

SENSIBILITÀ DEI COSTI: UN CONCETTO ALLARGATO DI VARIABILITÀ

La comprensione delle cause che determinano l'evoluzione della struttura dei costi aziendale è, da sempre, al centro dell'attenzione di manager e imprenditori. Originariamente il concetto di "variabilità" era definito in maniera piuttosto stringente e confinato al breve periodo. Con l'introduzione delle tecniche di analisi dei costi basate sulle attività si è definitivamente affermata un'idea più ampia di variabilità, che consente una più ampia ed efficace analisi delle "determinanti" capaci di provocare variazioni nel livello dei costi aziendali. È stato conseguentemente coniato il termine di "sensibilità dei costi". L'obiettivo del presente contributo è quello di offrire una panoramica dei diversi fattori che spiegano la variazione di costi delle attività e, conseguentemente, determinano l'evoluzione nel tempo del costo dei prodotti allestiti e dei servizi resi ai clienti.

Dal concetto di "variabilità" a quello di "sensibilità"

L'analisi della variabilità dei costi è, senza alcun dubbio, uno dei temi centrali nello studio dell'equilibrio economico prospettico d'azienda. Essa rappresenta, inoltre, uno strumento operativo essenziale per l'attività svolta dal *controller* nel nuovo contesto competitivo, poiché gli permette di svolgere correttamente ed efficacemente il ruolo di "consulente strategico interno" a supporto alle decisioni manageriali che sempre più caratterizza (e caratterizzerà) questa importante figura professionale.

Senza eccedere troppo in enfasi, si può probabilmente affermare che tale forma di analisi rappresenta il "fulcro" dell'intero processo di calcolo dei costi a supporto delle decisioni manageriali. La sua rilevanza all'interno di tale processo è facilmente spiegabile. Il quadro di riferimento concettuale per il *Managerial Costing*² predisposto dall'*Institute of Management Accountant* (IMA) nel 2014 afferma esplicitamente che i due obiettivi fondamentali di tale disciplina sono:

- 1) fornire un riflesso in termini monetari dell'utilizzo delle risorse aziendali;
- 2) collegare le conoscenze acquisite in merito alle relazioni di causa-effetto esistenti tra le risorse impiegate e i risultati ottenuti all'analisi delle attività presenti, passate e future poste in essere dall'azienda.

Nella ricostruzione operata dagli estensori del *framework* in questione, gli strumenti concettuali che devono essere impiegati per il raggiungimento di tali obiettivi sono essenzialmente due:

- 1) lo studio dei rapporti di casualità;
- 2) l'impiego dell'analogia.

Attraverso lo studio delle relazioni di causalità si cerca di riprodurre uno schema generale dei nessi di causa effetto che legano tra loro le risorse impiegate, le attività svolte e gli obiettivi raggiunti, in modo da sviluppare una sorta di "modellizzazione in termini monetari dell'impresa"³ basata su tali collegamenti. L'obiettivo, insomma, è quello di aumentare il livello di conoscenza in merito alle diverse possibili variazioni economiche (modificazioni nei livelli della ricchezza connesse allo svolgimento del processo produttivo) che si determinano per effetto delle diverse attività realizzate. La logica dell'analogia serve a rendere applicabili le conoscenze in tal modo sviluppate e formalizzate (e, dunque, a rendere impiegabile il modello concettuale così ottenuto) a contesti nuovi, quali quelli inevitabilmente rappresentati dalle decisioni che i manager devono assumere rispetto al futuro. Si presume che il lettore abbia già percepito, a questo punto, l'assoluta criticità - ai fini dello sviluppo del modello di cui si parla - dello studio delle "determinanti" (in inglese *cost drivers*) che spiegano il livello assunto, nel tempo e in relazione a ipotesi diverse di gestione, dai costi aziendali. Senza tale forma di analisi non è possibile sviluppare un modello che risulti credibile e affidabile e, dunque, che sia davvero utile. Senza tale conoscenza semplicemente mancano le basi razionali in grado di giustificare formalmente l'adozione di decisioni manageriali passate, presenti e future.

di Bruno De Rosa

Consulente Direzionale, Partner e Direttore Scientifico di Dyn@mika S.r.l. Professore Associato di Economia Aziendale Università degli Studi di Trieste e Michele Bertoni¹ Professore Associato di Economia Aziendale Università degli Studi di Trieste

¹ Sebbene lo scritto rappresenti il frutto del lavoro comune dei due autori, vanno attribuiti a B. De Rosa i paragrafi intitolati "Dal concetto di variabilità a quello di sensibilità", "La diversa estensione e la diversa articolazione dei processi svolti" e "Conclusioni"; mentre risultano di pertinenza di M. Bertoni le parti relative a "Il costo delle diverse tipologie di risorse impiegate per svolgere una specifica attività" e "La diversa durata delle attività svolte".

