

La rilevazione delle attività secondo l'Activity-Based Costing: l'esperienza di un'azienda meccanica

di Catry Ostinelli (1)

BUDGET

4

41
sistemi ibrido

La realizzazione dell'Activity-Based Costing prevede che, all'interno del sistema di contabilità analitica, i costi indiretti di struttura (relativi al personale, alle tecnologie, alle prestazioni esterne e alle utenze) siano assegnati non solo ai centri di costo funzionali (uffici/reparti/direzioni) ma anche ai processi gestionali, che impiegano le risorse aziendali al fine di realizzare/consegnare/erogare i prodotti/servizi ai clienti finali.

La logica tradizionale di localizzazione dei costi non crea problemi nelle società in cui vi è una rigida suddivisione dei compiti e si svolgono mansioni ripetitive lungo processi standardizzati. Il costo a carico dell'azienda per ciascun dipendente e le altre voci di spesa per prestazioni esterne o per ammortamento trovano una specifica ed univoca collocazione, prevalendo la logica dell'autorizzazione alla spesa da parte del responsabile del Centro di Costo. A titolo d'esempio, il personale commerciale e le spese commerciali sono addebitate, per destinazione, al Centro di Costo Funzionale

Direzione Commerciale, ovvero "là dove il costo si manifesta".

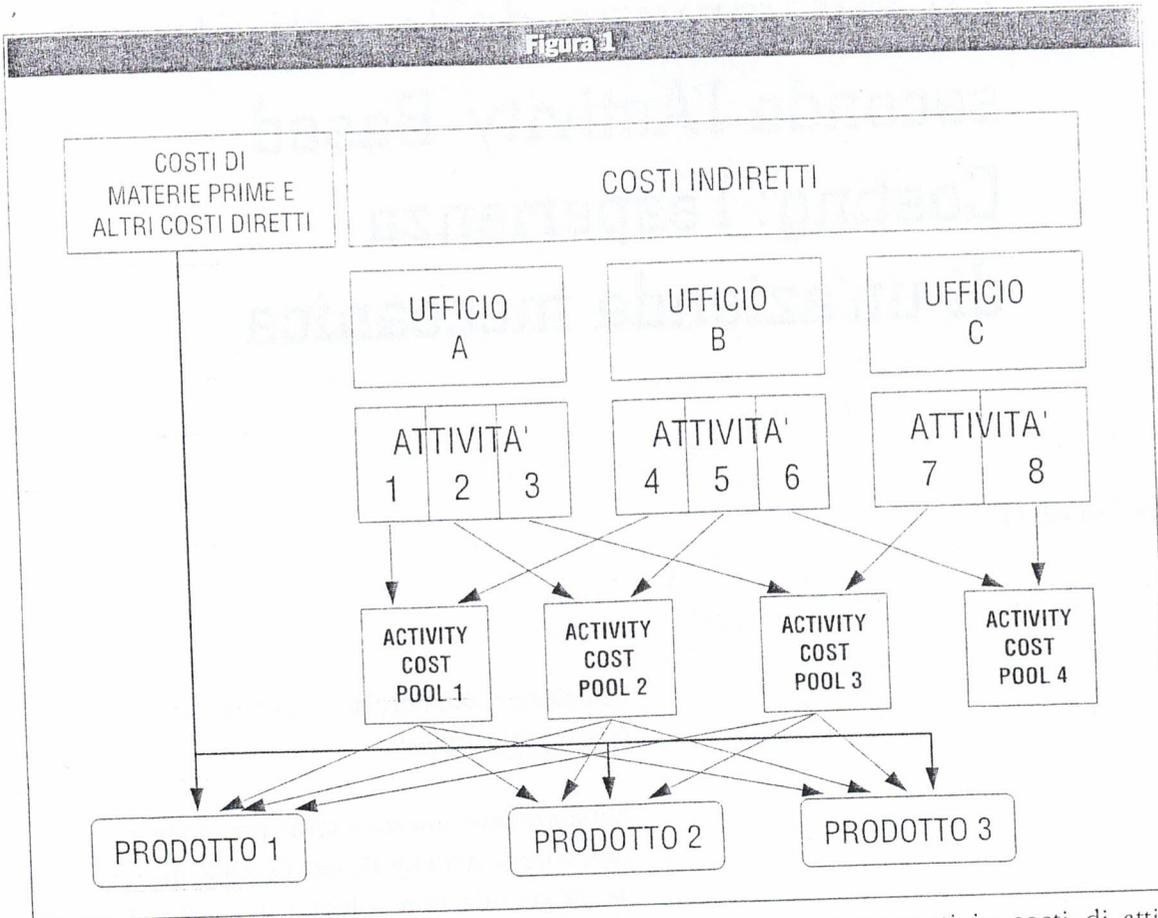
Abbandonare questa logica per adottare l'approccio Activity-Based Costing impon *cambia*
ne all'azienda non soltanto un profondo *usato*
cambiamento culturale, relativo alla *cultura*
volontà di rilevare le "cause d'insorgenza dei costi", ma anche l'adozione di metodologie e strumenti a supporto della rilevazione dei carichi di lavoro del personale nello svolgimento delle attività e dei processi gestionali. *le*

Secondo l'Activity-Based Costing le *a seconda*
modalità prescelte per lo svolgimento *di come*
dei processi, oltre alle caratteristiche dei *svolgo*
prodotti/servizi offerti, giustificano l'incremento/decremento nel "consumo" *i processi*
delle risorse aziendali. È il costo dei processi *cambia*
, ovvero la valorizzazione economica del suddetto consumo, l'oggetto principale delle rilevazioni e delle analisi a cura della direzione aziendale. *i costi*

I processi attraversano i confini organizzativi interni ed esterni, aggregando le attività accomunate dallo stesso obiettivo: la produzione, la consegna della merce, l'erogazione dei servizi post vendita ai clienti, l'approvvigionamento dei materiali, l'emissione delle offerte a clienti e l'evasione degli ordini, la gestione del per-

La rilevazione delle attività secondo l'Activity-Based Costing: l'esperienza di un'azienda meccanica

Figura 1



sonale, la gestione amministrativa, il budget, il reporting, la valutazione della fattibilità tecnica, economica e strategica di un investimento, la programmazione finanziaria, la direzione aziendale...

SCASSIONE FRA RESP. E PROC.

buone
in
processo
+

All'interno dello stesso processo vi sono attività svolte da persone differenti, e spesso la stessa persona svolge attività che fanno capo a processi differenti. Si pensi ad esempio al venditore che è chiamato a definire il piano delle vendite annuali durante lo svolgimento del processo di budgeting, o che, partecipando ad una fiera di settore, permette all'azienda di promuovere i propri prodotti/servizi e di conoscere l'offerta dei concorrenti (processo di marketing strategico).

ESISTENZA IBRIDA CON IL METODO

Lo schema in Figura 1 mostra le fasi per giungere alla determinazione del costo dei prodotti/servizi offerti secondo la suddetta logica. In sintesi:

- i costi identificati per centro di costo/responsabilità funzionale devo-

no essere scomposti in costi di attività grazie alla rilevazione dei carichi di lavoro delle risorse impiegate. A titolo d'esempio, si pensi alle attività tipiche dell'Ufficio Acquisti: la selezione dei fornitori, l'emissione degli ordini d'acquisto, la stesura del budget degli approvvigionamenti, la formazione/addestramento del personale;

- i costi di attività devono essere aggregati in activity-cost pool interfunzionali (i processi aziendali). Il processo Approvvigionamento, ad esempio, comprende sia alcune delle attività svolte all'interno dell'Ufficio Acquisti sia attività svolte da altri uffici, quali l'Amministrazione per il pagamento dei fornitori e, a monte, la Progettazione per l'identificazione dei componenti da acquistare all'esterno;

- i costi degli activity-cost pool devono essere imputati ai prodotti attraverso appositi activity driver. Esempi di

questi ultimi sono: il numero degli ordini di acquisto, il valore dei componenti acquistati...

Se si condivide questa impostazione, si accetta di fatto che l'affidabilità dell'intero sistema dipenda almeno dai seguenti elementi:

- il numero e l'omogeneità delle attività individuate all'interno di ciascun ufficio;
- le modalità prescelte per attribuire i costi d'ufficio (costi del personale, ammortamento hardware e software, utenze, consulenze esterne, affitti passivi...) alle differenti attività aziendali;
- il numero e l'estensione dei processi che possono spiegare il funzionamento della specifica realtà aziendale e che permettono di aggregare le attività svolte all'interno di ciascun ufficio.

Ritenendo che non esista un modello con validità universale, ma che possano essere definite possibili linee guida, in questo lavoro si presenta l'esperienza vissuta dall'azienda Motori Italia S.p.A. nella realizzazione del sistema di contabilità analitica secondo l'Activity-Based Costing, offrendo indicazioni di carattere prevalentemente operativo per lo svolgimento della fase di *rilevazione dei costi del personale per attività e per processi*.

Si presentano i confini dei processi oggetto di analisi, si descrive l'architettura software utilizzata per la rilevazione dei dati e si portano alcuni esempi circa le possibili analisi da condurre con sistematicità. L'attenzione è posta sulle modalità prescelte dall'azienda per la rilevazione dei carichi di lavoro del personale indiretto.

Volutamente si tralasciano le implicazioni organizzative e di re-ingegnerizzazione dei processi aziendali che possono emergere dalla rilevazione dell'impiego delle risorse per attività/processi.

È ben accettato un sistema. L'esperienza dimostra che minori sono le resistenze del personale se lo scopo principale delle rilevazioni è la realizzazione di un nuovo sistema di contabilità industriale/analitica, che dà visibilità ai costi connessi alla complessità di gestione di clienti sempre più esigenti, in mercati turbolenti ed incerti nella loro evoluzione.

