

L'adozione dell'*Activity-Based Costing* nelle PMI: analisi di un caso

*Federica Palazzi, Massimo Ciambotti, Lorenzo Gelsomini**

Ricevuto il 2 luglio 2018
Accettato il 15 gennaio 2019

4. L'analisi del caso studio

L'impresa esaminata è di tipo familiare ed è arrivata alla terza generazione di imprenditori. L'azienda, operante nella Regione Marche, nel settore del mobile (fabbricazione materassi), è stata fondata nel 1955. Oggi impiega 36 dipendenti e realizza un fatturato di vendita pari 5mln di euro, con un capitale investito che ammonta a 4mln di euro. Attualmente, le tre generazioni convivono, anche se l'imprenditore fondatore di prima generazione è una figura istituzionale che ricopre il ruolo di Presidente del Consiglio di Amministrazione. Gli imprenditori di seconda generazione sono i due figli del fondatore, entrambi amministratori delegati: uno si occupa dell'area della produzione e degli approvvigionamenti, mentre l'altro è responsabile dell'area amministrativa e commerciale. I due imprenditori di terza generazione sono i figli del responsabile della produzione e approvvigionamenti, entrati in azienda circa 10 anni fa dopo il conseguimento della laurea in ingegneria (meccanica per il maggiore, gestionale per il minore). La seconda e la terza generazione lavorano a stretto contatto e collaborano con i dipendenti, privilegiando rapporti informali.

Il sistema produttivo aziendale è prevalentemente artigianale, orientato alla salvaguardia della cultura del *made in Italy*, rivolto ai segmenti di mercato di qualità medio-alta e alta.

Innanzitutto, seguendo l'approccio contingente, è opportuno esaminare la configurazione delle variabili esterne ed interne che hanno promosso l'attivazione di questo processo, orientato all'implementazione di un MAS efficace a supporto dei processi decisionali.

* Università di Urbino, Dipartimento di Economia, Società e Politica. Corresponding author: federica.palazzi@uniurb.it

Probabilmente, la variabile esterna che ha contribuito fortemente ad innescare la necessità di avviare il processo di cambiamento è rappresentata dalla crisi economica che ha colpito duramente il sistema manifatturiero italiano a partire dal 2008 e tutti i settori contigui a quello delle costruzioni.

Le altre variabili esterne che hanno contribuito a promuovere i processi di cambiamento anche con riferimento ai MAS sono la forte competizione creatasi nel settore e il ruolo di stakeholder quali i concorrenti e le associazioni di categoria. A tale proposito il tutor aziendale ha dichiarato:

“Sicuramente fondamentali sono i competitor dell’azienda; molto importanti sono le associazioni di categoria perché le campagne che hanno fatto negli ultimi due anni hanno focalizzato l’attenzione sugli strumenti da utilizzare per meglio gestire l’azienda, di cui il controllo di gestione è la parte predominante”.

I competitor hanno “promosso” il cambiamento del MAS in modo indiretto: tutto il comparto materasso è aumentato di dimensione e sono arrivati competitor stranieri molto più strutturati delle aziende medie italiane e con una cultura manageriale più evoluta. Tutto ciò ha creato un contesto nel quale anche le piccole imprese sono state “spinte” ad intraprendere un percorso orientato ad acquisire una maggior consapevolezza dei processi aziendali e ad implementare di un sistema efficace di controllo di gestione.

L’Università è un ulteriore stakeholder che sembra avere esercitato un ruolo decisivo. L’imprenditore intervistato a tal proposito ha sottolineato:

“È un processo lungo che richiede molti passaggi, e quindi viverlo nell’ambito di una ricerca universitaria, con un approccio scientifico, è stato fondamentale. Quando si affida un progetto di questo tipo ad una società terza o a un consulente si pretende un risultato veloce, che generalmente è una soluzione preconfezionata dal consulente e che avrebbe, nel nostro caso, estremizzato il rischio di non essere percepito come utile da chi poi lo dovrà utilizzare. Quindi secondo me è stato un fattore importante, decisivo”.

Pertanto, emergono quali stakeholder chiave i competitor, le associazioni di categoria e l’Università. L’azienda ha consapevolmente scelto di rivolgersi all’Università anziché ad una società di consulenza che avrebbe fornito una soluzione preconfezionata.

