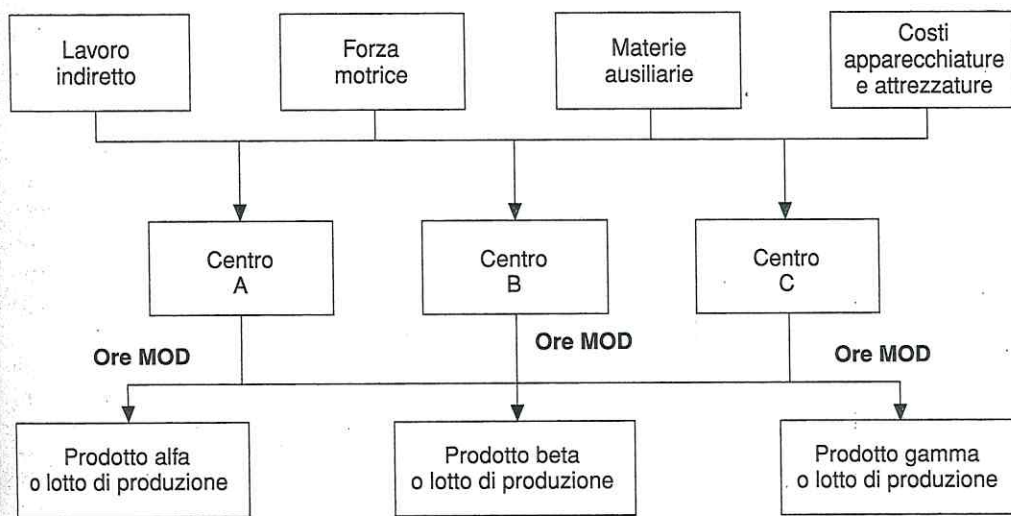
e che, mentre l'imputazione dei costi dei centri ai prodotti avviene sulla base di criteri di imputazione basati direttamente o indirettamente sulle quantità, l'imputazione secondo la logica ABC avviene sulla base di cost drivers che esprimono la complessità dei prodotti o dei lotti di prodotti.

La logica del sistema consiste nel ricercare un collegamento fra le attività e le modalità di calcolo dei costi.

Con la logica tradizionale, ad esempio, il costo della programmazione della produzione verrebbe attribuito a tutti i prodotti su basi quantitative, anche se tale costo



Fig. 7.18 METODO DI IMPUTAZIONE DEI COSTI GENERALI INDUSTRIALI "TRADIZIONALE"



to delle at-  
4.000  
1.500  
250  
5.750

to da:

a si ottiene

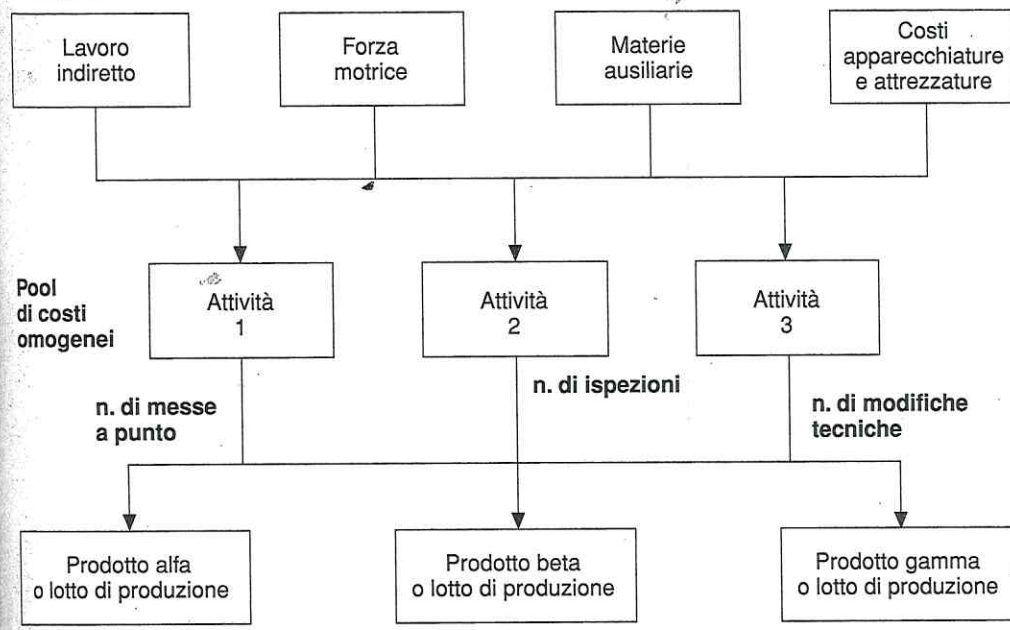
unitario di  
mplesso, a  
e consegna  
.....

le due se-  
ieno tradi-  
le due lo-

ase di cri-  
imputazio-  
o la com-

e le moda-  
della pro-  
tale costo

Fig. 7.19 METODO DI IMPUTAZIONE DEI COSTI GENERALI INDUSTRIALI "ACTIVITY-BASED COSTING"



è generato dal numero di cicli di lavorazione che devono essere programmati e quindi dovrebbe essere ripartito in base al numero dei cicli di lavorazione che ogni prodotto determina.

È comunque il cambiamento intervenuto nei processi che ha reso obsoleti i tra-



dizionali calcoli di costo per portare a preferire quelli basati sulla metodologia ABC. La constatazione che i soli veri costi diretti delle industrie moderne sono rappresentati da quelli delle materie e che i costi indiretti degli impianti industriali moderni multiprodotto sono determinati più dalla varietà della linea di prodotto e dal trattamento speciale di particolari prodotti con volumi ridotti, ha fatto abbandonare concetti e criteri di calcolo tradizionali (13).

Calcolare i costi con i tradizionali sistemi, ignorando ad esempio i costi di struttura, significa fornire agli operatori aziendali dati che non consentono di prendere decisioni corrette (i prodotti di nicchia, diversificati, a bassi volumi, appaiono più redditizi di quanto non siano effettivamente, perché sono caricati di pochi costi di struttura, ripartiti su basi quantitative – volumi di produzione, ore macchine, costo della manodopera diretta ecc.).

Si deve sottolineare che le "attività" normalmente non coincidono con i centri di costo e di responsabilità e quindi con la struttura organizzativa, che deve essere ripensata nel momento in cui si introduce il nuovo metodo di calcolo dei costi.

Una buona contabilità analitica deve accumulare i costi per prodotto e per linea lungo tutta la catena del valore, al fine di pervenire alla conoscenza del costo pieno.

La catena del valore è espressa nella *figura 7.20*.

Per capire la figura occorre partire dalla concezione che Porter ha del "valore per il cliente". Esso è ciò che il cliente è disposto a pagare al fine di poter disporre del prodotto creato dall'azienda. Per l'azienda si ha profitto solo se il prezzo spuntato sul mercato è maggiore del costo sostenuto per fabbricare il prodotto.

La figura consente di evidenziare due elementi:

- le attività generatrici di valore;
- il margine, ossia la differenza fra valore totale (ricavi) e costi.

Le attività che generano valore si suddividono fra primarie e di supporto.

Le *attività primarie* sono normalmente rappresentate da:

- logistica in entrata;
- attività operative
- logistica in uscita;
- marketing e vendite;
- servizi post vendita.

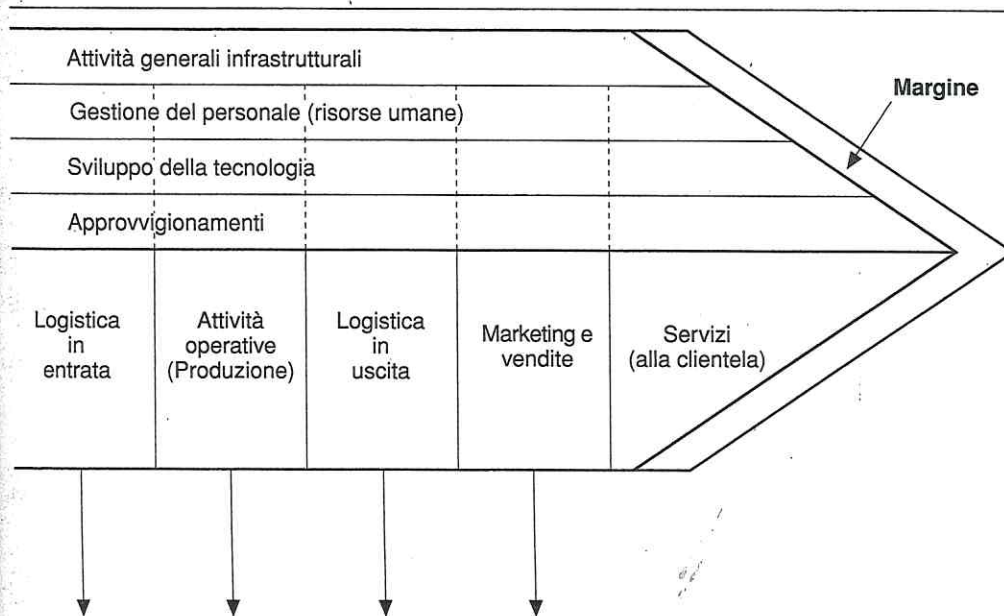
Ciascuna di queste attività principali si suddivide poi in sub categorie.

Le *attività di supporto* fungono da sostegno alle attività principali.

(13) Cfr. Shank John K., Govindarajan Vijay, *La gestione strategica dei costi*, cit., pag. 210.

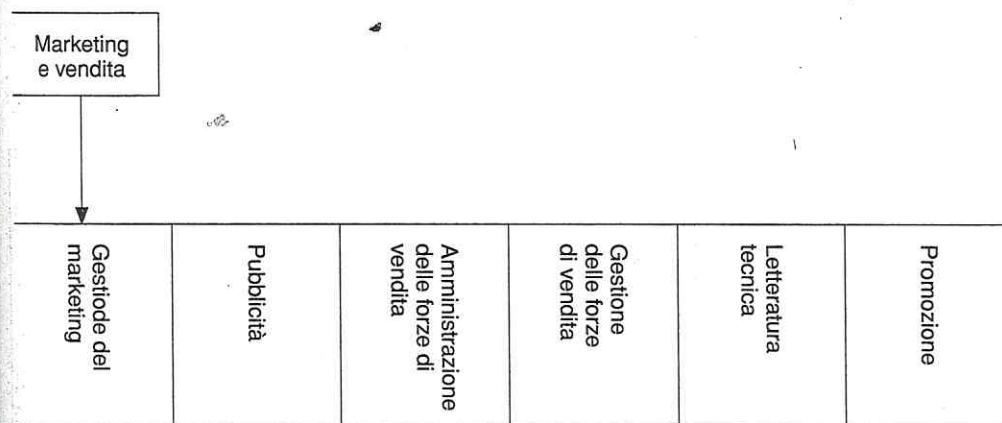


Fig. 7.20 LA CATENA DEL VALORE



ulteriormente scomponibili a seconda del settore di appartenenza

Ad esempio



Esse sono date da:

- approvvigionamento;
- sviluppo della tecnologia;
- gestione delle risorse umane;
- attività infrastrutturali.



Le prime tre possono anche essere associate a singole attività primarie (nella figura sono infatti attraversate da trattini) mentre le attività infrastrutturali (ad esempio il sistema di programmazione e controllo) non possono che sostenere il sistema aziendale nella sua globalità. La diversità della catena del valore di ciascuna azienda è ciò che caratterizza il vantaggio competitivo di ciascuna di esse rispetto alle altre.

Si consideri ad esempio la funzione Approvvigionamenti/Ricevimento merci, che potrebbe essere considerata anche un centro di costo. Con l'approccio tradizionale, determinato il costo del centro, lo stesso verrebbe poi imputato ai prodotti ricercando la base più idonea per tale imputazione.

Con la riespressione della funzione in attività svolte è possibile ricercare determinanti di costo più significative per ottenere dati di costo pieno attendibili.

Nella *figura 7.21* la complessa attività svolta nella funzione Approvvigionamenti/Ricevimento merci è indicata a sinistra.

Per ogni attività viene indicata la percentuale di costo assorbita. Nella parte destra per ogni attività vengono indicate le determinanti di costo più significative.

