

Gli strumenti del controllo direzionale: activity-based information e catena del valore.

Riflessi sulle logiche e sulle modalità di calcolo dei costi.

Marco Ruggieri

Associato di Ragioneria alla Facoltà di Economia - Università di Sassari
Istituto Economico ed Aziendale
Email: ruggieri@uniss.it

Sommario – 1. Considerazioni introduttive– 2. La gestione per attività: principi teorici e finalità operative– 3. *L’Activity Based Management e l’Activity Based Costing*: relazioni ed interdipendenze – 4. Considerazioni conclusive

1. Considerazioni introduttive

La crescente globalizzazione dell’economia ed il repentino sviluppo tecnologico ed informatico hanno determinato, soprattutto a partire dalla seconda metà degli anni ottanta, profondi mutamenti del sistema strategico dell’organizzazione aziendale, e così, fra l’altro, l’introduzione di tecniche gestionali orientate alla qualità totale ed ai processi, il ricorso all’outsourcing, cioè alla esternalizzazione di attività strategicamente non rilevanti, una politica di marketing client oriented, una sempre più marcata differenziazione dell’offerta¹.

L’esigenza di adattare alle nuove condizioni ambientali i modelli di direzione e di gestione dell’azienda, in virtù del nuovo sistema di interazione fra impresa ed ambiente, ha indotto, quindi, una rivisitazione dei tradizionali strumenti di controllo direzionale.

I sistemi di controllo direzionale svolgono un decisivo ruolo nella ricerca dei fattori determinanti il vantaggio competitivo d’impresa². Essi permettono, in particolare, di

¹ Cfr. Mucelli A., I sistemi informativi integrati per il controllo dei processi aziendali, Giappichelli, Torino, 2000, pag. 101.

² L’esigenza di restituire la rilevanza iniziale ai sistemi di contabilità analitica e di superare i limiti propri della contabilità tradizionale, incapace di rappresentare in modo corretto il reale impiego delle risorse nel processo produttivo, ha portato allo studio di nuovi sistemi che andassero oltre la semplice considerazione del volume di produzione come fattore determinante il consumo delle risorse, per considerare una serie più ampia di fattori; nasce così l’activity based costing, in base al quale il consumo delle risorse nel processo produttivo è legato non solo al volume di produzione, ma anche, e principalmente, alle attività svolte. Il sistema A.B.C. viene proposto come alternativa al sistema di calcolo tradizionale e si fonda su due concetti di base: a) tutte le attività di un’azienda esistono per sostenere la produzione e la distribuzione dei prodotti; di conseguenza le risorse che esse consumano devono essere messe in relazione con il processo produttivo ed il loro costo deve essere inserito nel calcolo del costo di prodotto; b) i costi devono essere considerati non fissi ma mutabili rispetto al mutare di alcuni elementi. Tra gli autori che hanno affrontato questo tema con particolare attenzione, ricordiamo: Brimson J. A., Contabilità per attività. Il nuovo approccio alla contabilità industriale, Franco Angeli, Milano, 1992; Brusa L., Contabilità dei costi, contabilità per centri di costo e Activity Based Costing, Giuffrè, Milano, 1995; Johnson H. T., Kaplan R.

diffondere all'interno dell'organizzazione aziendale le conoscenze sugli obiettivi e sulle connesse scelte strategiche. Le informazioni di contabilità direzionale orientano le decisioni aziendali, contribuiscono a definire gli obiettivi d'impresa e influenzano i comportamenti assunti dagli operatori per il perseguimento degli stessi³.

Per svolgere tale ruolo la contabilità direzionale deve basarsi su un approccio orientato all'analisi e alla gestione dei fenomeni aziendali, allo scopo di individuare le inefficienze alla base dell'elevato livello dei costi e della scarsa qualità della produzione (cost and value management).

Un approccio, quindi, basato sulla conoscenza delle relazioni "impresa-cliente" ed "impresa-fornitore", nell'ambito dei processi gestionali. Solo un sistema di contabilità direzionale che integri strumenti contabili ed organizzativo-gestionali e che, nelle sue caratteristiche tecnico-contabili e di processo, recepisca queste logiche di "gestione delle determinanti dei costi e del valore del cliente", può fornire all'impresa informazioni capaci di orientare la ricerca della completa soddisfazione del cliente e della flessibilità, favorendo processi di apprendimento organizzativo e di miglioramento continuo delle performance⁴.

Sono questi strumenti, infatti, che devono essere orientati alla misurazione integrata delle performance di costo, di tempo e di qualità (il cosa misurare), con particolare attenzione al controllo delle principali determinanti (i driver) di questi risultati, lungo la dimensione "di sistema" dei processi gestionali (il dove misurare). Solo in questo modo la contabilità direzionale può garantire un efficace collegamento tra la strategia aziendale e le metodologie di lavoro applicate dagli operatori e inoltre permette agli stessi operatori di anticipare il verificarsi dei fenomeni d'impresa.

Configurandosi, quindi, quale sistema informativo-gestionale fondato sulle logiche di cost and value management, la contabilità direzionale può trovare particolari applicazioni come sistema di Activity Based Management Accounting (A.B.M.A.), a supporto del miglioramento delle attività aziendali e del governo dei processi gestionali (Activity Based Management o A.B.M.), nonché nel completo ridisegno del sistema azienda (B.P.R.), fornendo informazioni sia preventive che consuntive⁵.

S., *Relevance lost: The Rise and Fall of Management Accounting* [trad. it. *Ascesa e declino della contabilità direzionale*, Isedi, Milano, 1989]; Tardivo G., *Activity Based Costing. Principi, tecniche, esperienze*, Giappichelli, Torino, 1995.

³ Cfr. Toscano G., *Activity Based Management Accounting: l'anello di congiunzione tra activity based management e business process reengineering nel cost and value management*, in Farneti G., Silvi R. (a cura di), *L'analisi e la determinazione dei costi nell'economia delle aziende*, Giappichelli, Torino, 1997, pag. 119-120.

⁴ Il concetto di valore per il cliente non può essere definito in termini assoluti. Il cliente attribuisce valore al prodotto/servizio che soddisfa le sue aspettative e che gli offre significativi benefici a fronte di costi (i sacrifici del cliente) adeguati. In altre parole quando il cliente riceve un livello di servizio e una qualità del prodotto in linea con le sue aspettative ad un prezzo che lui è disposto ragionevolmente a pagare allora l'azienda sta erogando valore al cliente stesso: egli dà valore al prodotto/servizio che riceve a fronte dei connessi sacrifici che deve sopportare. Si tratta quindi di un concetto relativo che dipende dal tipo di cliente e dal suo livello di aspettative, dal tipo di prodotto/servizio e dalla situazione competitiva del mercato e del settore.

⁵ Cfr. Toscano G., *Activity based management accounting: l'anello di congiunzione tra activity based management e business process reengineering nel cost and value management*, in Farneti G., Silvi R., (a cura di), *L'analisi e la determinazione dei costi nell'economia delle aziende*, op. cit., pag. 121-122.

L'Activity Based Management rappresenta la naturale evoluzione del sistema dell'Activity Based Costing. Infatti, nella misura in cui il management è in grado di trarre dalle attività informazioni su cosa viene fatto in azienda, le attività stesse divengono un formidabile oggetto di monitoraggio degli andamenti aziendali sul quale poter far leva per l'attuazione di politiche innovative. Il passaggio da un "calcolo dei costi" ad una "gestione" basata sulle attività risulta, sotto un profilo logico, una evoluzione quasi inevitabile.

La gestione basata sulle attività costituisce perciò un sistema di controllo direzionale che individua nelle attività e nei processi aziendali i nuclei su cui esplicitare l'azione manageriale per migliorare l'efficienza della combinazione produttiva. È un controllo che ha per principale obiettivo l'impiego di informazioni economico-finanziarie integrate con altri parametri non monetari per effettuare scelte e per indurre comportamenti gestionali orientati al miglioramento continuo.

Tuttavia il livello di dettaglio nell'analisi delle attività è differente nei due sistemi appena citati. Il sistema di costing richiede un livello più sintetico di definizione delle attività, al fine di individuare i resource driver e gli activity driver in grado di attribuire i costi rispettivamente alle attività ed agli oggetti di costo; in una logica di management, l'obiettivo di gestire i costi richiede l'individuazione di cost driver delle attività che possono essere in numero superiore rispetto ai driver impiegati nel sistema di calcolo dei costi. Nella sua accezione fondamentale, infatti, cost driver è qualsiasi fattore che determina un cambiamento nell'ammontare dei costi di una attività od oggetto di costo; pertanto, ai fini del miglioramento continuo, con l'activity based management occorre individuare una disaggregazione più analitica delle attività che consenta di palesare le possibili determinanti del livello di consumo di risorse.

Solo in tal modo sarà possibile monitorare le cause determinanti il livello di consumo di risorse, costruire gli indicatori di performance e progettare delle diverse modalità di svolgimento finalizzate alla riduzione dei costi e al miglioramento continuo. Nell'activity based costing, diversamente, l'activity driver per l'attribuzione del costo può essere del tutto o scarsamente significativo per la messa in atto di azioni finalizzate alla riduzione dei costi, se non addirittura fuorviante rispetto alla gestione dell'attività⁶.

