

L'ACTIVITY BASED COSTING PER LA GESTIONE DEI COSTI DI STRUTTURA E DELLE SPESE GENERALI¹

Alberto Bubbio

1. La "scoperta" e l'evoluzione della Hidden Factory : un cambiamento strutturale che la contabilità dei costi non può trascurare.

L'Hidden Factory: da quando è stata ufficialmente "scoperta" la sua esistenza, ha visto crescere la sua rilevanza come oggetto di calcolo dei costi. In questa fabbrica, secondo Miller e Vollmann (1985), i due studiosi autori della "scoperta", non si ottengono prodotti, ma si producono informazioni e servizi senza i quali il vero prodotto fisico offerto dall'impresa non uscirebbe dalla fabbrica visibile. E' in questa "fabbrica nascosta" che si sostengono i costi legati alla logistica, alla qualità, alla flessibilità. Sono costi spesso aggregati in macro-voci come indirect cost, manufacturing overheads o, ancor più genericamente, overhead expenses (spese generali). Vengono imputati in modo semplicistico (utilizzando le ore macchina, o le ore uomo) e insoddisfacente ai prodotti, anche se il loro peso negli anni è andato crescendo (figura 1). Varie ricerche hanno evidenziato in modo chiaro il disagio che il management prova di fronte a questi costi poco esplorati, spesso considerati solo superficialmente e comunque non gestiti (Figura 2). Dalla ricerca della National Accounting Associations (1987) a quella del MIP del Politecnico di Milano (1990) emergono precise indicazioni:

- a) le principali distorsioni nell'attuale modo di calcolare i costi di prodotto sono dovute alla non accurata analisi dei costi indiretti e alla maggior attenzione che si presta agli accrued cost anziché al committed cost (tabella 1); anche se fra le imprese italiane che usano il full costing (che sono una percentuale più ridotta rispetto a quelle della ricerca NAA -

¹ Per approfondimenti e' consultabile il volume di A. Bubbio, "Il calcolo dei costi per attività" edito da Guerini e Associati, 2002, che rappresenta uno sviluppo dei contenuti del presente paper

tabella 2) la percentuale di quelle che già usano sistemi di full costing sofisticati è maggiore della percentuale americana (tabella 3);

b) le principali aree di miglioramento sono quella dell'analisi degli overhead cost e quella della ricerca di nuove basi per una loro eventuale imputazione ai prodotti (tabella 4).

Se si riflette sulle cause di questa situazione, una possibile ipotesi interpretativa, è che queste possano ascrivere a quel crescente processo di "terziarizzazione/softwarizzazione" che ha caratterizzato i sistemi economici dei principali paesi. In particolare, questo processo sembrerebbe essersi diffuso anche in quelle imprese manifatturiere che, più attente alle esigenze di arricchimento della loro "offerta", hanno aggiunto nuovi servizi ai "tradizionali" prodotti offerti ai loro clienti.

Anche una recente ricerca settoriale, condotta dall'ANGAISA (1993), ha consentito di appurare come questa tendenza all'arricchimento dell'offerta, con un conseguente incremento dei costi delle strutture di supporto e delle spese generali, sia presente, anche in alcune imprese di distribuzione commerciale all'ingrosso. Dall'analisi del conto economico aggregato di 390 imprese del settore idro-termo-sanitario emerge un crescente peso delle spese amministrativo/generali e dei costi del personale (tabella 5). Un'interpretazione di questa tendenza è possibile osservando le realtà gestionali di molte imprese del comparto: la riduzione del personale, conseguita attraverso l'automazione sempre più spinta delle attività e, in particolare, della gestione dei magazzini, è stata più che bilanciata dai costi generati dall'apertura di show-room, dalla presenza nelle aziende di architetti in grado di risolvere i problemi dei clienti per quanto concerne la ristrutturazione e l'arredo del bagno, dall'offerta di altri servizi connessi all'installazione dei prodotti.

D'altra parte il diffondersi della consapevolezza che nelle imprese in aggiunta all'hardware e al software vi sia una componente indispensabile come il brainware è ormai cosa certa¹. Lo testimoniano gli studi sulle risorse invisibili, sulle imprese di know-how, sui patrimoni intangibili². E tutto ciò comporta una struttura di costo aziendale molto diversa da quella dell'era industriale³. E' la struttura di costo dell'impresa flessibile del "post-fordismo"⁴.

Di questo cambiamento strutturale profondo non tutti gli studiosi di contabilità dei costi si sono tempestivamente accorti. Anche se in letteratura, già sul finire degli anni sessanta, veniva dedicato ai costi rilevati per aree funzionali diverse da quella di fabbricazione (V. Coda, 1968 e O. Shillinglaw, 1977).

Così la Hidden Factory è cresciuta quasi indisturbata, complice il ciclo economico favorevole della seconda metà degli anni ottanta. Tuttavia in questi primi anni dell'ultimo decennio di fine secolo la situazione congiunturale sfavorevole ne sta evidenziando le esigenze di razionalizzazione.

2. Misurare per gestire: la contabilità direzionale basata sulle attività(Activity Based Management Accounting).

Non ci si può quindi stupire se negli ultimi anni nuove proposte sono venute arricchendo la strumentazione disponibile per tentare di governare i costi di struttura e le spese generali.

Al calcolo dei costi secondo logica funzionale, allo Zero Base Budgeting e all'Overhead Value Analysis, si è aggiunta la contabilità basata sulle attività o per attività (Activity Based Accounting - A.B.A.), che sarebbe ancora meglio denominare contabilità direzionale basata sulle attività (Activity Based Management Accounting - A.B.M.A.)⁵.

Tale possibile modalità di impostazione della contabilità direzionale, a parere di chi scrive, ha diversi pregi, ma anche alcuni limiti. In particolare questi ultimi non possono essere trascurati laddove l'unica finalità attribuita a questa impostazione sia quella di determinare il costo "vero" completo di prodotto a livello unitario. In questo caso si entra, infatti, nella logica del calcolo del costo pieno di prodotto (Full costing), la cui utilità in alcuni casi non può essere negata, ma i cui limiti da arbitrarietà e soggettività sono già stati ampiamente dimostrati dalla letteratura dedicata al calcolo dei costi⁶. L'obiettivo di calcolare il costo "vero" unitario di prodotto è stato purtroppo quello inizialmente proposto da molti dei sostenitori di quest'approccio, tant'è che la denominazione con la quale inizialmente si è diffuso quest'approccio è stata Activity Based Costing⁷.

Prima di analizzare, in modo più approfondito, i pregi e i limiti dell'A.B.M.A., si considerino alcuni dei principali elementi caratterizzanti l'approccio.

L'approccio alla contabilità basata sulle attività trova una precisa motivazione nella seguente considerazione: tra il prodotto e il consumo di certe risorse non c'è un legame diretto. Pertanto non è il prodotto che in un'impresa genera direttamente i costi e non può essere quindi l'unico oggetto di calcolo a cui imputare direttamente tutti i costi. Il prodotto, infatti, per essere ottenuto e venduto richiede che vengano svolte delle attività e sono queste ultime che consumano risorse e quindi generano i costi⁸. In quest'ambito le singole attività sono definibili, come quell'insieme di azioni o di compiti elementari che hanno per obiettivo quello di erogare un servizio o produrre un output tangibile (un semilavorato o un componente di un prodotto) che consenta, direttamente o indirettamente, di "confezionare" l'offerta che l'impresa propone ai suoi clienti⁹. Il grado di dettaglio con il quale queste attività vengono definite può essere molto vario e la scelta non può che essere conseguente ai fabbisogni conoscitivi che ci si pone nel caso specifico. Così ad esempio un livello di dettaglio per le varie attività che è stato giudicato significativo nel caso di un'impresa manifatturiera di medio-piccole dimensioni è stato il seguente:

- * a livello di area Ricerca e Sviluppo:
 - l'ideazione di nuovi prodotti,
 - la realizzazione del prototipo,
 - l'ingegnerizzazione (definizione fasi e tempi del processo di fabbricazione),
- * a livello di area acquisti:
 - la ricerca e la selezione fornitori,
 - la definizione dei contratti (quantità e prezzi),
 - controllo qualità al ricevimento delle materie prime e dei componenti,
 - controllo fatture fornitori,
- * a livello di fabbricazione:
 - la programmazione della produzione interna e di quella esterna,
 - le singole fasi di lavorazioni interne,
 - controllo qualità al ricevimento dei componenti e semilavorati dall'esterno,
 - l'assemblaggio,
 - il confezionamento,
 - lo smaltimento reflui,
- * a livello di area manutenzione:
 - la manutenzione impianti ordinaria e straordinaria,
 - la manutenzione stabili e area verde esterna,
- * a livello di area commerciale¹⁰:
 - l'acquisizione degli ordini,
 - l'evasione degli ordini,
 - le attività per creare e sviluppare la domanda,
 - le attività per il mantenimento del patrimonio commerciale,
- * a livello di area EDP:
 - la selezione e la gestione dei fornitori di software,
 - la gestione del sistema informatico
- * a livello di area amministrativa:
 - l'emissione delle fatture,
 - la gestione dei crediti,
 - i rapporti contrattuali con le banche,
 - la tenuta della contabilità generale,
 - gli adempimenti fiscali.