La *figura 7.22* illustra la sintesi del procedimento di determinazione dei costi dei prodotti relativamente alla funzione Approvvigionamenti/Ricevimento merce.

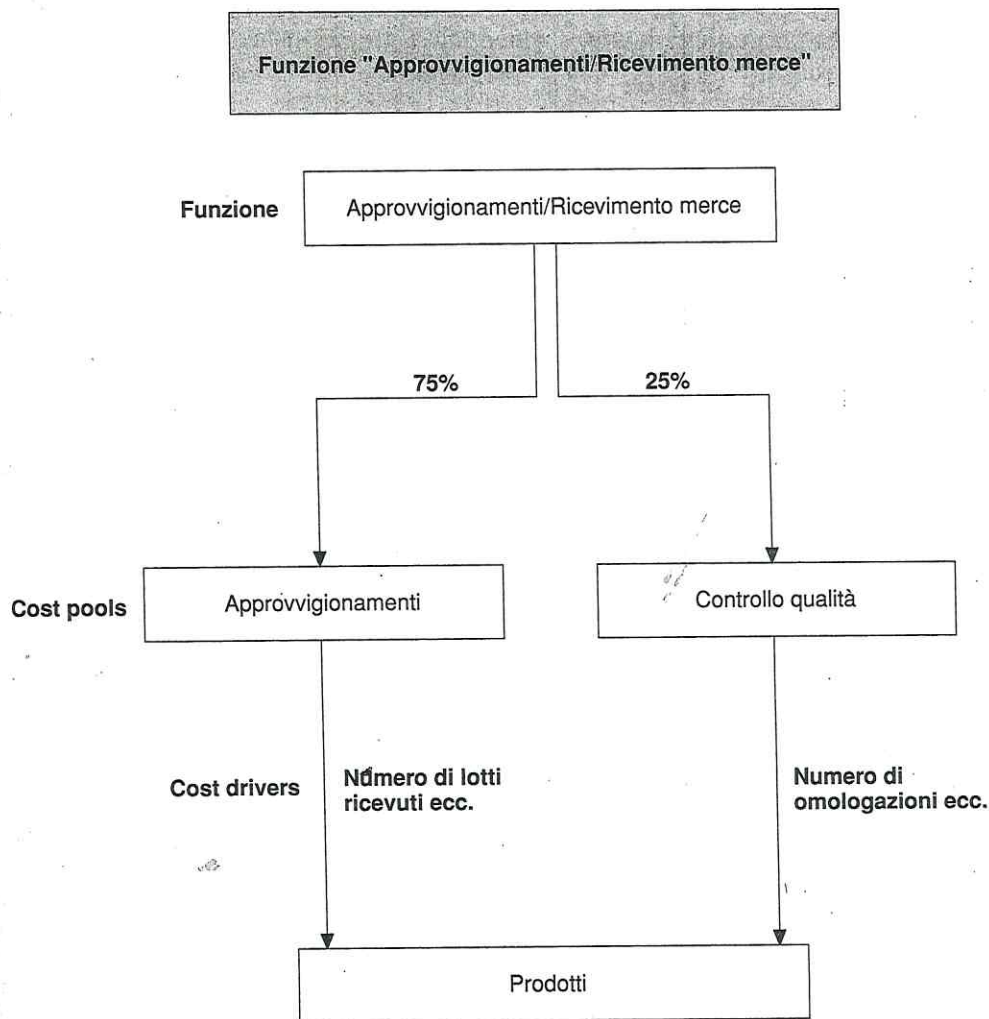
Con la metodologia ABC si prende atto che vi sono in azienda prodotti che vengono costruiti in un contesto semplice, con bassi costi di struttura e altri che si trovano in un contesto complesso, con alti costi di struttura.

Fig. 7.21 L'ABC: LA LOGICA APPLICATIVA - I DATI

Funzione "Approvvigionamenti / Ricevimento merce"					
	Numero d'ordini	Numero di solleciti	Numero di lotti ricevuti	Numero di omologazioni	Valore
10% - Emissione ordini	●				
5% - Solleciti		●			
30% - Ricevimento merce			●		
20% - Controllo quantitativo			●		
10% - Immagazzinamento			●		
20% - Idoneità qualitativa				●	
5% - Gestione magazzino					●
100%	10%	5%	60%	20%	5%



Fig. 7.22 L'ABC: LA LOGICA APPLICATIVA - LO SCHEMA



Il non tener conto della complessità significa penalizzare i prodotti del primo tipo (che, essendo caricati di più costi di struttura di quanti non ne assorbono di fatto, sono penalizzati rispetto ai prodotti che assorbono più costi di struttura, perché sono più complessi, ma che non vengono caricati dei relativi costi).

La logica globale del sistema ABC è comunque sintetizzabile in due idee:

- determinazione delle attività e dei cost pools;
- ricerca dei cost drivers più espressivi del consumo di risorse nelle attività.

Quanto qui riassunto è espresso nelle figure 7.23 e 7.24.

la figura  
pio il si-  
a azien-  
zienda è  
altre.

erci, che  
zionale,  
ricercan-

determi-

onamen-

parte de-  
ive.  
costi dei  
a.

e vengo-  
si trova-

Valore

5%



Fig. 7.23 LA LOGICA ABC: UN QUADRO SINTETICO

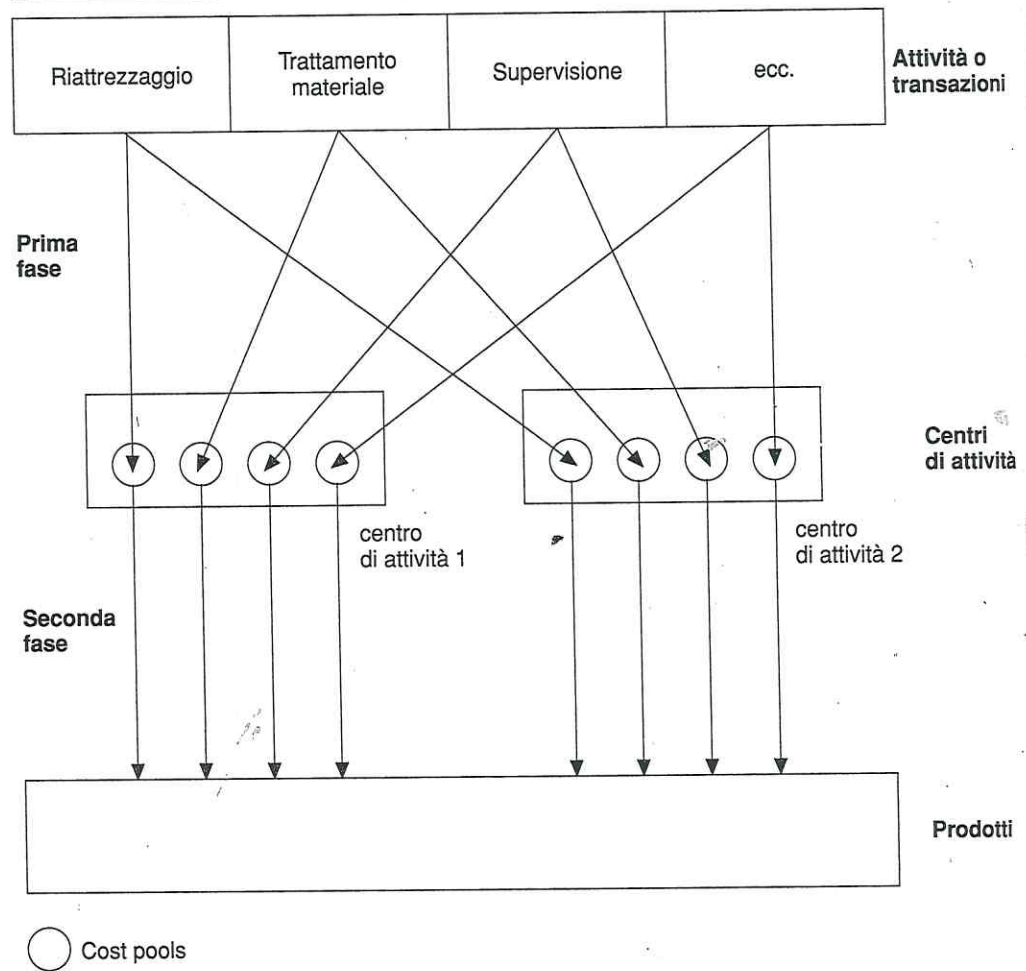


Fig. 7.24 LA LOGICA ABC: I COST DRIVERS

Riferimento	Tipo di Cost Driver
- Volume	ore di manodopera diretta ore-macchina pesi superfici volume d'affari
- Lotto	numero ordini numero consegne numero ricezioni
- Prodotto	numero parti componenti



### 7.7.4 I fondamentali aspetti positivi dell'ABC

Si segnalano gli aspetti positivi generalmente attribuiti alla logica ABC rispetto alla logica tradizionale.

1) *L'ABC consente di comprendere la dinamica dei costi di struttura.*

L'ABC prende atto che i costi non sono solo fissi o variabili, ma che essi sostengono livelli di attività che possono variare nel tempo.

In ogni caso la determinazione del costo di prodotto deve riflettere il reale comportamento dei costi di struttura.

Ad esempio i costi di struttura possono essere suddivisi a più livelli:

- a livello progettuale, i costi di ingegneria di processo e di ingegneria di prodotto;
- a livello di supporto, i costi di programmazione della produzione, di movimentazione materiali, di set up (messa a punto degli impianti e macchinari);
- a livello operativo, i costi di manodopera, dei materiali e delle macchine.

Ciò consente di effettuare una corretta analisi di redditività ai vari livelli, potendo determinare i costi a tali vari livelli.

Si deve prendere atto del fatto che non tutti i costi sorgono a livello di prodotto.

Essi possono infatti sorgere a livello di:

- segmento di mercato;
- cliente;
- ordine;
- linea di prodotto.

La conoscenza della dinamica dei costi di struttura consente di pervenire a calcoli di costo più razionali di quanto non avviene con metodi che ignorano il legame costi-struttura.

2) *L'ABC è in grado di individuare le determinanti del costo per il miglioramento del processo, come si nota dalle figure 7.25 e 7.26.*

Si tenga presente che:

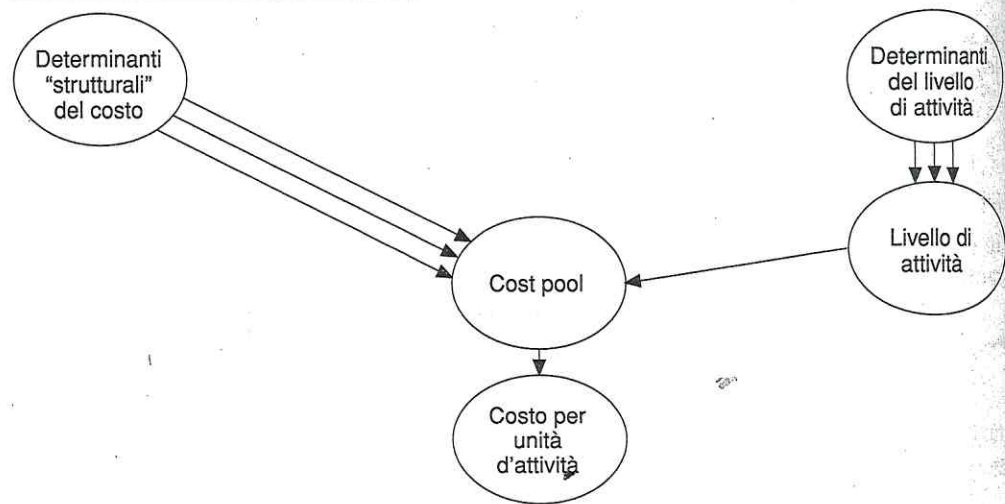
- le determinanti "strutturali" del costo influenzano il livello delle risorse consumate quando l'attività ha luogo;
- le determinanti del livello di attività influenzano la frequenza con cui l'attività ha luogo.

Occorre ancora tener presente che il miglioramento del processo può focalizzarsi su:

- riduzione della complessità dell'attività;
- migliore selezione delle maestranze;
- verifica della frequenza dell'attività.