In effetti in molte aziende il management incontra non poche difficoltà nel "controllo" dei costi indiretti, ovvero di quei costi relativi alle attività che per loro natura sono "lontane" dalla trasformazione fisica dei prodotti. In particolare i principali problemi possono essere riassunti come segue:

- nello svolgimento delle attività indirette, soprattutto di quelle di difficile automazione, il personale è la principale risorsa impiegata: controllarne i costi significa indagare il tempo dedicato da ciascun operatore allo svolgimento delle stesse;
- introdurre sistemi sofisticati di rilevazione può incrementare i carichi di lavoro;
- ci si trova spesso ad operare in contesti dinamici che determinano cambiamenti significativi nell'assetto delle attività interne: può essere difficile fornire una "fotografia" dei processi attendibile e sufficientemente stabile nel tempo;
- il nuovo modello di gestione della qualità presentato dalle Norme ISO 9001:2000 e ISO 9004:2000, a differenza delle precedenti edizioni che

facevano diretto riferimento alle funzioni (acquisti, produzione ecc), fa riferimento invece ai processi (2). Ci può essere il rischio di creare due sistemi in contrasto tra loro: uno a supporto della contabilità gestionale l'altro a supporto della gestione della qualità.

L'esperienza di Motori Italia S.p.A. suggerisce che la semplicità nell'approccio e la formazione continua del personale possono facilitare l'implementazione dei sistemi Activity-Based Costing e il superamento delle relative difficoltà di gestione.

La presentazione dell'azienda: Motori Italia S.p.A.

Motori Italia S.p.A. è un gruppo di medie dimensioni, con sede in Italia, che opera nel settore metalmeccanico. Occupa più di seicento persone. Nella sua gamma d'offerta vi sono sia prodotti standard sia prodotti con elevato contenuto tecnologico, definiti secondo le specifiche esigenze della clientela. In Italia sono realizzate la produzione, la progettazione, le attività di marketing, amministrative e logistiche. L'azienda vende in tutto il mondo: impiega circa 70 venditori diretti, si affida a distributori autorizzati, ha filiali commerciali ed intrattiene rapporti di vendita con importatori in Europa e nel mondo.

È possibile idealmente suddividere la produzione in due macro-fasi con lotti economici di lavorazione di dimensioni differenti: lavorazioni meccaniche e montaggio. Al termine delle prime vi è un magazzino intermedio.

Nell'anno 2001 l'azienda ha scelto di dotarsi di un sistema di contabilità industriale secondo l'Activity-Based Costing. Ogni quadrimestre viene elaborato un conto economico di sintesi rivolto all'alta direzione che permette di analizzare i

ricavi, i costi e i margini dei prodotti aggregati secondo le seguenti dimensioni: prodotti a bassa complessità, prodotti a media complessità e prodotti ad alta complessità. La classificazione è stabilita sulla base di criteri sia tecnici sia gestionali.

Esempi dei [primi] sono il peso/spazio occupato dal prodotto, il numero dei componenti da assemblare per la sua realizzazione e il numero dei componenti a disegno cliente, ovvero non di serie. In effetti, "a pelle" vi è una maggiore complessità nella gestione di un prodotto di dimensioni rilevanti (a causa di possibili difficoltà nello stoccaggio e nella movimentazione), assemblato (per le implicazioni nelle operazioni di approvvigionamento) o per il quale non esistono disegni tecnici completi.

I [secondi], ovvero i criteri gestionali, riguardano le richieste di personalizzazione imposte dal cliente in fase di commercializzazione e vendita: imballi specifici, collaudi supplementari, finiture specifiche...

Al momento dell'inserimento dell'ordine da cliente, attraverso il sistema gestionale ERP adottato, a ciascun prodotto viene assegnato un punteggio che ne esprime il grado di complessità e che rappresenta la somma dei punteggi ottenuti in relazione alle differenti variabili/criteri utilizzati per la classificazione. Questo stesso trattamento, che prende il nome di "battesimo" delle richieste dei clienti, viene eseguito sia sui prodotti standard (che verosimilmente appartengono alla dimensione dei prodotti a bassa complessità) sia sui prodotti definiti sulla base degli specifici bisogni della clientela.

In sintesi, come visto in precedenza in Figura 1, il calcolo dei costi delle tre famiglie di prodotto avviene tenendo distinti i costi diretti dai costi indiretti e di struttura.

La rilevazione delle attività secondo l'Activity-Based Costing: l'esperienza di un'azienda meccanica

sistemi di classificazione delle complessità dei prodotti

ha un sistema ERP

come modello di complessità QS

QUALITÀ
MISURE
UT
REFE

Nel conto economico gestionale l'assegnazione ai prodotti finiti dei costi diretti di materia prima, accessori, imballi e lavorazione (sia interna sia esterna) avviene in relazione ai consumi/prelievi registrati all'interno del sistema ERP, nelle fasi di programmazione e controllo della produzione, di gestione dei magazzini e di fatturazione ai clienti.

L'assegnazione dei costi indiretti di struttura prevede invece la preventiva localizzazione alle attività e ai processi gestionali e la ripartizione degli stessi tra le tre famiglie di prodotto in base ai seguenti parametri:

- RIPARTIZIONE
SUI PRODOTTI
- numero dei componenti a disegno cliente;
 - tempi di progettazione;
 - numero delle fasi di lavorazione/assemblaggio per il numero lotti di lavorazione meccanica/assemblaggio;
 - numero dei prelievi da magazzino per commessa di produzione/lotto di produzione/lotto di spedizione;
 - costo di attrezzaggio;
 - costo macchina assorbito dalle lavorazioni.

I processi individuati sono tredici e spiegano il lavoro svolto dal personale indiretto operante nello stabilimento e negli uffici della sede italiana. Un quattordicesimo raccoglie invece le attività svolte per la gestione dei progetti di sviluppo specifici a favore delle imprese collegate.

I criteri scelti dalla direzione per la loro individuazione possono essere riassunti come segue:

- FORTE TENDENZA
A MONITORARE
I COSTI NON
CONTROLLABILI
- si debbono monitorare i processi critici per il successo economico/competitivo e sociale dell'azienda;

- si debbono rispettare i confini imposti dal sistema di gestione della Qualità;
- se non è possibile identificare un unico parametro per l'attribuzione dei costi di un processo alle famiglie di prodotto, è opportuno scindere il processo individuato in due o più sottoprocessi, uno per ciascun parametro identificato;
- debbono essere mantenuti distinti i flussi di attività rivolti alla gestione delle nuove opportunità, ovvero relativi alla ricerca dei possibili nuovi clienti/mercati per una specifica attribuzione ai settori applicativi presidiati dall'azienda: lavorazione del legno, ceramiche, tessile...;
- deve essere prevista la distinzione tra attività/processi di routine, relativi a compiti ripetitivi, sufficientemente standardizzati e predicibili, e attività/processi "non standardizzabili", rivolti alla gestione di eventi eccezionali, per i quali non si conoscono le relazioni tra il consumo delle risorse e i risultati/output ottenuti;
- non tutti i processi aziendali debbono essere imputati agli oggetti di calcolo prescelti: le famiglie di prodotto e i segmenti di clientela. All'interno del sistema debbono essere presenti quei processi direzionali e di supporto che non mostrano relazioni di causalità con i prodotti offerti e i clienti serviti. Si pensi ad esempio al processo di budgeting e reporting o di predisposizione del bilancio.

I confini dei tredici processi individuati

lavoro in team

Il modello dei processi aziendali di Motori Italia S.p.A. è stato definito grazie al lavoro congiunto di tutte le direzioni

aziendali: direzione generale, progettazione, marketing, commerciale, produzione, logistica, EDP, amministrazione, pianificazione e controllo.

autonomia point
Punto di partenza è stata la dichiarazione da parte della proprietà della missione e di quei principi ispiratori che sono stati alla base dell'attività dell'impresa e del suo successo lungo tutto il suo percorso evolutivo: un piccolo insieme di "principi guida", indipendenti dalle circostanze e dai tempi. In sintesi essi sono:

- attenzione alla cura dei particolari e alla qualità, perseguite con passione, in ogni cosa che si fa, in qualsiasi area aziendale;
- rigore scientifico come metodo di approccio di ogni iniziativa e di ogni progetto;
- affidabilità, intesa come garanzia che tutto ciò che si fa, o che si promette, risponda alla funzione cui è destinato;
- correttezza, trasparenza ed etica nei rapporti, all'interno dell'azienda e tra questa e gli attori operanti nella propria arena competitiva (clienti, fornitori e concorrenti) e sociale;
- realizzazione nel lavoro.

Successivamente, in due mesi di lavoro, sono stati identificati i confini specifici di ciascun processo.

NB. PESO DEI PROCESSI STRAT.
Questa fase ha rappresentato per l'azienda una tappa fondamentale, attraverso la quale dichiarare la propria identità futura. La principale motivazione alla definizione del modello dei processi aziendali è emersa dall'attenta valutazione del rischio che il mancato allineamento alle rapide evoluzioni del contesto di settore e di mercato potesse portare ad una gra-

duale "implosione" dell'azienda, confinandola in un ruolo marginale nel panorama competitivo fino a pregiudicarne la crescita e la capacità di generare valore per i propri azionisti e per gli altri attori istituzionali.

Il settore in cui opera Motori Italia S.p.A. si sta progressivamente avvicinando ad una fase di maturità: sono in atto alcune dinamiche che, nel medio termine, porteranno ad una parziale riconfigurazione del settore e ad un lento mutamento dei rapporti di forza e delle "regole competitive" all'interno del settore stesso. Alle aziende si richiede una maggiore flessibilità e tempestività di risposta, nonché la capacità di contenere i costi di quelle attività che non producono valore per il cliente a favore di attività critiche per il servizio al cliente.