Con il termine Activity Based Management, perciò, si vuole indicare un sistema manageriale formalizzato che:

- stimoli tutti gli operatori aziendali ad avere un'adeguata conoscenza delle proprie attività e del modo in cui queste ultime contribuiscono a conseguire gli obiettivi strategici aziendali;
- supporti il perseguimento del miglioramento continuo ampliando la conoscenza dei fabbisogni dei clienti interni lungo le attività e i processi gestionali;
- spinga a confrontare le tradizionali pratiche direzionali con le metodologie adottate dai migliori concorrenti⁷.

⁶ Cfr. Miolo Vitali P., (a cura di), Strumenti per l'analisi dei costi. Volume II. Il Costing moderno per la comunicazione interna, Giappichelli, Torino, 1997, pag. 97 e segg..

⁷ Secondo Turney, l'approccio A.B.M. ha due obiettivi principali, da conseguire in qualunque realtà aziendale, concentrando l'attenzione sulla gestione delle attività e dei processi aziendali: migliorare il valore fornito al cliente; fornire tale valore migliorando la redditività dell'azienda.

Nello svolgimento delle attività aziendali si collocano le determinanti di fondo dei risultati economici, competitivi e sociali dell'impresa, sia essa azienda di produzione manifatturiera o azienda di servizi. Si consideri, infatti, che sono proprio le diverse attività che caratterizzano il sistema azienda ad instaurare un legame indissolubile tra quali un'impresa viene suddivisa, possono essere considerate come una sorta di guida per il quest'ultima e l'ambiente esterno e che sono all'origine dei consumi, di risorse umane, tecnologiche, materiali e di know-how, che determinano i costi aziendali. Lo svolgimento delle attività è, in altre parole, la ragione per la quale un'organizzazione aziendale sostiene dei costi⁸.

In altri termini, il costo si configura come espressione del valore dei vari fattori impiegati o utilizzati nei processi e nelle combinazioni produttive. Il momento dell'impiego della risorsa è rappresentato proprio dallo svolgimento dell'attività alla quale essa partecipa. Si capisce, così, come il vantaggio competitivo deriva dalle varie attività, distinguibili ma collegate, che un'impresa svolge per progettare, produrre, vendere, distribuire i propri prodotti, ovvero dalla sua catena del valore⁸. Il modo in cui ciascuna di queste attività viene svolta, combinato con i suoi effetti economici, può contribuire alla posizione di costo relativa di un'azienda e può creare una base di differenziazione⁹.

L'attività è stata definita come un insieme di compiti o azioni elementari, messe in atto da un'azienda, che permette la trasformazione di input predefiniti in output, i quali, legandosi tra loro in insiemi di attività con finalità comuni, danno vita ai processi¹⁰. Il

Cfr. Turney P.B.B., Activity Based Management, in Management Accounting, January 1992, pagg. 20-21.

⁸ “Per ottenere e sostenere un vantaggio competitivo un'impresa deve comprendere l'intero sistema di distribuzione del valore, non solo quella parte di catena di cui fa parte. Per capire i costi di un'impresa o la sua posizione in termini di differenziazione, è necessario individuare quali sono i margini di profitto dei fornitori e dei canali di distribuzione poiché, in ultima analisi, saranno i consumatori finali a pagare il margine di profitto ottenuti all'interno dell'intera catena del valore”. Shank J.K., Govindarajan V., Gestione strategica dei costi e catena del valore, in Problemi di gestione, n. 3, volume XIX, pag. 91.

⁹ Porter afferma che il vantaggio competitivo può essere ottenuto attraverso strategie di costo e strategie di differenziazione. Il vantaggio di costo si realizza formando un prodotto od un servizio identico a quello realizzato dai concorrenti ad un prezzo inferiore, invece, il vantaggio di differenziazione si ottiene fornendo un prodotto o servizio differenziato, per il quale il cliente è disposto a pagare un prezzo superiore. Cfr. Porter M.E., Competitive Advantage, Free Press, New York, 1985 [trad. It., Il vantaggio competitivo, Edizioni Comunità, Milano, 1987, pagg. 17-24].

¹⁰ Tra i problemi da affrontare in fase di individuazione delle attività, riteniamo opportuno sottolineare, in particolare, i seguenti:

-l'esigenza di stabilire un linguaggio ed una terminologia condivisi in azienda nel momento in cui si affronta la definizione delle attività svolte da parte degli operatori, in quanto diversamente si corre il rischio di definire le stesse cose in modo diverso;

-l'attendibilità dei dati rilevati rispetto alla possibilità che le informazioni fornite dagli operatori siano inficiate da aspettative soggettive rispetto a quello che si pensa possano essere le conseguenze di un sistema ABC o da fraintendimenti non intenzionali, che nascono dai modi diversi del management di percepire il lavoro svolto;

-il livello al quale si decide di raccogliere i dati, che può variare dal top management alla manodopera in linea; l'ampio coinvolgimento del personale a tutti i livelli in un progetto ABC può costituire di per sé un valore importante che risulta alla fine superiore al costo della rilevazione;

processo gestionale è dato dall'insieme di attività svolte dall'azienda e logisticamente correlate per produrre uno specifico output rivolto a soddisfare uno specifico cliente (interno o esterno all'impresa).

Le informazioni ottenibili attraverso lo studio delle attività e dei processi vengono via via disaggregate fino a quando non si ritiene di aver raggiunto un livello di analiticità sufficiente a spiegare nel modo più opportuno il funzionamento dell'azienda.

Le attività da prendere in considerazione, quelle che in modo significativo possono influenzare le scelte della gestione, sono sia le attività di supporto sia le attività principali, in quanto tutte fanno parte della catena del valore dell'azienda¹¹. Infatti, la definizione di attività è indipendente dalle specifiche organizzazioni, senza dimenticare che a seconda della dimensione dell'azienda, le attività potranno essere svolte ciascuna da operatori specializzati, oppure da operatori generici che ne svolgono più di una. In ogni caso le attività devono essere svolte in tutte le aziende sia di piccole che di grandi dimensioni; ciò che cambierà sarà soltanto il grado di specializzazione e di responsabilità decisionale¹².

Una volta individuate le attività aziendali, si rende necessaria una loro aggregazione con la contabilità direzionale, utilizzando variabili come l'ampiezza e la complessità dell'impresa¹³. Per la determinazione dei costi non è sufficiente analizzare solamente le attività, ma è necessario anche identificare le transazioni svolte dall'impresa che comportano un consumo di risorse; transazioni che sono alla base dei costi indiretti, la cui allocazione si pone come problema principale a cui far fronte per ottenere un corretto calcolo dei costi di prodotto¹⁴.

-la scelta delle metodologie di raccolta dei dati, che possono differenziarsi notevolmente; dalle interviste individuali, alle ricerche mirate, ai gruppi di lavoro, alle analisi dei tempi.

¹¹ Porter ritiene che l'azienda sia scomponibile in attività generatrici di valore che distingue in:

- a) attività primarie, che provvedono, in sostanza, alla materiale realizzazione e vendita del prodotto;
- b) attività di supporto, che fungono da supporto alle attività primarie, nel senso che rendono possibile la produzione e la vendita. Queste attività meritano una particolare attenzione poiché in esse si celano gran parte dei costi indiretti, specie quelli legati alle strategie di differenziazione.

Pertanto, con l'analisi della catena del valore è possibile osservare le attività dell'azienda con lo scopo di individuare le attività ritenute rilevanti per poter definire opportunamente le strategie da realizzare, considerando le operazioni tra loro correlate in relazione al fine comune di creare valore per il cliente. Cfr. Porter M.E., *Il vantaggio competitivo*, op. cit., pagg. 43-47.

¹² Cfr. Brimson J. A., *Contabilità per attività. Il nuovo approccio alla contabilità industriale*, op. cit., pag. 72.

¹³ "La complessità della gestione interna e la competitività dei mercati sono marcatamente aumentati. Le trasformazioni avvenute nei processi di produzione hanno fatto nascere una nuova categoria di costi legata all'alta differenziazione delle produzioni [...]. In altri termini differenziazione produttiva e commerciale provocano il sorgere di una categoria di costi della complessità, che risponde ad una dinamica spesso non correlata ad indicatori di volume di attività dell'impresa". Santesso E., *Miti e realtà dei nuovi sistemi di contabilità dei costi*, in Santesso E., *Contabilità e bilancio*, Isedi, Torino, 1991, pagg. 30-31.

