

Scuola Formazione
Tirocinanti Dottori Commercialisti

PERUGIA, MAGGIO 2014

Il controllo nell'economia delle imprese tra tradizione ed innovazione

Fabio Santini
Dipartimento Discipline Giuridiche ed Aziendali
- Università degli Studi di Perugia -



Il contesto della produzione di massa. (fino agli anni sessanta del secolo scorso)

- Domanda di mercato "stabile" rivolta a prodotti di massa scarsamente differenziati;
- Domanda di mercato generalmente superiore all'offerta – pressione concorrenziale trascurabile;
- Poche opzioni di approvvigionamento e di gestione dei processi produttivi;
- La crescita della produttività del lavoro indotta dalle economie di scala (e dalla standardizzazione) porta alla contrazione dei costi medi unitari. Ciò consente una riduzione dei prezzi creando le premesse per un ulteriore incremento della domanda.



Il contesto della produzione di massa. (fino agli anni sessanta del secolo scorso)

- Orientamento alla massimizzazione del reddito di periodo attraverso l'efficienza tecnica (mito del cost plus pricing);
- Competizione fondata sull'aspetto funzionale dei beni;
- Tecnologia stabile e gamma di prodotti limitata con cicli di vita molto lunghi (standardizzazione);
- Fattori produttivi predominanti costituiti da materie prime e manodopera diretta (scarsa incidenza delle "spese generali").

3
Fabio Santini – Università di Perugia



Alcuni strumenti innovativi che rappresentano l'approccio tradizionale

- **a) Tecniche tradizionali di analisi dei costi** (break-even analysis, direct costing, full costing a base unica o basi multiple per centri di costo);
- **b) tecniche di pianificazione e di programmazione** (pianificazione, budgeting, analisi degli scostamenti);
- **c) tecniche tradizionali di analisi e misurazione delle performance** (analisi di indicatori sintetici quali il ROI, ROE, ROA).

4
Fabio Santini – Università di Perugia



Il contesto della produzione flessibile. (a partire dagli anni settanta del secolo scorso)

- Intensificarsi della concorrenza nazionale ed internazionale;
- Saturazione dei mercati dei beni di massa;
- Incremento del potere di acquisto dei clienti che si traduce in preferenze più sofisticate (la domanda domina l'offerta/produzione);
- Accorciamento del ciclo di vita del prodotto;
- Ad un mercato di massa si sostituiscono numerosi mercati di "nicchia";
- tecnologie della comunicazione a supporto degli scambi.

5
Fabio Santini – Università di Perugia



Il contesto della produzione flessibile. (a partire dagli anni settanta del secolo scorso)

- Disallineamento tra efficienza tecnica ed economica;
- Sviluppo della produzione di varietà (economie di scopo di processi e risorse);
- Necessità di posizionarsi tra **leadership di costo** e **differenziazione di prodotto**;
- Competizione fondata su "qualità" (ampliamento del concetto) e "tempestività" delle produzioni;
- "Complessità" come parola chiave del nuovo contesto produttivo (sia per piccole che per grandi imprese).

6
Fabio Santini – Università di Perugia



L'approccio di Simons al cambiamento dei sistemi di controllo

Strategia top-down	➔	Market-driven strategy
Standardizzazione	➔	Personalizzazione
Mantenere le cose in carreggiata	➔	Rispondere ai bisogni dei consumatori
No sorprese	➔	coinvolgimento

Fabio Santini – Università di Perugia



Alcuni strumenti innovativi che rappresentano l'attuazione del nuovo orientamento...