I principali processi individuati sono i seguenti:

- Processo 1. Definire i principi strategici, organizzativi e del sistema qualità ed effettuare le verifiche strategiche;
- Processo 2. Budgeting e reporting: misurare e analizzare le performance aziendali;
- Processo 3. Analizzare il mercato, partecipare alle fiere, identificare le opportunità di sviluppo e il sistema di offerta di prodotto/servizio, creare nuovi cataloghi e indirizzare i canali di comunicazione aziendale;
- Processo 4. Avviare e sviluppare le relazioni con i clienti, emettere l'offerta, ricevere l'ordine, verificare l'evadibilità dello stesso, approvare le richieste di prodotti "speciali", fatturare e curare l'incasso, gestire i resi e rispondere a eventuali lamentele da parte dei clienti.

La rilevazione delle attività secondo l'Activity-Based Costing: l'esperienza di un'azienda meccanica

COST MANAGEMENT

COST CAR

- Processo 5. Innovare il prodotto, aggiornare le distinte base e i cicli di lavorazione, reingegnerizzare il processo produttivo e il processo logistico;
- Processo 6. Pianificare le lavorazioni interne ed esterne, il montaggio e le spedizioni, lanciare i lotti e seguire l'avanzamento produzione, programmare le spedizioni e contattare gli spedizionieri;
- Processo 7. Approvvigionarsi di materiali, componentistica e servizi, emettere l'ordine di acquisto, curare il ricevimento e lo stoccaggio dei materiali, provvedere al pagamento dei fornitori;
- Processo 8. Attrezzare le macchine, effettuare le lavorazioni meccaniche, l'assemblaggio e i collaudi;
- Processo 9. Fornire l'assistenza post-vendita ai clienti;
- Processo 10. Sviluppare il sistema qualità e il sistema informativo-informatico garantendo sicurezza e corretto impatto ambientale;
- Processo 11. Selezionare, formare e amministrare le risorse umane;
- Processo 12. Manutenere le risorse tecnologiche, di logistica e produzione;
- Processo 13. Rappresentare le risultanze di bilancio e gestire il ciclo amministrativo e finanziario.

La rilevazione delle attività: le logiche di fondo e l'applicativo software utilizzato

Il processo, definito nella sua missione e nei suoi confini, prende vita grazie allo

svolgimento delle singole attività di cui è composto. L'individuazione di queste ultime richiede il preventivo coinvolgimento di tutti i dipendenti nell'analisi "di ciò che realmente viene fatto quotidianamente per erogare a clienti interni/esterni i prodotti/servizi-offerti".

L'assegnazione delle attività ai processi avviene esaminando le relazioni di tipo input-output esistenti tra le stesse in relazione alla missione precedentemente definita. A titolo d'esempio, si pensi al processo "Approvvigionarsi di materiale componentistica e servizi" che comprende l'attività "emettere un ordine d'acquisto", svolta dall'Ufficio Acquisiti, e l'attività "provvedere al pagamento dei fornitori", svolta dall'Ufficio Amministrazione, che riceve dalla precedente le condizioni di pagamento negoziate con il fornitore stesso.

Si stabilisce così un legame univoco tra l'attività e il processo: ogni nuova attività viene assegnata ad un solo processo tra quelli identificati. Il numero delle attività (in aumento o in diminuzione) può cambiare anche con una certa frequenza in relazione ai progetti di riorganizzazione interna. Il numero dei processi è tendenzialmente stabile. L'introduzione di un nuovo processo implica profondi cambiamenti nella strategia di rapporto con il mercato e i clienti da parte dell'impresa.

In Motori Italia, ciascun dipendente è chiamato a rilevare, con cadenza giornaliera, il tempo dedicato allo svolgimento di circa una decina di attività, definite insieme al proprio responsabile e al team di lavoro dedicato al progetto Activity-Based Costing.

Il sistema utilizzato permette la registrazione dei carichi di lavoro di circa 250 attività, ciascuna assegnata in maniera univoca ad un processo tra i 14 identificati.

QUEST. CP

QUEST. CP

UDGET
10

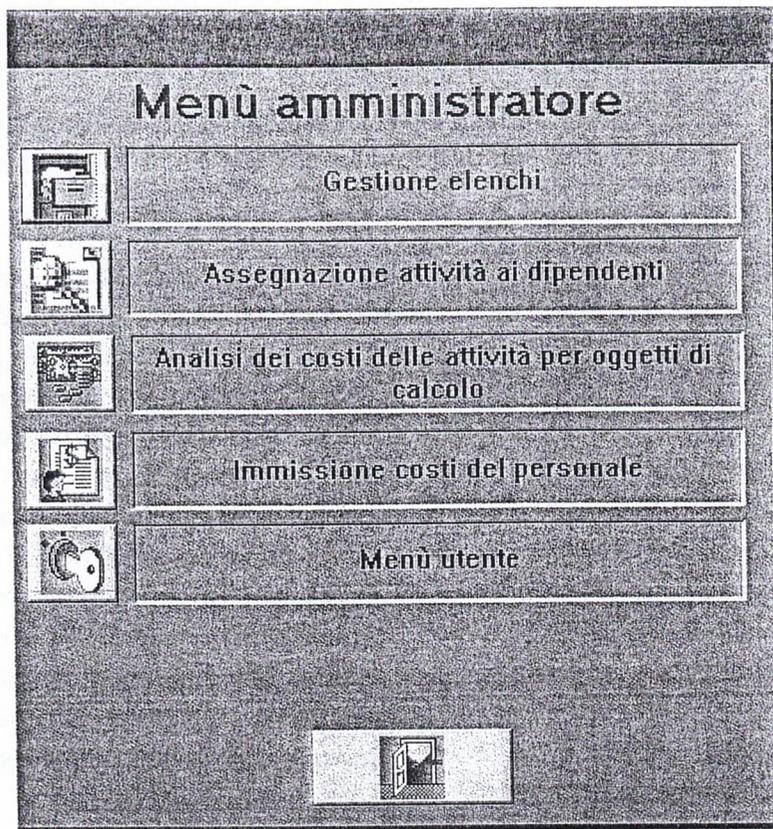
41

QUEST. CP

QUEST. CP

ES.
ALCC
ATT.
A
PROG

Figura 2



Per ciascun dipendente vi è la possibilità di registrare a inizio anno il costo orario standard preventivo/di budget ottenuto dividendo il costo a carico azienda, pari alla somma della retribuzione comprese le mensilità aggiuntive, le festività infrasettimanali e rol, degli oneri sociali, dei contributi previdenziali e assicurativi e degli accantonamenti TFR, per la stima delle ore di presenza in azienda. Ogni fine mese le dichiarazioni fatte da ciascun dipendente vengono confrontate con le ore di presenza effettive provenienti dalla procedura di rilevazione delle presenze, e vengono aggiornate le stime fatte circa il costo orario standard.

Lo strumento software utilizza l'ambiente MS Access. L'accesso al sistema prevede menu personalizzati a seconda dei seguenti due profili:

- l'amministratore del sistema;
- l'utente.

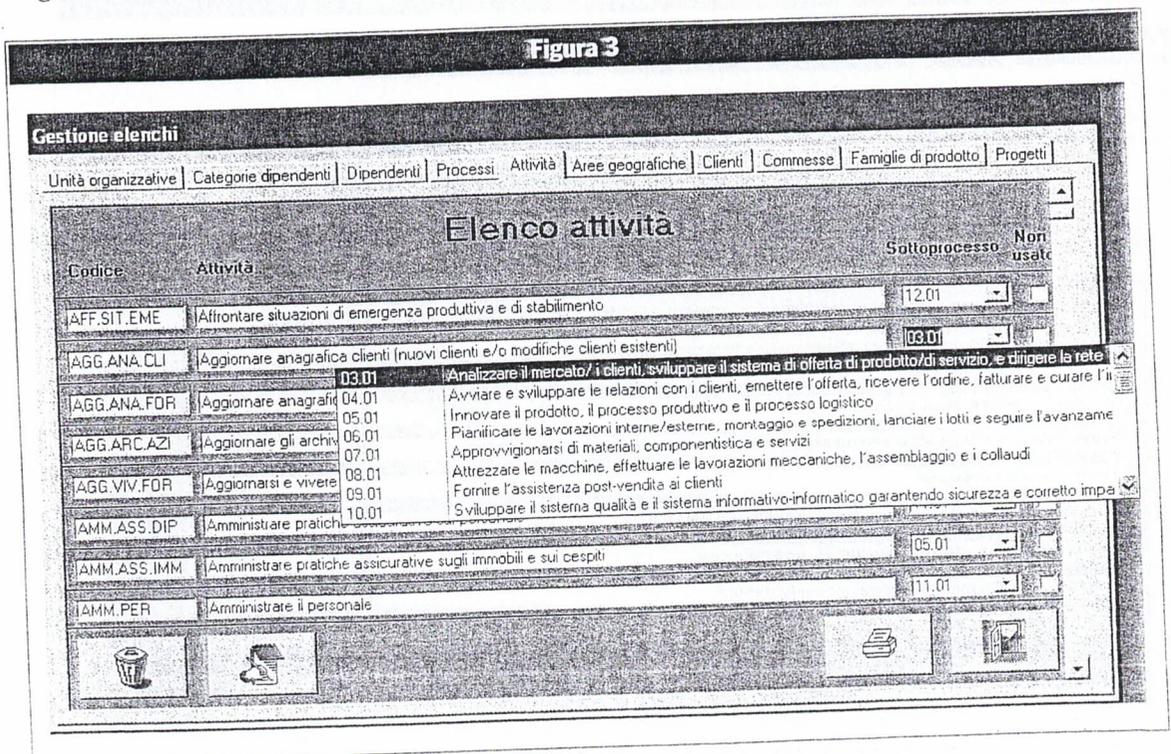
L'amministratore del sistema ha il compito di assicurare il funzionamento generale del software, attraverso l'aggiornamento delle tabelle e degli archivi di base, rendendoli disponibili in modalità visualizzazione ed immissione dati per ciascun utente. Egli deve (si veda in Figura 2 il relativo menu di attività):

- mantenere aggiornato l'elenco delle unità organizzative, dei dipendenti, delle attività, dei processi ed eventualmente dei progetti interni/esterni approvati dalla direzione;
- provvedere al calcolo e all'inserimento del costo orario preventivo standard per ciascun dipendente. Si tratta di stabilire a preventivo il costo complessivo a carico azienda per ciascun dipendente (stipendio, oneri sociali, accantonamento TFR, rateo ferie...) e dividerlo per le ore di presenza in azienda previste per l'anno oggetto di rilevazione;

- codificare ed immettere le eventuali nuove attività, provvedendo all'assegnazione delle stesse agli operatori interessati. Ciascun utente, su indicazione del proprio responsabile d'ufficio/direzione, comunica all'amministratore del sistema che è stato incaricato di svolgere una nuova attività. L'amministratore, al fine di evitare duplicazioni e un eccessivo proliferare di micro-attività, l'analizza e stabilisce se aggregarla ad altre attività già esistenti all'interno del sistema o crearne una nuova ad hoc. Si pensi, ad esempio, all'attività "richiedere anticipi note spese" che può essere compresa all'interno dell'attività più ampia di "gestione, rendicontazione e pagamento note spese";
- curare la formazione del personale nella compilazione e nell'interpretazione dei dati.