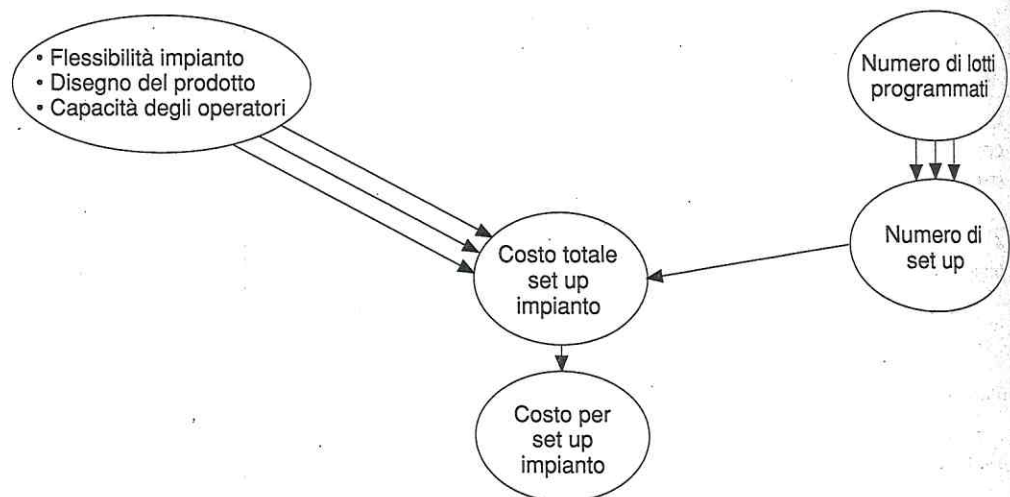
Fig. 7.25 LE DETERMINANTI DEL COSTO PER IL MIGLIORAMENTO DEL PROCESSO (1)



N.B.

- Le determinanti "strutturali" influenzano il livello delle risorse consumate quando l'attività ha luogo
- Le determinanti del livello di attività influenzano la frequenza con cui l'attività ha luogo

Fig. 7.26 LE DETERMINANTI DEL COSTO PER IL MIGLIORAMENTO DEL PROCESSO (2)



N.B.

- Il miglioramento del processo può focalizzarsi su:
  - riduzione della complessità dell'attività
  - migliore selezione delle maestranze
  - verifica della frequenza dell'attività



3) *L'ABC è in grado di identificare le attività senza valore aggiunto, che vanno, se possibile, eliminate.*

A questo riguardo va segnalato che:

– sono attività con valore aggiunto quelle che consentono di rendere il prodotto o il servizio più in grado di soddisfare le esigenze e le attese dei clienti (qualità del prodotto, tempestività delle consegne ecc.);

– le attività senza valore aggiunto sono quelle che non portano maggiore appetibilità ai prodotti per i clienti (ispezione dei materiali in entrata e in uscita, gestione del magazzino, set up delle macchine ecc.).

L'approccio ABC consente, determinando i costi delle attività, di fornire informazioni preziose in relazione alle scelte di razionalizzazione e di miglioramento del processo produttivo.

La logica dell'ABC conduce in buona sostanza a determinare dei costi ai fini strategici, perché i dati consentono di ridefinire continuamente le attività che creano valore per il cliente e di svolgerle nel modo più razionale possibile.

4) *L'ABC consente di analizzare le attività complesse.*

Ciò consente ancora una volta di ottenere informazioni per meglio determinare i costi e per razionalizzare i processi. In effetti l'ABC prima che sistema di determinazione dei costi basato sulle attività è una filosofia di fondo, di tipo strategico, che consente di gestire l'azienda basandosi sulle attività.

La figura 7.27 analizza le attività di un centro di distribuzione. Ciò consente di ridurre il livello di analisi per facilitare la comprensione della dinamica complessiva dei costi, con possibilità di ridurre i centri di costo.

Come tecnica di calcolo dei costi (costing) l'ABC, mediante l'analisi delle attività e l'individuazione dei cost drivers, consente:

- una significativa attribuzione del consumo di risorse ai prodotti;
- la valutazione del costo delle principali attività operative;
- il miglioramento delle analisi di redditività dell'azienda;
- l'acquisizione di indicazioni concrete per ridurre i costi.

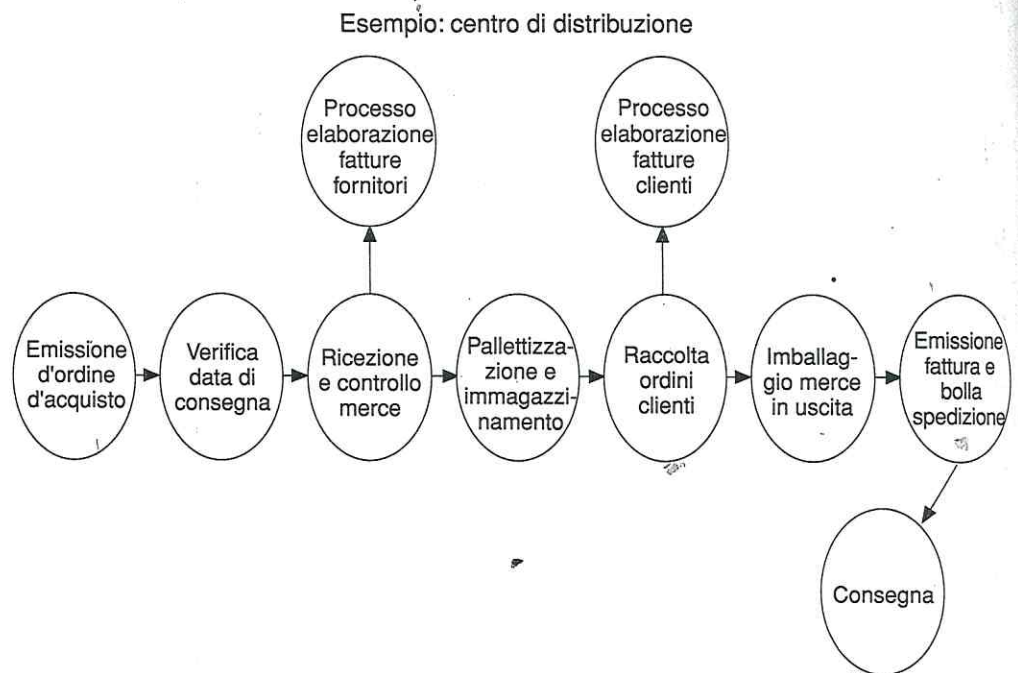
Il calcolo dei costi con la metodologia ABC non è il toccasana delle aziende (14), ma un sistema che costringe il management a pensare in termini strategici di attività, fornendo dati che sono in grado di suggerire interventi appropriati per la soluzione dei problemi aziendali.

L'analisi ABC dei costi non è però in grado di fornire informazioni sufficienti per poter esprimere anche valutazioni definitive sulla strategia aziendale, e in questo

(14) Cfr. Johnson H. Thomas, *La riscossa della contabilità direzionale*, Il Sole 24 Ore Libri, Milano, pag. 158.



Fig. 7.27 L'APPROCCIO ABC CONSENTE DI ANALIZZARE LE ATTIVITÀ COMPLESSE



senso vanno tenuti presenti i limiti del sistema. Se il calcolo dei costi con la nuova metodologia evidenzia che i prodotti di nicchia hanno un costo superiore al prezzo che può essere spuntato sul mercato, ciò non risolve i problemi dell'azienda ma consente di prendere le decisioni più opportune (analizzare la catena del valore per ridurre i costi o eliminare le produzioni incriminate) (15).

### 7.7.5 L'implementazione di un sistema ABC

Quanto si dirà in questo paragrafo riguarda le fasi dell'introduzione in azienda di un sistema di costing basato sulla metodologia ABC.

Quanto si dirà vale comunque anche per qualsiasi altro sistema di contabilità dei costi. Ovviamente nel caso in esame si pone maggiormente l'attenzione sulle attività rispetto alla struttura organizzativa dell'azienda.

Per implementare un sistema ABC occorre passare attraverso le seguenti sei fasi:

- 1) analisi dei processi produttivi/funzionali
- 2) analisi della struttura dei costi
- 3) determinazione dei centri di costo e verifica della coerenza organizzativa

(15) Cfr. Shank John K., Govindarajan Vijay, *La gestione strategica dei costi*, cit., pag. 234.



- 4) determinazione dei cost drivers
- 5) progetto completo del sistema dei costi di prodotto e simulazione di verifica
- 6) implementazione del sistema.

*Fase 1 Analisi dei processi produttivi/funzionali.*

Si tratta di:

- comprendere la natura delle attività svolte, identificando il flusso di attività;
- identificare gli elementi di base che determinano i costi, soprattutto quelli più rilevanti;
- comprendere i collegamenti intercorrenti fra i singoli processi, al fine di individuare le regole del gioco, ossia i flussi delle attività.

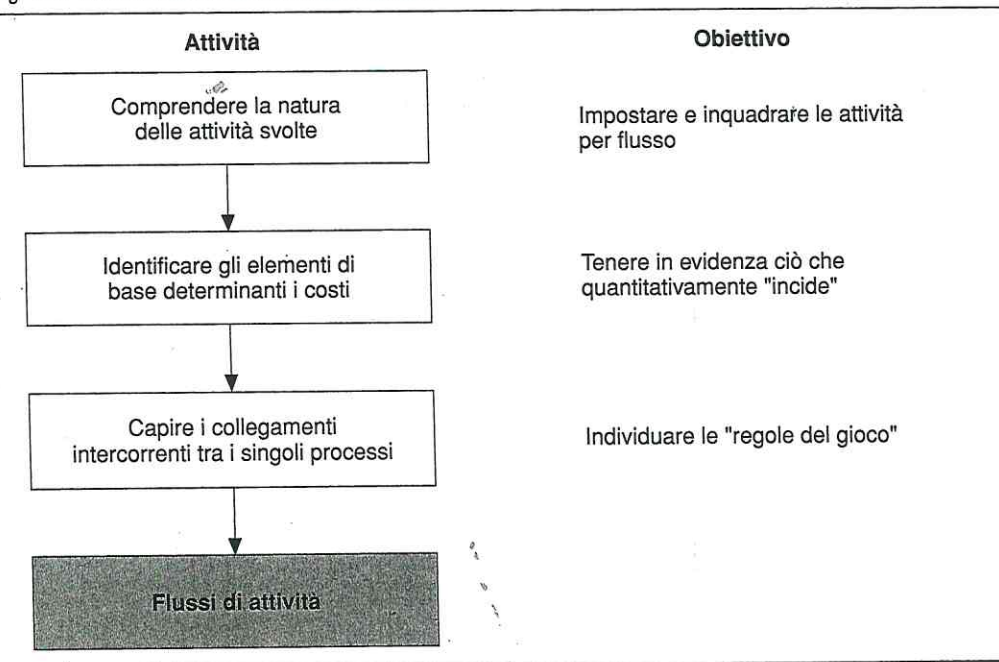
Questa prima fase è espressa nella *figura 7.28*.