La strategia aziendale è un’ulteriore variabile contingente da considerare. L’imprenditore intende rendere sostenibile la crescita aziendale nel medio-lungo termine attraverso un incremento dell’export, attualmente pari al 10% del fatturato, per raggiungere almeno il 20%, così da ridurre i rischi connessi alla stagnazione della domanda interna, a partire dai mercati culturalmente più vicini al nostro. Inoltre, si propone di ridurre

l'incidenza del conto terzi sul fatturato, favorendo le vendite di prodotti con il proprio marchio. Ulteriore obiettivo è identificare un'efficace strategia per la vendita on line e per il settore alberghiero, con *“un mix di clientela più funzionale al mantenimento nel tempo del fatturato e alla sostenibilità della crescita”*.

Tale strategia di medio-lungo termine necessita di un sistema informativo che supporti efficacemente i processi decisionali, alimentato dal monitoraggio dell'ambiente esterno, in particolare dei competitor e della domanda interna ed esterna, e dall'individuazione delle cause di inefficienza interne all'impresa così da rimuoverle. In particolare, informazioni più puntuali sui costi di prodotto sono ritenute essenziali dai due imprenditori di 3^a generazione aventi formazione ingegneristica (in ambito meccanico e gestionale).

La strategia di cambiamento a favore di un approccio più razionale, in cui le decisioni siano il frutto di un'analisi approfondita di dati ed informazioni, è confermata anche dalla recente assunzione in azienda di un laureato magistrale in economia aziendale per ricoprire il ruolo di controller di gestione. Il cambiamento incide necessariamente sulla cultura aziendale che caratterizza la realtà delle piccole imprese, a partire dalla coincidenza tra proprietà e controllo (Marchini, 2000) dove l'imprenditore permea di sé il sistema aziendale nel suo complesso (Grandis, Palazzi, 2017).

“Il piccolo imprenditore fa impresa perché gli piace gestire la sua azienda. Ma manca l'orientamento al risultato. Si fa impresa per altri motivi, c'è un coinvolgimento pieno dell'imprenditore e della sua famiglia. L'azienda è sempre stata una parte della famiglia, nel bene e nel male: nel bene perché si dà per scontato l'impegno delle persone che governano l'azienda, un impegno che si trasmette sino a valle, creando una sorta di familiarità con le persone; nel male perché le decisioni vengono prese come se nascessero dentro la testa dell'imprenditore, ma senza avere un riscontro, né prima né dopo”.

Quindi, la piccola impresa in questione sembra contraddistinguersi per un approccio alla gestione di tipo intuitivo, troppo spesso lontano da un approccio razionale e ponderato. Gli imprenditori di 3^a generazione tentano di razionalizzare tale approccio intuitivo, basandolo su dati e informazioni, con valutazioni *ex-ante* ed *ex-post*, dunque un maggior orientamento ai risultati, facendosi promotori di un'evoluzione culturale e destinando specifiche risorse a tal fine. La strategia aziendale sembra transitare verso un approccio analitico/strutturato.

La struttura organizzativa è di tipo funzionale, ma orizzontale: i quattro imprenditori partecipano a tutti i processi decisionali, anche se ciascuno è responsabile di una specifica area. La struttura è semplice, le persone sono

poche, pertanto l'interazione è diretta e informale, basata sulla fiducia reciproca. Gli attuali connotati della struttura organizzativa potrebbero facilitare i processi evolutivi e ridurre la resistenza al cambiamento, grazie alla comunicazione interpersonale quotidiana.

L'evoluzione tecnologica contribuisce significativamente all'evoluzione del MAS grazie all'informatizzazione che ha introdotto un nuovo sistema di gestione integrato.

“C'è stato un'enorme evoluzione verso l'automatizzazione, che noi abbiamo potuto sposare solo in parte perché il nostro prodotto vive ancora della sua artigianalità. Abbiamo cambiato il sistema di gestione ed implementato i controlli automatici di produzione; abbiamo adottato un sistema di CRM verso la nostra rete vendita e si prevede per metà 2019 di estendere il sistema anche ai clienti. Ci sono alcuni ostacoli che non siamo riusciti a superare e che sono i nostri obiettivi futuri a breve termine: l'utilizzo di MRP per la programmazione della produzione e una gestione più efficace delle distinte base, che sono sempre informatizzate ma non sono all'interno del sistema gestionale, e quindi non riescono a fornire in tempo reale gli impegni delle materie prime”.

La motivazione principale che ha promosso l'adozione di uno strumento innovativo di *costing* è così sintetizzata dall'imprenditore:

“L'aspetto principale è quello di dare una bussola a chi deve decidere quali strategie intraprendere, per farlo con dei dati piuttosto che solo l'intuizione; secondo me i dati non sostituiscono l'intuizione ma l'intuizione lavorerebbe meglio con i dati”.