² Gli scriventi non amano particolarmente l'utilizzo smodato di termini inglesi nell'esposizione svolta in lingua italiana e cercano, pertanto, ove possibile, di tradurre i termini anglosassoni con gli omologhi resi quasi sempre disponibili dalla indubitabile ricchezza della nostra lingua madre. Nel caso di specie, tuttavia, ritengono preferibile mantenere la locuzione originale poiché la stessa è stata recentemente coniato per distinguere il processo di calcolo dei costi svolto con obiettivi di carattere prettamente manageriale da quello - più tradizionale e consolidato - in cui l'obiettivo principale è quello di predisporre informazioni (di costo) necessarie alla redazione del bilancio, che viene invece identificato con la locuzione "Cost Accounting". Per ulteriori ragguagli in proposito si veda: L.R. White & B. Douglas Clinton, *Conceptual Framework for Managerial Costing*, Institute of Management Accountants, September 2014.

³ "La struttura portante del 'managerial costing' è costituita da un modello operativo che lega gli output prodotti alle quantità di risorse (input) che devono essere impiegate per ottenerli. Invece che accentrare l'attenzione sull'individuazione

In realtà il termine “variabilità” - sin qui impiegato in virtù della sua indubbia efficacia nel richiamare alla mente, in maniera intuitiva, le relazioni che si vogliono esaminare nell’articolo - andrebbe sostituito. Esso, infatti, da un punto di vista tecnico è, inevitabilmente legato alla relazione che lega il livello dei costi a una specifica “determinante”: quella rappresentata dal “volume di produzione”⁴ realizzato dall’impresa. Si tratta di una relazione studiata con estrema attenzione in passato, che ha portato allo sviluppo di uno dei modelli più utilizzati nell’analisi dell’equilibrio economico (il modello della quantità di pareggio) ma che, seppur ancora esistente, ha perso molta della sua capacità esplicativa. Come afferma correttamente la relazione accompagnatoria al *framework* predisposto dall’IMA: il concetto “tradizionale” di variabilità (quale relazione lineare che lega il volume del prodotto aziendale al totale complessivo dei costi aziendali) fornisce una rappresentazione troppo semplicistica (e per ciò stesso superata) del consumo delle risorse e delle evoluzioni subite dalle strutture di costi in connessione al funzionamento dei sistemi produttivi avanzati e all’implementazione di logiche distributive e di *marketing* moderne⁵. Il concetto tradizionale di variabilità ignora, infatti, completamente il peso sempre più importante assunto dalla “determinante” rappresentata dal livello di complessità con cui sono svolti i processi aziendali. Per ovviare a questo problema di carattere terminologico gli estensori del quadro sistematico propongono l’utilizzo di un nuovo lemma destinato a sintetizzare l’insieme delle complesse relazioni di consumo che si vengono a determinare all’interno di un organismo aziendale moderno. Il lemma scelto è quello di “sensibilità” (in inglese *responsiveness*).

L’impiego di un nuovo vocabolo serve a evidenziare in termini formali la nuova, più ampia, estensione del fenomeno indagato. La variabilità di cui si discute in questo articolo abbraccia, infatti, un insieme di relazioni più vasto rispetto a quelle contemplate dal concetto tradizionale. Muta, innanzi tutto, il suo riferimento temporale: mentre il concetto di variabilità è definito nel breve termine (si deve rammentare, infatti, che la distinzione tra costi fissi e variabili nel lungo termine non ha senso, poiché nel medio-lungo termine tutti i componenti negativi di reddito diventano variabili), il nuovo concetto - la

“sensibilità” - analizza le evoluzioni delle strutture di costo tanto nel breve, quanto nel medio-lungo termine. Ciò rende questo concetto utile ai fini delle analisi necessarie per assumere le decisioni in merito all’estensione e all’articolazione del “portafoglio prodotti” o del “portafoglio clienti” che rivestono pieno significato in un’ottica di medio-lungo andare. Non solo. Muta anche, come già si è detto, l’estensione del fenomeno indagato in considerazione del più ampio insieme di “fattori causali” che vengono esplicitamente considerati. In particolare, il nuovo concetto di “sensibilità” si espande sino ad abbracciare formalmente tutte le variazioni nei livelli di costo indotte dai differenti livelli di complessità con cui vengono svolti i processi produttivi, tanto industriali quanto commerciali e amministrativi. Vengono, in tal modo, recepite formalmente le osservazioni realizzate dagli studiosi che, a partire dal celeberrimo articolo di Miller&Volman, hanno evidenziato come il livello dei costi sia correlato non tanto e non solo al volume di produzione, ma anche e soprattutto al numero e alle diverse possibili sequenze di “transazioni” (attività) che devono essere compiute per realizzare quel volume di produzione e vendita.