¹⁴ Autori come Miller e Vollman hanno analizzato l'aumento dei costi indiretti (overhead costs) in relazione alle transazioni che devono essere svolte dalle imprese e che, naturalmente, consumano risorse. Gli autori mettono in risalto come, per controllare gli overhead costs, sia necessario costruire un modello in cui si possano mettere in evidenza le forze che ne sono all'origine. Solamente controllando le transazioni, ossia quelle attività che riguardano gli scambi di materiali, informazioni necessarie per gestire la produzione, la cosiddetta "fabbrica nascosta", si riesce a controllare, quindi a ridurre i costi indiretti; i due autori hanno identificato quattro classi di transazioni: 1) Transazioni relative alla logistica, relative all'ordine,

Nell'individuazione delle attività è inoltre indispensabile rispettare il principio dell'omogeneità di costo, secondo il quale tutti i costi collegati allo svolgimento dell'attività variano proporzionalmente al variare del contributo reale della stessa¹⁵. Infatti, le attività nelle costo che, passando attraverso esse, entra a far parte della catena del valore dell'azienda; più semplicemente, il costo di prodotto può essere considerato come la sommatoria dei singoli costi delle attività necessarie per produrre e mettere il prodotto a disposizione del cliente finale¹⁶.

Al concetto di attività deve essere comunque associato quello di cost driver, ovvero, la causa del costo di un'attività. La sua identificazione è fondamentale per almeno due ragioni:

- occorre disporre di un criterio attendibile di attribuzione dei costi delle attività ai prodotti;
- l'individuazione della causa o delle cause dei costi indiretti consente di adottare le azioni di miglioramento idonee ad ottimizzare l'efficienza della gestione.

all'esecuzione ed al controllo dello spostamento di materiali, dei semilavorati e dei prodotti finiti; 2) Transazioni di bilanciamento, che garantiscono acquisti di materiali, e disponibilità di mezzi (lavoro e macchinari) adeguati al fabbisogno; 3) Transazioni relative alla qualità, volte ad assicurare che l'output sia conforme alle specifiche stabilite per soddisfare le aspettative del mercato; 4) Transazioni relative ai cambiamenti derivanti dall'esigenza di assicurare la flessibilità richiesta dai continui cambiamenti nella domanda dei clienti; esse richiedono una valutazione delle implicazioni di tali cambiamenti sui metodi di progettazione, di programmazione, di approvvigionamento e di produzione. La crescita del volume di tali transazioni, da un lato determina l'aumento dei costi indiretti e dall'altro comporta benefici in termini di efficienza, flessibilità e competitività delle operazioni. La possibilità di controllo e riduzione dei costi generali di produzione passa quindi attraverso il controllo delle "transazioni" che li generano. Cfr. Miller J.G., Vollmann T.E., *The hidden factory*, in *Harward Business Review*, 1985.

¹⁵ La letteratura economica ha proposto diverse classificazioni delle attività, oltre a quella tradizionale di Porter tra attività primarie e di supporto. In particolare, una classificazione, assai rilevante, è quella che considera la gerarchia tra le attività stesse in relazione agli oggetti per i quali esse vengono svolte:

attività a livello di unità: sono le attività direttamente coinvolte nella produzione di ogni singola unità di prodotto. I loro costi possono dunque essere imputati direttamente ai prodotti che hanno beneficiato del loro contributo;

attività a livello di lotto: sono quelle attività che si ripetono per ciascun lotto o gruppo di prodotti il cui costo interessa tutte le unità raggruppate;

attività a livello di prodotto: si tratta delle attività destinate a supportare il processo di realizzazione di una determinata linea di prodotti;

attività a livello di azienda: sono le attività più difficilmente riconducibili al prodotto, esse sono svolte per sostenere l'intera attività produttiva;

attività a livello di processo: sono le attività connesse ai processi, i cui costi non sono collegati al numero di linee prodotti o lotti.

Questa classificazione si rileva molto importante perché individuate le attività all'interno di uno dei suddetti gruppi varia anche il resource driver o l'activity driver di riferimento. Al riguardo si legga, tra gli altri: Cooper R., Kaplan R.S., *Profit priorities from activity Based Costing*, in *Harward Review*, May-June 1991; Tardivo G., *Activity Based Costing. Principi, tecniche, esperienze*, op. cit., pag. 95 e segg..

¹⁶ "In an activity-based cost system, the cost of a product is the sum of all activities required to manufacture and deliver the product". Cooper R., *The Rise of Activity-Based Costing – Part One: What is an Activity Based Cost System?*, in *Journal of cost management*, Summer 1988, pag. 46. Cfr., inoltre: Tardivo G., *Activity Based Costing. Principi, tecniche, esperienze*, op. cit., pag. 62.

I cost driver rappresentano, infatti, il collegamento tra le attività e l'oggetto di costo: al riguardo è opportuno chiarire che il termine cost driver viene utilizzato per indicare sia i resource driver, sia gli activity driver. Ciò è da collegare al mantenimento di uno dei vantaggi dell'activity-based costing, che consiste proprio nell'utilizzo di diversi tipi di driver per l'attribuzione rispettivamente dei costi delle risorse alle attività, e dei costi delle attività ai prodotti. In entrambi i casi, i cost driver vengono utilizzati per disaggregare le risorse tra gli activity center nel primo caso, i pool di costo tra i prodotti nel secondo caso¹⁷.

E' inoltre necessario sottolineare che il concetto di attività non coincide con quello di centri di costo proprio della contabilità tradizionale¹⁸. In genere un centro di costo può essere inteso come un insieme di attività che utilizzano le risorse a disposizione del centro stesso. Non è però escluso che specifiche attività richiedano, per il loro svolgimento, l'intervento di più centri di costo.

In conclusione, 'Gestione per attività', 'Contabilità delle attività', 'Activity Based Costing' sono diverse denominazioni che definiscono un nuovo stato nel controllo dei costi e delle performance, consentendo di gestire l'impresa attraverso il controllo delle attività e dei processi. Ancora oggi questi nuovi metodi di gestione sono sottovalutati; alcuni ritengono che si tratti di tecniche efficaci per l'allocazione dei costi ai prodotti; per altri si tratta di mezzi per limitare gli sprechi di risorse, per altri ancora strumenti finalizzati al controllo ed analisi dei costi indiretti. E' di tutta evidenza, comunque, che là dove il management sia in grado di trarre dalle attività informazioni su che cosa viene fatto in azienda, sui risultati in termini di output e sulle risorse impiegate, le attività stesse divengono un formidabile oggetto di monitoraggio degli andamenti aziendali.

La gestione per attività racchiude tutte queste cose, ma è anche di più: essa rappresenta una nuova filosofia di gestione, utile non solo per il calcolo di un più attendibile costo di prodotto ma anche come supporto alle decisioni manageriali. A tal fine si serve di una serie di strumenti e metodi innovativi che vanno dalla misurazione delle performance operative fino al controllo budgetario, passando per l'analisi del valore e la valutazione degli investimenti.¹⁹

2. La gestione per attività: principi teorici e finalità operative

L'analisi ed il monitoraggio delle attività procurano informazioni particolarmente utili al management aziendale, non soltanto ai fini di una determinazione più razionale ed attendibile dei costi di prodotto, ma anche (diremmo soprattutto) ai fini della gestione e del controllo degli stessi. Risulta così evoluzione inevitabile, sotto un profilo logico,

¹⁷ Carù A., Cugini A., Valore per il cliente e controllo dei costi: una sfida possibile, Egea, Milano, 2000, pag. 102.

¹⁸ La logica dei centri di costo "[...] privilegia una visione della funzione direzionale segmentata in aree omogenee rinviando l'apprezzamento dei legami 'orizzontali' fra le diverse aree organizzative a livelli informali e con connotazioni fortemente intuitive". Santesso E., Pro e contro la nuova contabilità, Isedi, Torino, 1989, pag. 33.

¹⁹ Lorino P., Il controllo di gestione strategico. La gestione per attività, Franco Angeli, Milano, 1992, pag. 51.

quella del passaggio da un sistema di calcolo dei costi ad una gestione basata sulle attività. Si è passati, così, a studiare la possibilità di costruire informazioni sul sistema di relazioni fra le diverse funzioni dell'impresa, nel quale (sistema) la gestione basata sulle attività costituisce un sistema di controllo direzionale che individua nelle attività e nei processi aziendali i nuclei su cui esplicare l'azione manageriale per migliorare l'efficacia e l'efficienza della combinazione produttiva. Quindi, attività concepite come oggetto di monitoraggio degli andamenti aziendali, utili per incrementare la mole di informazioni su cosa effettivamente viene fatto in azienda.

Questo modello di gestione dell'azienda cerca di differenziarsi, rispetto a quelli tradizionali, ponendo al centro della sua analisi il concetto di attività che, sicuramente, non nasce con esso ma da esso viene utilizzato per introdurre un nuovo modo di operare meglio rispondente alle esigenze delle moderne combinazioni produttive, sicuramente più attente e vicine all'ambiente esterno nel quale operano²⁰. Cercando di comprendere come i costi indiretti possano essere controllati e gestiti, superando il limite insito nel semplice calcolo degli stessi, si è entrati in una dimensione molto più vasta: è proprio in questo contesto che si inserisce l'Activity Based Management (A.B.M.)²¹.