1. Fase 1: codifica di tutte le direzioni aziendali (produzione, vendite, logistica...);
2. Fase 2: inserimento dell'elenco completo dei dipendenti e loro assegnazione alla direzione aziendale di competenza (da organigramma, per esempio, il sig. Mario Rossi è alle dipendenze della direzione vendite);
3. Fase 3: codifica dei processi ed eventualmente dei relativi sottoprocessi, che possono facilitare l'attribuzione alle famiglie di prodotto attraverso la rilevazione di driver di imputazione specifici. Si pensi, ad esempio, al sottoprocesso amministrativo "fatturazione e incasso da clienti", parte del più ampio processo "gestione delle relazioni commerciali con i clienti, ricevimento dell'ordine e consegna dei prodotti/servizi", che può essere ripartito tra i clienti sulla base delle fatture di vendita emesse o delle righe di fattura;
4. Fase 4: inserimento dell'elenco completo delle attività, loro assegnazione univoca ai processi/sottoprocessi

La gerarchia di immissione dei dati da parte dell'amministratore del sistema può essere esemplificata come segue (si veda in Figura 3 la maschera di immissione degli elenchi):



Il sistema di attività di processi

BUDGET

12

identificati e agli operatori aziendali chiamati a svolgerle. Si pensi, ad esempio, all'attività "partecipare alle fiere di settore", che si colloca all'interno del processo 04 e che può essere assegnata al sig. Mario Rossi e al sig. Carlo Bianchi.

- Fase 5: codifica dei progetti interni/esterni che possono coinvolgere più dipendenti per un periodo predefinito. Si pensi, ad esempio, alla possibilità di indicare in maniera separata, con riferimento all'attività "svolgere le rilevazioni di contabilità analitica", il tempo dedicato alla progettazione del nuovo sistema in logica Activity-Based Costing, ovvero quello dedicato ad un progetto specifico che si conclude con l'avvio a regime delle rilevazioni secondo la suddetta metodologia. Il progetto si caratterizza per il fatto di aggregare più attività per il raggiungimento di uno scopo preciso: ha un inizio ed una fine definiti. Chi è coinvolto nello svolgimento del suddetto progetto deve registrare il tempo impiegato nelle riunioni di impostazione del sistema con riferi-

mento all'attività "svolgere le rilevazioni di contabilità analitica", che esisterà sempre e comunque in azienda, indipendentemente dalle logiche contabili seguite, e selezionare, nell'elenco progetti, quello relativo all'Activity-Based Costing. In questo modo si crea una base dati omogenea nel tempo: a distanza di anni sarà possibile confrontare l'impegno dedicato dall'azienda all'attività "svolgere le rilevazioni di contabilità analitica" e giustificare eventuali incrementi/decrementi per la comparsa/scomparsa di progetti specifici. Ciò non sarebbe possibile se le registrazioni con riferimento alle attività e ai progetti fossero in alternativa e non correlate in sequenza.

- Fase 6: analisi dei tempi/costi delle attività e dei processi/sottoprocessi oggetto di indagine. Il costo di un'attività è la somma dei costi dei carichi di lavoro registrati dai dipendenti per quell'attività. La valorizzazione dei carichi di lavoro è fatta a costo orario standard preventivo per ciascun dipendente. Di conseguenza il costo

Figura 4

Attività	COSTO TOTALE
Mantenere la clientela esistente - Visitare i clienti, negoziare e aggiornare le condizioni di vendita	169.090,75
Controllo di produzione dello stabilimento	123.496,51
Formulare, gestire, inviare offerta a cliente (anche campionatura e servizi post-vendita)	112.113,15
Movimentare merci tra differenti magazzini aziendali e curarne le scritture relative	72.504,35
Attività per altre collegate	69.529,87
Organizzazione e pianificazione attività dell'ufficio e del reparto	60.412,21
Imballaggio ordini, etichettatura imballi, pesatura colli	54.160,49
Eseguire controlli mirati (speciali) o supplementari	52.275,00
Visitare clienti potenziali - Ricercare nuovi clienti	51.328,21
Numero attività: 269	Totale Ore: 76.947,82
	Totale costi: 2.236.265,19

Figura 5

di un processo è pari alla somma dei costi delle differenti attività che ne fanno parte. L'analisi viene svolta selezionando il periodo di interesse (da data a data) e mostra, oltre al costo delle differenti attività/processi, anche il numero delle persone coinvolte e le differenti unità organizzative cui le stesse appartengono. Al fine di garantire la riservatezza delle informazioni immesse da ciascun dipendente, né l'amministratore del sistema né i differenti responsabili di funzione debbono poter visualizzare le registrazioni immesse da ciascuno. Se di interesse, ciascun dipendente può stampare le registrazioni immesse (si veda in Figura 4 la maschera di interrogazione e visualizzazione delle possibili analisi circa le rilevazioni effettuate).

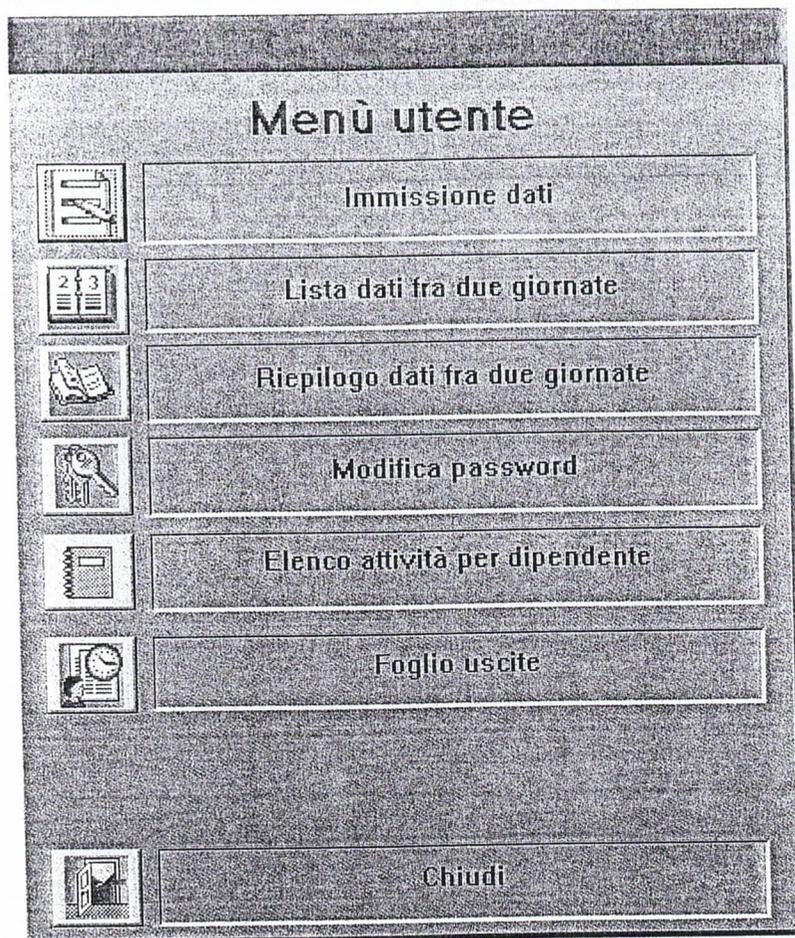
A ciascun utente che si accinge ad iniziare una sessione di immissione dati viene richiesto di immettere il proprio codice

personale (codice univoco di identificazione proveniente dal sistema di rilevazione delle presenze) e la propria password (si veda la Figura 5). La conferma dei suddetti dati permette l'accesso ad un "menu utente", dal quale è possibile raggiungere direttamente le quattro maschere che compongono il modulo di immissione (si veda la Figura 6):

1. Immissione dati
2. Lista dati fra due giornate
3. Riepilogo dati fra due giornate
4. Elenco attività per dipendente
5. Modifica password
6. Foglio uscite

La maschera di immissione dati permette all'utente di inserire le attività svolte e le ore dedicate a ciascuna di esse, indicando se l'attività è riconducibile in maniera esclusiva ad un progetto, ad un cliente o ad un prodotto. La maschera riporta in alto a sinistra un campo che indica la data del giorno per il quale si intende

Figura 6



immettere le attività; i pulsanti con le frecce servono per spostare avanti e indietro la data, per permettere l'immis-

sione a posteriori o per verificare le immissioni effettuate in precedenza (si veda la Figura 7).