Diversamente dal concetto tradizionale di “variabilità dei costi” - che risulta normalmente formulato in relazione al volume del “prodotto” realizzato o venduto nel periodo - il nuovo concetto di “sensibilità”, in virtù del particolare contesto conoscitivo in cui è stato, di fatto, sviluppato (contesto rappresentato dagli studi che hanno portato allo sviluppo delle tecniche di calcolo dei costi basate sulle attività), risulta più facilmente e più propriamente esprimibile in termini di “attività” svolte. In prima battuta, dunque, la “sensibilità dei costi” indaga le variazioni nel livello di costo delle diverse attività svolte all’interno dell’impresa. Siccome, però, le attività vengono poste in atto per “servire” i prodotti o i clienti (o per gestire i processi di innovazione, i canali di vendita, o le relazioni con i fornitori, con gli azionisti, le istituzioni o altri possibili interlocutori) il concetto - una volta sviluppato a livello di singola attività o di gruppo di attività - è facilmente trasferibile “a valle”, su altri oggetti di costo. Esso risulta, pertanto, utile allo studio delle possibili variazioni di costo relative a un insieme molto articolato di “oggetti di riferimento”.

di indicatori finanziari derivati dalla contabilità generale, un modello quantitativo basato sulle relazioni di causa-effetto consente di collegare più efficacemente tra loro le risorse che devono essere impiegate con i prodotti e i servizi sui quali si concentra l’attività decisoria del management. L’omogeneizzazione monetaria serve per stabilire un denominatore comune tra diverse forme di decisioni di carattere operativo che altrimenti spesso risulterebbero incomparabili tra loro” L.R. White & B. Douglas Clinton, cit., pag. 9.

⁴ La variabilità è normalmente definita in termini di relazione tra il volume di produzione e il costo totale. L’uso di tale termine implica una relazione di tipo lineare tra la quantità complessiva (o il valore totale) dell’output prodotto da un’azienda e il suo costo totale. Cfr. G. Shillinglaw, Cost Accounting Principles for External Reporting: A Conceptual Framework, pag. 162, citato in Report of the IMA Managerial Costing Conceptual Framework Task Force, Institute of Management Accountants, January 2013.

⁵ Si veda in proposito Report of the IMA Managerial Costing Conceptual Framework Task Force, Institute of Management Accountants, January 2013, pag. 43 ss.

Nel prosieguo del presente contributo, sulla scorta di quanto descritto nella letteratura straniera in tema di *Activity-Based Budgeting* (ABB)⁶ e di *Time Driven Activity Based Costing* (TD-ABC)⁷, verranno illustrate le diverse cause che determinano il livello del costo di un'attività o di un dato processo. In particolare, sarà evidenziato come la sensibilità del costo di una specifica attività possa dipendere sostanzialmente da tre diverse cause, non necessariamente correlate tra loro. A ciascuna di esse verrà dedicato un apposito paragrafo.

Il costo delle diverse tipologie di risorse impiegate per svolgere una specifica attività

Un primo, evidente, fattore che determina il livello del costo di un'attività è rappresentato dal costo delle risorse che vengono concretamente impiegate per svolgerla. Benché questa relazione possa sembrare abbastanza scontata - l'impiego della parola "evidente" non è avvenuto, infatti, a caso - non sempre essa viene riconosciuta formalmente dagli algoritmi impiegati per il calcolo dei costi di prodotto o di altri possibili oggetti di costo. Questa evidente anomalia si deve ai criteri di addensamento dei costi normalmente impiegati nei processi di calcolo tradizionali, criteri che di solito tendono a privilegiare il requisito della "responsabilità" rispetto a quello, in parte alternativo, rappresentato dal "peso economico" delle risorse impiegate nei diversi processi. Il percorso tradizionale di calcolo dei costi di prodotto porta solitamente all'aggregazione dei costi nei diversi "centri di costo" individuati (c.d. localizzazione dei costi). Una tale scelta è operata in ragione dei benefici che consente di ottenere in termini di "controllo" dei costi sostenuti. Il fatto di "agganciare" esplicitamente il processo di determinazione dei costi al sistema formale di attribuzione delle responsabilità stabilito dalla struttura organizzativa prescelta consente, infatti, di attivare dei meccanismi di controllo e di innescare delle logiche motivazionali e incentivanti capaci di produrre effetti concreti sul livello dei costi sostenuti dall'azienda. Tuttavia, tale scelta comporta normalmente anche la determinazione di tassi di costo che rappresentano - di fatto - delle medie di tassi di costo relativi a insiemi differenziati di risorse. Ciò non consente, evidentemente, di dare ragione dell'aggravio o