*Fase 2 Analisi della struttura dei costi*

Questa analisi, che porta a pesare il valore di ogni attività, riassunta nella *figura 7.29*, è tesa a:

- identificare le nature essenziali del costo di prodotto, ossia definire la caratteristica di costo per natura;
- identificare i centri di responsabilità più significativi della struttura organizzati-

**Fig. 7.28 LA COSTRUZIONE DELL'ABC:FASE 1**



missione  
uttura e  
bolla  
edizione

a nuova  
prezzo  
nda ma  
lore per

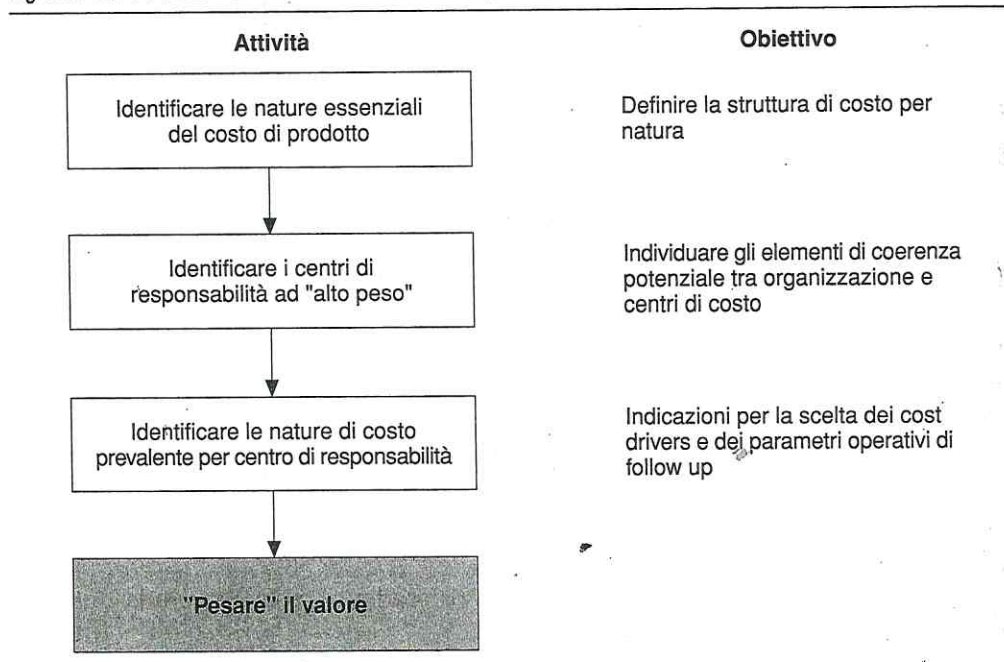
ienda di  
bilità dei  
e attività

fasi:

iva



Fig. 7.29 LA COSTRUZIONE DELL'ABC: FASE 2



va aziendale, al fine di individuare gli elementi di coerenza potenziale tra la struttura organizzativa e i centri di costo;

– identificare le nature di costo prevalente per ciascun centro di responsabilità, al fine di fornire precise indicazioni per la scelta dei cost drivers e dei parametri operativi.

#### Fase 3 Determinazione dei centri di costo e verifica della coerenza organizzativa

Si tratta di definire la base strutturale del sistema di calcolo dei costi, in relazione alle informazioni raccolte nelle precedenti fasi. In effetti si tratta di:

– determinare i centri di costo, che in questo caso sono rappresentati dai "cost pools";  
 – verificare la coerenza fra i centri di costo e le deleghe di responsabilità previste dalla struttura organizzativa, al fine di procedere all'assegnazione coerente delle responsabilità sui costi alle funzioni che hanno la possibilità di manovrare le determinanti di costo. *La figura 7.30* evidenzia le operazioni indicate.

#### Fase 4 Determinazione dei cost drivers

Si tratta di determinare i meccanismi di funzionamento del calcolo dei costi.

Occorre, come evidenziato anche nella *figura 7.31*, che vengano effettuate:

– la verifica del peso delle singole attività nei vari centri di responsabilità, per evidenziare ciò che veramente incide sulle attività del centro;  
 – l'individuazione dei parametri rappresentativi del consumo delle risorse, al fine di conoscere i "cost drivers", ossia i meccanismi di funzionamento per il calcolo dei costi.



Fig. 7.30 LA COSTRUZIONE DELL'ABC: FASE 3

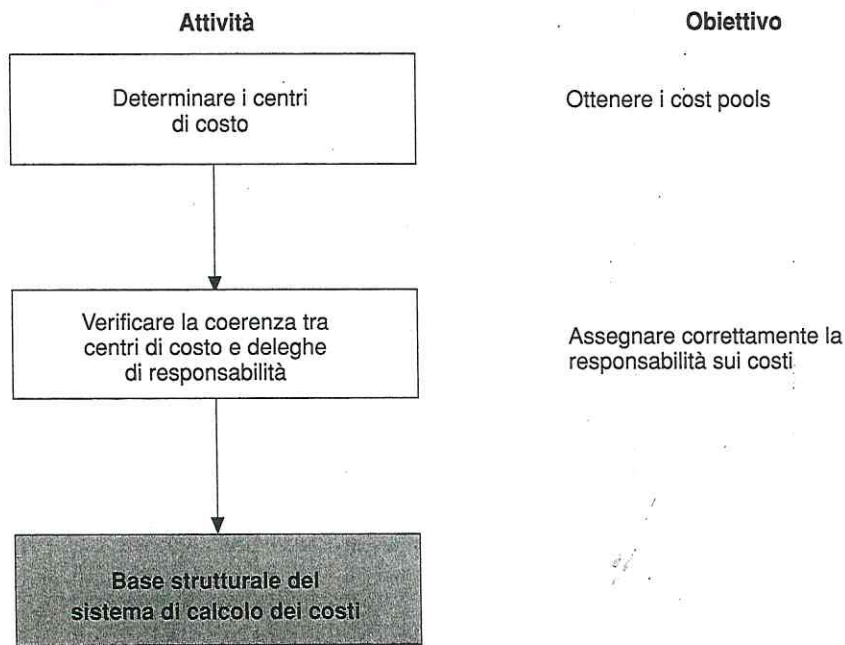
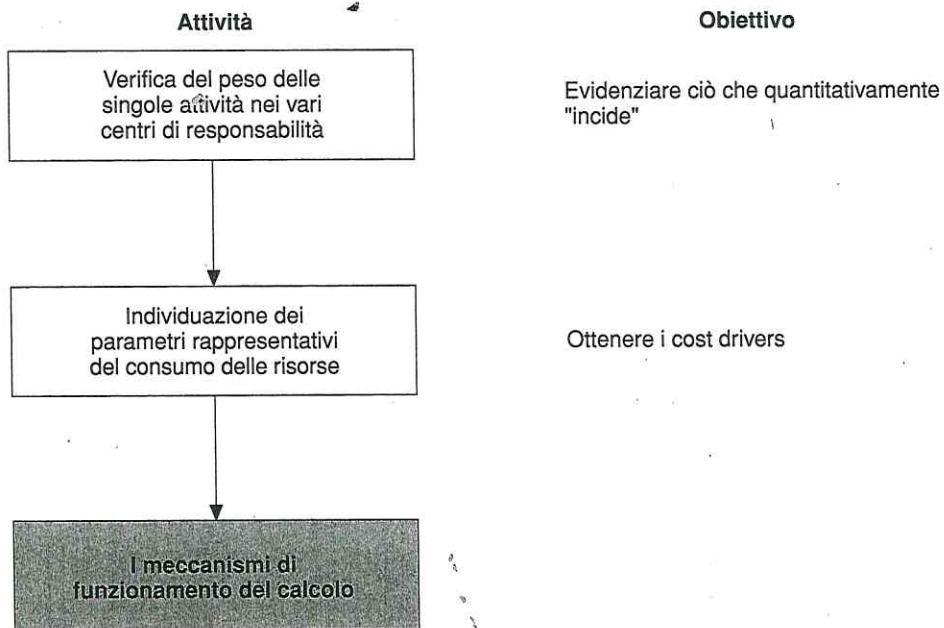


Fig. 7.31 LA COSTRUZIONE DELL'ABC: FASE 4





*Fase 5 Progetto completo del sistema dei costi di prodotto e simulazione di verifica*

Dopo le analisi condotte nelle fasi precedenti si è in grado di disegnare l'intero sistema di calcolo del costo di prodotto, formalizzandone la struttura e il metodo di calcolo.

Si tratta poi di effettuare una simulazione di verifica, per poter analizzare le divergenze rispetto al sistema precedente. Si tratta, in altri termini, di testare la funzionalità concettuale del sistema implementato. Si veda la *figura 7.32*.

*Fase 6 Implementazione del sistema*

L'ultima fase per l'introduzione di un sistema di costing basato sull'ABC consiste nel selezionare le possibili soluzioni applicative, identificando le specifiche funzionali del sistema, e di scegliere il package applicativo più adatto rispetto alle specifiche del sistema, adattandolo e personalizzandolo.

Tutto ciò consente una implementazione su misura, in grado di sfruttare al meglio ciò che l'informatica di base, aziendale ed extra aziendale, mette a disposizione. Si veda la *figura 7.33*.

L'introduzione di un sistema ABC, come di ogni sistema di costing, richiede che preventivamente vengano comprese le istanze del management operativo in ordine alle esigenze informative, in modo da poter creare la struttura informativa più adatta alle necessità.

Fig. 7.32 LA COSTRUZIONE DELL'ABC: FASE 5

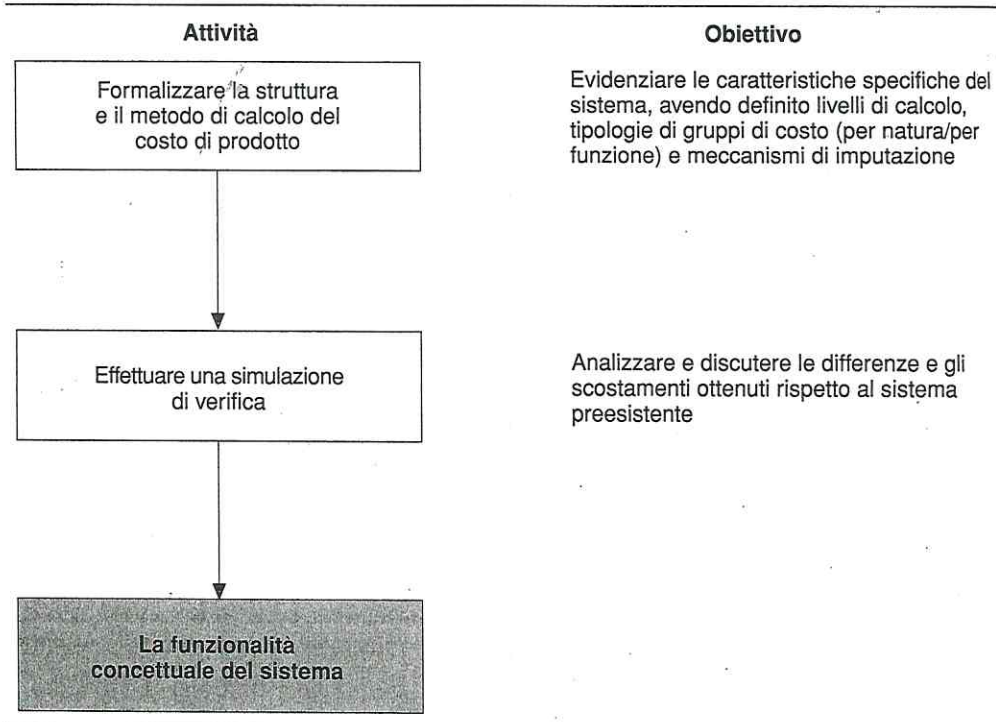
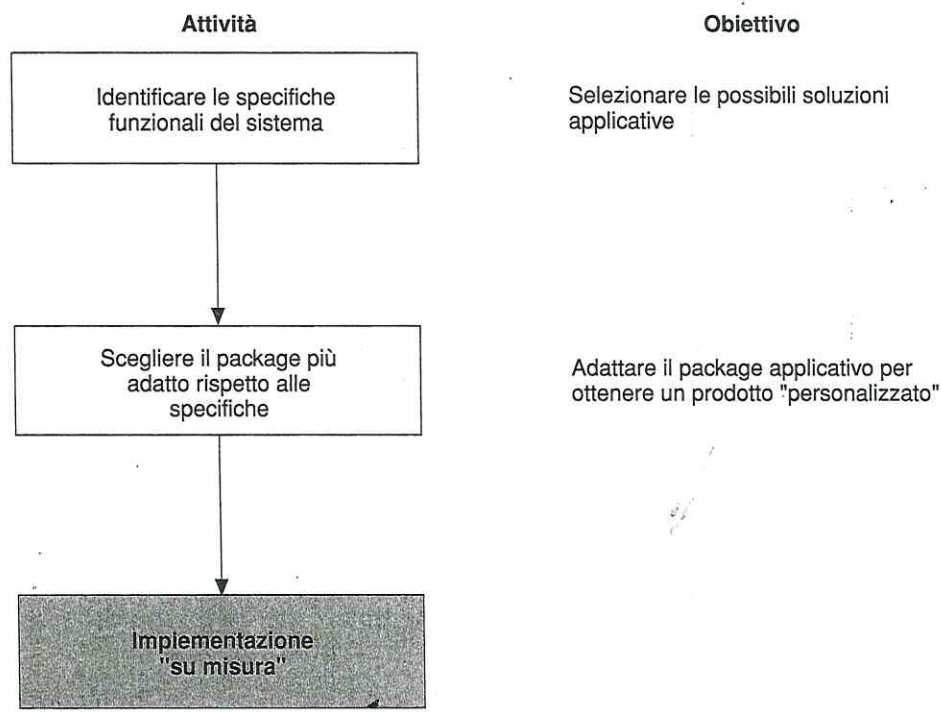




Fig. 7.33 LA COSTRUZIONE DELL'ABC: FASE 6



Ciò comporta che venga capito lo svolgimento delle attività, in modo da collegare i dati disponibili con i cost drivers più significativi.