Ad un livello di aggregazione superiore ci possono essere i processi aziendali (o transfunctional process); si tratta di un insieme di attività interrelate fra loro in sequenza logica e

finalizzate all'ottenimento di un output o l'erogazione di un servizio sia verso il mercato esterno sia all'interno dell'impresa.

Ecco quindi che secondo quest'approccio il costo di prodotto per essere calcolato correttamente impone che prima di tutto si attribuiscono i costi alle attività o ai processi che li hanno generati. Solo successivamente il costo totale delle singole attività (activity cost pool) può essere imputato ai prodotti. Per realizzare tale imputazione è opportuno utilizzare le determinanti di costo (cost driver). Queste ultime sono quelle variabili che condizionano il costo delle singole attività e che correlano l'attività e le risorse ad essa destinate con l'oggetto di calcolo. In particolare le determinanti di costo dovrebbero essere, ove possibile, quei fattori che esprimono la complessità organizzativo-gestionale che condiziona lo svolgersi di quella specifica attività. Ad esempio per l'attività di programmazione della produzione una determinante di costo potrebbe essere il numero dei codici lanciati in produzione, per l'attività di ricerca e selezione dei fornitori il numero di nuovi fornitori, per i costi di evasione dell'ordine il numero di codici prodotto presenti nell'ordine e così via. Ove non sia possibile individuare una variabile espressione della complessità, si possono utilizzare anche fattori che esprimano la frequenza e l'intensità con la quale i possibili oggetti di calcolo (prodotti/servizi/clienti) utilizzano una specifica attività¹¹.

Pertanto volendo definire le fasi logiche che caratterizzano l'introduzione di un processo di determinazione del costo di prodotto secondo l'A.B.C., si possono indicare le seguenti fasi:

- a) si definiscono le attività e il conseguente piano dei conti, con l'indicazione dei centri di costo per attività (activity cost pool),
- b) si attribuiscono alle attività i costi specificamente ed oggettivamente ad esse attribuibili; si tratta quindi di determinare le risorse assorbite dalle diverse attività attraverso degli indicatori di impiego delle risorse (Resource driver) come possono essere le ore uomo, le ore macchina, le percentuali di utilizzo;
- c) si individuano le determinanti di costo (cost driver) relative a tutte le attività e si procede ad una loro quantificazione,
- d) si calcola il costo delle singole attività per unità di determinante di costo (cost driver), dividendo il costo totale dell'attività per il valore complessivo attribuito alla determinante di costo,
- e) se lo si ritiene necessario, si può anche procedere ad imputare a cascata, attraverso prescelti cost driver, i costi dalle attività di supporto, che non si reputa possibile imputare direttamente al prodotto, alle attività di fabbricazione e vendita; questa imputazione indiretta è molto discutibile; così alcuni studiosi suggeriscono di non allocare questi costi ai prodotti in quanto attinenti ad attività alle quali spesso manca qualsiasi legame di

causalità diretta con il prodotto; sono le attività destinate a far funzionare la struttura aziendale nel suo complesso (facility level activities)¹²;

f) si imputano i costi totali delle singole attività ai prodotti, moltiplicando il costo per unità di cost driver per il valore che il cost driver assume con riferimento al prodotto oggetto di calcolo.

3. La contabilità direzionale basata sulle attività, strumento per rilevare e organizzare le informazioni relative ai costi di struttura e alle spese generali¹³.

Le prime tre fasi del processo di introduzione dell'A..B.C. finalizzato a determinare il costo di prodotto sono le medesime anche qualora si opti per l'adozione di un A.B.M.A. con un obiettivo meno ambizioso: quello di determinare il costo totale delle singole attività¹⁴. Non si cerca quindi di determinare il costo "vero" del prodotto andando ad individuare delle relazioni assai tenui o di difficile oggettiva determinazione, ma ci si accontenta del costo per attività. Si supera così il limite dell'ABC quando lo si voglia applicare al prodotto¹⁵.

Ma l'approccio alla contabilità basato sulle attività oltre a questo limite, condiviso con il calcolo del costo pieno di prodotto ha più in generale anche un altro limite: quello di essere complesso da applicare. La sua introduzione infatti richiede un impegnativo lavoro di analisi organizzativa per identificare e definire le attività e quindi giungere ad elaborare un piano dei conti per attività. Tale analisi può avere anche un elevato valore strategico-organizzativo (si può arrivare, ad esempio, a nominare degli activity owners con l'obiettivo di razionalizzare le attività di cui sono divenuti responsabili). Tuttavia è un'analisi che richiede tempo e impone il coinvolgimento di una pluralità di persone. Inoltre, qualora esista già un tradizionale piano dei conti di contabilità dei costi, questo può richiedere consistenti modifiche. Il nuovo piano dei conti per attività, infatti, può anche divergere sensibilmente da quello per centri di costo "tradizionale".

Alcune attività, come viene evidenziato dallo schema presentato in figura 3, possono non coincidere con i centri di costo e di responsabilità definiti secondo logica funzionale. Anzi le medesime attività (ad esempio in fig. 3 l'attività A1) possono essere svolte in differenti centri. Inoltre sempre l'introduzione di quest'approccio richiede che l'alta direzione ne comprenda a pieno il significato strategico e ne sfrutti tutte le potenzialità di impiego. L'obiettivo attribuibile a quest'approccio, infatti, non può né deve essere quello di calcolare il costo "vero" di prodotto. E' invece necessaria una sensibilizzazione del vertice sulle potenzialità di utilizzo delle informazioni per attività al fine di: definire efficaci strategie competitive e politiche di

allocazione/riallocazione risorse; comporre scelte di esternalizzazione di attività e/o di riprogettazione delle attività e dei processi aziendali; più in generale poter disporre di informazioni di costo a supporto della gestione strategica. Per ottenere questa sensibilizzazione del vertice è spesso necessario avviare dei processi di informazione/formazione del vertice stesso¹⁶.

A fronte di questi limiti, che in un'analisi costi/benefici potrebbero indurre a non far adottare l'A.B.M.A., vi sono peraltro diversi pregi in grado di controbilanciarli.

Un primo pregio di quest'approccio è quello di aver enfatizzato che le attività da considerare come oggetto di analisi economica non sono solo quelle di fabbricazione e vendita, ma anche tutte le altre attività a supporto di queste due. Queste attività spesso si sono rivelate utili per arricchire l'offerta (si pensi ad esempio alle attività di spedizione e consegna dei prodotti o alle attività di assistenza post-vendita) e comunque condizionano l'efficacia con la quale vengono svolte le prime due attività (si pensi all'attività di manutenzione impianti per le attività di fabbricazione). Le attività di supporto sono inoltre la colonna portante della Hidden Factory e quindi la causa prima del lievitare in molte realtà d'impresa dei costi di alcune strutture e delle spese generali.

In molte imprese, constatata l'importanza di gestire queste attività, si è sentita l'esigenza di affrontare il problema, estendendo la logica cliente-fornitore propria dell'A.B.C. anche all'interno dell'impresa nel rapporto ente erogatore del servizio- centri utilizzatori

È questa la più recente e diffusa applicazione della contabilità direzionale basata sulle attività (A.B.M.A.).