del risparmio di costo connesso all'impiego di risorse contraddistinte da costi diversi che operano all'interno del medesimo centro di responsabilità.

La soluzione a questo tipo di problema proposta dagli Autori che hanno sviluppato l'approccio TD-ABC è allo stesso tempo semplice ed efficace. Quello che viene suggerito è un approccio misto, in cui la logica di addensamento dei costi per centro di responsabilità viene utilizzata congiuntamente a quella - più vicina alla teoria ABC - che tende a enfatizzare la relazione esistente tra le diverse classi di risorse che vengono impiegate (o semplicemente "rese disponibili") e l'insieme delle attività che vengono concretamente svolte all'interno di un centro.

La determinazione dei costi a livello di centro di costo rimane la soluzione di base anche per gli epigoni della logica TD-ABC. Tuttavia, tale soluzione può essere concretamente percorsa solo se "il *mix* delle risorse rese disponibili è sostanzialmente lo stesso in relazione alle diverse attività o transazioni che vengono svolte all'interno del centro di responsabilità". Se, invece, in concreto, tale assunto non viene confermato dalla realtà dei fatti, allora la predisposizione del percorso di attribuzione dei costi alle attività deve avvenire identificando i diversi "aggregati di risorse" che operano all'interno del centro di costo. Si vuole, insomma, mantenere una relazione sufficientemente chiara e omogenea tra le diverse classi di risorse impiegate (il cui uso comporta effetti di diversa magnitudo in termini di sacrificio economico sopportato dall'impresa) e le diverse attività svolte, e ciò pur all'interno della struttura logica per centri di responsabilità. L'individuazione formale dei diversi aggregati di risorse che operano all'interno del centro può contribuire a spiegare l'aggravio o il risparmio di costi che può essere ottenuto impiegando diversi insiemi di risorse per svolgere il medesimo tipo di attività. In un contributo precedente pubblicato⁸ su questa stessa *Rivista*, si è illustrato un esempio pratico relativo all'individuazione - all'interno di uno specifico reparto ospedaliero - di tre distinti insiemi di risorse eterogenee (persone, macchinari, servizi interni ed esterni), aggregate in relazione alle tre diverse figure professionali che operano all'interno del centro: medici, tecnici di laboratorio e infermieri. I tassi di costo che in tal modo venivano determinati risultavano molto diversi tra loro, con un rapporto tra il più alto e il

⁶ J.A. Brimson & J. Antos, *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*, Wiley, 1999.

⁷ R.S. Kaplan & S.R. Anderson, *Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*, HBS Publishing, 2007.

⁸ Si veda a cura degli stessi autori "Time Driven Activity Based Costing: spunti di riflessione dall'analisi di un caso", in questa *Rivista*, n. 4/2015, pag. 5.

più basso di quasi 3:1. È del tutto evidente che se la stessa attività può essere svolta dall'aggregato con il tasso di costo più contenuto (senza che questo comporti infrazioni a norme di legge, diminuzioni significative nel livello qualitativo della prestazione fornita o sostanziali decadi-menti nel livello di efficienza con cui l'attività stessa è realizzata) si può ottenere una riduzione del costo di attività. Simili ragionamenti, se sviluppati in maniera corretta e sistematica, aiutano - in un'ottica di breve periodo - a individuare le relazioni d'impiego più logiche (sotto il profilo economico) per le diverse classi di risorse. Aiutano, inoltre, (questa volta in una prospettiva di medio e lungo andare) a individuare le classi e le combinazioni di risorse sulle quali appare più opportuno (da un punto di vista razionale) investire per il futuro.