Per l'implementazione di un sistema di costing quale l'ABC, è necessario tenere presenti alcuni fondamentali punti:

- il sistema deve mantenere una coerenza continua e assoluta con le variabili critiche del business, perché l'utilità dello strumento informativo si misura sulla possibilità di ottenere indicazioni operative per incidere su dette variabili chiave;
- deve esserci massima chiarezza sullo scopo dello strumento gestionale a disposizione;
- l'introduzione di un sistema avanzato rispetto a quello tradizionale deve avvenire per gradi, implementando sistemi pilota da modificare al più presto, se necessario, operando anche con simulazioni e approssimazioni successive.

## 7.8 Il costo della qualità totale (TQM)

I costi sono influenzati da molti fattori, che sono fra loro collegati in modo complesso, tanto che risulta assai difficile ricavare dal comportamento dei costi le interrelazioni esistenti tra le determinanti di costo che di fatto agiscono in una certa situazione.



Ogni determinante deriva da precise scelte dell'azienda in ordine alla dimensione dei lotti, alla complessità delle linee di produzione, alla differenziazione dei prodotti, all'impegno verso la qualità, la qualità totale (TQM, Total Quality Management).

Secondo gli autori che hanno studiato il fenomeno della qualità, ormai considerata un'arma competitiva molto importante, anzi fondamentale, l'approccio delle aziende alla qualità totale passa attraverso diverse fasi:

a) l'incertezza, ossia la fase in cui non c'è la percezione della qualità come strumento gestionale. La qualità è ricercata episodicamente nella fase di progettazione, nell'ordinazione dei materiali, nell'organizzazione della produzione.

b) il risveglio, quando la qualità viene percepita come un valore, ma l'attenzione è particolarmente centrata sul controllo (la ricerca della qualità avviene nell'attività ispettiva, con la eliminazione dei pezzi non conformi): la qualità è percepita come un costo;

c) l'illuminazione, quando la percezione dell'importanza della qualità totale viene spostata dalla fase della ispezione a quella della prevenzione, ossia quando il management si rende conto che la qualità è un sistema di gestione dell'azienda che ha una continua attenzione alla qualità;

d) la maturità, quando la qualità è percepita come parte essenziale del sistema dell'azienda.

Tutto viene perciò centrato sulla prevenzione e si cerca di operare in relazione a ciò. È il momento in cui ci si rende conto che, invece di controllare le materie che entrano in azienda, è meglio certificare preventivamente i fornitori, accertando le loro procedure di acquisti, di lavorazione, di controllo della qualità.

È il momento in cui ci si rende conto che la qualità del prodotto non va accertata all'uscita dei beni, ma in ogni fase della produzione a partire dalla progettazione.

Il miglioramento della qualità diviene un'attività ordinaria, il che sposta l'attenzione dai costi alla soddisfazione del cliente (16).

In quest'ultima fase si percepisce che:

- tutta l'azienda, e non solo gli operai, sono responsabili della mancata qualità;
- i problemi della qualità non nascono nella fase operativa ma in quelle che la precedono (progettazione, scelta delle materie ecc.);
- la qualità deve essere creata a monte, non ispezionata a valle;
- la funzione di controllo della qualità è incentrata su pochi soggetti che devono porre l'attenzione sui processi più che sui prodotti;
- l'obiettivo dell'azienda è che non ci devono essere difetti. Quelli che ci sono devono diventare il veicolo del miglioramento.

(16) Cfr. Johnson H. Thomas, *La riscossa della contabilità direzionale*, cit., pag. 183.



In sintesi la tradizionale concezione in ordine alla qualità tende a ridurre i difetti, ma ritiene che la assenza assoluta di difetti costi troppo. La concezione del TQM è che la qualità non ha prezzo.

Infatti, mentre il costo della qualità può essere sostanzialmente determinato, quello della non qualità non può essere determinato, ma può andare dalla necessità di rilavorare i pezzi, a quello di pagare delle penali o di risarcire dei danni a quello di perdere un cliente, o forse molti clienti se le irregolarità o i ritardi divengono noti grazie al "passaparola".

L'attenzione alla qualità totale pone l'attenzione sui processi anziché sui prodotti difettosi. La presenza di prodotti difettosi deve portare alla ricerca delle cause della difettosità, delle quali di norma è responsabile il management. Ad esempio:

- operazioni di esecuzione del progetto troppo complesse (va rivista la progettazione);
- materiali usati di qualità inferiore a quella delle specifiche (va rivista la funzione acquisizione dei materiali);
- insufficiente manutenzione dei macchinari (da effettuare);
- carichi di lavoro non corretti (da rivedere);
- eccessiva massimizzazione della produzione verso le quote alte dello sfruttamento degli impianti (da ridurre).

Inoltre si tratta di coinvolgere gli operatori anche nella fase di progettazione di nuovi prodotti.

Anche per i ritardi si devono ricercare le cause (scarsa selezione dei fornitori, politiche di acquisto poco razionali, attenzione prioritaria al prezzo delle materie anziché alla tempestività delle consegne, mancata motivazione dei fornitori ecc.).

Secondo la TQM l'attenzione alla qualità significa crearla nella produzione piuttosto che verificarla con le ispezioni.

Secondo i sostenitori del TQM il costo minimo della qualità si ottiene quando si realizza in concreto l'assenza di difetti.

Secondo i fautori di questa teoria la tradizionale contabilità dei costi, basata sugli standard, non favorisce la creazione della qualità, perché:

- gli scarti e i difetti, entro certi limiti, sono assunti come normali;
- i costi degli scarti e delle rilavorazioni sono ripartiti sui prodotti privi di difetti;
- nell'analisi delle devianze negative, si pone l'attenzione sui prezzi, non sulla qualità;
- non dà peso ai misuratori non monetari, quali la qualità, la tempestività delle consegne, l'assenza di resi ecc.;



– la necessità della riduzione dei costi generali impone la massimizzazione della produzione, a scapito della qualità;

– non imposta calcoli per la determinazione del costo e dei benefici della qualità.

La filosofia del controllo tradizionale è il rispetto dei dati e dei costi standard. La filosofia del controllo basato sulla qualità è il miglioramento continuo dell'attività aziendale, con la eliminazione dei difetti e la riduzione del costo della qualità (17).

I costi della qualità sono identificabili nelle seguenti categorie:

– costi di prevenzione (progettazione, acquisizione dei materiali, formazione dei dipendenti, manutenzione degli impianti ecc.);

– costi delle valutazioni o ispezioni (verifica dei prototipi, dei materiali, delle lavorazioni, dei prodotti finiti secondo le specifiche dei clienti);

– costi degli insuccessi interni (costi dei difetti accertati all'interno dell'azienda, che vanno dalle rettifiche, alle rilavorazioni, all'eliminazione di prodotti, ai fermi macchina ecc.);

– costi degli insuccessi esterni (costi dei difetti accertati dai clienti, che vanno dalle riparazioni in garanzia, alle restituzioni, alla perdita del cliente).

I fautori del TQM sottolineano che:

– la conoscenza del costo della qualità è una enorme opportunità per migliorare la qualità, ridurre i costi e quindi migliorare la redditività aziendale;

– le aziende spendono male in qualità perché spendono di più per valutare e ispezionare (e per intervenire per gli insuccessi esterni) anziché per prevenire.

In questa visione il reporting tradizionale viene considerato poco utile in relazione alla qualità perché fa immediatamente emergere ogni costo aggiuntivo per la qualità, ad esempio per la prevenzione, mentre i vantaggi degli interventi (eliminazione dei difetti, soddisfazione dei clienti, tempestività della consegna ecc.) non vengono immediatamente evidenziati.

Per rilevare la qualità si rende particolarmente importante l'uso dei parametri non monetari, sia in senso positivo (parametri di conformità) sia in senso negativo (segnali di pericolo).

I detti parametri non monetari, spesso slegati dalla tradizionale contabilità analitica, consentono interventi immediati, estremamente importanti per realizzare la qualità totale.

Inoltre una contabilità analitica tesa ad accertare i costi della qualità è pure indispensabile nelle aziende che tendono al raggiungimento della qualità totale. In questa visione la qualità totale diventa una determinante fondamentale del calcolo dei costi, ma soprattutto una grande opportunità per una gestione strategica delle aziende.

(17) Cfr. Johnson H. Thomas, *La riscossa della contabilità direzionale*, cit., pag. 151.



## 7.9 Il costo della tecnologia

Anche la tecnologia è considerata una determinante di costo di particolare rilievo nella visione strategica dell'azienda.

Nell'analisi della catena del valore, della quale un'azienda è solo parzialmente interessata, gli investimenti in tecnologia devono essere osservati considerando l'impatto degli stessi sull'intera catena, e quindi abbandonando o limitando l'importanza delle tradizionali tecniche di analisi degli investimenti basate sulle tecniche finanziarie (ad esempio il valore attuale netto - VAN).

Ogni attività che crea valore utilizza determinate tecnologie. Il collegamento delle tecnologie è una fonte di vantaggio competitivo. Si pensi alla rivoluzione tecnologica della stampa delle riviste causata dall'impaginazione da computer, o i cambiamenti della tecnologia di molti processi dovuti all'introduzione del CAD-CAM. Si pensi ai collegamenti informatici clienti-fornitori, con notevoli conseguenze nei rapporti (ad esempio la gestione della tesoreria con collegamenti home banking).

La scelta deve anche tener conto del vantaggio competitivo che l'azienda si è imposta (minimizzazione dei costi o differenziazione dei prodotti).

Lo sviluppo della tecnologia può consentire la diminuzione del livello dei costi o la differenziazione. In ogni caso l'adeguamento tecnologico favorisce le aziende che per prime intervengono nel campo dell'innovazione tecnologica.

La scelta tecnologica deve essere un'importante determinante di costo.

La contabilità tradizionale considera i volumi di produzione come determinante fondamentale dei costi. In altre ipotesi le determinanti di costo sono la complessità del processo o del prodotto, il grado di integrazione verticale, l'apprendimento o l'esperienza. In certi casi è la tecnologia. L'evidenziazione che la tecnologia è una importante determinante dei costi fa abbandonare sovente le tecniche tradizionali di analisi degli investimenti a favore di un esame più articolato che consenta di cogliere le opportunità di investimento.

La tecnologia può quindi essere una significativa determinante di costi quando il cambiamento tecnologico è tale da influire sulle scelte strategiche, quindi di lungo periodo, dell'azienda.

## 7.10 Il target costing

### 7.10.1 Considerazioni preliminari

Il target costing, definito anche "gestione per costo-obiettivo" è una metodologia elaborata e applicata dalle imprese giapponesi per garantire lo sviluppo aziendale, affrontando in modo nuovo e dinamico l'ambiente competitivo.

Il target costing è una metodologia che ha un pensiero strategico di base rappresentato dal principio che le posizioni di attacco fanno premio sulle posizioni di difesa.

Il target costing opera sui prodotti perché essi, affrontando e confrontandosi con



l'ambiente esterno, assicurano lo sviluppo dell'impresa, nella misura in cui riscuotono successo.

Occorre stabilire quale è la misura del successo riscosso dai prodotti.

Tale misura è data dalla conformità dello strumento elaborato dalle imprese per dominare l'atteggiarsi della domanda e del sistema competitivo. Il metodo parte dalla tesi che il prezzo del prodotto è fissato dal mercato in corrispondenza ai livelli di funzionalità e qualità desiderati dal consumatore.