Figura 7

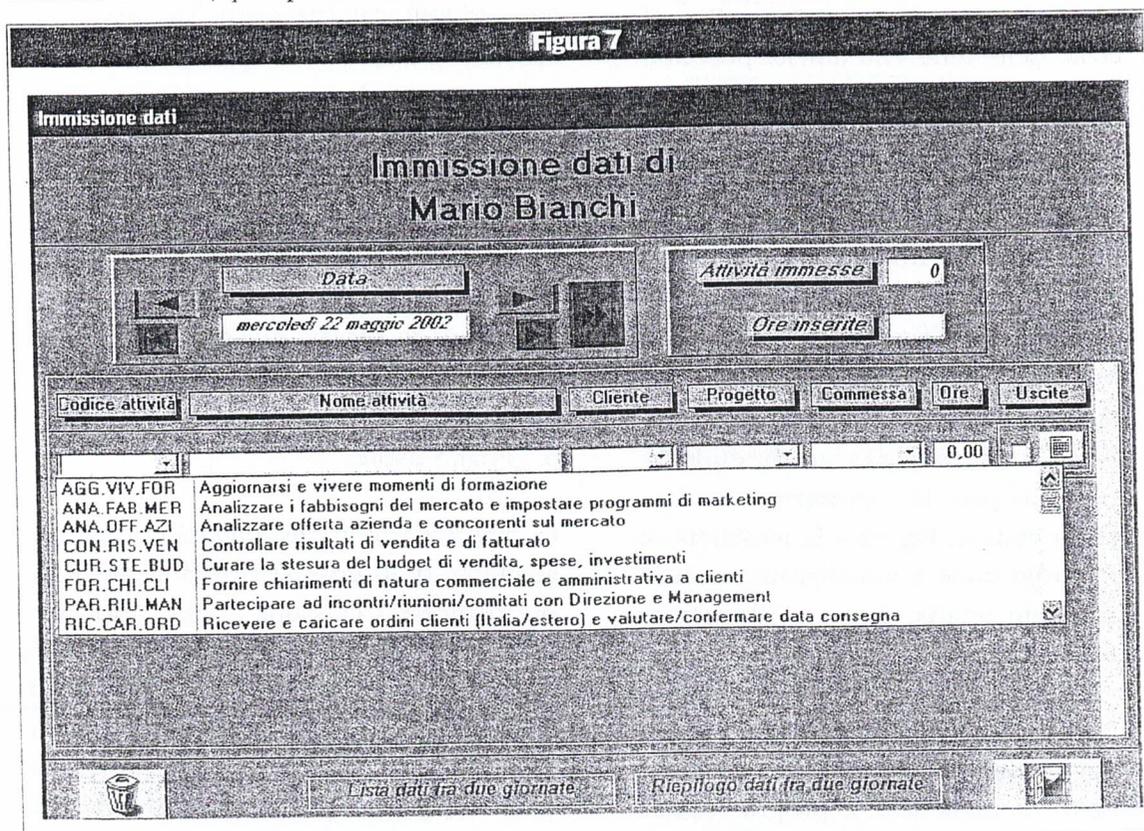


Figura 8

Lista dati di Mario Bianchi

Dal Al

lunedì 18 marzo 2002

Attività	Cliente	Progetto	Commessa	Ore
Accogliere ed accompagnare visitatori-clientela consolidata-clienti potenziali in visita alla sede				5,00
Fornire chiarimenti di natura commerciale e amministrativa a clienti				2,00
Formulare, gestire, inviare offerta a cliente (anche campionatura e servizi post-vendita)				2,00
Totale ore del giorno				9,00

martedì 19 marzo 2002

Attività	Cliente	Progetto	Commessa	Ore
Analizzare i fabbisogni del mercato e impostare programmi di marketing				1,00
Fornire chiarimenti di natura commerciale e amministrativa a clienti				1,00

BUDGET

16

n. 41

È possibile cancellare un'immissione effettuata posizionandosi sulla riga relativa e premendo il pulsante, in basso a sinistra, in cui compare un cestino. La selezione dell'attività, del progetto, del

cliente o del prodotto è estremamente facilitata dai "menu a discesa", che contengono l'elenco completo di tutte le possibili opzioni; è sufficiente selezionare quella che interessa. A questo propo-

Figura 9

Riepilogo dati di Mario Bianchi

Dal Al

ACC.ACC.VIS *Accogliere ed accompagnare visitatori-clientela consolidata-clienti potenziali in visita alla sede*

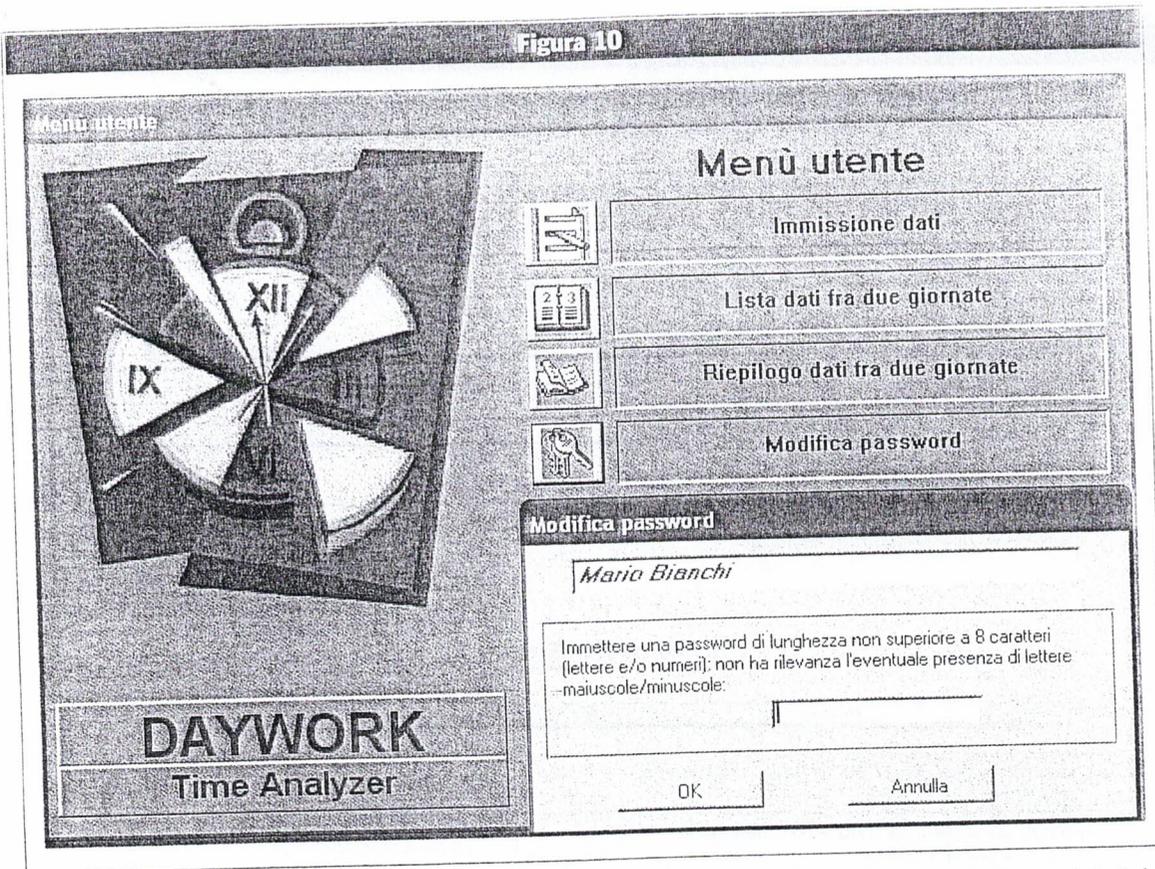
Cliente	Progetto	Commessa	Ore
			26,00
Totale ore per l'attività			26,00

ADD.FOR.PER *Addestrare e formare il personale*

Cliente	Progetto	Commessa	Ore
			5,00
Totale ore per l'attività			5,00

ANA.FAB.MFR *Analizzare i fabbisogni del mercato e impostare programmi di marketing*

Figura 10



sito, è opportuno ricordare che, se lo svolgimento di un'attività è legato ad un progetto, non occorre specificare anche l'eventuale cliente o prodotto, poiché il progetto è già riferito a priori ad uno specifico cliente e ad una specifica tipologia di prodotto; il sistema impedirà quindi di indicare per la stessa attività il progetto e contemporaneamente il cliente o il prodotto. Per evitare la presenza nel sistema di dati inconsistenti, è previsto inoltre un blocco che non consente all'utente di proseguire senza aver anzitutto indicato il codice dell'attività e, al termine dell'immissione, il numero di ore dedicato (non è consentito lasciare lo zero).

Le maschere "Lista dati fra due giornate" (Figura 8) e "Riepilogo dati fra due giornate" (Figura 9), graficamente identiche, forniscono all'utente un resoconto delle attività svolte che si estende oltre la singola giornata. La differenza tra le due maschere risiede nel fatto che la prima fornisce un elenco di tutte le attività svolte nel periodo scelto, mentre la seconda fornisce una somma

delle ore per attività omogenee (cioè la somma delle ore dedicate alla stessa attività, svolta per lo stesso progetto, cliente e prodotto o per la stessa combinazione di cliente-prodotto). L'intervallo temporale a cui riferire questi riepiloghi viene scelto dall'utente attraverso i due campi in alto che indicano rispettivamente la data di inizio e la data di fine periodo; l'utente può selezionare la data desiderata digitandola direttamente all'interno del campo o spostando quella visualizzata avanti o indietro con gli appositi pulsanti. Entrambe le maschere possono essere stampate sotto forma di report.

La maschera di modifica della password (Figura 10), infine, permette all'utente di modificare in qualunque momento e per un numero illimitato di volte la propria password personale di accesso al sistema; all'utente viene richiesto di digitare la nuova password una prima volta e poi una seconda volta per la conferma e per evitare errori di digitazione. Una volta confermata, la nuova password diventa immediatamente operativa.

Figura 11

Il sistema permette infine all'utente di dichiarare che lo svolgimento della propria attività avviene al di fuori della sede (Figura 11).

In Motori Italia S.p.A. sono coinvolti tutti gli impiegati e i dirigenti, ovvero 240 persone delle funzioni: produzione, vendite, logistica, progettazione, amministrazione, personale, centro elaborazione dati, collegate, direzione generale, pianificazione e controllo (si veda l'elenco nella Tabella 1 che mostra la loro distribuzione per funzioni).