Prima di passare a considerare il secondo "fenomeno" che contribuisce a spiegare le variazioni nel livello assunto dal costo di una specifica attività, cosa che avverrà nel prosieguo, val la pena di notare come l'individuazione dei tassi di costo relativi ai diversi aggregati di risorse operanti all'interno del medesimo centro di responsabilità possa, in qualche modo, essere posto in relazione con il concetto di *intensity driver* sviluppato all'interno della teorica ABC⁹. Le "determinanti di intensità" rappresentano la forma più sofisticata (e, dunque, la più impegnativa e costosa) di *activity driver* e si propongono di misurare le risorse effettivamente utilizzate ogni volta che una determinata attività viene eseguita. Esse sono, pertanto, destinate a essere impiegate nelle situazioni nelle quali esistono dei fenomeni in grado di alterare la qualità e la quantità di fattori produttivi impiegati ogni volta che una data attività viene ripetuta. Gli *intensity driver* servono, dunque, a rendere evidenti gli incrementi di costo che si determinano quando una specifica attività richiede l'impiego di risorse specifiche particolarmente costose (si pensi alle operazioni che richiedono l'utilizzo dei macchinari per la circolazione extracorporea) o quando la medesima risorsa viene impiegata dall'attività considerata con un grado di intensità superiore alla norma. È chiaro che la separazione di diversi aggregati di risorse operanti all'interno del centro di cui si è discusso in questo paragrafo serve a dare rilievo formale agli incrementi di costo legati a relazioni di consumo del primo tipo.

La diversa durata delle attività svolte

Senza alcuna pretesa di essere esaustivi sul punto, si deve ricordare che il tasso di costo degli aggregati di risorse di cui si è parlato viene abitualmente espresso in termini di unità di capacità produttiva disponibile. Una parte importante dei fattori produttivi che compongono gli aggregati in questione è, infatti, costituita da risorse il cui costo di periodo non è legato alle "dosi" effettivamente impiegate nello svolgimento delle diverse attività, ma alle "dosi" che sono state rese disponibili per l'impiego¹⁰. La misura in grado di sintetizzare quest'ultima entità (che null'altro è se non la "capacità") in situazioni nelle quali il fattore produttivo considerato è suscettibile di più di una forma d'impiego¹¹ è normalmente rappresentata dal "tempo" per cui il fattore stesso risulta disponibile per l'uso. Per questa ragione, solitamente il tasso di costo di un aggregato di risorse eterogenee in grado di svolgere un insieme differenziato di prestazioni viene definito in termini di euro per ora, euro per minuto o in modalità analoga.

Se i tassi di costo delle risorse sono espressi in questo modo è del tutto evidente che il costo di una qualsivoglia attività risulta proporzionale rispetto alla sua durata: più un'attività si prolunga nel tempo più costa. Un ulteriore "fattore" capace di incrementare o decrementare il costo di un'attività è, dunque, rappresentato dal tempo necessario perché la stessa venga correttamente eseguita.

Volendo stabilire, anche in questo caso, una relazione con gli *activity driver* - ovvero con i parametri utilizzati nell'ambito dei sistemi ABC per misurare il consumo delle attività da parte dei diversi oggetti di costo - è chiaro che in questo caso il riferimento va istituito con le "determinanti di durata" o *duration driver*. La relazione con il fenomeno della complessità è piuttosto intuitiva: più un compito è complesso più la sua esecuzione si protrae nel tempo. Si noti che il termine "complessità" non è qui necessariamente inteso come maggiore difficoltà nell'eseguire uno specifico compito, ma come incremento nell'utilizzo di un dato insieme di risorse. Certo, scrivere una lettera o una relazione in una lingua diversa dalla propria lingua madre richiede di solito un maggior periodo di tempo perché il compito è - salvo situazioni molto particolari - normalmente più complesso di quello

⁹ R.S. Kaplan & R. Cooper, *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, HBS Publishing, 1998, pag. 97.

¹⁰ Nella gergalità degli studiosi americani queste risorse vengono definite *capacity-related resources* e vengono contrapposte alle *consumable resources* che vengono anche chiamate *flexible resources*. Si veda, ad esempio, A.A. Atkinson - R.S. Kaplan - E. Mae Matsumura - S. Mark Young, *Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution*, Pearson, 2012.