Il target costing prevede la definizione di un costo-obiettivo che permette all'impresa di conseguire il margine di profitto ipotizzato o desiderato.

Il rapporto prezzo-costi identifica il margine di profitto-obiettivo del prodotto.

Per conseguire il margine di profitto programmato occorre gestire il costo del prodotto, ossia agire sui costi che si sostengono per dotare il prodotto dei livelli di funzionalità e di qualità richiesti dal consumatore, al fine di farli coincidere con il costo-obiettivo previsto.

L'impresa giapponese non è qualificabile come impresa che persegua la leadership di costo e neppure come impresa che persegue solo la differenziazione, perché, a differenza delle imprese statunitensi ed europee, presta contemporaneamente attenzione a una serie di variabili, quali:

- il prezzo;
- la funzionalità del bene;
- la qualità.

Una volta che sono stati individuati gli elementi selezionati per dominare la realtà esterna percepita, ci si chiede come l'impresa sia in grado di coniugare il prezzo, la qualità e la funzionalità richieste dal consumatore con il vincolo del profitto programmato.

In effetti il problema che si pongono dette imprese è duplice:

- offrire la funzionalità e la qualità del prodotto, oltre al prezzo, richiesto dal consumatore;
- conseguire il margine di profitto programmato, pur accettando e soggiacendo ai vincoli di cui sopra imposti dal mercato.

La differenza fra il prezzo, fissato dal mercato, e il costo, ossia il valore delle risorse consumate per fornire al consumatore il prodotto, deve eguagliare il margine di profitto programmato dall'impresa.

Il ragionamento quindi si sposta dalla normale concezione:

$$\text{margine di profitto} = \text{prezzo} - \text{costo del prodotto}$$

alla concezione giapponese in cui

$$\text{costo} = \text{prezzo} - \text{margine di profitto programmato.}$$

La variabile non risulta quindi essere l'utile, ma il costo di prodotto, che deve essere tale da consentire il raggiungimento del margine di profitto programmato, dato il livello di prezzo, qualità e funzionalità richiesto dal prodotto.

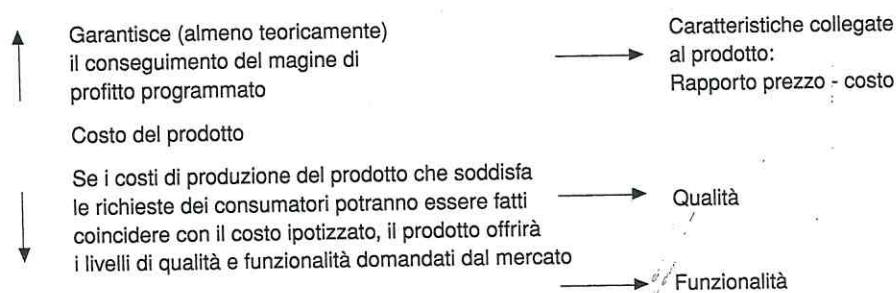
La *figura 7.34* evidenzia la compatibilità fra gli indicati vincoli, mentre la *figura 7.35* evidenzia i rapporti fra costo e caratteristiche collegate al prodotto.



Fig. 7.34 COMPATIBILITÀ TRA I VINCOLI

Vincoli esterni (o variabili indipendenti esterne)	Vincolo interno (o variabile indipendente interna)	Come l'impresa giapponese rende compatibili i vincoli?
Prezzo	Margine di profitto programmato	Prezzo del prodotto – Margine di profitto programmato = <i>Costo del prodotto</i>
Funzionalità	Margine di profitto programmato	Costo dei livelli funzionali e prestazionali richiesti dal mercato deve essere pari al <i>costo del prodotto</i>

Fig. 7.35 IL COSTO E LE CARATTERISTICHE COLLEGATE AL PRODOTTO



La figura 7.36 indica le tipologie di target costing riscontrate di fatto nelle imprese giapponesi.

### 7.10.2 La logica di base del target costing

Secondo i fautori del target costing si tratta di trovare metodologie e tecniche di analisi delle determinanti ultime del costo aziendale e del valore offerto al cliente finale da impiegare già nella fase di concepimento e di progettazione di un prodotto o di un servizio allo scopo di giungere a definire un costo-obiettivo (target cost), al fine di ridurlo e, al limite, eliminarlo.

In sostanza si tratta di stimolare la ricerca delle modalità progettuali e realizzative più appropriate, indipendentemente dai vincoli derivanti dalle tecnologie attualmente disponibili in azienda, e prima ancora che l'idea di prodotto si traduca in un prototipo.

Secondo i fautori del target costing, quindi, occorre spostare l'attenzione sulle cause ultime dei costi aziendali (18), ossia su:

- esigenze effettive, palesi o latenti, dei clienti;

(18) Cfr. Tanaka M., Yoshikawa T., Innes T., Mitchell J., *Logiche e strumenti di cost management*, Guerini e associati, Milano.

Sakurai M., *Target costing and to use it*, in *The Journal of cost management*, Summer 1989, pagg. 39 e segg.

Tanaka M., *Target costing at Toyota*, in *The Journal of cost management*, Spring 1993, pag. 4.



Fig. 7.36 TIPOLOGIE DI TARGET COSTING

Costi ambientali Sistema competitivo	Vincolo imposto dal mercato	Sequenza di attività	Processo di sviluppo del prodotto	Deployment (Spiegamento)
Caratteristiche delle funzioni	Prezzo variabile	I attività - Costo-obiettivo II attività - Riduzione di costo	Sequenziale	Deployment ad albero
Prezzo	Prezzo vincolato	I attività - Riduzione di costo II attività - Costo-obiettivo	Integrato	Deployment per identificazione
Qualità	Prezzo variabile	I attività - Riduzione di costo II attività - Costo-obiettivo	Integrato	Deployment Selezione
Condizioni interne: situazioni reddituali insoddisfacenti				
Enfasi sul costo	Prezzo vincolato	I attività - Costo-obiettivo II attività - Riduzione di costo	Sequenziale	Variante del deployment ad albero

- caratteristiche progettuali dei prodotti;
- scelte di design;
- modalità di approvvigionamento dei materiali;
- modalità di attuazione dei processi produttivi;
- modalità di attuazione dei processi distributivi.

Si tratta quindi di non subire i costi ma di costruirli in via anticipata sulla base delle scelte compiute già nella prima fase di studio del prodotto, con riferimento alle esigenze e alle aspettative del cliente.

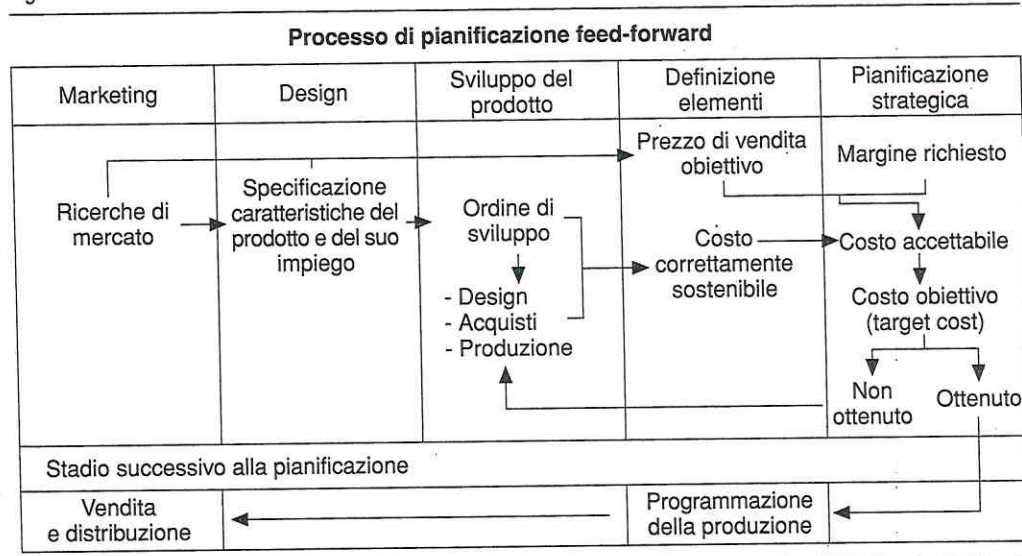
È la diversificazione della produzione che induce ad abbandonare la tecnica dei costi standard, di tipo a retroazione (*feed-back*) per introdurre strumenti di controllo di tipo anticipativo (*feed-forward*), al fine di ridurre il costo già nella fase di progettazione, non solo di produzione. In relazione a ciò la tecnica del target costing presenta le seguenti caratteristiche:

- è impiegata soprattutto nella fase di progettazione e di design (non nella fase di produzione, come avviene per i costi standard);
- è utilizzata non solo per controllare i costi, ma soprattutto per pianificare i costi e ridurli;
- è particolarmente adatta alle imprese che producono una grande varietà di prodotti con volumi ridotti;
- è orientata alla gestione e alla progettazione dei prodotti più che alla contabilità.

La logica di fondo del target costing è evidenziata nella *figura 7.37*.



Fig. 7.37 LA LOGICA DI FONDO DEL TARGET COSTING



### 7.10.3 Le fasi del target costing

L'obiettivo di profitto che l'azienda vuole ottenere è in genere rappresentato dal ROS (redditività delle vendite), perché si ritiene che il calcolo del ROI (redditività degli investimenti) sia di difficile determinazione se riferito a un prodotto.

Siccome l'applicazione del target costing tende a garantire il margine prefissato e si considera il prezzo quale elemento sul quale è difficile influire, la logica di fondo del target costing indica che il metodo deve svilupparsi nelle fasi che vengono indicate nella figura 7.38. Le fasi indicate evidenziano come l'attenzione del target costing sia anticipata rispetto ad altre logiche di gestione e di controllo dei costi.

I costi standard intervengono solo nella fase finale del processo indicato, in cui l'attenzione al margine di profitto desiderato conduce a impostare e rivedere le specifiche tecniche, i componenti, il design e i processi prima ancora che sia decisa la produzione di prova del prodotto.

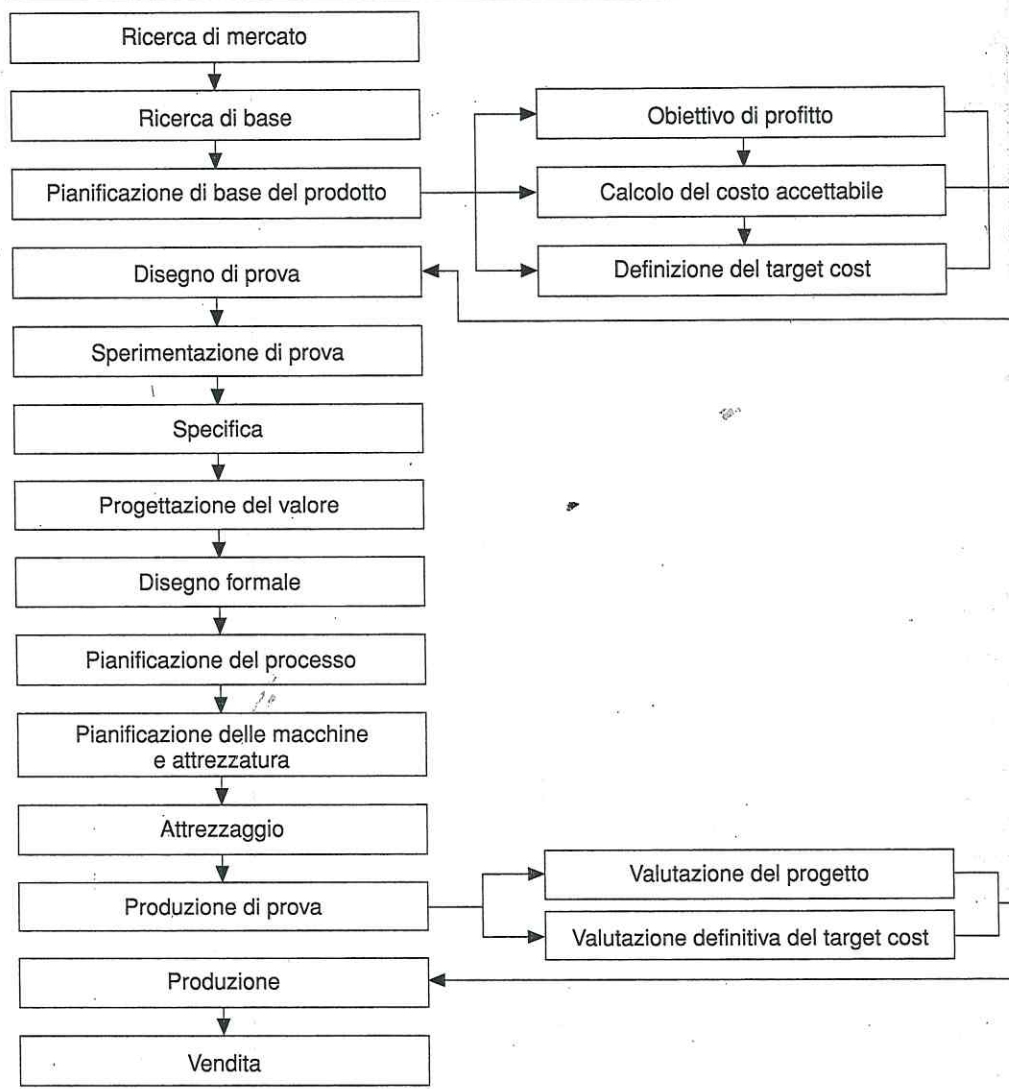
L'anticipata attenzione ai vari aspetti del ciclo di prodotto consente la ricerca di componenti, processi e attività in grado di ridurre i costi e di rendere quindi accettabile un nuovo prodotto.