- a) advanced costing techniques:** activity-based costing (Cooper & Kaplan, 1999; Cooper, Kaplan, Maisel, Morrissey, & Oehm, 1992); attribute costing (Bromwich, 1990; Roslender & Hart, 2003); Life cycle costing (Czyzewski & Hull, 1991; Dunk, 2004; Shields & Young, 1991; Wilson, 1991); Quality costing (Belohav, 1993; Heagy, 1991); Target costing (Cooper & Slagmulder, 1999; Monden & Hamada, 1991; Morgan, 1993); Capacity costing (McNair & Vangermeersch, 1998); Value chain costing (Dekker, 2003; Hergert & Morris, 1989; Porter, 1985; Shank & Govindarajan, 1992);

Fabio Santini – Università di Perugia ⁸



Alcuni strumenti innovativi che rappresentano
l'attuazione del nuovo orientamento...

- **b) Planning, control and performance measurement** 1. Benchmarking (Elnathan et al; 1996; Brownlie, 1999) 2. Integrated performance measurement (Chenhall, 2005; Ittner et al., 2003; Kaplan & Norton, 1992; Kaplan & Norton, 1996; Libby, Salterio, & Webb, 2004)
- **c) customer accounting:** Customer profitability analysis (Bellis-Jones, 1989; Guilding & McManus, 2002; Ward, 1992; Zeithaml, 2000); Lifetime customer profitability analysis (Foster & Gupta, 1994); Valuation of customers as assets (Foster, Gupta, & Sjoblom, 1996; Slater & Narver, 1994; Zeithaml, 2000);

9
Fabio Santini – Università di Perugia



Alcuni strumenti innovativi che rappresentano
l'attuazione del nuovo orientamento...

- **d) competitor accounting:** Competitor cost assessment (Bromwich, 1990; Jones, 1988; Simmonds, 1981; Ward, 1992); Competitive position monitoring (Rangone, 1997; Simmonds, 1986); Competitor performance appraisal based on public financial statements (Moon & Bates, 1993); Benchmarking (Brownlie, 1999; Elnathan, Lin, & Young, 1996; McNair & Leibfried, 1992);
- **e) Strategic decision making:** strategic cost management (Shank, 1996; Shank & Govindarajan, 1988, 1993); strategic pricing (Simmonds, 1982); Brand valuation (Cravens & Guilding, 1999; Guilding, 1992).

10
Fabio Santini – Università di Perugia



Lo strumento più rappresentativo del nuovo orientamento del management accounting: L'activity-based costing (ABC)



- Nel 1987, Johnson e Kaplan denunciano l'inadeguatezza degli strumenti tradizionali di cost accounting rispetto alle nuove condizioni aziendali.
- L'ABC, proposto nel 1988 da Cooper e Kaplan, ha rappresentato la risposta alla necessità di individuare configurazioni di costo di prodotto più attendibili;

	PRODUZIONE DI MASSA	FASE TRANSITORIA	PRODUZIONE DI VARIETÀ
DURATA HARDWARE	Molto lunga	Lunga	Breve/molto breve
DIFFERENZIAZIONE	Scarsa/assente	Significativa	Elevata
COSTI INDIRETTI	Bassa incidenza	In rapida crescita	Preponderanti
COMUNANZA COSTI	Temporale > spaziale	Temporale = spaziale	Spaziale > temporale
CONFIGURAZIONE DI COSTO PREVALENTE	Costo pieno	Costo diretto	Costo pieno

12



- Nel nuovo ambiente competitivo, la determinante fondamentale del sostenimento di costi è la “complessità”.
- La complessità aziendale deriva dall’incremento delle “transazioni” portate a termine dall’impresa e riguardanti la moltiplicazione delle procedure di approvvigionamento, di produzione e di commercializzazione dei prodotti (Hidden Factory);
- Necessità di ovviare alle “distorsioni” generate dagli approcci tradizionali.



- Le attività vengono considerate come fondamentali oggetti di costo “finali” (sviluppo del concetto di “catena del valore” e superamento della logica funzionale).
- Le attività rappresentano l’oggetto di indagine privilegiato.
- Le attività devono venire selezionate con il criterio della rilevanza nella creazione di valore per il cliente e secondo il rapporto benefici/oneri.