¹¹ Se il fattore produttivo è in grado di svolgere un'unica funzione la misura della capacità produttiva può essere espressa in termini di numero di operazioni compiute. Si pensi, ad esempio, a una imbottigliatrice utilizzata per imbottigliare una sola tipologia di vino: la capacità può, in questo caso, essere espressa in termini di numero di bottiglie imbottigliate. Se, invece, la risorsa è flessibile - nel senso che si presta a compiere operazioni differenziate a favore di una molteplicità di prodotti diversi fra loro - come accade, ad esempio, del tutto normalmente per il personale che fornisce le prestazioni in termini di manodopera, allora diventa normale utilizzare come misura di capacità il tempo disponibile per l'impiego. Maggiori informazioni in proposito si possono ricavare dalla lettera di B. De Rosa - M. Bertoni, "La misurazione della capacità produttiva: analisi di alcune fattispecie interessanti", in questa Rivista, n. 6/2015, pag. 23.

rappresentato dalla scrittura nella propria lingua. Un trasferimento della medesima merce per il doppio della distanza, però, pur non essendo più difficile, richiede normalmente il doppio del tempo. Sotto questo profilo può, pertanto, considerarsi doppiamente “complesso” nel senso che la quantità di risorse impiegata è doppia. La modalità più efficace per integrare nel sistema di calcolo dei costi questa relazione è quello di identificare formalmente quei “parametri” che determinano l’incremento o la diminuzione nell’estensione temporale dell’attività che deve essere eseguita e, dunque, spiegano l’aggravio o il risparmio nel consumo delle risorse che ne consegue. Nel caso del trasporto di materiali questo parametro può, ad esempio, essere rappresentato dai chilometri che devono essere percorsi. Continuando l’esempio relativo al reparto ospedaliero la durata di una particolare prestazione può dipendere, ad esempio, dal numero di test clinici che devono essere normalmente svolti per eseguirla. Lo “sforzo” connesso alla correzione di un test da parte del docente dipende dal numero di persone che hanno consegnato la prova. Quello relativo allo svolgimento di una relazione a un convegno o a un seminario dipende dalla durata dell’intervento o dal numero degli argomenti che devono essere affrontati.

Quelli in tal modo individuati rappresentano dei veri e propri “parametri di variabilità” dell’attività (o del processo) esaminata e del relativo costo. Essi consentono, infatti, di collegare formalmente il livello di attivazione in termini temporali di una data attività - e, dunque, il livello di consumo delle risorse necessarie a svolgerla - a specifiche misure che sintetizzano alcuni requisiti del lavoro che deve essere svolto. Un approfondimento in merito alla natura di questi “requisiti” e alle cause che li determinano sarà svolto nelle pagine che seguono. Per ora basti notare che la considerazione di questi parametri incrementa notevolmente il livello di sofisticazione dell’analisi di variabilità dei costi che può essere sviluppata rendendo il modello “multidimensionale”.

La diversa estensione e la diversa articolazione dei processi svolti

Una terza forma di variabilità del costo di un’attività è legata alla possibilità che, in relazione a caratteristiche specifiche del prodotto/servizio realizzato, vengano attivate o disattivate alcune

componenti elementari che definiscono compiutamente l’attività o il processo svolti. Si riconosce in tal modo l’esistenza di una configurazione variabile delle “reti di attività” che costituiscono il tessuto connettivo grazie al quale l’azienda produce valore, reti che cambiano estensione e conformazione in relazione alle caratteristiche specifiche delle “transazioni” che devono essere svolte a favore degli oggetti di costo.

Ciò che cambia nella situazione qui considerata, rispetto a quanto descritto in precedenza, è che l’aumento della “complessità” - e, dunque, l’incremento nel consumo delle risorse aziendali - non è legato a un incremento nel livello di intensità con cui uno specifico insieme di attività viene svolto, bensì al fatto che vengono a essere realizzate alcune attività incrementali che non sono previste nella sequenza base (o *standard*). I processi hanno, infatti, geometria variabile, nel senso che la loro estensione e la loro articolazione dipende dalle caratteristiche specifiche relative al lavoro che deve essere svolto. In termini generali si può affermare che maggiore risulta il livello di complessità del compito che dovrà essere eseguito, più esteso e composito sarà l’insieme delle attività che si devono concretamente attuare per compierlo. Nel caso qui contemplato la maggior intensità nel consumo delle risorse aziendali è quindi spiegata dal fatto che alcune attività “supplementari”, normalmente non necessarie, devono essere appositamente eseguite. Ciò che determina il maggior dispendio di risorse per un relatore che deve intervenire su un argomento per lui nuovo non è tanto la “durata” dell’intervento (anche se la stessa esercita indubbiamente alcuni effetti sul livello di consumo totale). È piuttosto il fatto che in questo caso devono essere svolte delle attività preparatorie che non sono, invece, necessarie quando l’argomento dell’intervento è conosciuto. Qualcosa di simile accade nel momento della fatturazione: se il cliente nei confronti del quale la fattura deve essere emessa è un cliente nuovo e, pertanto, non è mai stato registrato nel sistema aziendale in passato, l’attività di imputazione dei dati che lo contraddistinguono deve essere appositamente svolta. Il trasporto di materiale pericoloso o altamente inquinante richiede che vengano poste in essere tutta una serie di attività di carattere “protettivo” che mancano in altre forme più semplici di trasporto.