### 7.11 Il tableau de bord

Il tableau de bord è uno strumento di controllo che si fonda su un insieme di indicatori gestionali di sintesi che individuano tramite la verifica dei fattori chiave i fattori devianti nei risultati della gestione.



Fig. 7.38 LE FASI DEL TARGET COSTING



Gli obiettivi della adozione in azienda di questo strumento di indagine sono in sintesi i seguenti:

- controllo della spesa;
- dimensionamento delle risorse agli obiettivi;
- verifica dei risultati in termini di efficacia e di efficienza.

Vi è un presupposto aziendale all'introduzione del tableau de bord.

Deve esistere la possibilità di determinare per ogni attività un insieme di indica-



tori per poter descrivere cosa collega l'impiego delle risorse alle modalità operative di svolgimento dell'attività.

Il *tableau de bord* consente l'uso combinato di informazioni sia economiche sia fisiche. In particolare esso:

- concentra l'attenzione sulle variabili;
- concretizza e motiva il processo di controllo, in quanto giustifica i costi da un punto di vista sia quantitativo sia qualitativo;
- consente una graduazione del livello di analisi;
- ha la possibilità di correlare gli indicatori, il che consente di meglio evidenziare i problemi rilevanti.

I vantaggi dell'introduzione di uno strumento di controllo come il *tableau de bord* sono i seguenti:

- esiste la possibilità di concentrarsi su singole aree o gruppi di aree gestionali, così come di verificare l'intera struttura aziendale;
- si ottengono informazioni sintetiche, con la possibilità di avere approfondimenti;
- consente di evidenziare la rilevanza di un certo fenomeno;
- costituisce una guida nella ricerca dei fattori devianti;
- lo strumento è molto flessibile ed è possibile adattare l'intero sistema alle necessità;
- è possibile variare i report in modo da ottenere diverse combinazioni di informazioni;
- può essere considerato in un'ottica di budget.

Indicatori che vengono utilizzati nel contesto della tecnica qui richiamata sono sovente quelli che fanno riferimento agli output e cioè indicatori di efficacia e indicatori di efficienza.

Gli indicatori di efficacia tendono ad evidenziare i risultati di un programma, piuttosto che i dati sui processi che lo compongono, al fine di spostare l'attenzione del management dal processo al servizio al cliente.

In questo modo, con l'attenzione rivolta al cliente, lo stile di gestione può cambiare. Con gli indicatori di efficacia è possibile:

- mettere a disposizione del management maggiori elementi per decidere se modificare le modalità di presentazione di un bene o di erogazione di un servizio;
- consentire la disaggregazione delle finalità aziendali per individuare obiettivi più specifici per le unità operative aziendali;
- stabilire le risorse che sono necessarie per gestire il cambiamento.

Per quanto attiene agli indicatori di processo questi vengono introdotti quando i risultati dell'attività aziendale sono correlati ai costi.

Nella logica del *tableau de bord*, denominato anche "cruscotto gestionale", si inserisce anche la *balanced scorecard (BSC)*, per la quale gli indicatori di natura fisico-tecnica sono bilanciati con i tradizionali parametri reddituali e finanziari.



Gli indicatori fisico-tecnici sono misuratori di processo, orientati all'interno dell'azienda, mentre i misuratori economico-finanziari sono orientati sull'esterno, ossia verso i clienti e verso il mercato. Secondi i fautori della *balanced scorecard* questo strumento, essendo molto collegato ai fattori critici di successo e alle conseguenti scelte di carattere organizzativo e gestionale, può essere considerato un sistema di misurazione delle performance di una specifica azienda, e quindi permette di comprendere come i processi organizzativi contribuiscono al raggiungimento degli obiettivi strategici. Ciò consente di selezionare le misure di prestazione adeguate affinché tutte le forze dell'azienda cerchino di realizzare le strategie di fondo e acquisire, mantenere o migliorare il vantaggio competitivo.

## 7.12 L'Activity-Based Performance Measurement

L'approccio "Activity-Based" consente di concepire e di predisporre i sistemi di calcolo dei costi mantenendo uno stretto collegamento con il tableau de bord.

Ciò consente una migliore comprensione dei fenomeni operativi che impattano sulla dinamica dei costi.

Il legame fra l'Activity-Based Management e la gestione delle performance, consente all'operatore aziendale di:

- conoscere se stessi in rapporto all'attività svolta, verificando nel tempo l'andamento delle proprie prestazioni in termini di volumi di attività e di risorse impiegate;
- capire l'origine e la natura degli eventuali problemi, analizzando una serie di indicatori fisici rappresentativi dell'andamento aziendale;
- stabilire degli obiettivi di prestazione raggiungibili, perché è possibile distinguere fra vincoli strutturali, modificabili solo nel medio e lungo periodo, e vincoli a breve, che consentono spazi di miglioramento di immediata applicazione;
- verificare il grado di raggiungimento degli obiettivi prefissati;
- consentire di dimensionare correttamente le risorse rispetto agli obiettivi prefissati.

Fra la tecnica di determinazione dei costi (ABC) e la misurazione delle performance attraverso l'analisi delle attività vi è un costante legame, evidenziato dalle figure 7.39 e 7.40.

La prima figura evidenzia l'influenza che il calcolo dei costi e la misurazione delle performance hanno sull'azione dei dirigenti dell'azienda, a condizione che fra i due strumenti vi sia coerenza di obiettivi e legami di elementi.

Nella seconda si evidenziano i collegamenti fra i cost drivers della contabilità analitica basata sull'ABC e gli indicatori chiave della misurazione delle performance basate sull'Activity-Based Management.

La misura delle performance ha le seguenti caratteristiche:

- a) l'obiettivo è quello di assicurare un monitoraggio continuo e appropriato dell'attività nel suo insieme, pur mantenendo la possibilità di capire l'origine e la natura dei problemi.



- b) le linee guida del sistema sono le seguenti:
- si pone l'enfasi su fattori di tipo fisico e non solo economico;
  - si ha una focalizzazione sui fattori chiave;
  - c'è un continuo legame con il ciclo della gestione, mediante il sistema di reporting, di riprevisione, di azione e di feedback;

Fig. 7.39 COSTING E PERFORMANCE MEASUREMENT: UN LEGAME COSTANTE

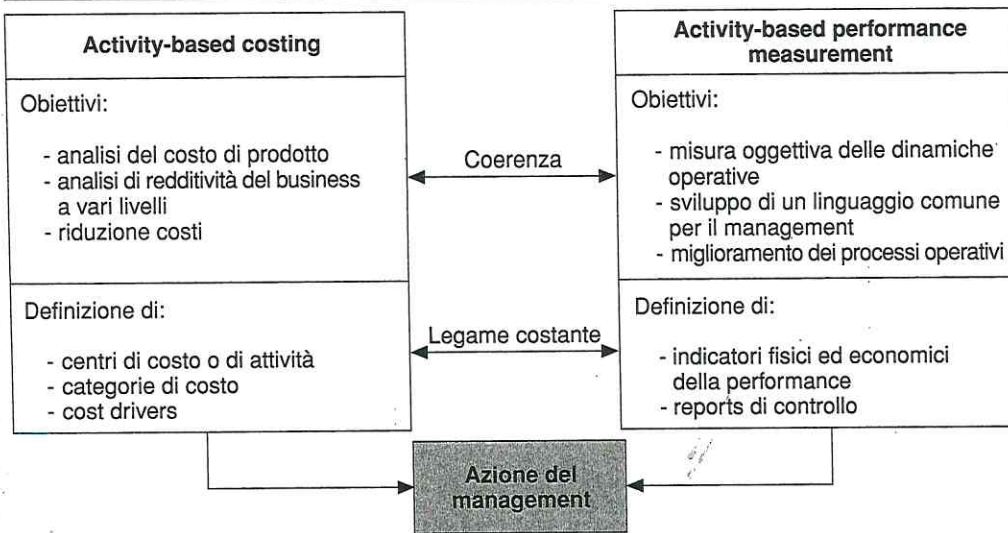
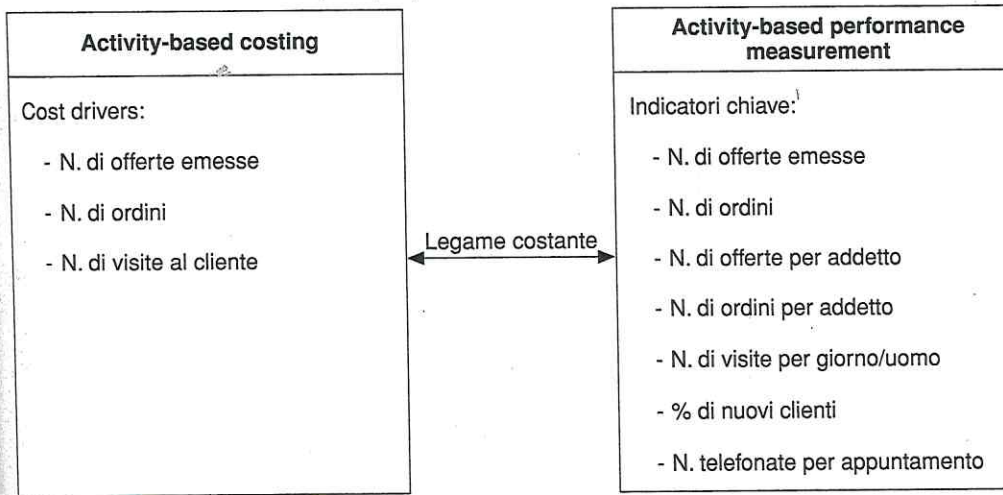


Fig. 7.40 COSTING E PERFORMANCE MEASUREMENT

Esempio operativo relativo a un ufficio vendite





- deve favorire la comunicazione all'interno dell'azienda, e la comprensione delle dinamiche gestionali, mediante report significativi, puntuali e di facile intelleggibilità;

- deve garantire la coerenza dei dati.

c) il sistema deve essere orientato al futuro, nel senso che:

- il report deve essere considerato un punto di riferimento al fine di verificare l'avvicinamento dell'azienda agli obiettivi prefissati;

- consente di riprogrammare le attività, in relazione agli eventi correnti;

- verifica l'andamento di ogni funzione, soprattutto per consentire il controllo degli effetti delle eventuali azioni correttive;

d) il sistema incoraggia il cambiamento, perché crea uno spirito imprenditoriale e focalizza l'attenzione degli operatori aziendali sulla comprensione e sulla guida delle attività nel loro insieme.