Con l'avvento dell'Activity Based Management si sposta l'attenzione dal concetto di prodotto a quello di processo²²,

Infatti, nell'ultimo decennio nel concetto di Activity Based Management sono stati racchiusi tutti gli approcci gestionali che riconoscono non solo le attività ma anche i

²⁰ Qualsiasi tipo di organizzazione, sia essa impresa o altra entità, deve instaurare delle relazioni con l'ambiente esterno, mutando la sua condizione iniziale. Nonostante gli effetti siano, nella maggior parte dei casi, ben visibili, la relazione tra i due non è semplice proprio in virtù dell'adattamento richiesto all'organizzazione. Infatti, data l'incertezza della percezione umana e l'importanza che assumono i cambiamenti a cui va incontro l'ambiente, ne deriva un legame ambiguo e ricco di incertezza che può incrementare le difficoltà a cui vanno incontro i manager nell'identificare le relazioni di causa-effetto e, in alcuni casi, può addirittura compromettere la stessa progettazione dell'organizzazione. Pertanto, risulta chiaro che nell'analizzare la vita o la sopravvivenza di un'organizzazione, è necessario tenere in debita considerazione non solo le azioni e gli eventi interni ad essa, principalmente determinati dall'opera di manager, della proprietà e degli altri operatori in genere, ma anche degli eventi e delle persone esterne all'organizzazione. Cfr. Gerloff E. A., Strategie organizzative, McGraw-Hill, Milano, 1989, pag.37-40.

²¹ Cfr. Fici L., La gestione del valore delle attività di supporto per il controllo dei costi di struttura, Cedam, Padova, 2000, pag. 87.

²² In tal senso, riteniamo opportuno ricordare, in sintesi, la distinzione tra i concetti di processo e di funzione, entrambi legati, anche se in modo diverso, a quello di attività. Le funzioni vengono identificate come aggregazioni di attività legate tra loro da un comune scopo: in altri termini, esse rappresentano ciò che viene fatto; mentre le attività indicano tutto ciò che fa un'azienda per svolgere le proprie funzioni. Il concetto di processo è più complesso in quanto indica una sequenza ordinata di attività svolte secondo tutta una serie di procedure per raggiungere un determinato obiettivo che potrebbe essere la commercializzazione di un prodotto, oppure lo sviluppo di un nuovo prodotto ecc. In un processo le attività che lo compongono sono correlate tra loro, per cui un determinato evento fa iniziare una determinata attività che, a sua volta dà l'avvio all'attività successiva. La visione per processi ha permesso di superare la competizione che, nelle strutture organizzative tradizionali, caratterizzava i vari reparti creando una collaborazione e interdipendenza tra gli stessi. Nella realtà spesso i termini 'attività' e 'processo' vengono utilizzati con lo stesso significato mentre, nonostante esista un legame tra loro, si riferiscono a due momenti diversi. Cfr. Brimson J. A., Contabilità per attività, op. cit., pag. 70-81.

processi quali “dimensioni” su cui poter agire per migliorare la gestione e raggiungere l'eccellenza²³.

In altri termini, si potrebbe affermare che nei suoi elementi essenziali, l'Activity Based Management individua nell'analisi e nella valutazione delle attività gli strumenti per attuare il progressivo miglioramento dei processi al fine di incrementare il valore percepito dal cliente ed il profitto ottenuto grazie alla creazione di tale valore. Pertanto, le attività e i processi aziendali costituiscono i nuclei su cui esplicitare l'azione manageriale, al fine di migliorare l'efficienza della combinazione produttiva²⁴.

La ricerca di nuovi modelli di gestione che potessero, in qualche modo, facilitare il compito dell'alta direzione nasce nel momento in cui si prende coscienza del fatto che, per conservare la propria competitività, le aziende devono impegnarsi ad eliminare sprechi, razionalizzare i processi e le strutture organizzative, migliorare la qualità dei prodotti e dei servizi, ridurre i tempi di consegna, svolgendo in modo corretto le attività lungo tutto il ciclo di vita di un prodotto²⁵. Si modifica, così, il ruolo del sistema informativo che deve, necessariamente, essere diretto alla risoluzione dei problemi e non ad una vera e propria azione di controllo. E' questo un mutamento che, inevitabilmente, mette in discussione i sistemi e le procedure in precedenza utilizzate, in particolare quelle a supporto del controllo di gestione come la contabilità analitica e quella industriale.

Nel nuovo contesto competitivo si manifesta l'esigenza dell'utilizzo di sistemi di supporto alle decisioni che si basino su una corretta analisi e allocazione dei costi, riducendo, in termini di importanza, le distinzioni puramente contabili tra costi diretti e indi-

²³ Cfr. Mucelli A., I Sistemi informativi integrati per il controllo dei processi aziendali, op. cit., pag. 131.

²⁴ Cfr. Cinquini L., L'activity Based Management, in Miolo Vitali P., Strumenti per l'analisi dei costi. Volume II. Il Costing moderno per la comunicazione interna, op. cit., pag. 97.

²⁵ L'activity based management permette di gestire i costi in maniera proficua anche durante lo sviluppo di un nuovo prodotto, cioè lungo il ciclo di vita del prodotto stesso. Per poter pervenire alla riduzione dei costi lungo il ciclo di vita dei prodotti, è necessario determinare i costi delle singole attività svolte lungo la vita di quel prodotto, quindi, come nell'A.B.M., si cerca di controllare i costi attraverso l'analisi delle attività svolte. Solitamente si cerca di sintetizzare l'intervento dell'A.B.M., in questo contesto, suddividendolo in quattro fasi distinte:

1. per ogni singolo prodotto dovrebbe essere stabilito lo stadio al quale esso andrebbe applicato;
2. identificare le attività principali e i loro costi, al fine di informare gli operatori sul consumo di risorse da parte di queste attività, inoltre è bene identificare le attività di sviluppo e decidere quali eliminare oppure quali ridurre;
3. rendere più veloce l'informazione sui costi, utile ai fini dei giudizi di convenienza nel caso si decida di effettuare modifiche di progetto;
4. valutare il trade-off tra gli obiettivi, in questo caso l'activity based management può essere utile per: valutare gli effetti dell'attività di progettazione sui costi del ciclo di vita complessivo;
5. valutare gli effetti che le decisioni e le scelte effettuate hanno su ciascuna fase del ciclo di vita e, allo stesso tempo, gli effetti di queste sugli obiettivi dell'intero processo di sviluppo, riguardanti il budget di spesa, i componenti di costo, il tempo.

Alla base di questo approccio, conosciuto con il nome di Life cycle costing, vi è la considerazione del ciclo di vita del prodotto come fonte di generazione di costi per la cui analisi si individuano delle fasi determinate, derivanti proprio da questa nuova visione utilizzata per la valutazione della vita di un prodotto. Si vedano, in proposito: Miolo Vitali P., Strumenti per l'analisi dei costi. Volume II. Il Costing moderno per la comunicazione interna, op. cit., pag. 70 e segg.; Collini P., Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati, Cedam, Padova, 1993.

retti, oppure tra costi fissi e variabili. In altri termini, con l'avvento dei nuovi sistemi si cerca di mettere in evidenza il processo produttivo, identificare le perdite, isolare le origini dei costi al fine di migliorare il rapporto performance/costi. Questa evoluzione conduce ad un nuovo concetto di costo di prodotto che va oltre la sua natura contabile, dimostrando la sua utilità anche in ambito decisionale, a patto che si riesca ad individuare chi o che cosa possa modificarlo²⁶.

Infatti, la costruzione dell'Activity Based Management non si esaurisce in una logica puramente contabile, ed inoltre esso non può essere considerato uno strumento da utilizzare in alternativa ad altri, piuttosto dovrebbe essere adattato ad altri strumenti, come ad esempio l'Activity Based Costing che, al contrario, costituisce uno strumento informativo di origine principalmente contabile, che può supportare l'Activity Based Management in un'ottica di riduzione dei costi²⁷.

L'esigenza della riduzione dei costi è maggiormente sentita in periodi caratterizzati da forti tensioni competitive e crisi congiunturali. Spesso però la necessità di recuperare efficienza e competitività porta le aziende ad utilizzare programmi di riduzione dei costi che, inevitabilmente, si trasformano in tagli indiscriminati delle spese aziendali, oppure in interventi di miglioramento di singole funzioni senza riuscire ad ottenere benefici duraturi della complessa organizzazione d'impresa. L'utilizzo di approcci di questo tipo, poco attenti alle conseguenze organizzative che ne potrebbero derivare e strettamente orientati ad azioni di contenimento delle spese, portano a risultati al di sotto delle aspettative se non addirittura opposti a quelli sperati. Ciò perché una qualsiasi decisione relativa al livello dei costi, in quanto espressamente riferita a fenomeni di attività inseriti in un contesto sistemico più ampio, non può essere valutata senza considerare la totalità degli effetti che essa può produrre.

