



LE TEMATICHE SVILUPPATE IN QUESTO ARTICOLO SARANNO SVILUPPATE IN OCCASIONE DI UN PROSSIMO INCONTRO DI THE RULING COMPANIES ASSOCIATION, CHE SARÀ GUIDATO DALL'AUTORE DELL'ARTICOLO, IL PROF. ALBERTO BUBBIO.

SIAMO ENTRATI NELL'ERA DEL COST MANAGEMENT

1. I CAMBIAMENTI NELLE DETERMINANTI DEI COSTI.

Quando si discute di costi oggi ci si pone nell'ottica di ridurli o di contenerne l'aumento (cost cutting) ! Sono questi gli imperativi ai quali molte imprese stanno cercando di dare una risposta efficace, date anche le dinamiche che i costi stessi hanno fatto registrare. Ma sembrerebbe imporlo anche il mercato con i suoi incerti andamenti congiunturali e soprattutto la competizione che richiede precise scelte di strategia competitiva.

Ma la leva costi, apparentemente semplice da manovrare, nasconde oggi più che in passato insidiose premesse con ripercussioni gestionali sia a livello operativo che a livello strategico.

Così i tradizionali approcci di riduzione e contenimento costi, frutto di trascorse esperienze, in alcuni casi, non solo non sono stati sufficienti, ma hanno rischiato di compromettere la value proposition delle imprese. Il motivo è semplice: le logiche seguite sono state quelle del cost control, centrate sul budget e su una sua quantificazione per "centri di costo". In base a questa logica si chiede ai responsabili dei singoli centri di utilizzare nel modo più efficiente possibile le risorse loro assegnate e di provvedere ad una riduzione o ad un significativo contenimento dei costi. Ne conseguono budget oggettivi e precisi, ma centrati sulla singola unità organizzativa solitamente di area funzionale. Dove i responsabili di queste aree si inventano le azioni le più diverse per conseguire il mandato ricevuto. Approvati questi budget, cosa che avviene verificandone la congruità rispetto ai ricavi budgetati e all'utile desiderato, il problema diventa poi quello di rispettarne gli importi indicati durante lo svolgersi della gestione..

Se si procede in questo modo, la verifica che viene fatta è che i singoli centri sostengano, nello svolgere le loro attività, costi in linea con quelli concordati a budget e collegati ai volumi di produzione/vendite programmati.

Quest'approccio tuttavia non tiene conto di due profondi cambiamenti avvenuti nelle determinanti che condizionano le dinamiche dei costi.

Il primo è che il principale driver dei costi non è più il volume di vendita. Questa variabile che nelle imprese per decenni è stata la vera determinante nel condizionare l'entità dei costi, oggi rischia di essere fuorviante. Per i vari elementi di costo, dal costo delle materie prime a quello delle fotocopie si era abituati, semplificando, ma in modo accettabile la realtà, a verificarne il grado di variabilità o costanza rispetto ai volumi. Ma il nuovo driver che si è affiancato al primo è il grado di complessità che, a parità di volumi, determina costi di importi completamente diversi, in relazione al fatto che vi sia un più o meno elevato grado di complessità. Oggi in luogo dei costi variabili e dei costi fissi, dobbiamo confrontarci con i chunky cost (Figura 1), il cui comportamento è legato alla complessità.

Così, ad esempio, il costo delle materie prime, che pur rimane un costo variabile, è più che mai caratterizzato da importi assai diversi in relazione al fatto che ci si rifornisca da un unico fornitore o da più fornitori, con ordini di dimensioni più o meno contenute, con un numero di item più o meno ampio, con modalità e località di consegna più o meno differenti. Più aumenta la complessità più il costo unitario variabile praticato dal fornitore aumenta.

Ma l'aspetto preoccupante è che per gestire la complessità anche i costi fissi cambiano e aumentano al crescere della complessità. Si pensi sempre all'ufficio acquisti che deve seguire una pluralità di fornitori, distribuiti geograficamente in aree molto diverse, con una pluralità di item, che talvolta richiedono anche la ricerca di nuovi fornitori.

In questi casi o si riduce la complessità, se è possibile, o ci si deve attrezzare per gestire la complessità. E questo significa maggiori costi. Così un indiscriminato "taglio costi" determinerebbe, come minimo, una caduta del livello qualitativo dell'attività svolta dal centro di costo.