Tabella 1	
Direzione	N° dipendenti
Produzione	70
Vendite	69
Logistica	48
Progettazione	25
Amministrazione	11
Personale	7
CED	4
Collegate	2
Direzione Generale	2
P&C	2
Totale complessivo	240

I principali report elaborati a supporto dell'analisi periodica

Una volta avviata la rilevazione, al management resta il compito di definire quali possono essere le analisi più significative da condurre in maniera sistematica.

L'esperienza fatta dal management di Motori Italia S.p.A porta a suggerire le seguenti:

1. Riepilogo del numero dei dipendenti coinvolti nei processi aziendali.
2. Riepilogo dei tempi e dei costi dei processi aziendali.
3. Analisi dell'interfunzionalità dei processi.
4. Analisi dei carichi di lavoro e dei costi delle attività più significative all'interno dei processi critici, stima delle stesse su base annua e confronto con le rilevazioni dell'anno precedente.

La rilevazione delle attività secondo l'Activity-Based Costing: l'esperienza di un'azienda meccanica

Tabella 2

Codice processo	Processo	n° di dipendenti coinvolti (1)	In % sul totale (240 dip.)	Totale ore per processo (2)	Media ore per dipendente (2/1)
01	Definire i principi strategici, organizzativi e del sistema qualità e effettuare le verifiche strategiche	8	3,33%	433	54,10
02	Budgeting e reporting: misurare e analizzare le performance aziendali	70	29,17%	11.900	170,00
03	Analizzare il mercato/i clienti, sviluppare il sistema di offerta di prodotto/di servizio, e dirigere la rete di vendita	87	36,25%	12.395	142,47
04	Avviare e sviluppare le relazioni con i clienti, emettere l'offerta, ricevere l'ordine, fatturare e curare l'incasso	92	38,33%	25.916	281,70
05	Innovare il prodotto, il processo produttivo e il processo logistico	67	27,92%	19.482	290,77
06	Pianificare le lavorazioni interne/esterne, montaggio e spedizioni, lanciare i lotti e seguire l'avanzamento produzione	107	44,58%	34.521	322,62
07	Approvvigionarsi di materiali, componentistica e servizi	55	22,92%	7.974	144,99
08	Attrezzare le macchine, effettuare le lavorazioni meccaniche, l'assemblaggio e i collaudi	28	11,67%	2.018	72,08
09	Fornire l'assistenza post-vendita ai clienti	47	19,58%	2.004	42,63
10	Sviluppare il sistema qualità e il sistema informativo-informatico garantendo sicurezza e corretto impatto ambientale	47	19,58%	5.603	119,22
11	Selezionare, formare e amministrare le risorse umane	142	59,17%	12.238	86,18
12	Manutenere le risorse tecnologiche, di logistica e produzione	6	2,50%	1.024	170,75
13	Rappresentare le risultanze di bilancio e gestire il ciclo amministrativo e finanziario	12	5,00%	2.109	175,77
14	Gestione aziende collegate	41	17,08%	6.275	153,04
				143.892	

5. Riepilogo delle attività per unità organizzativa in ordine decrescente rispetto ai tempi e ai costi.

A titolo d'esempio, si presentano e si commentano i dati emersi dal sistema di rilevazione delle attività giornaliere relativi al periodo gennaio 2002-aprile 2002 secondo le suddette prospettive.

La rilevazione si riferisce esclusivamente al personale indiretto, ovvero a coloro che non sono impegnati nello svolgimento delle attività di trasformazione fisica del prodotto (la cosiddetta manodopera diretta): 240 dipendenti che hanno dichiarato 143.892 ore a sistema nel periodo oggetto d'analisi (3).

Se si considera una presenza media nel quadrimestre pari a 640 ore per ciascun operatore, è possibile effettuare una previsione su base annua dividendo l'importo quadrimestrale per 4 e moltiplicando il risultato per 11 mesi (questo porta a considerare una presenza annua per operatore pari a 1760 ore).

1. Il primo report oggetto d'analisi mostra per ciascun processo il numero dei dipendenti coinvolti e il tempo complessivo di svolgimento (Tabella 2). Vi sono processi altamente decentrati, ovvero che coinvolgono più persone anche se per poche ore (il processo 11 relativo alla formazione del personale), e processi fortemente accentrati, quali ad esempio i processi direzionali, cui partecipano poche persone. Quest'analisi deve permettere di riflettere circa il grado di dispersione delle differenti attività e la possibilità che la presenza di molte persone aumenti gli attriti organizzativi, e di conseguenza i costi gestionali. L'esperienza in Motori S.p.A. mostra che la richiesta da parte del cliente di tempi di consegna sempre più brevi e di maggiori

personalizzazioni in fase di assemblaggio finale ha fatto crescere sia il numero delle persone coinvolte sia i tempi complessivi di svolgimento del processo di pianificazione delle lavorazioni e controllo dell'avanzamento. In effetti vi sono persone dedicate in maniera esclusiva a questo processo, soprattutto alla programmazione e alla preparazione degli ordini di spedizione ai clienti e degli ordini di montaggio finale.

2. La Tabella 3 mostra le relazioni tra i costi e i tempi complessivi di svolgimento dei processi aziendali nel periodo considerato. Si noti che il processo 04, pur avendo richiesto meno ore del processo 05, ha generato per l'azienda un costo relativo al personale maggiore. In effetti vi sono coinvolti dipendenti a maggior costo individuale per professionalità e tipologia di contratto.
3. L'analisi relativa all'interfunzionalità dei processi aziendali è mostrata in Figura 12. Nelle intestazioni di colonna vi sono le differenti funzioni aziendali coinvolte nell'analisi. Nelle righe sono elencati i 14 processi aziendali. All'incrocio delle due dimensioni è possibile conoscere il numero delle persone equivalenti dedicate allo svolgimento del processo appartenente ad una specifica unità organizzativa. Il numero delle persone equivalenti è ottenuto rapportando il totale delle ore registrate alle 640 ore di presenza medie previste per il quadrimestre per ciascun dipendente. Si noti, per esempio, che l'amministrazione ha impegnato il tempo equivalente di due persone/uomo nello svolgimento del processo 4. Quest'analisi si fonda sulla premessa che ciascuna funzione sia il custode di competenze specialistiche proprie e che sem-

ES.
DISTRIBUZIONE
DIP. SVI
PROCESSI

La rilevazione delle attività secondo l'Activity-Based Costing: l'esperienza di un'azienda meccanica

Tabella 3

Codice processo	Processo	Ore rilevate	N° persone equivalenti	Costo del personale
06	Pianificare le lavorazioni interne/esterne, montaggio e spedizioni, lanciare i lotti e seguire l'avanzamento produzione	34.521	53,94	€ 720.438,31
04	Avviare e sviluppare le relazioni con i clienti, emettere l'offerta, ricevere l'ordine, fatturare e curare l'incasso	25.916	40,49	€ 815.303,57
05	Innovare il prodotto, il processo produttivo e il processo logistico	19.482	30,44	€ 541.800,92
03	Analizzare il mercato/ clienti, sviluppare il sistema di offerta di prodotto/di servizio, e dirigere la rete di vendita	12.395	19,37	€ 442.647,15
11	Selezionare, formare e amministrare le risorse umane	12.238	19,12	€ 380.793,06
02	Budgeting e reporting: misurare e analizzare le performance aziendali	11.900	18,59	€ 494.772,16
07	Approvvigionarsi di materiali, componentistica e servizi	7.974	12,46	€ 192.312,48
14	Gestione aziende collegate	6.275	9,80	€ 248.491,15
10	Sviluppare il sistema qualità e il sistema informativo-informatico garantendo sicurezza e corretto impatto ambientale	5.603	8,76	€ 154.561,60
13	Rappresentare le risultanze di bilancio e gestire il ciclo amministrativo e finanziario	2.109	3,30	€ 74.885,54
08	Attrezzare le macchine, effettuare le lavorazioni meccaniche, l'assemblaggio e i collaudi	2.018	3,15	€ 54.013,84
09	Fornire l'assistenza post-vendita ai clienti	2.004	3,13	€ 52.877,49
12	Manutenere le risorse tecnologiche, di logistica e produzione	1.024	1,60	€ 26.026,81
01	Definire i principi strategici, organizzativi e del sistema qualità e effettuare le verifiche strategiche	433	0,68	€ 11.398,42
Totale complessivo		143.892		€ 4.210.322,50

Figura 12

Codice processo	Unità organizzative									
	AMMINISTRAZIONE	CED	DIREZIONE GENERALE	LOGISTICA	P&C	PERSONALE	PRODUZIONE	PROGETTAZIONE	VENDITE	COLLEGATE
Processo 01	0,42	0,003	0,03	0,21						
Processo 02	0,74	0,07	0,62	1,84	1,91	0,18	11,37	0,21	1,65	
Processo 03	0,45		0,26	0,48			0,07	2,88	15,22	
Processo 04	2,03			3,01			0,42	0,60	34,44	
Processo 05	0,19	0,51	0,02	0,88		0,07	12,12	15,81	0,84	
Processo 06	0,13			25,54	0,09		26,59		1,58	
Processo 07	2,68		0,02	7,33			1,92	0,28	0,23	
Processo 08							3,08		0,07	
Processo 09				0,29				0,35	2,49	
Processo 10	0,18	2,17	0,22	1,08	0,06	0,01	1,13	3,04	0,86	
Processo 11	0,67	0,50	0,01	1,21	0,02	5,62	6,50	0,90	3,69	
Processo 12		0,53						1,07		
Processo 13	3,27			0,01					0,02	
Processo 14	0,53	0,02	0,86	0,34	0,002	0,45	0,10	4,33	1,43	1,74

pre più spesso il cliente finale richieda la costante integrazione di più competenze per il soddisfacimento dei suoi bisogni. A fini gestionali, in particolare, essa permette di comprendere se l'evoluzione dei fabbisogni dei clienti ha generato o genererà l'esigenza di coinvolgere nuove funzioni nello svolgimento del processo e se un eventuale aumento nei costi dei processi stessi deriva da possibili attriti interfunzionali.