Le attività di cui qui si discorre consentono di dare spiegazione a una porzione rilevante della variabilità dei processi produttivi e possono sostanzialmente essere ricondotte a due classi fondamentali. Vi sono, innanzi tutto, le c.d. attività opzionali, ossia le fasi lavorative del processo la cui attivazione dipende dal verificarsi di specifiche circostanze, che in molte situazioni possono anche mancare. Esse non sono, pertanto, necessariamente svolte ogni qualvolta il processo all'interno del quale sono collocate viene attuato. Un diverso insieme è, invece, costituito dalle "attività alternative" che evidenziano dei corsi di azione differenziali lungo i quali può svilupparsi il processo che viene considerato al verificarsi di talune condizioni. Normalmente tali percorsi opzionali dipendono dal livello di risultato che si vuole raggiungere o dalla particolare declinazione che l'obiettivo perseguito può concretamente assumere.

Al di là degli aspetti di carattere classificatorio, quello che si vuole qui sottolineare è l'importanza assunta dallo studio di questo insieme composito di attività ai fini della comprensione delle variazioni di efficienza (e di efficacia) dei processi produttivi. Ogni processo produttivo, nel momento in cui viene attuato, richiede che vengano individuate e rese disponibili le risorse che dovranno in seguito essere impiegate per poterlo svolgere, opportunamente sviluppate le procedure che ne regolamenteranno lo svolgimento futuro, adeguatamente formate le persone che dovranno concretamente porlo in atto e così via. Questo insieme di condizioni, una volta creato, rimane sostanzialmente stabile nel tempo, nel senso che diventa difficilmente modificabile se non in termini meramente incrementali e parziali. Esso è normalmente progettato prendendo a riferimento una conformazione ipotetica del processo, conformazione che si immagina prevalente e rispetto alla quale le scelte di ottimizzazione vengono compiute. Tuttavia, come si è detto, le attività che compongono il processo sono assolutamente instabili. Ogni processo varia. Queste variazioni rappresentano un problema per la gestione, poiché quasi inevitabilmente a esse sono associate perdite di efficienza e di efficacia dovute alla peggior relazione, rispetto a quella inizialmente immaginata, che viene a crearsi tra le risorse messe a disposizione e l'attività concreta che deve essere svolta. Comprendere e minimizzare la variabilità dei processi

diventa, dunque, un imperativo per il *management*.

Le considerazioni appena svolte rendono evidente quanto sia importante identificare le cause che determinano variabilità nei processi produttivi, in modo tale da poterle adeguatamente gestire. È questo l'obiettivo che si pone il *feature costing* ossia quell'attività di analisi e calcolo dei costi che cerca di determinare l'effetto in termini di incremento o decremento del costo di un prodotto (o di un servizio) dovuto agli "attributi" dello stesso che inducono variazioni nei processi produttivi svolti. Il termine *feature* può essere, in realtà, tradotto in italiano con i termini "caratteristica", "peculiarità", "attributo", "qualità", "aspetto", "lineamento". Nel caso specifico conviene evitare l'utilizzo del termine probabilmente più congruo (caratteristica) e impiegare al suo posto, come è stato fatto poc'anzi, il termine "attributo". Le motivazioni di tale scelta sono piuttosto facili da comprendere. Gli autori di lingua anglosassone che trattano l'argomento effettuano una chiara distinzione tra *feature* (qui reso con "attributo") e *characteristic* (da noi tradotto con "caratteristica")¹². Secondo questi autori un "attributo" è rappresentato da una qualità/proprietà/particolarità del prodotto o del servizio che determina la necessità di svolgere dei compiti o delle attività ulteriori rispetto alla sequenza *standard*. Quello in tal modo identificato è, conseguentemente, il "fattore di variabilità" qui descritto. Diversamente, secondo l'impostazione seguita da tali autori, la "caratteristica" è costituita da una qualità/proprietà/particolarità del prodotto o del servizio che comporta un'estensione o una compressione del periodo di tempo necessario a svolgere una specifica attività, sia essa o meno contenuta nella sequenza *standard*. Il "fattore di variabilità" così descritto è, dunque, quello ricordato in precedenza.