Teoria e prassi hanno affrontato in diversi modi il problema della riduzione dei costi e l'Activity Based Management rappresenta una metodologia da utilizzare per poter ridurre in modo strutturato il loro livello: per cui il funzionamento di un'impresa viene considerato come un insieme di attività tra loro coordinate per il raggiungimento di uno specifico scopo. L'aspetto forse più interessante dell'Activity Based Management nel processo di riduzione dei costi è la relativa facilità con cui si riesce a passare da obiettivi di taglio dei costi alla loro gestione, arrivando ad una riduzione dei costi aziendali attraverso il controllo delle attività svolte dall'impresa (questo modo di operare viene definito come Process Value Analysis)²⁸. Si ritiene che tutto ciò possa es-

²⁶ Si legga, più ampiamente: Merli G., Birolì M., *Organizzazione e gestione per processi*, Isedi, Torino, 1996.

²⁷ Cinquini L., *L'Activity Based Management*, in Miolo Vitali P., *Strumenti per l'analisi dei costi*. Volume II. Il costing moderno per la comunicazione interna, op. cit., pag. 97.

²⁸ Abbiamo detto che uno dei vantaggi dell'Activity Based Management consiste nella capacità di identificare le attività che generano valore da quelle che, al contrario, costituiscono perdite di tempo e di risorse produttive, insomma una fonte di costi inutili. Per evitare tutto ciò è possibile utilizzare uno strumento che, appunto, permette di valutare la natura delle attività produttive: l'analisi del valore aggiunto o Process value analysis. Questo tipo di analisi ci permette di scindere le attività aziendali in due categorie: -attività a valore aggiunto (R.V.A. - Real Value Added), che producono valore per il cliente finale, e per le quali egli è disposto a pagare potendo direttamente apprezzare l'incremento di valore che apportano al prodotto,

sere ottenuto solo attraverso l'aggregazione delle attività in relazione ai comuni fattori di insorgenza (gli activity driver) che, una volta identificati, diventano l'oggetto dell'attenzione del management. Operando in questo modo, si cerca di motivare la struttura aziendale a limitare il numero di ripetizioni delle azioni che poi comportano lo svolgimento di altre attività operative, ottenendo così un risparmio di risorse.

L'analiticità che caratterizza il modo di operare dell'Activity Based Management permette di realizzare in maniera efficace interventi di natura complessa. Infatti, in alcuni casi, le attività, anche quelle di un'azienda di piccole dimensioni, possono essere tantissime e, di conseguenza, difficilmente rappresentabili o gestibili in maniera organica. In questi casi il sistema di analisi delle attività, ed in particolar modo l'Activity Based Management, può guidare lo studioso o il consulente, in quanto permette di allontanarsi dai problemi manageriali, posti momentaneamente in secondo piano, per rivolgersi a questioni di contenuto tecnico, rispetto alle quali sarebbe difficile normalmente entrare nel merito. Infatti, spesso succede che una volta entrati in una prospettiva analitica si perda di vista la prospettiva complessiva del lavoro svolto, rischiando di concentrare l'attenzione prevalentemente su situazioni specifiche e, come tali, non fondamentali nel perseguimento dei fini aziendali²⁹.

3. L'Activity Based Management e l'Activity Based Costing: relazioni ed interdipendenze

Da quanto finora detto, si evince il legame che esiste tra l'Activity Based Management e l'Activity Based Costing, anche se il primo non può essere considerato uno strumento contabile alternativo al secondo, trattandosi comunque di due distinte metodologie di calcolo e di controllo dei costi di prodotto e di processo e, soprattutto, dell'uso delle informazioni di costo; la metodologia di calcolo activity based è indicata, di fatto, come strumento informativo di supporto ad una logica di gestione activity based.

L'implementazione di un sistema Activity Based Management risulta maggiormente complessa ed articolata di quella di un semplice sistema di costing in quanto, con essa, aumenta il numero delle variabili prese in considerazione e cresce, ancora di più, quello delle interconnessioni e dei rapporti che ne disegnano l'approccio sistematico³⁰. L'applicazione di questa metodologia non può ripercorrere tutti i passaggi, necessari, per il calcolo dei costi di determinati oggetti: concentrandosi sulla gestione delle attività

-attività a non valore aggiunto (N.V.A. - Non Value Added), per le quali il cliente non è disposto a pagare in quanto si rende conto che non apportano nessun tipo di valore al prodotto ma, al contrario accrescono i costi dello stesso.

Ovviamente se il cliente potesse, eliminerebbe tutte le attività che fanno parte della seconda categoria, ma nella realtà questo non è possibile per cui vengono indicate come attività a valore aggiunto per l'azienda (B.V.A. - Business Value Added), ossia ineliminabili in quanto attività organizzative. Pertanto si è soliti distinguere tra attività senza valore aggiunto (N.V.A.) ed attività a valore aggiunto per l'impresa (B.V.A.), ma non per il cliente (support activities). Cfr. Innes J., Mitchell F., I costi di struttura. Metodologie di analisi e di gestione, Egea, Milano, 1994, pag. 88.

²⁹Cfr. Iannelli G., Silvi R., La gestione e la riduzione dei costi. La prospettiva strategica e organizzativa, in *Economia & Management*, n. 6, novembre 1994, pag. 467.

³⁰ Cfr. Tardivo G., Activity Based Costing. Principi, tecniche, esperienze, op. cit., pag. 117.

può, invece, fermarsi all'analisi delle prime due macro fasi in cui si articola l'A.B.C.³¹, ed omettere la successiva, ossia quella relativa al ribaltamento dei costi delle attività sui prodotti³².

L'Activity Based Management, mediante la gestione delle attività, cerca il miglioramento dei profitti aziendali, congiuntamente con un incremento di valore che avvicini l'azienda alle esigenze della clientela.

Per applicare correttamente una filosofia di gestione activity-based, il management aziendale non può adottare un atteggiamento passivo verso il mercato, ma deve cercare di condizionarlo con le sue decisioni e le sue strategie. Inoltre, deve fare in modo che i prodotti fabbricati dall'impresa e i servizi effettuati siano apprezzati dai clienti, e studiati in base ai loro gusti ed alle loro necessità, e quindi anche i processi interni devono essere organizzati di conseguenza, per rispettare la qualità ed i tempi da essa richiesti. Pertanto, il management dovrà riuscire ad offrire i prodotti ed i servizi nella quantità desiderata dai clienti, nei tempi pattuiti, ma soprattutto operando con performance migliori di quelle dei suoi concorrenti.

Il sistema di gestione activity-based può trovare rappresentazione in un modello bidimensionale (figura 1), che evidenzia da un lato l'aspetto della determinazione dei costi sulla base delle attività, dall'altro l'esigenza della visione articolata per processi della gestione aziendale, data la sua elevata potenzialità informativa, ai fini dell'individuazione delle cause che generano i costi e degli indicatori sulle modalità qualitative delle operazioni svolte.

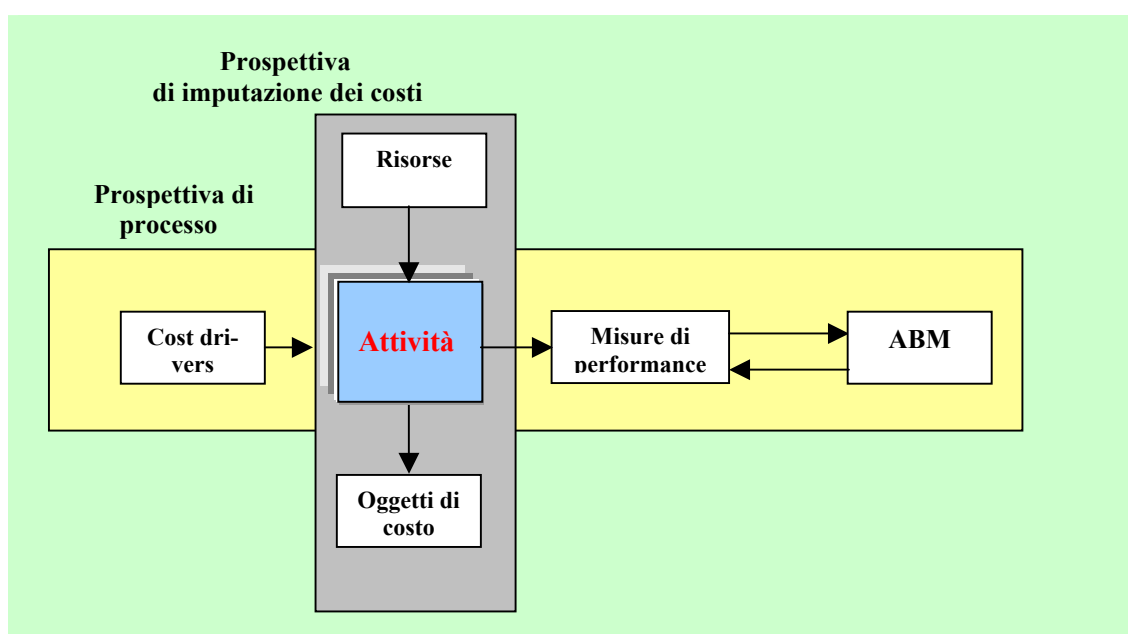
³¹ Abbiamo già evidenziato la relazione tra Activity Based Costing e Activity Based Management o meglio il fatto che il secondo amplia i concetti e la portata del primo, diventando una vera e propria filosofia di gestione delle attività che va oltre la semplice analisi dei costi nella prospettiva di una loro riduzione. Lo stretto legame tra i due, viene messo in evidenza dal modo di operare dell'A.B.M.. Infatti esso utilizza le prime due fasi dell'approccio A.B.C., ossia quelle relative alla individuazione delle attività e dei driver relativi, tralasciando il momento successivo della imputazione dei costi indiretti al prodotto. Pertanto nell'A.B.M., diventa fondamentale il momento della individuazione dei drivers relativi ad una specifica impresa, una fase molto importante ma anche molto complicata da attuare, in quanto l'individuazione dei drivers necessita di un'analisi particolareggiata anche dell'intera azienda coinvolta. Cfr. Azzone G., Innovare il sistema di gestione. Tecniche, architettura e processo, Etas, Milano, 1994, pagg. 198-199. Quindi secondo l'ottica dell'Activity Based Management il cost driver diventa l'unico strumento che il management ha a disposizione per razionalizzare o ridurre le risorse utilizzate dalle attività, ossia il controllo dei costi avviene attraverso una migliore gestione dei "fattori determinanti" delle attività. Cfr. Fici L., La gestione del valore delle attività di supporto per il controllo dei costi di struttura, op. cit., pagg. 89-93.