Un secondo pregio caratterizzante quest'approccio è legato alla valenza strategica delle attività. Secondo i suoi sostenitori, non tutte le attività svolte da un'impresa infatti sono egualmente importanti nel soddisfare le esigenze del cliente. Pertanto non tutte le attività meritano le stesse attenzioni e la stessa quantità di risorse.

Per individuare le attività fondamentali per il cliente la domanda chiave da porsi è: "cosa vuole il cliente e cosa si deve fare per soddisfarne i bisogni?"

Rispondendo a questa domanda si possono individuare quelle attività caratterizzanti l'offerta dell'impresa che per il cliente sono imprescindibili, quelle attività che questi valuta rispondenti ai suoi desiderata, alle quali il cliente riconosce un valore. E' per fruire dei risultati (prodotti/servizi) di queste attività che il cliente è disposto a sostenere un costo.

Vi sono per contro attività che il cliente percepisce nell'offerta ma che non gli interessano, che non soddisfano nessun suo bisogno e altre attività che questi neanche percepisce nell'offerta dell'impresa. Per il cliente entrambe queste tipologie di attività sono senza valore. Questi quindi

non è disposto a riconoscere direttamente nulla all'impresa offerente per queste attività anche se queste ultime per l'impresa offerente generano un costo.

Gli obiettivi di un A.B.M.A. applicata ai costi generati dalle unità di staff, a supporto alle attività di fabbricazione e vendita, possono essere così sintetizzati:

- predisporre "accurate" informazioni di costo dei servizi resi dagli enti che compongono la struttura, al fine di consentire una gestione di tali servizi e quindi dei relativi costi;
- orientare, per rispondere ad esigenze di controllo direzionale e di cost consciousness, la determinazione dei "prezzi interni di trasferimento/costi di cessione" dei prodotti/servizi resi fruibili attraverso l'esecuzione di determinate attività;
- aiutare a comporre delle decisioni in fase di allocazione delle risorse alle varie attività, per arrivare a definire:
 - * su quali attività investire,
 - * su quali attività avviare dei processi di riprogettazione interna (re-engineering) e di contenimento dei costi,
 - * quali attività, se necessario, è possibile esternalizzare, senza intaccare la capacità competitiva dell'impresa.

Per conseguire questi obiettivi, nella logica del rapporto cliente-fornitore, si può partire dai clienti interni e dai prodotti/servizi da questi richiesti per percorrere a ritroso un processo che consenta di individuare le attività necessarie per fornire determinati prodotti/servizi e definire i costi generati da queste attività. Si può applicare quest'approccio ad aree come quella della gestione del personale, quella dei servizi generali o quella dei servizi informatici. Un possibile processo logico, a supporto del quale è possibile utilizzare dei fogli di lavoro come quelli presentati in figura 4, è quindi il seguente:

- a) individuazione dei clienti interni dei prodotti/servizi offerti da un'unità organizzativa appartenente alle strutture di supporto, che, in situazioni di controllo direzionale evolute, sono normalmente dei centri di responsabilità;
- b) definizione dei prodotti/servizi offerti dall'unità organizzativa;
- c) compilazione della matrice clienti/prodotto-servizi (primo foglio di lavoro in alto in figura 4);
- d) definizione delle attività necessarie e svolte dall'unità organizzativa per rendere disponibili i prodotti/servizi definiti in precedenza;
- e) compilazione della seconda matrice, quella prodotto-servizi/attività (secondo foglio di lavoro al centro in figura 4);
- f) attribuzione delle risorse (attraverso Resource driver) e quindi dei costi alle attività; per le eventuali risorse comuni a più attività per le quali non è possibile la definizione di un

Resource driver oggettivo si suggerisce di creare un centro di costo per attività comuni rispetto alle attività svolte dall'unità organizzativa per rendere fruibili determinati prodotti-servizi; si compila in questa fase la terza matrice, quella attività/risorse impiegate dalle attività (ultimo foglio di lavoro in basso in figura 4);

g) sommando i costi relativi alle risorse consumate per svolgere le singole attività si determinano i costi totali delle singole attività (activity cost pool).

Se si ritorna ora sugli obiettivi sopra delineati per l'A.B.M.A. applicato all'area dei costi delle strutture di supporto e dei servizi generali e ci si sofferma a riflettere su di essi si scopre che questi coincidono con gli obiettivi della "tradizionale" contabilità direzionale. Quindi la contabilità direzionale basata sulle attività non è uno strumento nuovo ma semplicemente un nuovo possibile modo di impostare la contabilità stessa. Si tratta solo di comporre consapevolmente alcune scelte chiave.

In primo luogo si deve infatti decidere se si ritiene necessario introdurre o meno all'interno del proprio sistema amministrativo le "attività" come possibile oggetto di calcolo al quale attribuire in via analitica costi e ricavi. In proposito può essere utile sottolineare che, a parere di chi scrive, introdurre un simile oggetto di calcolo e seguire quest'approccio, data la sua complessità applicativa, ha senso e si giustifica in termini di costi/benefici solo laddove la Hidden Factory abbia un peso relativo elevato sul costo aziendale totale o laddove abbia una criticità sul piano competitivo.

L'elemento qualificante dell'approccio per attività è quindi quello di non considerare gli overhead cost in un macro aggregato, ma di analizzarli in modo disaggregato. E di più, di procedere in quest'analisi non per aree funzionali, ma per attività che superano la logica funzionale. Dove le informazioni per attività fornite dalla contabilità direzionale possono essere utilizzate a supporto di modelli come la catena del valore di Porter o a supporto di un'analisi strategico-organizzativa per Transfunctional process.

In-secondo luogo, si tratta di definire se optare per una logica di calcolo a costi variabili o una logica a costi diretti/specifici o una logica di costo pieno. Decisione quest'ultima particolarmente critica soprattutto se si vuole comunque avere tra gli oggetti di calcolo dei costi il prodotto/servizio.

Da ultimo si deve valutare se si ritiene utile o meno estendere l'approccio per attività anche al budget oppure limitarsi a fornire a consuntivo informazioni organizzate per attività. In proposito è opportuno ricordare che il reale vantaggio del budget risiede nel metodo che esso impone: un costante orientamento al futuro, un tentativo di "giocare d'anticipo". Con il budget si è costretti a preparare il futuro¹⁷.

In sintesi, nel definire le caratteristiche della contabilità direzionale si tratta di comporre delle scelte, che soddisfino gli specifici fabbisogni di pianificazione e controllo dell'impresa considerata, nel rispetto dei principi di selettività e flessibilità del sistema.

Se l'A.B.M.A. è nato per aiutare ad affrontare la crescente complessità gestionale delle imprese, non si dimentichino gli insegnamenti di Edgar Morin (1977): per gestire la complessità è necessario partire dal riconoscere la complessità e accettarla, ma ciò non significa cercare di razionalizzarla e modellizzarla, significa, al contrario, tentare di connettere ciò che è disgiunto, accettare i paradossi, ma anche accettare, consapevoli dei suoi limiti, il principio della semplificazione della realtà. Può essere prezioso un "back to basic" così come suggeriva un mensile economico nel febbraio di quest'anno¹⁸. Bisogna introdurre semplicità nelle soluzioni gestionali, nelle tecniche e negli strumenti, senza mai dimenticarne i limiti, legati al fatto di operare in presenza di complessità.