- L'ABC muove dalle attività, intese come cause (determinanti) del consumo di risorse aziendali e giunge ai prodotti, riguardati come cause (determinanti) del consumo di attività. Infatti:
- I costi vengono assegnati alle attività sulla base di prestabiliti "activity drivers";
- I costi delle attività vengono poi ripartiti tra i prodotti sulla base di prestabiliti "cost drivers".

15
Fabio Santini – Università di Perugia



Vanno distinte quattro gerarchie di costi in funzione dell'oggetto di destinazione dei servizi:

- Attività che nascono a livello di unità;
- Attività che nascono a livello di lotto;
- Attività che nascono a livello di prodotto;
- Attività che nascono a livello di stabilimento.

16
Fabio Santini – Università di Perugia



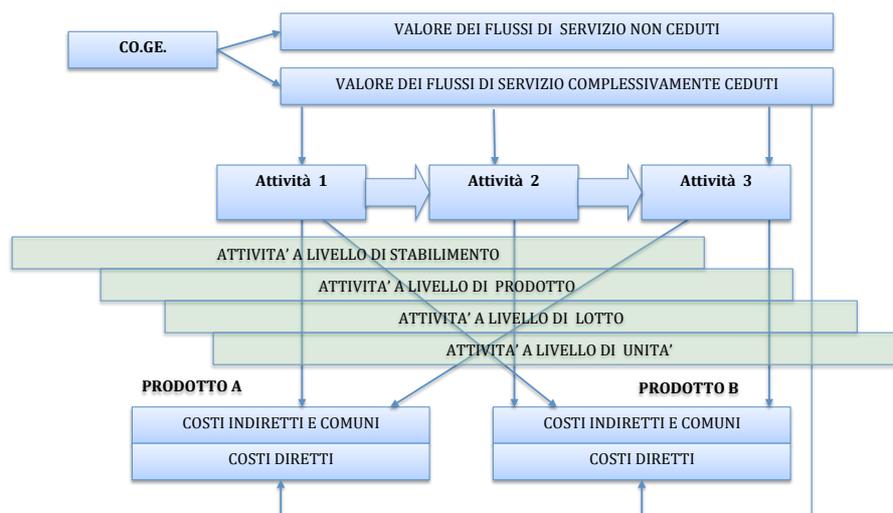
■ I “cost drivers” possono avere natura di:

- A) **Transactional drivers**, che esplicitano il numero di volte in cui l’attività viene ripetuta;
- B) **Duration drivers o complexity drivers** che si fondano, rispettivamente, sul tempo richiesto per realizzare una attività o su ponderazioni dei criteri transazionali che tengano conto degli svolgimenti concreti delle attività (es. correzione per dislocazione geografica della clientela).

17
Fabio Santini – Università di Perugia



Activity-Based Costing (ABC)



18
Fabio Santini – Università di Perugia



Problemi applicativi del primo modello

- Variabilità dei risultati in funzione del Time-table e tendenza a fondare i calcoli sull'ipotesi di pieno impiego della capacità produttiva;
- Eccessiva focalizzazione sul prodotto;
- Eccessiva semplificazione della realtà con conseguente proliferazione dei costi comuni a diverse attività;
- Problema di trattamento delle attività che nascono a livello di stabilimento.



Activity-Based Costing (ABC)

Evoluzioni applicative:

- 1) Integrated and Multistage ABC**
- 2) Time-driven ABC**
- 3) Customer Profitability Analysis (CPA)**



Integrated Activity-Based Costing (I-ABC)

- Il modello “integrato” supera il vincolo delle due fasi di allocazione prevedendo cessioni di servizio tra attività;
- L’ipotesi è che non esistono attività completamente indipendenti rispetto alle altre;
- Tale modello intende superare l’eccessiva semplificazione della realtà che caratterizza il modello nella sua prima proposizione.