³² "[...] Le variabili e gli indicatori devono essere coerentemente inseriti nei piani e nei budget e su di essi deve essere orientato il sistema di reporting direzionale. Per assicurarsi che le attività che più significativamente incidono sugli obiettivi competitivi siano gestite correttamente, secondo gli intendimenti previsti, occorre che il sistema di indicatori recuperi anche questo livello individuando le performances, individuali e di gruppo, per ogni specifica attività". Bianchi A., Le nuove frontiere dell'Activity Management, in L'Impresa, n. 4, 1992, pag. 23.

Per una analisi più attenta sulla determinazione dei costi in un'ottica di creazione del valore, si legga: Moisello A., A.b.c. & E.v.a.: un'integrazione possibile. La valutazione del costo di prodotto nell'ottica della creazione di valore, in Economia Aziendale 2000Web, n. 1/2003.

Il cardine del modello è costituito dalle attività che si svolgono nell'impresa. Le attività assumono un ruolo centrale rispetto alle due prospettive di analisi, raffigurate verticalmente (imputazione dei costi) e orizzontalmente (prospettiva di processo). La visione delle attività all'interno del metodo Activity Based Costing si presenta comunque diversa rispetto al metodo dell'Activity Based Management. Infatti, questa visione richiede un livello più sintetico di definizione delle attività, al fine di individuare i resource driver e gli activity driver in grado di attribuire i costi rispettivamente alle attività ed agli oggetti di costo; nella visione dell'Activity Based Management, invece, l'obiettivo di gestire i costi richiede l'individuazione di cost driver delle attività, che possono essere in numero maggiore rispetto ai driver impiegati nell'Activity Based Costing per il calcolo dei costi.

Fig. 1 - Il modello bidimensionale ABC/ABM



Fonte: Turney P. B. B., Activity-Based Management, in Management Accounting, January, 1992, pag. 21.

Ai fini del miglioramento continuo, l'Activity Based Management impone una disaggregazione spinta delle attività, che consenta di scoprire le possibili determinanti del consumo delle risorse. Solo in tale modo sarà possibile monitorare le cause che determinano il consumo di risorse delle attività, costruire degli indicatori di performance e progettare delle diverse modalità di svolgimento finalizzate alla riduzione dei costi³³.

³³ “[...] La performance aziendale è costituita dalla misura del grado di raggiungimento in termini di efficacia e di efficienza di prestabiliti obiettivi di economicità. Essa è il risultato ‘sistemico’ dell’interazione di una pluralità di prestazioni e rendimenti intermedi e spesso frammentati, interdipendenti nel tempo e nello spazio, conseguenti all’attuazione delle decisioni aziendali”. Bergamin Barbato M., Cost Management, Giuffrè, Milano, 2000, pagg. 466-467.

Fin dai primi studi sull’A.B.C. si è messa in risalto l’esigenza di integrare gli indicatori di tipo monetario con indicatori di tipo fisico-tecnico per misurare le performance di processo. Questa necessità si è mani-

Appare evidente, pertanto, il diverso utilizzo dei driver tra una metodologia di calcolo ed una filosofia di gestione activity-based. Volendo individuare uno schema di approccio alla realizzazione dell'Activity Based Management, può essere proposto il seguente:

- determinazione dei costi e delle performance delle attività³⁴;
- articolazione analitica delle attività;
- definizione dell'output delle attività;
- imputazione dei costi all'oggetto di costo sulla base del volume di attività impiegato;
- determinazione dei fattori critici di successo dell'impresa che costituiscono gli obiettivi da raggiungere;
- valutazione dell'efficacia e dell'efficienza delle attività e dei processi analizzati in relazione agli obiettivi definiti al punto precedente per decidere se eliminare o migliorare le attività critiche.

Inoltre, sono state individuate anche delle variabili dalle quali può dipendere la riuscita o meno di questo sistema:

il supporto dato dal top management a questi progetti;

- la connessione del sistema activity-based con le strategie competitive aziendali, soprattutto quelle aventi a che fare con la qualità e la ricerca di maggiore velocità nelle operazioni;

festata in relazione all'incapacità che, sia in termini di efficacia che di tempestività, l'utilizzo delle sole misure monetarie determinava nel tentativo di rappresentare i fenomeni gestionali di realtà aziendali complesse. Infatti è stato appurato che le informazioni che questi producono sono, spesso, inaffidabili portando a decisioni errate e quindi ad una riduzione dei profitti aziendali. Cfr. Facchinetti I., Contabilità analitica. Calcolo dei costi e decisioni aziendali, Il Sole 24 Ore, Milano, 1999, pag. 246.

La performance aziendale solitamente è misurata suddividendola in fasi: • definizione del modello organizzativo che opera per conseguire gli obiettivi strategici e di performance aziendale; • definizione degli obiettivi strategici e di performance aziendale. Nella pratica è risultato molto utile identificare degli indicatori di performance, che non sono altro che delle misure quantitative in grado di rappresentare le modalità di svolgimento ed i risultati di un'attività. Si riferiscono al volume di output ottenuto nelle singole attività ed ai fattori critici quali l'efficienza, il tempo e la qualità, magari affiancando all'Activity Based Management altri strumenti come il Just in Time, il Total Quality Management, che attraverso il loro sviluppo, permettono di tenere sotto controllo queste variabili. Cfr. Tardivo G., Activity Based Costing. Principi, tecniche, esperienze, op. cit., pag. 119.

³⁴ La focalizzazione sulle attività porta a modifiche, non solo nei modi di determinazione dei costi ma anche nella morfologia del budget. L'activity Based Costing dà un valido aiuto nella redazione e utilizzo dei budget dei costi indiretti, in quanto permette di calcolare con maggiore accuratezza questo tipo di costi e, attraverso l'uso dei cost driver, permette di valutare il carico di lavoro delle attività. L'analisi delle attività, dei loro costi correnti e passati, dei livelli di produttività, consente di ottenere una solida base per la stima e la pianificazione dei costi futuri. Cfr. Brimson J., Antos J., Activity-based budgeting, Egea, Milano, 1999, pag. 102 e segg..

Il sistema A.B.C.-A.B.M. può facilitare il processo di budgeting in diversi modi:

- con l'identificazione delle attività rispetto alle quali possono essere allocate le risorse;
- con l'esame del valore delle attività rispetto agli obiettivi organizzativi e la loro classificazione secondo priorità che tengano conto della scarsità delle risorse durante il processo di definizione del budget;
- attraverso la valutazione dei possibili livelli di servizio richiesti dalle attività;
- attraverso un significativo accostamento tra aree di responsabilità o "proprietà" ed i rispettivi costi;
- con la stima dell'impatto sui costi, derivante dai cambiamenti apportati alle attività, e propedeutica ad un'analisi costi / benefici.

- le relazioni con il sistema di incentivazioni e di remunerazione;
- un impiego sufficiente delle risorse;
- la formazione durante le fasi di progettazione, implementazione e impiego del sistema;
- evitare di dare prevalenza all'aspetto contabile,
- il consenso all'utilizzo del sistema e obiettivi chiari.

Nonostante la validità riconosciuta, da più parti, al sistema A.B.M., alcuni ritengono che il suo scarso utilizzo sia da attribuire al fatto che esso non può prescindere dall'utilizzo, quasi contemporaneo, delle altre strategie di innovazione; si è affermato che l'A.B.M. non può essere utilizzato separatamente dal Total quality management³⁵ o dal Just in time³⁶, costituendo un aiuto, intervenendo con un'analisi di carattere economico, rendendo la direzione informata anche sulle conseguenze di tipo reddituale che l'adozione di queste iniziative può comportare. Nonostante questi ostacoli di percorso l'adozione di metodi di gestione basati sulle attività, in interazione con altri strumenti gestionali e di cost management sta riscuotendo parecchio successo in tutto il mondo.