4. La gestione dei costi di struttura e delle spese generali nei suoi impatti sul posizionamento competitivo.

La rilevanza strategica di alcuni costi di struttura e di alcune spese generali è facilmente constatabile. In un precedente lavoro si è cercato di dimostrare come da questi costi possa essere talvolta condizionata addirittura la capacità di creare valore economico da parte di un'impresa¹⁹. In qualche caso, infatti, l'entità effettiva dei patrimoni dai quali dipendono i risultati economici, i risultati sociali e quelli competitivi e quindi la capacità di creare valore economico nel tempo, sono nascoste in una parte dei costi delle strutture di staff e dei servizi generali (vedi figura 5)²⁰. Si pensi ad esempio al patrimonio commerciale e a quanto l'immagine di un'impresa sia condizionata anche dal configurarsi della reception, dai servizi offerti dal centralino, dalla cortesia e dallo stile delle segretarie, dagli spazi di attesa per i clienti in visita all'impresa e così via. I costi connessi con queste strutture rientrano spesso nella voce servizi generali. Si pensi anche al patrimonio umano di un'impresa, la sua efficace gestione non può chiudersi in un ufficio per le paghe e stipendi e in uno per le relazioni sindacali. Quali sono le attività svolte per la selezione, il mantenimento e lo sviluppo di questo patrimonio. Tali attività generano costi spesso nascosti tra le spese generali o nei generici costi di formazione o costi per consulenze organizzative. Il patrimonio delle soluzioni organizzative è un patrimonio ancor più dei precedenti condizionato dai costi delle strutture di staff e dell'entità dell'elemento di costo "spese generali". Si pensi ai costi di sviluppo delle soluzioni informatiche, di procedure amministrative a supporto delle attività di acquisto e vendita e così via. Infine l'investimento nel patrimonio delle conoscenze tecnologiche è spesso tutto "nascosto" nei costi delle strutture di staff.

La gestione della Hidden Factory e dei costi da questa generati deve essere pertanto accurata quanto quella delle tradizionali aree della fabbricazione e della vendita. Anzi se è vero che la tendenza è verso l'"impresa flessibile" ad alta dotazione di conoscenze, ciò che mancherà in questa nuova struttura sarà la tradizionale fabbrica, mentre la Hidden Factory magari crescerà e diventerà sempre più sofisticata, sino a divenire "virtuale"²¹.

Certo per la gestione di questi costi ci si può avvalere, oltre che dell'A.13MA., anche di tecniche di Benchmarking e in misura superiore a quanto non si possa fare per i costi di fabbricazione. Attivare un processo di Benchmarking significa, infatti, ricercare il miglior modo di svolgere una determinata attività (best practice) e definire, con riferimento a questa prassi superiore, delle misure di riferimento (benchmark)²². Ora, poiché per le attività di fabbricazione la vera "miglior prassi" (best practice) da ricercare può essere quella del concorrente più diretto, è probabile che questi non sia disposto a svelare i suoi eventuali "segreti" gestionali.

Tuttavia se un Benchmarking per le attività di staff e, più in generale, per quelle della macro-area spese generali è più facile da realizzare (è più facile trovare le imprese disponibili a confrontarsi), è altresì opportuno ricordare che dagli altri più che copiare è opportuno ricevere stimoli a far meglio.

Non si fa benchmarking per impossessarsi del one best way, ma per guadagnarne in flessibilità. "Le imprese, infatti, per 'esplorare' una varietà e una variabilità più estesa di quella di cui hanno avuto finora esperienza, devono investire in conoscenze, competenze e relazioni addizionali."²³.

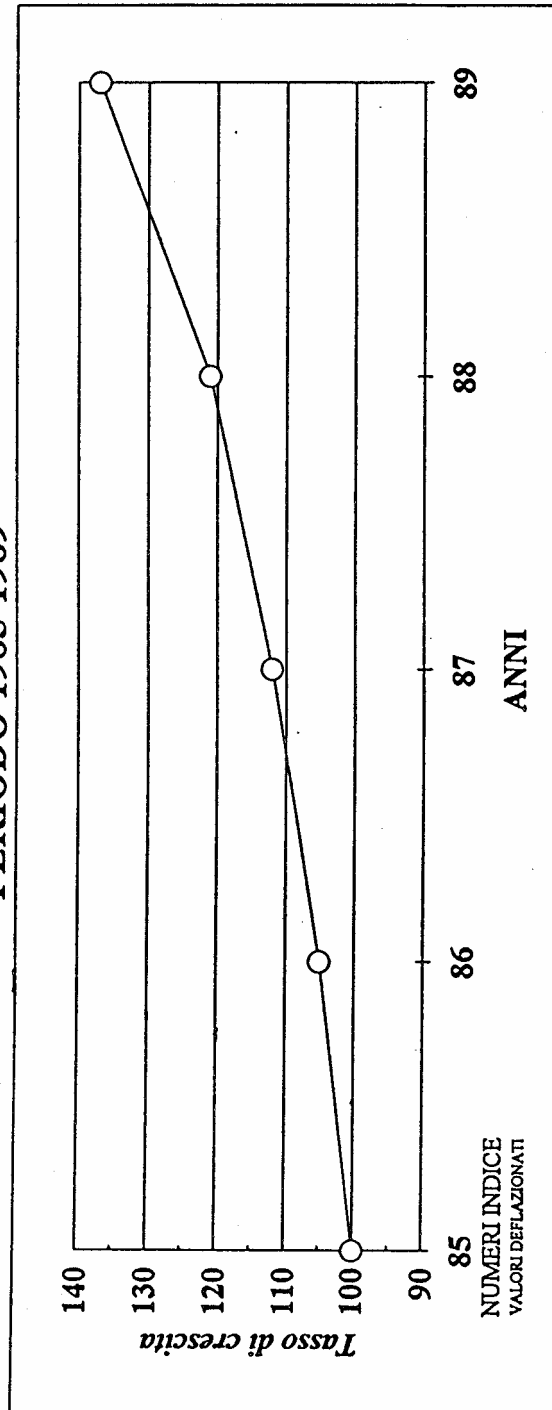
Le informazioni e le idee che nascono da un benchmarking vanno "ascoltate", interiorizzate e trasformate in qualcosa di nuovo, in nuove conoscenze.

E' su questi aspetti che si è visto nascere in alcune imprese qualche problema. Molte persone non sono disposte ad ascoltare e liquidano il problema di un eventuale confronto con un "siamo troppo unici per misurarci con gli altri". Altri invece ascoltano ma si limitano a copiare²⁴. Questi atteggiamenti possono avere molte cause: mancanza di umiltà nelle persone che operano in impresa, loro superficialità, una scarsa capacità di approfondire i problemi o più semplicemente la mancanza di capacità innovative, di creatività. Tuttavia queste possibili cause sono tutte preoccupanti. Sono infatti espressione di una situazione d'impresa che non apprende e non vuole apprendere. Questo negli anni in cui le "caotiche" dinamiche di ambiente esterno sembrano indicare come vincenti le learning organization, le imprese che apprendono e che quindi accumulano conoscenze²⁵.

Analizzare, rimettere in discussione e gestire anche i costi delle strutture di supporto e le spese generali, attraverso un approccio basato sulle attività e attivando processi di

benchmarking, può essere un primo passo, o un ulteriore passo, lungo la strada dello sviluppo equilibrato, uno sviluppo in grado di perdurare nel tempo.