21
Fabio Santini – Università di Perugia

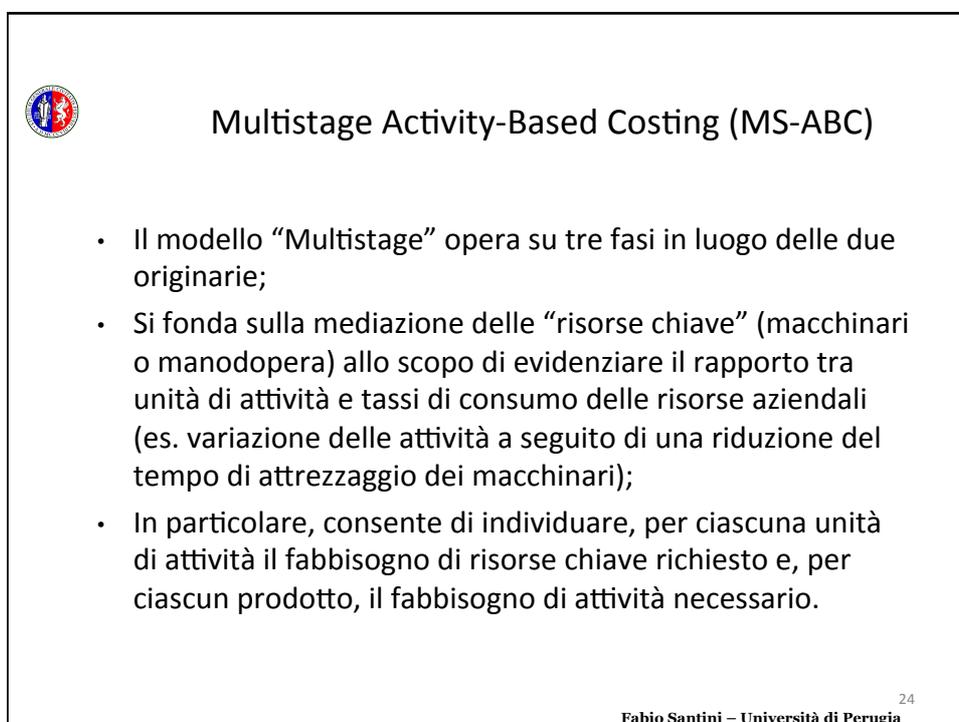
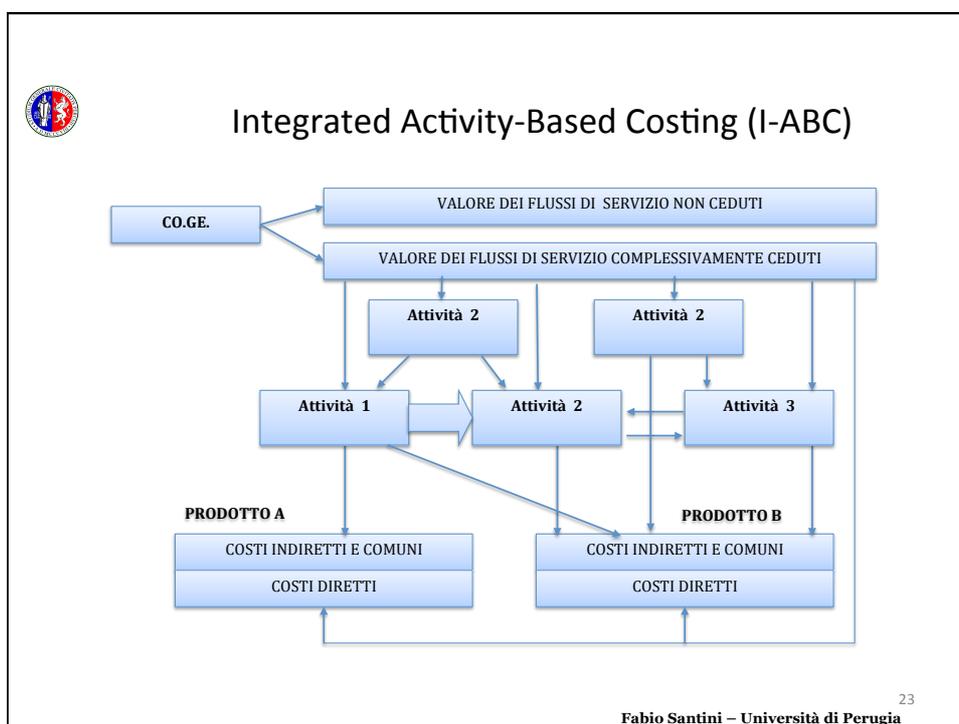