L'ABC è stato progettato per rispondere alle esigenze di *matching* con le variabili contingenti emerse come rilevanti: la piccola dimensione d'impresa, la cultura aziendale, la tecnologia, gli stakeholder. Il quadro completo delle variabili è sintetizzato in tabella 1.

Tab. 1 – Caratteristiche ed effetti delle variabili contingenti nel caso studiato

Variabile contingente	Caratteristiche della variabile contingente	Relazioni con le altre variabili di contesto	Effetti sul MAS
<i>Variabili ambientali esogene</i>			
Recessione globale	La crisi economico-finanziaria globale.	La recessione ha provocato una forte competizione globale ed ha colpito soprattutto le PMI operanti nei settori del <i>made in Italy</i> .	Facilita l'evoluzione del MAS a supporto dei processi aziendali e di decisioni strategiche più consapevoli
Forte competizione	La competizione globale è divenuta una competizione sui prezzi.	La competizione agguerrita ha richiesto un ripensamento della strategia competitiva (maggiore internazionalizzazione, sviluppo del marchio, vendite online).	Promuove l'evoluzione del sistema di <i>costing</i> affinché l'informazione sui costi di prodotto sia migliore e possa favorire strategie competitive più efficaci.
Stakeholder	Tre stakeholder chiave: concorrenti, associazioni di categoria, università.	I concorrenti sono interlocutori chiave con i quali interagire e dai quali apprendere, in un contesto competitivo difficile. Le associazioni di categoria e l'università svolgono un ruolo di formazione per promuovere l'evoluzione della cultura aziendale.	Incoraggia l'evoluzione del MAS perché aumenta la consapevolezza della necessità di tali sistemi in tutte le realtà aziendali, incluse quelle di piccole dimensioni
<i>Variabili firm-specific endogene</i>			
Strategia competitiva	La strategia è orientata all'efficienza di costo.	L'attuale strategia competitiva è stata determinata dalla forte competizione, divenuta principalmente competizione sui prezzi in mercati sempre più ampi e diversificati (estero, online).	Promuove l'evoluzione del sistema di <i>costing</i> al fine di ottenere informazioni di costo migliori, più attendibili utili a rimuovere le cause di inefficienza
Piccola dimensione	È contraddistinta dalla coincidenza tra proprietà e controllo, dalla presenza della seconda e terza generazione di	La ridotta dimensione ha reso l'impresa più sensibile alla turbolenza ambientale, provocata dalla recessione globale e dalla forte competizione. Nella piccola impresa, i	La terza generazione di imprenditori si fa promotrice del cambiamento del MAS, consapevole dell'importanza di

	imprenditori.	valori degli imprenditori diventano i valori dell'impresa.	tale sistema a fini strategici.
Cultura aziendale	Orientamento ai risultati, all'innovazione e ad un approccio più razionale alle decisioni, proattivo, non più esclusivamente intuitivo.	Gli imprenditori di terza generazione sono i promotori del cambiamento e i portatori di nuovi valori. Sono fattori dell'innovazione tecnologica.	I nuovi valori di cui sono portatori i due imprenditori di terza generazione promuovono il cambiamento del MAS a supporto di un processo decisionale più razionale e proattivo.
Tecnologia	Sistema di gestione integrato, CRM, MRP.	L'innovazione tecnologica è stata voluta dagli imprenditori di terza generazione, in quanto portatori di valori nuovi e di competenze nuove.	Facilita l'evoluzione del MAS e l'implementazione di sistemi di <i>costing</i> più complessi come l'ABC.
Struttura organizzativa	Orizzontale, snella, flessibile, contraddistinta da una comunicazione diretta e informale.	Tale struttura organizzativa facilita la diffusione della cultura aziendale e dei valori imprenditoriali; garantisce iter decisionali più snelli anche in ambito strategico; gli imprenditori che sono i decisori dell'impresa sono coloro che principalmente si relazionano con gli stakeholder.	Agevola i processi innovativi e riduce le resistenze al cambiamento.

Fonte: elaborazione propria.

Il progetto ha avuto inizio con la scelta dello strumento di *costing* più adatto alla specifica realtà aziendale e alle definite esigenze informative. La scelta è nata dal confronto tra il tutor aziendale e i membri del gruppo di ricerca su uno strumento capace di focalizzare l'attenzione sulle attività che compongono i processi aziendali, consentendo di approfondire la conoscenza di tali attività, dei loro legami e dei fattori produttivi assorbiti.