4. A titolo d'esempio, circa l'analisi dei carichi di lavoro e dei costi delle attività più significative all'interno dei processi critici, la stima delle stesse su base annua e il confronto con le rilevazioni dell'anno precedente, si mostrano i dati relativi allo sviluppo e al mantenimento delle relazioni con i clienti. La Figura 13 mostra l'elenco delle attività, in ordine decrescente rispetto al costo del personale addebitato, appartenenti al processo 04. Il suddetto dettaglio è necessario per

BUDGET

22

n. 41

Figura 13

Elenco attività del processo 04	Costo del personale
Mantenere le relazioni con la clientela esistente -visitare i clienti, negoziare le condizioni di vendita	€ 309.569,96
Formulare, gestire, inviare offerta a cliente (anche campionatura e servizi post-vendita)	€ 198.714,64
Ricevere e caricare ordini clienti (Italia/estero) e valutare/confermare data consegna	€ 61.731,49
Gestione solleciti di consegna a clienti e distributori	€ 56.894,22
Archiviare offerte a clienti, stampe ordini di vendita, documentazione amministrativa	€ 53.678,40
Fornire chiarimenti di natura commerciale e amministrativa a clienti	€ 32.905,63
Controllare avanzamento ordini clienti	€ 24.767,51
Evadere richieste tecniche-commerciali da forza vendita e clienti ed eventuale emissione offerte	€ 18.679,74
Caricare e controllare ordini e preventivi in JDE	€ 10.700,87
Fatturare a clienti Italia e estero	€ 9.254,48
Gestire l'avanzamento dell'ordine cliente	€ 7.808,74
Controllare gli ordini inviati dalla forza vendita	€ 7.441,11
Gestire pratiche per il commercio estero	€ 4.048,33
Apportare varianti agli ordini di vendita (prezzo, prodotto, consegna)	€ 3.637,23
Gestire il ricevimento merci per reso cliente e note di accredito	€ 3.597,83
Controllare ritardi negli incassi e inviare solleciti ai clienti	€ 3.317,22
Assistenza tecnica per problemi di caricamento ordini clienti	€ 1.787,74
Predisporre attestati di conformità e dichiarazione produttore	€ 1.605,51
Sequire questioni legali e contenziosi	€ 1.556,17
Valutare l'evadibilità ordini clienti rispetto alle date richieste	€ 1.255,10
Espletare pratiche intrastat	€ 1.110,95
Copiare ed inviare disegni prodotti per TPR	€ 1.011,71
Effettuare interpretariato per tecnici esteri e per aree aziendali	€ 173,05
Provvedere alla liquidazione dei bonus clienti	€ 55,94

Figura 14

Rilevazione periodo gennaio 2002 - aprile 2002

	Ore dichiarate (1)	In %	N° dipendenti	Persone equivalenti (1) / 640 ore
Ricerca di nuovi clienti	2.504	12,68%	40	3,913
Elaborazione offerte a clienti	5.972	30,23%	55	9,331
Visita a clientela esistente	8.438	42,72%	45	13,184
Ricevimento/caricamento ordini clienti	2.838	14,37%	20	4,434
Totale per le suddette attività	19.752	100,00%		
Totale delle ore complessivamente registrate	143.892	13,73%		

Confronto con la rilevazione relativa all'anno 2001

	Ore dichiarate (1)	In %	N° dipendenti	Persone equivalenti (1) / 1760
Ricerca di nuovi clienti	8.700	15,37%	35	4,943
Elaborazione offerta	9.211	16,27%	42	5,234
Visita a clientela esistente	26.400	46,63%	36	15,000
Ricevimento/caricamento ordini clienti	12.300	21,73%	33	6,989
Totale per le suddette attività	56.611	100,00%		
Totale ore complessivamente registrate	359.074	15,77%		

decidere quali possano essere i driver da utilizzare come base di ripartizione dei costi tra i differenti prodotti/clienti, prescelti quali oggetti di calcolo all'interno del sistema Activity-Based Costing. Si pensi alla significatività informativa di parametri quali il numero delle offerte emesse, il numero delle righe d'ordine ricevute, il numero delle visite effettuate, il tempo medio per visita, il numero delle bolle di vendita emesse, il numero delle fatture di vendita spedite ponderate in relazione alla complessità delle stesse, il numero dei documenti commerciali ed amministrativi emessi... La Figura 14, infine, mostra i risultati delle dichiarazioni rilevate nel periodo gennaio-aprile 2002 delle attività ricerca di nuovi clienti, elaborazione delle offerte, mantenimento delle relazioni con la clientela esistente e caricamento degli ordini ricevuti dai clienti, e li confronta con i dati emersi dalle registrazioni dell'anno 2001. I commenti elaborati dal responsabile del controllo di gestione, da discutere nella fase di analisi dei dati raccolti, possono essere i seguenti.

ESSE
DRIVER

ore/quadrimestre a fronte di un impegno di 40 persone. Ciò significa che in media ciascuna persona vi dedica circa 62 ore/quadrimestre, ovvero 7/gg a quadrimestre. La previsione su base annua sarebbe di conseguenza pari a 6886 ore. Si evidenzia una diminuzione prospettica di impegno su questa attività, a fronte di un coinvolgimento di altre 5 persone rispetto alla rilevazione su base annua effettuata nel 2001. A fronte però di quest'impegno si aggiungono altre 5972 ore per l'elaborazione di un'offerta (coinvolgendo 55 persone per un tempo equivalente di circa 10 persone), ovvero circa 13/gg al quadrimestre. La previsione su base annua sarebbe pari a 16500 ore circa, di gran lunga superiore alle registrazioni relative all'anno 2001. Si evidenzia pertanto un incremento notevole delle ore dedicate a questa attività, in presenza del coinvolgimento di 13 persone in più. Nel sistema di contabilità analitica in logica Activity-Based Costing, questo fenomeno è giustificabile con l'aumento del numero delle offerte emesse, in particolare di quelle

1. La ricerca dei nuovi clienti complessivamente assorbe circa 2504

relative ai nuovi clienti con un maggiore grado di complessità che giustifica il coinvolgimento di un numero maggiore di persone, nonché del numero delle offerte andate a buon fine. Nel quadrimestre, il tempo impiegato per seguire le relazioni con i clienti è rivolto per il 57% circa ai clienti esistenti e per il 43% ai clienti potenziali. Nell'anno 2001 questi ultimi impegnavano il 32%.

- Il *mantenimento delle relazioni con i clienti esistenti* assorbe circa 8438 ore/quadrimestre (in diminuzione nel trend annuo di circa 3000 ore) per la visita e il contatto telefonico, e circa 2838 ore/quadrimestre (in diminuzione nel trend annuo di circa 4500 ore (12300 - 7800) per il ricevimento/caricamento degli ordini, coinvolgendo rispettivamente 45 e 20 persone. Ciò significa un tempo medio pari rispettivamente a 23 gg/quadrimestre e 18 gg/quadrimestre. Si nota una diminuzione nel coinvolgimento relativamente al ricevimento/caricamento degli ordini (circa 13 persone in meno). Le registrazioni mostrano i benefici della riorganizzazione del caricamento degli ordini clienti, che soffriva di un eccessivo frazionamento: vi sono infatti dedicate 20 persone per un tempo equivalente di 4,5 persone.

Conclusioni

Al termine della presentazione dell'esperienza fatta da Motori Italia S.p.A. si ritiene opportuno soffermarsi su alcuni aspetti critici:

- direttori generali, amministratori, responsabili e collaboratori vivono l'implementazione dell'Activity-Based

Costing in maniera differente. Spesso i primi, i direttori generali e gli amministratori, sono più interessati agli aspetti prettamente organizzativi della suddetta metodologia, ovvero cercano di individuare quelle attività che non aggiungono valore e che dovrebbero essere oggetto di interventi di reingegnerizzazione/semplificazione. I secondi temono i possibili giudizi negativi circa lo stato attuale della distribuzione delle responsabilità e delle mansioni all'interno dell'ufficio di competenza. In proposito si desidera sottolineare che l'aumentata pressione competitiva e la progressiva riduzione dei margini aziendali in moltissimi settori industriali e di servizi porta il management ad un più stretto controllo delle inefficienze e che di conseguenza, in alcuni momenti della vita dell'azienda può essere giustificabile l'impiego delle logiche di Activity-Based Management per il monitoraggio dei costi e delle performance delle attività e dei processi interni (4);

- nella realizzazione dell'Activity-Based Costing occorre distinguere la fase di avvio da quella a regime. La rilevazione giornaliera puntuale a daywork dei carichi di lavoro del personale ha senso nella fase iniziale di costruzione dell'architettura del sistema e di comprensione delle dinamiche esistenti tra i carichi di lavoro e i fattori di complessità (misurabili attraverso i sistemi informativi gestionali esistenti). In altre parole, in questa fase si ha l'obiettivo di comprendere se, a parità di modalità nello svolgimento delle attività/processi aziendali, esistono relazioni a volte di carattere prettamente "matematico" tra i carichi di lavoro e gli indicatori di "volume" dell'attività. Si pensi, ad esempio, al fatto che i tempi di caricamento degli ordini di vendita possono essere sti-

mati "contando" il numero delle righe d'ordine ricevute, distinte in relazione al grado di complessità delle stesse (numero dei prodotti di serie versus numero dei prodotti a disegno cliente). A regime si suggerisce di continuare nella rilevazione puntuale delle attività giornaliere solo quando sono mutate le modalità di svolgimento delle attività stesse in seguito ad interventi di riorganizzazione (si pensi, ad esempio, alla possibile introduzione di un nuovo sistema informativo-informatico di caricamento degli ordini cliente) o a modifiche nella complessità delle richieste dei clienti esterni ed interni (il cliente, ad esempio, chiede servizi aggiuntivi attraverso l'invio dell'ordine). Stanti le suddette premesse, si ritiene utile chiedere periodicamente (almeno per un mese ogni quadrimestre) a tutto il personale di continuare ad utilizzare il sistema daywork nella rilevazione delle attività giornaliere;