**FIGURA 1 - TASSO DI CRESCITA DEI COSTI INDIRETTI
PERIODO 1985-1989**

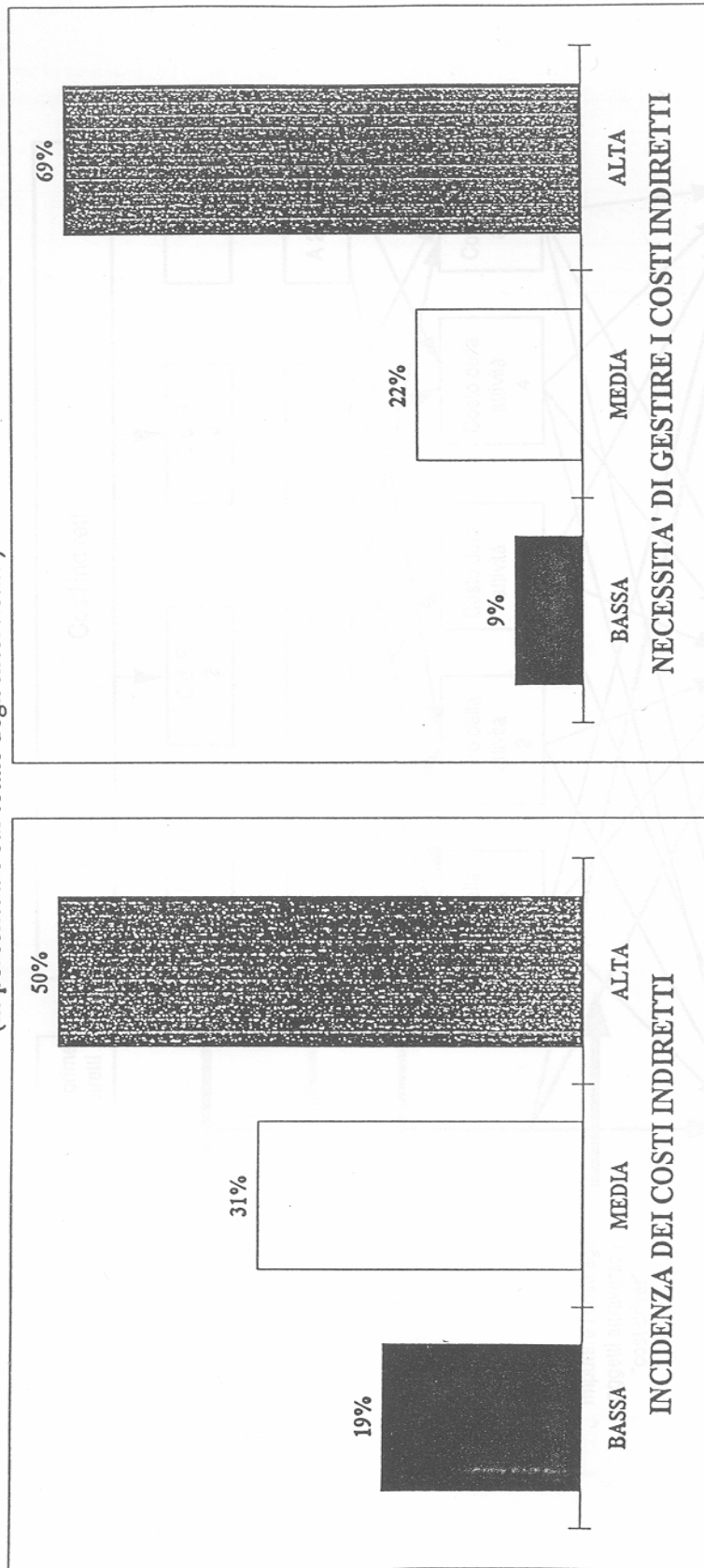


FONTE : RICERCA MIP POLITECNICO DI MILANO SUI
SISTEMI CONTABILI IN ITALIA (1990)

NOTA : la ricerca è stata coordinata dal prof. Silvio Rubbia, docente dell'area
Contabilità e Controllo al MIP POLITECNICO di Milano e consulente
aziendale. I risultati della ricerca commentati sono in corso di stampa
nella serie QUADERNI MIP POLITECNICO.

FIGURA 2 - VALUTAZIONI DEL MANAGEMENT

(in percentuale sul totale degli intervistati)



FONTE : RICERCA MIP POLITECNICO DI MILANO SUI SISTEMI CONTABILI IN ITALIA

Figura 3 Contabilità dei costi. Il passaggio dalla struttura per centri di costo a quella per attività (Tratta da Michel Lebas - 1991)

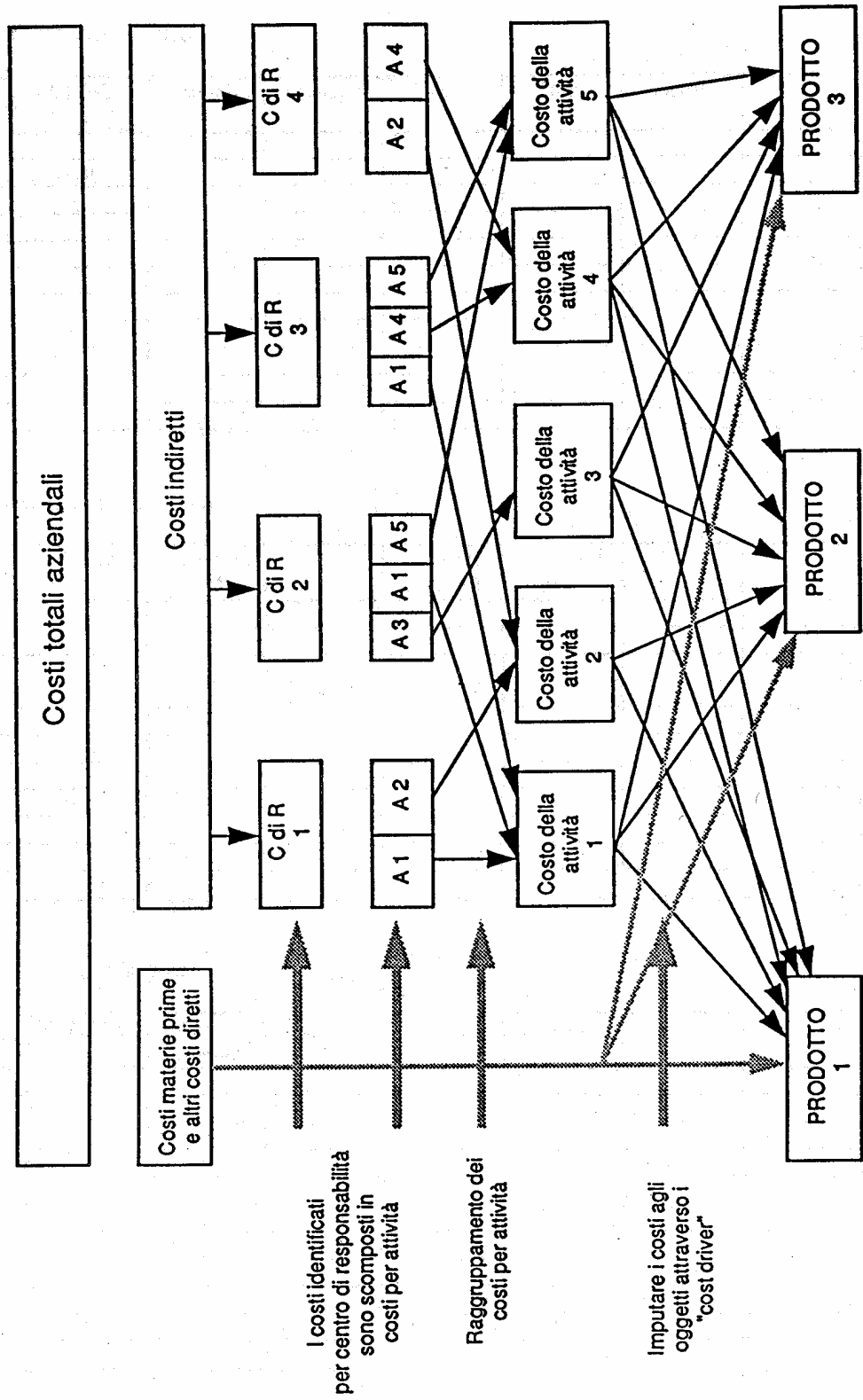


Figura 4 - A.B.M.A. per la gestione dei costi di struttura nell'area EDP:
le matrici a supporto del processo che partendo dal cliente arrivano a definire i costi per attività

Matrice Clienti/Prodotti - Servizi

CLIENTI \ PDT/SVC	Amministr.	Comm.le	Prod.ne	R&S	Approvv.		Logistica
Hardware							
Software pacch. gestionali							
Software DSS							
Manutenzione							