4. Considerazioni conclusive

In base a quanto finora esposto, può ben comprendersi che l'Activity Based Management è un processo continuo che si esplica in quattro fasi principali, che lo qualificano e ne mettono in evidenza il suo carattere innovativo:

1. identifica le attività che apportano valore;;
2. intraprende un'opera di reingegnerizzazione dell'azienda³⁷;

³⁵ Sono stati effettuati numerosi studi sulla gestione della qualità e da questi è emerso che l'idea alla base del processo total quality management sia che il lavoro di qualità è quello conforme ad uno standard pre-determinato, infatti secondo alcuni autori se in un'azienda non si adottano degli standard, praticamente, si è impossibilitati di effettuare una misurazione della qualità e di gestirla; per questo motivo la filosofia del T.Q.M. cerca di inserire in azienda la definizione degli standard, inoltre cerca di identificare gli ostacoli che si possono incontrare durante il conseguimento degli stessi, ma soprattutto si impegna per una loro eliminazione.

Vista in questa ottica, l'azienda ideale dovrebbe essere quella in cui tutti conoscono gli standard utilizzati e fanno di tutto per attenersi a questi, pertanto il problema principale che si pone in sede di gestione aziendale, consiste nell'accertare che tutti i soggetti presenti in azienda (anche il semplice dipendente), abbiano i mezzi a disposizione per conseguire i propri standard qualitativi. Albrecht K., Il servizio interno. Come aumentare la cooperazione e la produttività tra i vari uffici e reparti, Franco Angeli, Milano, 1994, pag. 64.

³⁶ Con la terminologia JIT si intende in estrema sintesi, ottenere l'elemento giusto (nella qualità e nella quantità) al momento giusto (aspetto temporale) al posto giusto (aspetto spaziale), senza che ciò determini un aggravio di costo. Un'attività deve essere, in sostanza, svolta immediatamente nel momento in cui è necessaria o viene richiesta. Cfr. Berti F., Aspetti innovativi di analisi e determinazione nelle imprese a produzione flessibile, Cedam, Padova, 1994, pagg. 39-99.

Il JIT è oggi una metodologia operativa di produzione ampiamente utilizzata nelle moderne realtà industriali, per questo si può affermare che appartenga a quell'insieme di strumenti necessari per il perseguimento della qualità totale. Cfr. Sibilio Parri B., Vantaggio competitivo e nuove filosofie di costo, Cedam, Padova, 2000.

³⁷ Con l'espressione reengineering (letteralmente "ricominciare da capo") si intende fare riferimento a quei metodi e a quelle tecniche capaci di concepire in una nuova ottica il lavoro necessario per la creazione di prodotti e servizi e, allo stesso tempo, creare nuovo valore per il cliente; pertanto nel momento in

3. svolge una sorta di benchmarking sulle attività che apportano valore³⁸.
4. infine, sviluppa tutta una serie di misure al fine di ottenere in azienda il, tanto auspicato, miglioramento continuo; in altri termini, l'obiettivo del raggiungimento di migliori prestazioni e di riduzione al minimo delle attività che non apportano valore, necessita l'elaborazione di un sistema di contabilità direzionale che sia in grado di misurare le prestazioni, accertando nel contempo che "si stanno misurando le cose giuste al momento giusto".

Pertanto i responsabili del controllo di gestione devono creare un sistema per la rilevazione e il reporting delle informazioni necessarie alla gestione dei costi: informazioni sia monetarie sia non monetarie, che l'implementazione di un sistema di tipo activity-based consente di ottenere.

cui si decide di sottoporre un'azienda al reengineering, automaticamente si sta decidendo di abbandonare i vecchi sistemi e ricominciare da capo, ossia tornare al punto di partenza e inventare un nuovo modo di lavorare. È stata data anche una spiegazione formale al reengineering, concepito come "il ripensamento di fondo e il ridisegno radicale dei processi aziendali, finalizzato a realizzare straordinari miglioramenti nei parametri critici delle prestazioni, come i costi, la qualità, il servizio, la rapidità". Quindi il reengineering non coincide con la riorganizzazione, il riallineamento o l'appiattimento di un'azienda; esso non coincide neanche con il total quality management, nonostante abbiano molto in comune: entrambi riconoscono l'importanza dei processi, entrambi si basano sulle necessità del cliente lavorando a ritroso, ossia si parte dalle necessità del cliente per poi adattare il modo di lavorare dell'azienda e il suo prodotto a queste esigenze. Nonostante le similitudini, questi due programmi si differenziano per altri aspetti importanti: i programmi di qualità agiscono all'interno dei processi aziendali e cercano di perfezionarli mediante ciò che i giapponesi chiamano Kaizen, per noi miglioramento continuo, quindi l'obiettivo è continuare a fare ciò che si fa ma in modo migliore. Il programma della qualità persegue il potenziamento continuo della performance dei processi, mentre il reengineering non punta al miglioramento continuo dei processi esistenti, ma alla loro sostituzione con processi del tutto nuovi e più efficaci, utilizzando un approccio diverso alla gestione del cambiamento rispetto ai programmi per qualità. Il reengineering permette all'azienda che lo utilizza di liberarsi dell'eredità lasciata dalla rivoluzione industriale, infatti con esso si respingono tutti i presupposti inerenti il paradigma industriale di A. Smith, come per esempio la divisione del lavoro, le economie di scala, il controllo gerarchico e tutti gli altri che hanno caratterizzato l'economia ai suoi albori. Con questo nuovo programma si ricercano nuovi modelli di lavoro organizzato, la tradizione non conta non fa più testo perché si punta ad un nuovo inizio. Cfr., più ampiamente, Hammer M., Champy J., *Ripensare l'azienda. Un manifesto per la rivoluzione manageriale*, Sperling & Kupfer Editori, Piacenza, 1994.

³⁸ Il benchmarking è la più recente pratica della qualità impostasi con attenzione ai dirigenti d'azienda negli ultimi anni, con lo scopo di ottenere un miglioramento dei processi aziendali e della competitività. Il benchmarking identifica le pratiche che hanno consentito di ottenere una performance superiore alle aziende modello e che potrebbero essere adottate con profitto; in sostanza esso rappresenta un processo continuo di adattamento. Cfr. Watson G. H., *Il Benchmarking*, Franco Angeli, Milano, 1995, pag. 17.

Quando si parla di benchmarking delle attività si vuole fare riferimento al confronto delle attività aziendali con le migliori prassi utilizzate a livello mondiale anche in aziende che operano al di fuori del settore di appartenenza, anche se, prima di attuare un benchmarking con altre aziende è opportuno svolgerlo all'interno della stessa impresa. Il confronto avviene tra attività simili di un'altra impresa o di una parte della stessa azienda, riuscendo così a ricercare obiettivi di prestazione che possano eguagliare o, addirittura, superare le pratiche migliori. Questa operazione è necessaria perché il semplice fatto che un'attività venga lasciata in azienda, perché considerata a valore aggiunto, non significa che venga eseguita in modo efficiente ed efficace ed il benchmarking ci consente di valutare questo. Quindi il benchmarking è lo strumento chiave per mettere in pratica il miglioramento continuo e il reengineering. Cfr., più ampiamente, Burch J. B., *Contabilità direzionale e controllo di gestione*, Egea, Milano, 1997.

Sulla scia dell'Activity Based Management si è sviluppato un altro modello che, in un certo senso, ne continua l'opera, ma si spinge anche oltre proponendo un significativo ed apprezzabile miglioramento della performance dei processi aziendali: il Business Process Reengineering, diventato negli ultimi anni uno degli argomenti più discussi. Ancora oggi è difficile dare una definizione del Business Process Reengineering, anche se esistono alcuni punti fermi che lo caratterizzano:

- innanzitutto esso ha a che fare con la competitività, che ne costituisce anche il primo fattore determinante;
- esso non si occupa della riduzione dei costi, anche se, quando il programma Business Process Reengineering viene ben progettato, ben pianificato e ben eseguito, a questo risultato si arriva comunque³⁹.

Con l'adozione della gestione per processo e con la defunzionalizzazione, che caratterizza il modo di operare del Business Process Reengineering, il management inizia a concepire in modo diverso alcuni elementi caratterizzati l'azienda come la capacità delle persone, del management e della leadership, la cultura organizzativa, la necessità di prendere le decisioni in maniera più veloce, la quasi immediata reazione agli stimoli del mercato, la gestione dei beni aziendali, e così via.

Per quanto riguarda le persone, in un'azienda che decide di adottare un approccio di questo tipo, il capitale umano deve andare oltre la formazione e quindi deve essere capace di spostarsi da un punto all'altro del processo aziendale, nonostante continui a conservare le singole specializzazioni e conoscenze particolari, e deve anche riuscire a potenziare un team che lavori su un qualsiasi progetto.