In questo sistema assumono importanza rilevante la ricerca degli indicatori chiave tipici di tipo non monetario e la determinazione dei fattori critici di successo, considerati come fattori chiave.

Per quanto attiene agli indicatori chiave tipici vengono presentati nelle *figure 7.41 e 7.42* due esempi, riferiti rispettivamente alla funzione produzione del settore metallurgico (ma in ogni azienda è possibile rintracciare tali indicatori chiave) e alla funzione commerciale di ogni tipo di attività.

In merito ai fattori critici di successo, la focalizzazione su tali elementi deriva dalla considerazione che il successo dell'impresa o del singolo business dipende dal raggiungimento di condizioni gestionali e di performance coerenti con i fattori di successo tipici dell'attività svolta.

È allora necessario:

- individuare i detti fattori;

- i fattori critici di successo (FCS) devono ispirare la concezione e la struttura del sistema e del reporting, per fornire solo le informazioni utili per meglio capire e orientare l'attività;

- i FCS devono essere parametrati, ove possibile, su indicatori fisici.

Ciò richiede un cambiamento di mentalità, perché per la misurazione delle performance molte aziende utilizzano ancora sistemi di misurazione basati su quantità economico monetarie, di difficile comprensione e poco immediate.

La *figura 7.43* collega i fattori critici di successo con i possibili parametri di riferimento, la maggior parte dei quali di tipo fisico.

Nel quadro delle informazioni dell'Activity-Based Performance Measurement assumono un ruolo importante i report di controllo, che devono essere stilati in modo da evidenziare i componenti chiave della comunicazione.



## 7.13 Il principio del miglioramento continuo

L'analisi di performance indicata nel precedente paragrafo è in linea con il modello di cambiamento organizzativo definito "principio del miglioramento continuo".

La pressione competitiva induce le aziende a ricercare nuovi strumenti per la ricerca e per la definizione di vantaggi competitivi difendibili.

Fig. 7.41 INDICATORI CHIAVE TIPICI

Esempio relativo alla funzione produzione (settore metallurgico)

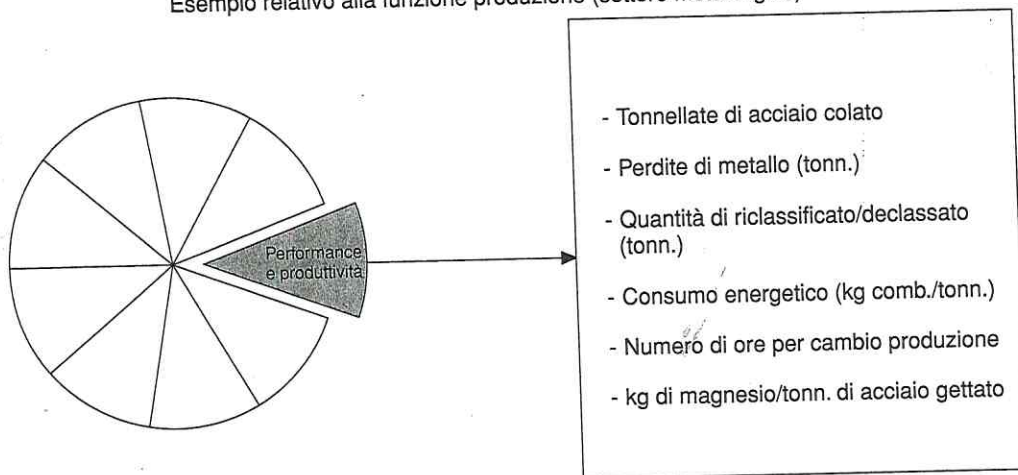


Fig. 7.42 INDICATORI CHIAVE TIPICI

Esempio relativo alla funzione commerciale

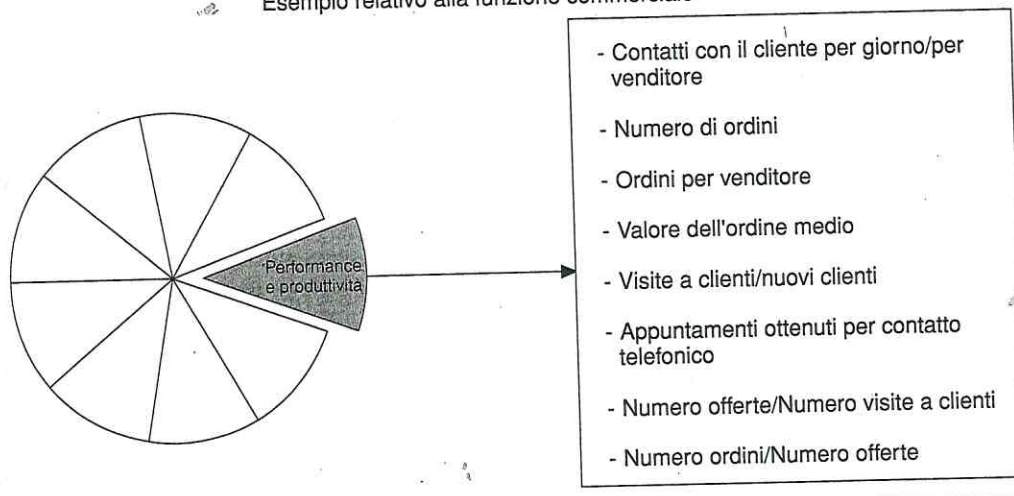




Fig. 7.43 FOCALIZZAZIONE SUI FATTORI "CHIAVE" - FATTORI CRITICI DI SUCCESSO (FCS)

Molte aziende, nell'ambito dei business in cui sono impegnate, valutano parametricamente la propria posizione competitiva rispetto ai concorrenti. Pur tuttavia tale concetto di base non trova riscontro nel proprio sistema di misura della performance, prevalentemente orientato all'analisi di quantità economiche

Fattori critici	Possibilità parametri di riferimento
Caratteristiche del prodotto e innovazione	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tempo medio di immissione sul mercato di nuovi prodotti</li> <li>• Ciclo di vita media dei prodotti</li> </ul>
Prezzo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Trend interno dei costi</li> </ul>
Servizio al cliente	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tempo medio di consegna</li> <li>• Percentuale di consegne puntuali</li> <li>• Percezione qualitativa del cliente</li> </ul>

Si parte dal concetto che l'azienda deve operare in modo da soddisfare la clientela, esterna e interna.

Ciò obbliga a tenere sotto continuo controllo i cambiamenti dell'ambiente, al fine di adattare le proprie esigenze alle mutate richieste del mercato.

L'azienda deve quindi dotarsi di strumenti atti a:

- percepire immediatamente le richieste dei clienti;
- essere in grado di recepire i cambiamenti e di rispondere con tempestività alle nuove esigenze.

In pratica l'azienda deve saper gestire il cambiamento.

La gestione del cambiamento richiede:

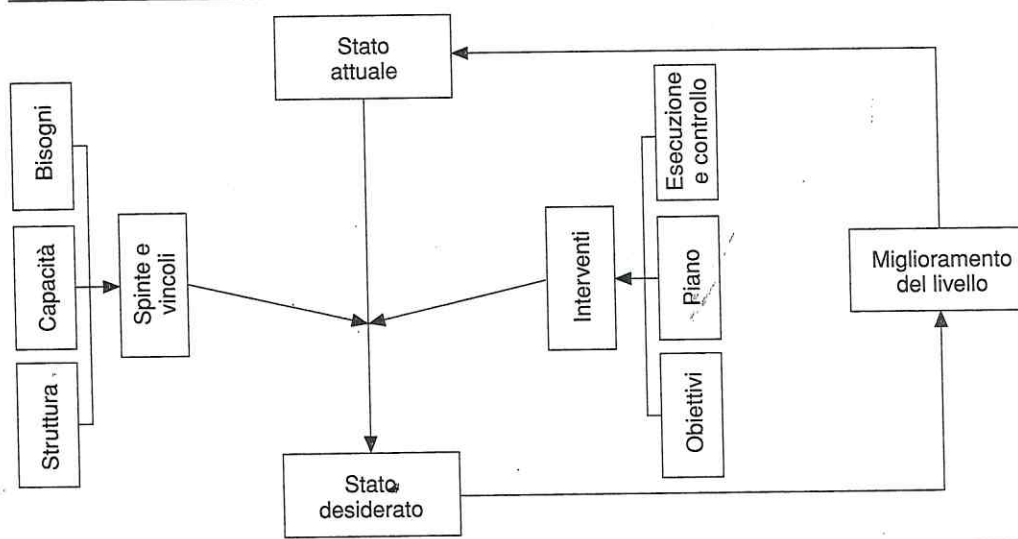
- di avere una visione precisa dello stato attuale chiedendosi qual è l'obiettivo, come può essere raggiunto, quali mezzi sono richiesti;
- definire lo stato desiderato, chiedendosi come si può pensare di migliorare e come si può misurare il miglioramento;
- identificare la spinta che genera il cambiamento, ossia il bisogno;
- identificare gli obiettivi che consentono di raggiungere lo stato desiderato e diffonderli a ogni livello dell'organizzazione;
- identificare le capacità disponibili e quelle non disponibili necessarie per sviluppare il processo;
- stabilire un piano di azione, con la definizione degli obiettivi e della strategia per raggiungerli, la identificazione delle risorse, delle responsabilità, dei tempi di esecuzione, e la definizione delle modalità di comunicazione dei risultati;
- stabilire l'esatta struttura di responsabilità;
- dare esecuzione al piano e verificare costantemente la sua realizzazione.



Il tutto nell'ambito di una logica di miglioramento continuo, con l'attuazione di un sistema di informazioni di ritorno in grado di consentire di migliorare costantemente le prestazioni a favore dei clienti. Dallo stadio attuale si deve tendere a un più elevato livello, che rappresenta il punto di partenza per un nuovo intervento migliorativo.

Quanto qui indicato è riassunto nella *figura 7.44*. In questo sforzo continuo occorre attuare un continuo monitoraggio delle prestazioni con la predisposizione di un sistema di indicatori di performance.

Fig. 7.44 IL PRINCIPIO DEL MIGLIORAMENTO CONTINUO



Gli indicatori utilizzati devono avere determinate caratteristiche:

- devono definire in modo univoco le responsabilità per la pianificazione delle attività;
- devono essere focalizzati sui processi, non sulle persone;
- devono essere di semplice utilizzo;
- devono presentare sia misure di risultato, in termini quantitativo-monetari, sia di processo, in termini non monetari;
- devono essere sviluppati dal personale interessato.

Il quadro dei misuratori aventi le caratteristiche indicate sono esposti nella *figura 7.45* e sono di facile comprensione dopo quanto indicato nel precedente paragrafo.



Fig. 7.45 INDICATORI DI PERFORMANCE PER IL MIGLIORAMENTO

Indicatori di prestazione				
		Costi	Qualità	Tempo
Livelli	Organizzazione	Indicatori di tipo: – finanziario – operativo – strategico	Soddisfazione dei clienti Soddisfazione della forza lavoro Immagine/affidabilità dell'azienda	Tempi di risposta dell'organizzazione Tempi di evasione ordini
	Processi	Economicità Redditività degli investimenti	Efficacia del prodotto offerto Produttività	Parametri di produzione Tempi di set up
	Soggetti	Sistemi di incentivazione economica	Competenza e affidabilità	Tempi di risposta Elasticità al cambiamento

Essi consentono di:

- misurare il grado di soddisfazione del cliente, per migliorare le prestazioni nei suoi confronti;
- monitorare il posizionamento dell'azienda rispetto agli obiettivi programmati;
- comparare i processi e le attività con quelli dei migliori concorrenti, in modo da implementare le prassi più corrette;
- misurare i processi, per orientarli al cambiamento;
- misurare i risultati per ottenere il controllo dell'impiego delle risorse.

Gli indicatori di prestazione devono consentire di quantificare il valore di un prodotto per il cliente (qualità), il valore di un processo (tempo) e il costo.

Si tratta dei tre elementi che devono essere massimizzati se si vuol garantire il miglioramento continuo (19).

(19) Cfr. Righetti Dario, *Gli indicatori di performance per misurare il miglioramento continuo*, in *Amministrazione e finanza*, n. 13/1996, pag. 785.