Effettuata questa importante precisazione, prima di concludere può essere importante sottolineare quali sono le possibili "origini" della variabilità del processo produttivo che viene formalmente descritta grazie all'impiego degli attributi. Un primo insieme di cause riguarda i prodotti o i servizi che devono essere eseguiti. Ogniqualvolta gli attributi specifici del prodotto o del servizio che deve essere realizzato comportano un superamento dei limiti di tolleranza all'interno dei quali è stato definito il funzionamento ottimale del

¹² J.A. Brimson & J. Antos, *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*, Wiley, 1999, pagg. 105-106.

processo, si determinano problemi di carattere qualitativo che quasi inevitabilmente si riverberano in un aumento delle attività che devono essere effettuate (a causa di rilavorazioni, nuove regolazioni dei macchinari, movimentazioni non previste, ecc.). Un'ulteriore potenziale fonte di variabilità dei processi è rappresentata dagli attributi relativi ai clienti e ai canali. In questo caso, molte volte, le peculiarità hanno a che fare con il tipo di servizio richiesto. Richieste di spedizioni urgenti o "fuori *standard*" così come la richiesta di modalità di imballo *ad hoc* diverse da quelle normalmente previste dall'azienda, possono determinare complessità nel processo produttivo o distributivo, con conseguente aumento dei costi. Anche le particolarità distintive del canale scelto per la vendita (in termini di modalità di ordine utilizzate, tipo di imballaggio richiesto, forme o tempistiche di spedizione imposte, ecc.) possono determinare un aumento (anche sensibile) del livello di complessità dei processi a causa dell'incrementato numero di attività che devono essere svolte per soddisfarle.

Non deve essere dimenticata, inoltre, un'importante fonte interna di variabilità: quella connessa a modalità di esecuzione "sbagliate" delle sequenze di attività necessarie a realizzare il prodotto o a servire il cliente. Un livello qualitativo insufficiente nello svolgimento dei processi determina l'insorgere di attività che altrimenti non sarebbe necessario svolgere. Si pensi, ad esempio, alle attività di ispezione, di correzione, di rilavorazione, di gestione dei resi, ecc.

Devono essere, infine, citate le cause delle variazioni dovute al "caso". Esistono, infatti, delle variazioni nel processo produttivo dovute a cause collegate all'ambiente esterno, che non possono essere in alcun modo controllate dall'impresa. La variabilità che in tal modo si determina non può, pertanto, essere gestita in termini anticipatori, ma va eventualmente "corretta" *a posteriori*. Si pensi, sotto questo profilo, alle attività di ripristino connesse a un eventuale allagamento del sito produttivo.

Conclusioni

L'insieme dei ragionamenti effettuati evidenzia come i fattori capaci di influenzare il livello dei

costi aziendali e che, dunque, sono in grado di condizionare l'evoluzione nel tempo della struttura dei costi siano oggi molto molteplici. Il fatto di riconoscere esplicitamente una simile pluralità di "determinanti" porta, di fatto, a depotenziare l'utilità del modello di analisi tradizionale, basato sulla semplice distinzione, nel breve periodo, tra costi variabili e fissi rispetto ai volumi di produzione. È pur vero che alcune delle conclusioni che da tale modello possono essere ritratte mantengono validità parziale; tuttavia ciò avviene solo in situazioni ben circoscritte, molto vicine a quella ipotetica descritta dall'insieme delle ipotesi che sono state adottate per svilupparlo.

Ci si sposta, pertanto, verso un nuovo modello, senz'altro più complesso, perché necessariamente multidimensionale. Un simile incremento di complessità può naturalmente spaventare, ma non per questo può essere respinto. Non si possono, infatti, governare dei processi produttivi il cui livello di complessità è andato indubbiamente crescendo nel tempo, mantenendo inalterata la struttura originaria dei modelli concettuali impiegati per studiarli. Per fortuna, oggi a disposizione dei *controller* ci sono ora modalità di analisi dei dati e logiche di interpretazione degli stessi molto più potenti di quelli disponibili in passato. Anche in questo caso, tuttavia, si deve comprendere che il vero incremento nell'informazione disponibile non si determina esaminando l'intero insieme delle fattispecie esistenti, ma concentrando l'attenzione su quelle capaci di esplicare maggior effetto. Quello che ora cambia è lo spettro delle opzioni possibili, che risulta molto più ampio e variegato. La sfida per il *controller* del futuro è quella di saperle correttamente identificare.