Matrice Prodotti - Servizi / Attività

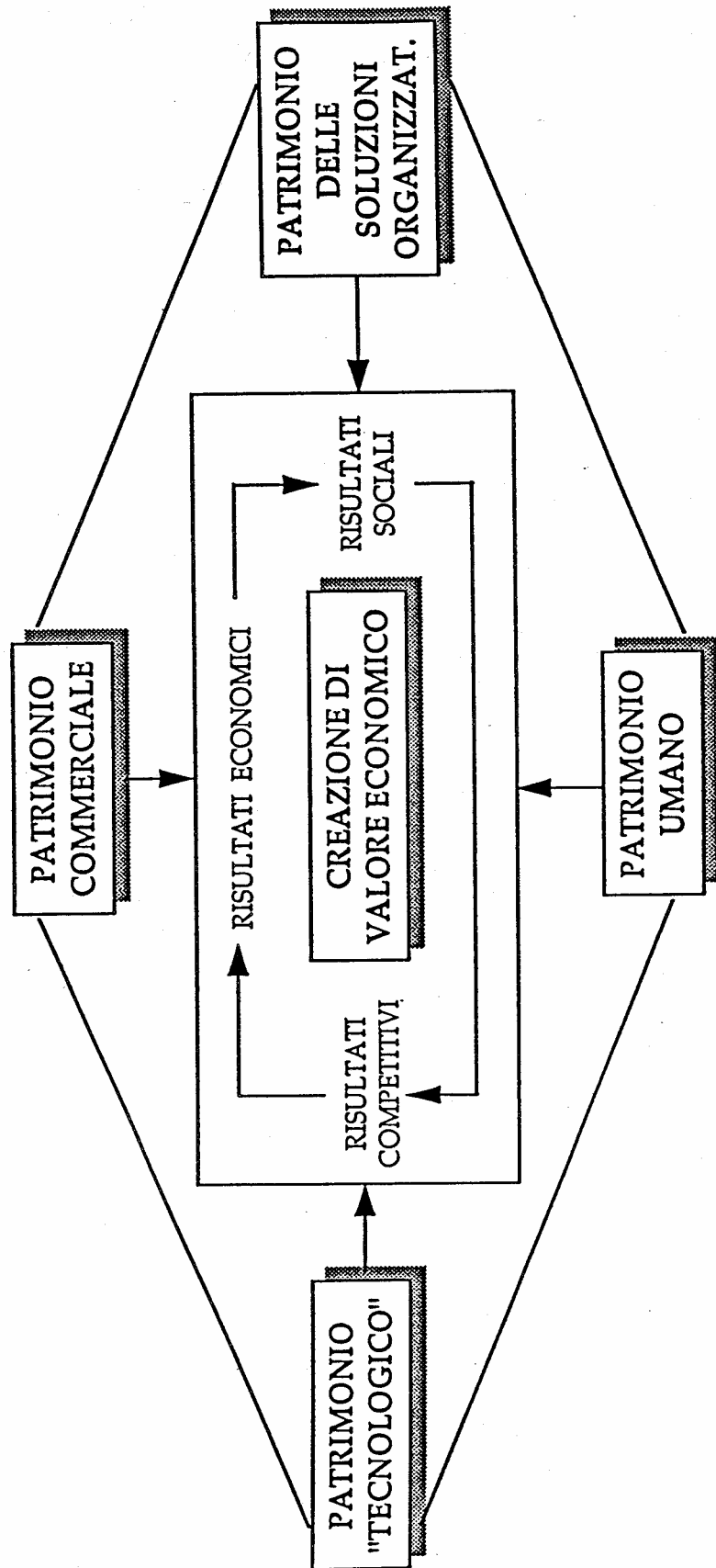
PDT/SVC \ ATTIVITA'	Hardware		Software gestionali	Software DSS	Manuten.		
Progettazione:							
- centro A							
- centro B							
- centro C							
Sviluppo							
Manutenzione							



Matrice attività/costi per natura

ATTIVITA' \ Costi per natura	Attività comuni	Progettaz.	Sviluppo	Manuten.			Tot Costi per natura
Personale							
Viaggi							
Consulenze							
Manutenzioni esterne							
Ammortamento							
.....							

Figura 5 - Le componenti del patrimonio aziendale e la creazione di valore



**TAB. 1 - Contabilità direzionale: cause della perdita di rilevanza
(in percentuale)**

Eccessivo peso e non accurata analisi dei costi indiretti	65
Orientamento agli accrued rispetto ai committed costs	70
Costi di prodotto distorti dalla non accurata contabilizzazione delle spese generali e dei costi indiretti	61
Orientamento all'efficienza del centro di responsabilità rispetto a un orientamento all'impresa nel suo complesso	53

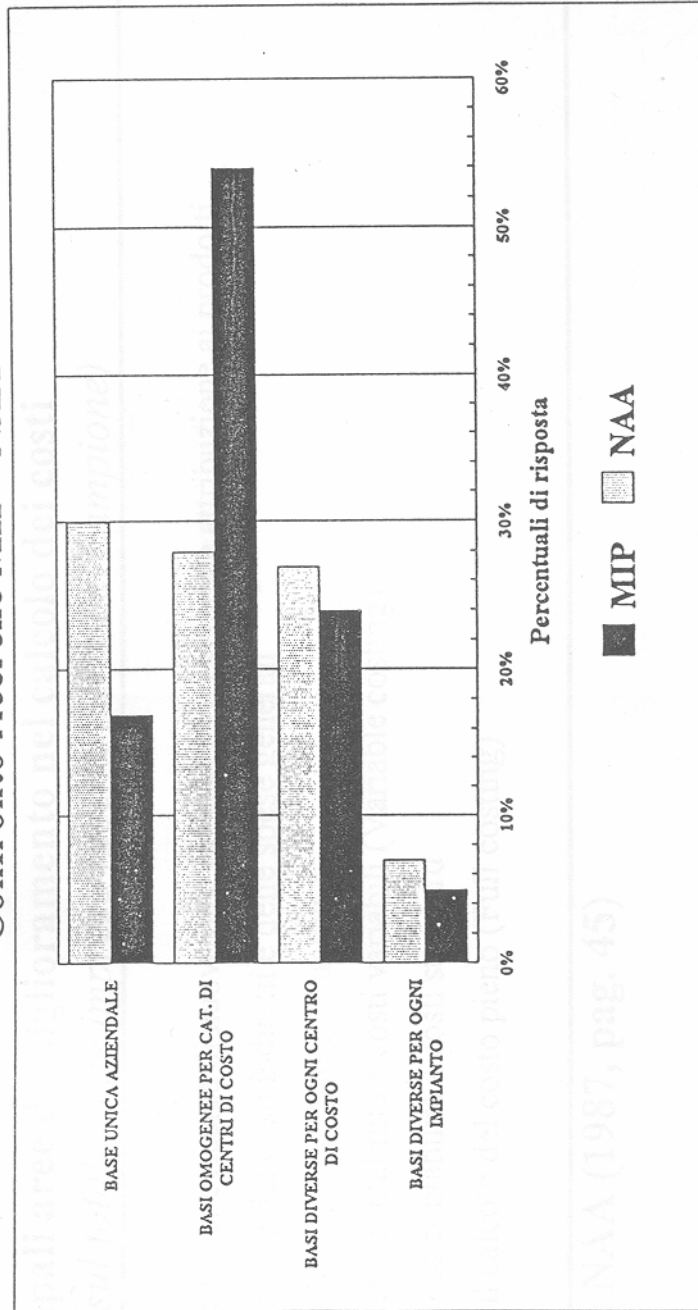
Fonte : Ricerca Mip sui sistemi contabili in Italia, 1990.

TAB. 2 - TIPOLOGIE DI SISTEMI CONTABILI ADOTTATI
(percentuali di rispondenti)

	MIP	NAA
FULL COSTING	38%	50%
DIRECT COSTING	33%	17%
ALTRO	29%	N.D.

Fonte : Ricerca Mip sui sistemi contabili in Italia, 1990.