L'essenza di una cultura organizzativa sono le persone e lo stile della leadership; l'organizzazione che garantisce il successo del Business Process Reengineering può essere solo quella che possiede un elevato grado di:

- leadership in grado di creare un clima dove dirigenti di unità, quadri e personale, possano crescere e agire sul modo di svolgere un lavoro;
- valori condivisi da tutti coloro che fanno parte dell'organizzazione stessa;
- un certo affiatamento tra i vari livelli;
- relazioni di fiducia con azionisti, fornitori, clienti;
- adozione della logica del cambiamento e della volontà di controllare il mercato.

Il Business Process Reengineering porta alla completa defunzionalizzazione della azienda conducendola verso un orientamento al processo, ma nonostante ciò ci sarà sempre il bisogno della competenza e della conoscenza di esperti funzionali. A questo proposito è bene ricordare che tra le principali cause di inefficienza aziendale vi è il modo in cui le diverse unità e funzioni aziendali non interagiscono e non coordinano le singole attività al fine di ottenere un impatto sul business e sul cliente. In un'organizzazione di questo tipo, più diretto sarà il collegamento esistente tra il mercato e le operazioni aziendali, più immediata sarà la reazione agli stimoli del mercato stesso, cioè l'azienda sarà in grado di leggere gli stimoli del mercato e di reagire in modo quasi istantaneo.

³⁹ Johansson H.J., Carr D.K., Le prassi migliori nel reengineering. Come riprogettare per il successo dei propri processi aziendali, Franco Angeli, Milano, 1996.

Con il Business Process Reengineering dovranno essere rivisti i vecchi indicatori della performance, considerati inadeguati, concentrandosi invece su quattro tipi di indicatori di performance aziendale: la qualità, il tempo, il costo, il servizio, sui quali è più facile focalizzare l'attenzione⁴⁰.

In questa prospettiva, dall'integrazione tra l'Activity Based Management ed il Business Process Reengineering nasce un nuovo modello, definito Activity Based Management Accounting⁴¹.

In sostanza, configurando l'Activity Based Management come approccio di miglioramento dei processi, il Business Process Reengineering si configura come filosofia gestionale in grado di modificare i processi preesistenti in azienda.

L'Activity Based Management Accounting rappresenta l'anello di congiunzione tra questi due strumenti in quanto si presenta come un sistema in grado di fornire le informazioni che permettono all'Activity Based Management di concretizzarsi nella ricerca del miglioramento continuo della performance ed al Business Process Reengineering di attuare il cambiamento radicale.

Si può quindi affermare che utilizzare un approccio Activity Based Management Accounting aiuta il management aziendale a costruire un sistema di contabilità direzionale integrata avente caratteristiche coerenti con i nuovi fabbisogni informativi (che sono all'origine di questa evoluzione nella gestione dei costi), essendo uno strumento utile per diffondere e consolidare in azienda le logiche di un benchmarking efficace, orientato ai processi gestionali.

Bibliografia.

ALBRECHT K., *Il servizio interno. Come aumentare la cooperazione e la produttività tra i vari uffici e reparti*, Franco Angeli, Milano, 1994.

AZZONE G., *Innovare il sistema di gestione. Tecniche, architettura e processo*, Etas Libri, Milano, 1994.

BERGAMIN BARBATO M., *Cost Management*, Giuffrè, Milano, 2000.

BERTI F., *Aspetti innovativi di analisi e determinazione nelle imprese a produzione flessibile*, Cedam, Padova, 1994.

BIANCHI A., *Le nuove frontiere dell'Activity Management*, in *L'Impresa*, n. 4, 1992.

BRIMSON J.A., *Contabilità per attività. Il nuovo approccio alla contabilità industriale*, Franco Angeli, Milano, 1992. BRIMSON J., ANTOS J., *Activity-based budgeting*, Egea, Milano, 1999.

BRUSA L., *Contabilità dei costi, contabilità per centri di costo e Activity Based Costing*, Giuffrè, Milano, 1995.

BURCH J.B., *Contabilità direzionale e controllo di gestione*, Egea, Milano, 1997.

⁴⁰ Johansson H.J., Mc Hugh P., Pendlebury A.J., Wheeler III W.A., B.P.R... Riprogettazione dei processi aziendali, Il Sole 24 Ore, Milano, 1994.

⁴¹ L'A.B.M.A. si articola in diversi sotto-sistemi:

-Activity-based Budgeting (A.B.B.), ovvero il sistema che supporta il momento di definizione e di quantificazione a preventivo degli obiettivi a livello di attività e di processi;

-Activity-based Accounting (A.B.A.), ovvero il sistema di contabilità analitica che rileva e sistematizza i dati di attività e di processi;

-Activity-based Costing (A.B.C.), ovvero il sistema di calcolo dei costi basato sulle attività;

-Non-Financial Indicators (N.F.I.), ovvero il sistema di parametri fisico tecnici finalizzati a cogliere l'andamento dei fattori che rappresentano la principale determinante dei costi e del livello di valore fornito dal cliente. Cfr. Toscano G., Activity-based management accounting, in Farneti G., Silvi R., *L'analisi e la determinazione dei costi nell'economia delle aziende*, op. cit., pagg. 123-125.

- CARÙ A., CUGINI A., *Valore per il cliente e controllo dei costi: una sfida possibile*, Egea, Milano, 2000.
- COOPER R., *The Rise of Activity-Based Costing – Part One: What is an Activity Based Cost System?*, in *Journal of cost management*, Summer 1988.
- COOPER R., KAPLAN R.S., *Profit priorities from Activity Based Costing*, in *Harward Business Rewiew*, May-June 1991.
- FACCHINETTI I., *Contabilità analitica. Calcolo dei costi e decisioni aziendali*, Il Sole 24 Ore, Milano, 1999.
- FICI L., *La gestione del valore delle attività di supporto per il controllo dei costi di struttura*, Cedam, Padova, 2000.
- GERLOFF E.A., *Strategie organizzative*, McGraw-Hill, Milano, 1989.
- HAMMER M., CHAMPY J., *Ripensare l'azienda. Un manifesto per la rivoluzione manageriale*, Sperling & Kupfer Editori, Piacenza, 1994.
- IANNELLI G., SILVI R., *La gestione e la riduzione dei costi. La prospettiva strategica e organizzativa*, in *Economia & Management*, n. 6, novembre 1994.
- INNES J., MITCHELL F., *I costi di struttura. Metodologie di analisi e di gestione*, Egea, Milano, 1994.
- JOHANSSON H.J., CARR D. K., *Le prassi migliori nel reengineering. Come riprogettare per il successo dei propri processi aziendali*, Franco Angeli, Milano, 1996.
- JOHANSSON H.J., MC HUGH P., PENDLEBURY A.J., WHEELER III W.A., *B.P.R... Riprogettazione dei processi aziendali*, Il Sole 24 Ore, Milano, 1994.
- JOHNSON H.T., KAPLAN R.S., *Relevance lost: The Rise and Fall of Management Accounting* [trad. it. *Ascesa e declino della contabilità direzionale*, Isedi, Milano, 1989].
- LORINO P., *Il controllo di gestione strategico. La gestione per attività*, Franco Angeli, Milano, 1992.
- MERLI G., BIROLI M., *Organizzazione e gestione per processi*, Isedi, Torino, 1996.
- MILLER J.G., VOLLMANN T.E., *The hidden factory*, in *Harward Business Rewiew*, 1985.
- MIOLO VITALI P., *Strumenti per l'analisi dei costi. Volume II. Il Costing moderno per la comunicazione interna*, Giappichelli, Torino, 1997.
- MOISELLO A., *A.b.c. & E.v.a.: un'integrazione possibile. La valutazione del costo di prodotto nell'ottica della creazione di valore*, in *Economia Aziendale* ²⁰⁰⁰Web, n. 1/2003.
- MUCELLI A., *I sistemi informativi integrati per il controllo dei processi aziendali*, Giappichelli, Torino, 2000.
- PORTER M.E., *Competitive Advantage*, Free Press, New York, 1985.
- SANTESSO E., *Pro e contro la nuova contabilità*, Isedi, Torino, 1989.
- SANTESSO E., *Miti e realtà dei nuovi sistemi di contabilità dei costi*, in SANTESSO E., *Contabilità e bilancio*, Isedi, Torino, 1991.
- SHANK J.K., GOVINDARAJAN V., *Gestione strategica dei costi e catena del valore*, in *Problemi di gestione*, n. 3, volume XIX.
- SIBILIO PARRI B., *Vantaggio competitivo e nuove filosofie di costo*, Cedam, Padova, 2000.
- TARDIVO G., *Activity Based Costing. Principi, tecniche, esperienze*, Giappichelli, Torino, 1995.
- TOSCANO G., *Activity Based Management Accounting: l'anello di congiunzione tra activity based management e business process reengineering nel cost and value management*, in FARNETI G., SILVI R., *L'analisi e la determinazione dei costi nell'economia delle aziende*, Giappichelli, Torino, 1997.
- TURNER P.B.B., *Activity Based Management*, in *Management Accounting*, January 1992.
- WATSON G.H., *Il Benchmarking*, Franco Angeli, Milano, 1995.