- parallelamente alla rilevazione dei carichi di lavoro da parte del personale per attività e per processo, il responsabile del controllo di gestione deve provvedere all'imputazione dei costi relativi alle altre risorse impiegate nello svolgimento delle attività: ammortamenti delle risorse hardware e software, licenze, consulenze esterne, utenze, affitti passivi... In effetti, vi sono attività a basso impiego di personale che possono generare per l'azienda un alto costo in quanto utilizzano risorse tecnologiche e di struttura "costose", in maniera esclusiva. In merito a questo aspetto si ritiene però utile suggerire di provvedere all'imputazione delle suddette risorse a livello di processo/sottoprocesso e non a livello di attività, al fine di non incrementare la complessità di gestione del sistema. Le utenze

telefoniche o i leasing delle auto a carico dell'ufficio commerciale, ad esempio, potrebbero essere imputati, attraverso appositi resource driver, ai processi di ricerca dei nuovi clienti e di mantenimento delle relazioni con la clientela esistente, senza procedere ad un'ulteriore ripartizione rispetto alle attività svolte;

- un'ultima riflessione va fatta circa l'attendibilità delle rilevazioni. Può, ad esempio, accadere che le dichiarazioni fatte dai dipendenti, in maniera autonoma e riservata, non corrispondano a verità? Chi scrive ritiene che esse siano condizionate dalla motivazione che spinge ciascun individuo ad agire in azienda. La motivazione è il combinarsi dei motivi all'azione, in relazione a vari obiettivi ed interessi, guidati da processi di origine emotiva e cognitiva (5). Il processo motivazionale ha inizio da uno stato interiore di "non equilibrio", originato dalla consapevolezza di un bisogno da soddisfare, accompagnato da un senso di tensione e di attesa. L'individuo cercherà di trovare tutti i mezzi per il suo soddisfacimento. Una volta raggiunto lo scopo e accertato lo stato di soddisfazione, potrà vivere un successivo stadio di "non equilibrio". Il neo assunto a cui viene chiesta la compilazione del time report giornaliero ha motivazioni differenti rispetto al responsabile d'ufficio, che è in azienda da anni e con un adeguato livello retributivo. Parafrasando Maslow, l'avvio delle rilevazioni deve avvenire nel rispetto del soddisfacimento dei bisogni primari legati alla "sopravvivenza" e successivamente di quelli secondari, di ordine superiore. Tra i primi vi sono i bisogni fisiologici e quelli di sicurezza, soddisfatti dalla retribuzione, dalla chiarezza nelle regole e nelle proce-

ture di valutazione, dalla padronanza degli strumenti utilizzati. I secondi comprendono, secondo una scala di prepotenza, i bisogni di appartenenza, di stima e di autorealizzazione. Il grado di coesione all'interno dell'ufficio, la partecipazione alla fase di elaborazione, il raggiungimento di traguardi sfidanti possono via via diventare motivanti una volta soddisfatti i i bisogni fisiologici.

In sintesi, si suggerisce di prestare tempo ed attenzione alla presentazione degli scopi del progetto di introduzione dell'Activity-Based Costing e alla discussione dei dati raccolti, in un ambiente sereno e costruttivo.

L'esperienza sul campo dimostra che laddove vi siano fenomeni di evidente "non correttezza" nelle rilevazioni (si pensi, ad esempio, al fatto che rispetto ad attività molto semplici l'operatore che le svolge dichiara un numero di ore molto elevato) è opportuno evitare di "lasciar perdere". Chi le svolge intende dichiarare una sensazione di malessere, o semplicemente "mettere alla prova il capo" nella fase di analisi ed interpretazione dei dati. Il coinvolgimento dell'interessato nella fase di commento è di fondamentale importanza.

Bibliografia

- Antonelli Valerio, D'Alessio Raffaele, *Casi di controllo di gestione*, IPSOA, 2004.
- Dossi Andrea, *I processi aziendali*, Egea, 2001.
- Marelli Alessandro, *Il sistema di reporting interno*, Giuffrè Editore, 2000.
- Morelli Luciano, *Il budget del personale*, Edizioni Maros, 2004.

Toscano Giuseppe e Ostinelli Catry, *Manuale di applicazione dell'Activity-Based Costing*, IFAF, 1999.

Brimson James A. e Antos John, *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*, John Wiley & Sons, 1999.

Scott Mark C., *Value Drivers. The Manager's Framework for Identifying the Drivers of Corporate Value Creation*, John Wiley & Sons, 1998.

Hicks Douglas T., *Activity-Based Costing for Small and Mid-Sized Businesses: An Implementation Guide*, John Wiley & Sons, 1992.

Note

- 1) Professore a contratto di Programmazione e controllo della gestione presso l'Università Cattaneo di Castellanza, LIUC.
- 2) La normativa internazionale "incoraggia l'adozione di un approccio per processi nello sviluppo, nell'attuazione e nel miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza di un Sistema di Gestione per la Qualità in grado di accrescere la soddisfazione delle parti interessate, soddisfacendo i relativi requisiti". Si tratta di un'innovazione fondamentale ed estremamente delicata, in quanto incide su un modello organizzativo molto radicato nelle aziende: quello della tradizionale gestione per funzioni. L'adozione di una struttura organizzativa di tipo funzionale ha sempre comportato, in linea di massima, il raggruppamento di tutti i soggetti che eseguono lo stesso tipo di attività in un'unica unità o funzione organizzativa (commerciale, di produzione, di progettazione, acquisti ecc.) sotto un'unica responsabilità.

In una struttura di questo tipo la maggiore difficoltà è dovuta al fatto che le diverse funzioni che intervengono nei vari processi aziendali operano in modo assolutamente autonomo, e che il loro coordinamento è garantito unicamente sulla base della routine di procedure prestabilite. L'operare quotidiano dimostra che i processi aziendali tagliano in modo trasversale le singole funzioni, coinvolgendo contemporaneamente più unità. Questo significa che per ottenere miglioramenti tangibili nelle prestazioni sono necessari un diverso approccio e una riprogettazione dei processi aziendali, che favoriscano un'azione più dinamica dell'intera struttura organizzativa. Uno degli obiettivi che le nuove norme ISO si propongono è quello di massimizzare il valore aggiunto di ciascun processo, attraverso l'eliminazione di tutti quei flussi o quelle attività che non generano valore per il cliente. Per realizzare questa finalità le norme suggeriscono alcune linee guida indispensabili per una corretta revisione delle logiche processuali. Il punto di partenza è la maggior responsabilità affidata alla direzione, alla quale viene attribuito il compito di far percepire ai membri della struttura aziendale l'idea di un'organizzazione intesa come insieme di processi aziendali che generano valore per il cliente, oltre a monitorare costantemente quelli che sono i tempi, i costi e la qualità complessiva dei singoli processi per attuare azioni di miglioramento continuo. È altresì necessario attivare quella che in termini tecnici viene definita "catena interna di clienti fornitori". Occorre cioè considerare le funzioni e i reparti a loro volta come singoli clienti interni, in modo che i componenti di ciascuna funzione operino con rapidità e flessibi-

lità, per la soddisfazione delle altre unità organizzative. Secondo questa logica, infatti, l'output di ciascuna funzione deve costituire non un risultato a sé stante, ma l'input per l'operatività di altre funzioni. La gestione per processi fa emergere inoltre la necessità di una nuova figura organizzativa: il responsabile del processo, o process owner. Si tratta di un soggetto che opera trasversalmente rispetto alle funzioni tradizionali, presiedendo a quelle che sono le attività di miglioramento delle prestazioni del processo. Le norme, infine, stabiliscono che l'organizzazione deve preparare procedure del Sistema di Gestione per la Qualità che descrivano i processi richiesti per attuare il sistema stesso. L'organizzazione deve munirsi di:

- procedure che descrivano le attività richieste per mettere in atto il Sistema di Gestione per la Qualità;
- procedure che descrivano la sequenza e la natura interattiva dei processi necessari per garantire la conformità del prodotto/servizio;
- istruzioni che descrivano la pratica operativa e le attività di controllo dei processi.

Una volta realizzato un Sistema di Gestione per la Qualità, l'organizzazione può decidere di farlo certificare, ossia di farlo valutare da un Organismo di Certificazione. Si parla di Organismi di Certificazione accreditati quando questi risultano a loro volta accreditati, ossia ufficialmente riconosciuti, da un Organismo di accreditamento (in Italia, SINCERT o SINAL). Se l'attuazione di un Sistema di Gestione per la

Qualità può rappresentare per un'organizzazione uno strumento fondamentale per ottenere ritorni economici in termini di abbattimento dei costi della "non qualità", riduzione generale dei costi e aumento dell'efficienza, la sua certificazione costituisce una verifica e un pubblico riconoscimento dell'impegno aziendale per la qualità e, quindi, un mezzo per migliorare la propria immagine e la propria posizione di mercato.

- 3) Ogni fine mese il sistema effettua una quadratura con i dati relativi alla rilevazione presenze curata dall'Ufficio del Personale.
- 4) Si desidera ricordare che l'Activity-Based Costing ha la finalità di innovare il sistema di contabilità dei costi a fini gestionali, senza entrare nel merito delle modalità di gestione delle attività/processi aziendali. L'Activity-Based Management porta invece ad un esame più approfondito dei legami esistenti tra le differenti attività al fine di individuare le cause della scarsa qualità e delle inefficienze, al fine di perseguire azioni di miglioramento incrementale delle performance e di reingegnerizzazione interna.
- 5) Si veda per approfondimenti Salvemini, 1979; Pilati, 1995.