Integrated Activity-Based Costing (I-ABC)

Classificazione delle attività:

- 1) Attività di supporto, che cedono servizi soltanto ad altre attività (approvvigionamento);
- 2) Attività finali, che cedono servizi ad oggetti di costo “obiettivo” (spedizione);
- 3) Attività di supporto-finali, che cedono servizi, almeno ad un’altra attività ed almeno ad oggetto di costo “obiettivo”;
- 4) Attività generali, i cui servizi non possono venire attribuiti accuratamente ad un’altra attività o ad un oggetto di costo “obiettivo”.

22
Fabio Santini – Università di Perugia





Multistage Activity-Based Costing (MS-ABC)

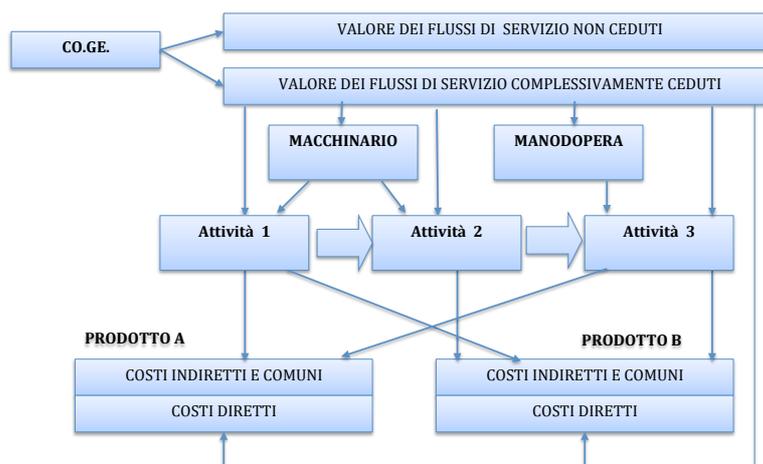
- Nella prima fase i costi rigidi di struttura vengono localizzati sulle risorse chiave;
- Nella seconda fase le risorse chiave vengono imputate alle attività in funzione di basi di riparto tradizionali (ore MOD o ore Macchina)
- Nella terza fase le attività vengono ripartite agli oggetti finali sulla base di driver transazionali o tradizionali;

25

Fabio Santini – Università di Perugia



Multistage Activity-Based Costing (MS-ABC)



26

Fabio Santini – Università di Perugia



Time-Driven Activity-Based Costing (TD-ABC)

- Il TDABC tenta di porre rimedio alla scarsa accuratezza dei dati, alla macchinosità dei processi di aggiornamento ed alla tendenza a stimare un pieno impiego della capacità produttiva, tipiche del modello originario.
- La logica applicativa si fonda sull'analisi dei processi aziendali (insiemi di attività funzionalmente omogenee) a fine di ricavarne il costo nonché una misura di capacità pratica e di capacità teorica in termini di numeri di volte in cui l'attività può venire eseguita nel tempo considerato.

27
Fabio Santini – Università di Perugia



Time-Driven Activity-Based Costing (TD-ABC)

- L'unità fondamentale dell'analisi è rappresentata dal **"costo per minuto di attività"** computabile come rapporto tra il costo totale di processo ed i minuti complessivamente disponibili;
- Il costo di attività può venire quindi calcolato moltiplicando il costo per minuto di attività ed i minuti necessari ad eseguirla.
- Moltiplicando tale valore per il numero di svolgimenti effettivi dell'attività è possibile valorizzare, al contempo, il costo della capacità utilizzata ed inutilizzata.

28
Fabio Santini – Università di Perugia