TAB. 3 - METODI DI ALLOCAZIONE DEI COSTI INDIRETTI
Confronto ricerche MIP - NAA



FONTE : RICERCA MIP (1990)

TAB. 4 - Principali aree di miglioramento nel calcolo dei costi
(in percentuale sul totale delle imprese facenti parte del campione)

Analisi degli overhead cost e ricerca di nuove basi per una loro eventuale attribuzione ai prodotti	50
Più contenuta attribuzione dei costi indiretti e delle spese generali	34
Utilizzo di una contabilità solo a costi consuntivi	29
Cambiamento verso una contabilità a costi variabili (Variable costing)	25
Cambiamento verso una contabilità a costi standard	21
Cambiamento verso il calcolo del costo pieno (Full costing)	18

Fonte : Ricerca NAA (1987, pag. 45)

Tabella 5 - Conto Economico Aggregato di 390 imprese del settore idro-termo-sanitario (ANGAISA, 1993)

	1988		1989		1990		1991	
	valore assoluto	%	valore assoluto	%	valore assoluto	%	valore assoluto	%
Crescita % dei ricavi				147.08%		11.69%		-0.64%
Ricavi	2307.02		2631.85		2940.54		2921.30	
Variazione vendite	7.94		9.02		11.07		10.50	
RICAVI NETTI	2299.08	100.00%	2622.83	100.00%	2929.47	100.00%	2910.80	100.00%
Acquisti	1863.18		2122.06		2340.33		2249.00	
Variaz. acquisti	21.85		26.59		31.12		35.16	
Variaz. rimanenze	-66.06		-74.81		-47.84		-63.04	
COSTO MERCE VENDUTA	1775.27	77.22%	2020.66	77.04%	2261.37	77.19%	2150.80	73.89%
MARGINE INTERMEDIAZIONE COMM.LE	523.81	22.78%	602.17	22.96%	668.10	22.81%	760.00	26.11%
Provvigioni	16.04	0.70%	18.91	0.72%	20.75	0.71%	20.67	0.71%
Spese varie acquisto/vendita	20.36		28.96		27.01		29.74	
Recupero spese di vendita	8.43		9.63		10.72		12.00	
MARGINE DI CONTRIBUZIONE	495.84	21.57%	563.93	21.50%	631.06	21.54%	721.59	24.79%
Costo personale	180.57	7.85%	198.81	7.58%	210.25	7.18%	234.52	8.06%
Spese comm. li	16.27	0.71%	20.28	0.77%	22.71	0.78%	23.53	0.81%
Spese amministrative/generali	155.93	6.78%	175.94	6.71%	215.89	7.37%	294.37	10.11%
Accantonamenti	13.27	0.58%	15.73	0.60%	18.12	0.62%	19.81	0.68%
Ammortamenti	38.47	1.67%	33.97	1.30%	45.30	1.55%	50.85	1.75%
Capitalizzazione/utilizzo fondi	2.89		1.66		4.35		3.45	
REDDITO OPERATIVO GEST. CORR.	94.22	4.10%	120.86	4.61%	123.14	4.20%	101.96	3.50%
Altri costi/ricavi gest. corrente	26.93	1.17%	28.71	1.09%	36.10	1.23%	38.73	1.33%
REDDITO OPERATIVO AZIENDALE	121.15	5.27%	149.57	5.70%	159.24	5.44%	140.69	4.83%
Oneri finanziari	69.96	3.04%	88.05	3.36%	102.82	3.51%	101.35	3.48%
REDDITO DI COMPETENZA	51.19	2.23%	61.52	2.35%	56.42	1.93%	39.34	1.35%
Componenti straordinari	3.13	0.14%	0.73	0.03%	8.84	0.30%	22.13	0.76%
REDDITO ANTE IMPOSTE	54.32	2.36%	62.25	2.37%	65.26	2.23%	61.47	2.11%

Note

- (1) Proposta da Zeleny M.(1990)l'idea di Brainware (o Knoware) fa parte del più ampio concetto di "tecnologia superiore", dove il brainware si deve esplicitamente interrelare, in modo circolare e non gerarchico, con l'hardware e il software.
- (2) È appena il caso ricordare, nell'ambito della vasta letteratura sulla quale questi temi oggi possono contare, i primi sistematici lavori ad essi dedicati da Itami (1987), Teece D.L(1987), Quinn J.B.(1992), Parr R.L.(1991).
- (3) Si veda in proposito D. De Masi (1991) quando sottolinea i principali mutamenti nelle professionalità richieste alle persone nella fabbrica che passa dalle tute blu ai white-collar worker per approdare al brain worker (De Masi, 1991, pp.30-33).
- (4) L'idea di impresa flessibile post-fordista è tratta dai lavori di E. Rullani; si veda, in particolare, la recente relazione presentata da questo studioso alla riunione annuale dell'Accademia Italiana di Economia Aziendale tenutasi a Torino, presso la Scuola di Amministrazione Aziendale (E. Rullani, 1993).
- (5) Per un'analisi dell'evoluzione delle tecniche e degli strumenti proposti per governare i costi di struttura e le spese generali si veda Arcari A. (1988a, 1988b e 1992).
- (6) In particolare si vedano i lavori di Coda (1968) e A.Spranzi (1982).
- (7) Si vedano in particolare i lavori iniziali di Robin Cooper (1988 e 1989), dell'Harvard Business School e di Peter 13.13. Turney (1989 e 1991). Anche Cooper, peraltro, in un recente lavoro, del quale è coautore Robert Kaplan (Cooper-Kaplan, 1991a), riconosce la difficoltà di poter considerare il costo di prodotto ottenuto con l'ABC il costo "vero", come inizialmente enfatizzato. Per una completa raccolta sui primi contributi dedicati all'A.B.C. si veda Barry J. Brinker (1990).
- (8) È questa un'osservazione proposta da Thomas H. Johnson in uno dei primi articoli dal quale prese avvio il filone dell'Activity Accounting (1989).
- (9) Per una definizione alternativa e utile a comprendere il concetto di attività alla base dell'approccio si consideri la seguente proposta da M. Lebas (1991, pag. 53): "...un'attività è definita come un insieme di azioni o di compiti che vengono eseguiti per conseguire l'obiettivo, a più o meno breve termine, di aggiungere valore ad un oggetto o di permettere tale aggiunta di valore." [T.d.A.].
- (10) Per una possibile impostazione dei format di budget rispetto a queste quattro tipologie di attività/processi aziendali si veda A.Bubbio, 1991a, pp. 143-147.
- (11) Per una esemplificazione delle diverse possibili tipologie di cost driver si veda G.Toscano (1993), pp.997-999 e Innes- Mitchell (1991), pp. 19-23.
- (12) Tra gli studiosi che sostengono questo modo di procedere vi sono R.Cooper e R.Kaplan (1991a) nel loro più recente contributo dedicato all'ABC, un articolo apparso su Harvard Business Review.
- (13) Molte delle idee contenute in questo paragrafo sono il frutto di un lavoro in comune e di confronto costante, svolto con il Dott. Riccardo Coda (Consulente di direzione, Partner di *Dimensione Controllo srl*). A lui va il mio sincero ringraziamento.
- (14) È questo lo scopo riconosciuto da Thomas H. Johnson nel suo articolo del 1988 dedicato a quello che lui definisce l'Activity Based Information; concetto che coincide con quello qui proposto di contabilità direzionale che ha per oggetto le attività ABMA.
- (15) Si ricorda che questo limite dovuto alla soggettività di certe relazioni di causalità tra costo e prodotto può divenire un pregio, quando si desidera calcolare, o meglio "costruire", un costo strategicamente corretto. Sia consentito in proposito di rinviare ad un mio precedente lavoro: A. Bubbio (1991b).
- (16) Nell'esperienza di alcune imprese italiane, il vertice aziendale, prima di decidere se introdurre o meno l'approccio basato sulle attività ha correttamente ritenuto necessario svolgere un'attività di formazione/informazione. Non sempre la decisione successiva a quest'iniziativa è stata quella di introdurre l'A.B.M.A., ma laddove la decisione è stata positiva la consapevolezza delle potenzialità dello strumento ne ha accelerato l'introduzione e ha consentito di coglierne a pieno i benefici.
- (17) Si veda per approfondimenti sul ruolo dei budget A. Bubbio, 1991a, pp. 46-66.
- (18) Si veda *L'impresa*, n.2, 1992.
- (19) Si veda A. Bubbio, 1992.
- (20) La definizione dei patrimoni aziendali proposta si ispira a quella proposta da V. Coda (1991). Sempre a V. Coda (1991) si deve l'idea di collegare la capacità di creare valore economico nel tempo

- e le tre categorie di risultati d'impresa. Per approfondimenti sulla rilevanza di saper coniugare in modo equilibrato le tre categorie di risultati si veda V. Coda (1988).
- (21) Per uno sviluppo del concetto di "impresa flessibile" ad alta dotazione di conoscenze e delle sue implicazioni sul piano gestionale si veda E. Rullani (1993), mentre sull'idea di impresa virtuale si veda anche D. Ettighoffer (1992).
- (22) Per approfondire gli aspetti applicativi del Benchmarking si può consultare il lavoro di R.C. Camp (1989), che molti indicano come colui che in Xerox ha messo a punto questa tecnica.
- (23) E. Rullani, 1993, pag. 30.
- (24) Questa situazione sembrerebbe trasparire da alcuni articoli dedicati al Benchmarking dalla stampa economica; si veda in particolare: "Stregati dal primo" di C. Terraciano (*Management*, n.3, Marzo 1992).
- (25) Per approfondire gli aspetti della learning organization si veda, oltre al primo lavoro di Hayes-Wheelwright-Clark (1988), il libro di Senge P.M. (1990).