Sono state individuate complessivamente 72 attività, relative ai 13 centri di attività. Successivamente, sono stati attribuiti tutti i costi diretti alle attività per i fattori produttivi effettivamente consumati ed identificati i costi indiretti, relativi a risorse impiegate per lo svolgimento di specifiche

attività, da attribuire secondo criteri di specialità. Si è reso necessario utilizzare dei parametri di allocazione dei costi, tra i quali, ad esempio:

- n. ore dedicate alle diverse attività da parte dei dipendenti (operai ed impiegati);
- n. beni strumentali per centro di attività;
- metri quadri di ogni centro di attività;
- coefficienti di consumo energetico e manutenzione delle macchine.

Un importante *resource driver* utilizzato è il tempo speso dai dipendenti per realizzare le singole attività. Il tempo è stato, in alcuni casi, misurato direttamente dal tutor aziendale e dal dottorando oppure, in altri casi, è stimato dal dipendente stesso a cui è stato chiesto di calcolare il tempo dedicato alle singole attività.

Sono state identificate le seguenti quattro fasi che incidono sui singoli semilavorati:

- PIANI (rivestimento del prodotto: realizzazione trapuntini superiori ed inferiori): nr. 15 tipologie;
- FASCE (rivestimento del prodotto: realizzazione del bordo perimetrale): nr. 13 tipologie;
- MOLLE e POLIURETANO (interno del prodotto: realizzazione della struttura interna): nr. 23 tipologie;
- IMBALLO (finitura ed imballo del prodotto): nr. 3 tipologie.

Se si considera la combinazione univoca delle quattro fasi per la realizzazione dei prodotti aziendali (se ne contano 313) si tratta di 90 combinazioni possibili. Ovviamente tra un prodotto e l'altro variano le materie prime utilizzate e la combinazione tra i semilavorati. L'impresa si connota per una produzione artigianale orientata a soddisfare le molteplici esigenze dei propri consumatori, nell'ambito di una strategia orientata all'efficienza di costo.

Tuttavia, l'ampia varietà dei prodotti, che potenzialmente aumenta la complessità dell'ABC, è il frutto di sole 90 combinazioni di semilavorati e materie prime, che rende il tutto meno complesso da gestire. Inoltre, la complessità del sistema è stata ridotta dall'uso di un sistema informativo integrato capace di gestire tutte le informazioni necessarie e dal mix di competenze ingegneristiche ed economico aziendali delle persone che si sono occupate della progettazione ed ora stanno implementando il sistema di *costing*.

Una delle prime informazioni emerse dal nuovo sistema di *costing*, giunto alla fase di implementazione, è la capacità produttiva inutilizzata, che rappresenta il costo figurativo che l'azienda deve cercare di abbattere

per poter essere competitiva sul mercato. È stato stimato un costo figurativo complessivo pari al 10% dei costi di produzione totali. La capacità inutilizzata rappresenta un'informazione preziosa sia per il processo di programmazione-budgeting, sia per una migliore distribuzione delle risorse ed un eventuale adeguamento della struttura produttiva e organizzativa. Pertanto, tale informazione ha una forte valenza strategica, legata alla possibilità di promuovere cambiamenti della strategia aziendale e dunque degli obiettivi e delle alternative d'azione da porre in essere per il loro conseguimento. In particolare, emerge la necessità di rendere più efficaci le attuali politiche di mercato e orientarsi verso strategie volte ad accrescere il volume delle vendite, e conseguentemente, il volume di produzione.

I principali limiti dell'ABC percepiti dall'imprenditore sono legati alla complessità dello strumento, non tanto a livello di implementazione quanto a livello di utilizzo:

“La percezione di troppa complessità è la cosa che mi spaventa di più. Parto dal presupposto che il sistema funzioni, se siamo bravi a implementarlo correttamente. Se riusciamo a fare percepire questa sua funzionalità in maniera semplice, allora chi poi dovrà utilizzarlo, lo utilizzerà. Il problema non è implementarlo, perché chi lo deve implementare è abituato alla complessità che può avere un sistema del genere, anzi lo deve gestire la complessità; il problema è chi lo deve utilizzare, chi deve leggere i dati e in base a quei dati prendere una decisione, chi deve fruire dei report”.

Si è così ritenuto di far percepire la funzionalità del sistema di *costing* in modo semplice attraverso report di sintesi (Mancini, 2018) facilmente fruibili, in particolare, dai due imprenditori di 2^a generazione, meno abituati a farsi guidare dai numeri nei processi decisionali.