Bibliografia:

- Amigoni Franco (1988), *Misurazioni d'azienda. Programmazione e Controllo*, a cura di, vol. 1 e voi. H, Giuffrè Editore, Milano
- ANGAISA (1993), *Osservatoriò Dinamiche EconomicoFinanziarie del settore Idro-Termo-Sanitario*, Angaisa, Milano
- Arcari Anna (1988a), *Il controllo dei costi di politica e di struttura*, Giuffrè Editore, Milano
- Arcari Anna (1988b), *Il controllo dei costi indiretti aziendali*, in F. Amigoni (1988, voi. I)
- Arcari Anna (1992), *Il governo dei costi*, in *Amministrazione e Finanza ORO*, n. 2, giugno.
- Brinson James A. (1991), *Activity Accounting. An Activity-Based Costing Approach*, Wiley/NAA Professional Book series, New York; trad. it. *Contabilità per attività. Il nuovo approccio alla contabilità industriale.*, F. Angeli, Milano 1992.
- Brinker Barry J. (1990), *Emerging Practices in Cost Management*, a cura di, Warren, Gorham & Lamont, Boston.
- Brusa L. - Zamprognà L. (1991), *Pianificazione e controllo di gestione. Creazione di valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*, Etas Libri, Milano
- Bubbio Alberto (1991a), *Il budget nel governo dell'impresa*, Pirola Editore, Milano
- Bubbio Alberto (1991b), *Alla ricerca dei costi strategicamente corretti: nuovi sentieri per il calcolo dei costi*, in G. Toscano (a cura di) 1991,
- Bubbio Alberto (1992), *Spese e valore*. in *Amministrazione e Finanza Oro*. n. 2, Giugno 1992, numero monografico dedicato a "Come ridurre i costi di struttura"
- Camp Robert C. (1989), *Benchmarking: the Search for Industry Best Practices that Lead to Superior Performance*, ASQC Quality Press, Milwaukee, WI; trad. it. *Benchmarking. Come analizzare le prassi delle aziende migliori per diventare i primi.*, Editoriale Itaca, Milano, 1989.
- Coda Vittorio (1968), *I costi di produzione*, Giuffrè, Milano
- Coda Vittorio (1988), *L'orientamento strategico dell'impresa*, Utet, Torino
- Coda Vittorio (1991), *Il problema della valutazione della strategia*, in *La definizione e la valutazione delle strategie aziendali* a cura di A. Gozzi, Etas Libri, Milano
- Cooper Robin (1988), *The Rise of Activity Based Costing (Part One)*, in *Journal of Cost Management*, Summer e *The Rise of Activity Based Costing (Part Two)*, in *Journal of Cost Management*, Fall.
- Cooper Robin (1989), *The Rise of Activity Based Costing (Part Four): What Do activity Based Costing Systems Look Like?*, in *Journal of Cost Management*, Spring; trad. it. *La nascita del calcolo dei costi per attività. . .*, in G. Toscano (1991a, a cura di).
- Cooper R. - Kaplan R. (1991a) *Profit Priorities from Activity-Based Costing*, in *Harvard Business Review*, May-June.
- Cooper R. - Kaplan R. (1991b), *The Design of Cost Management Systems*, Prentice MI, Englewood Cliffs, New Jersey.
- De Masi Domenico (1991), *L'avvento post-industriale*, a cura di, F. Angeli Milano.

- Ettighoffer Denis (1992), *L'entreprise virtuelle*, Editions Odile Jacob, Paris; trad. It. *L'impresa virtuale*, F. Muzzio Editore, Padova 1993.
- Hayes R. IL -Wheelwright S. C. -Clark K. B. (1988), *Dynamic Manufacturing, Creating the Learning Organization*, The Free Press, New York; trad. it. a cura di Aldo Fabris (con saggio introduttivo), *Innovare per competere* (Ipsosa, Milano 1991).
- Innes J. -Mitchell F. (1991), *Activity Based Cost Management*, Cima, Londra.
- Itami Hiroyuki (1987), *Mobilizing Invesible Assets*, Harvard University Press, Cambridge (Massachusetts)
- Johnson Thomas. H. (1988), *Activity-Based Informuition: A Blueprint for World-Class Management Accounting*, in *Management Accounting* (ed. USA), June; pubblicato anche in Cooper-Kaplan 1991b e trad. it. con il titolo: *La raccolta di informazioni per attività lungo la catena del valore(activitybased information): per disporre di un'efficace contabilitàdirezionale*, in G. Toscano (1991a).
- Lebas Michel (1991), *Comptabiliteanalytique basee sur les activites, analyse et gestion des activites*, in *Revue Francaise de Comptabilite*, n. 22 settembre
- Miller J. G. -Vollmann T. E. (1985), *The Hidden Factory*, in *Harvard Business Review*, n. 5, September-October e pubblicato anche in Cooper-Kaplan (1991b).
- Morin Edgar (1977), *La Methode. 1. La nature de la nature*, Editions du Seuil, Paris; trad. it. 11 *metodo. Ordine, disordine, organizzazione* (traduzione di G. Bocchi), Feltrinelli Editore Milano, 1983.
- N. A. A. (1987), *Management Accounting in the new Manufacturing Environment*, a cura di R. HowellJ. D. Brown- S. R. Soucy-A. H. Seed III National Association of Accounting, Montvale, NJ.
- Parr Russel L. (1991), *Investing in Intangible Assets, Finding and Profiting From Hidden Corporate Value*, J. Wiley & Sons, New York. ; trad. it. *Le risorse invisibili*, Introduzione all'ed. it. di F. Buttignon Etas Libri, Milano (1993).
- Quinn James Brian (1992), *Intelligent Enterprise. A Knowledge and Service Based Paradigm for Industry*, The Free Press, New York.
- Rullani Enzo (1993), *L'elasticità dell'azienda di fronte al cambiamento*, Relazione presentata al Convegno AIDEA, settembre.
- Senge Peter M. (1990), *The Fiffi Discipline, The Art and Practice of Learning Organization*, Doubleday Curreney, New York; trad. 1 *La quinta disciplina* (Sperling & Kupfer, Milano 1992)
- Shillinglaw Gordon (1977), *Managerial Cost Accounting*, Irwin, Homewood, Illinois, Fourth Edition.
- Spranzi Aldo (1982), *Il calcolo dei costi nelle imprese industriali*, GiuffrèEditore, Milano
- Teece D. J. (1987), *The Competitive Challenge. Strategies for Industrial Innovation and Renewall* (a cura di) Ballinger, Cambridge (Mass.), trad. it. *La sfida competitiva*, McGraw Hill, Milano(1989), con prefazione di E. Rullani.
- Toscano Giuseppe (1991a), *Il calcolo dei costi per attività lungo la catena del valore*, (a cura di), Unicopli, Milano.
- Toscano Giuseppe (1991b), *Il calcolo dei costi per attività lungo la catena del valore: un nuovo oggetto di calcolo piúche un nuovo metodo*, in G. Toscano (a cura di), 1991a

- Toscano Giuseppe (1993), *L' "ABC" dei costi di prodotto*, in *Amministrazione e Finanza*, n. 15, Agosto
- Turney Peter B. B. (1989), *Using activity Based Costing to Achieve Manufacturing Excellence*, in *Journal of Cost Management*, Summer; trad. it. in G. Toscano (a cura di, 1991a)
- Turney Peter B. B. (1990), *Common Cents, the ABC Performance Breakthrough*, Cost Technology, Hillsboro, OR.
- Zamproga Luciana (1990), *Verso la contabilità gestionale*, in *Amministrazione e Finanza ORO*, n. 1, Marzo
- Zeleny Milan (1990), *La gestione a tecnologia superiore e la gestione della tecnologia superiore*, in Bocchi-Ceruti (a cura di), *La sfida della complessità*, Feltrinelli, Milano.