D'altra parte la soluzione, da adottare in automatico, non è certo quella di far fare all'esterno o portare in outsourcing le attività che creano complessità, soprattutto se queste hanno un rilievo nel caratterizzare l'offerta che l'impresa rivolge ai propri clienti.

Il secondo cambiamento che condiziona le dinamiche dei costi è dovuto al fatto che il consumo di risorse viene effettuato per svolgere delle attività attraverso le quali si confeziona, spesso lavorando in modo strettamente interfunzionale, un'offerta per i clienti. Sono i clienti, con la loro crescente richiesta di prodotti/servizi "personalizzati" il secondo nuovo driver dei costi. In questa logica diventa irrilevante il "dove" si spende (in quale area funzionale) e diventa centrale il capire "perché" si consumano risorse e quindi si generano costi. In proposito diventa chiave una lettura della realtà aziendale per processi gestionali e si deve cercare di capire se stia riflettendo su attività che creano o meno valore per il cliente. Si tratta di capire se le singole attività siano attività il cui output, direttamente o attraverso l'output di altre attività, risponde a specifiche esigenze del cliente.

Quest'analisi è fondamentale poiché nelle logiche del cost management è allo svolgimento di queste attività che l'impresa deve dedicare il maggior numero di risorse possibili. Così, ad esempio, se si individua che l'attività di prevendita ha un ruolo centrale nel condizionare le scelte del cliente, andrebbero dedicate risorse a tutte quelle attività che facilitano lo svolgersi di questa attività e ne aumentano l'efficacia.

Si devono quindi gestire i costi per liberare risorse da attività che non creano valore e allocarle a quelle attività che sono invece critiche nella creazione di valore per il cliente. Secondo quest'approccio, la riduzione dei costi non è un processo generalizzato, ma mirato. Oggetto di riduzione dei costi dovrebbero essere solo le attività che non creano valore, anche se poi, alcune di queste non possono essere eliminate, ma debbono essere svolte o per obblighi di legge o per prassi procedurali interne. Ma i costi di queste attività vanno minimizzati, trovando soluzioni, spesso di processo, che consentono di farlo.

Certo non ci si può più basare su analisi dei costi che dimentichino le trasversalità che caratterizzano le attività di impresa, che si blocchino di fronte a situazioni fossilizzate, espressione di posizioni di potere e di logiche funzionali legate ad un passato dove importante era svolgere bene tutte le attività aziendali anche se poi al cliente in realtà questo risultato interessava poco.

La superiorità strategica del cost management è magari difficile da accettare ma è inequivocabile: non si può rischiare per un vantaggio a breve, derivante da una manovra di riduzione dei costi, di compromettere nel tempo il successo competitivo di un'impresa.

2. I CAMBIAMENTI ANCHE NELLE CATEGORIE DI COSTO RILEVANTI

Ma la necessità di avvicinarsi alle logiche del cost management è legata ad un altro aspetto. In passato le distinzioni che venivano operate, quando si rifletteva sui costi e sul loro impatto in conto economico, si limitavano a evidenziare due grandi categorie: quella dei costi variabili e quella dei costi fissi. I primi erano quelli che cambiavano nel loro importo complessivo al variare dei volumi di produzione/vendita dei prodotti, mentre i secondi, a fronte di queste variazioni, rimanevano costanti nel loro importo complessivo.

Inoltre avendo come oggetto di calcolo prevalente, se non esclusivo, il prodotto si ricorreva ad una seconda classificazione dei costi fra costi diretti e indiretti. La distinzione era legata al fatto che la risorsa produttiva alla quale si riferiva il costo fosse una risorsa che "concorreva" direttamente o meno all'ottenimento del prodotto. Pertanto costi diretti per definizione erano le materie prime, la manodopera diretta e i materiali per il packaging. Tutti gli altri elementi di costo tendevano ad essere classificati tra i costi indiretti.

Anche queste due distinzioni, negli attuali contesti aziendali, vanno rivisitate e precisate.

In primo luogo la variabilità o la costanza di un costo, come si è già sottolineato nel paragrafo precedente, debbono essere valutate con riferimento alla complessità oltre che ai volumi. Così, ad esempio, costi fissi rispetto ai volumi come quelli del personale di alcune unità organizzative di supporto potrebbero variare nel loro importo complessivo al variare del numero dei fornitori o dei clienti e questo in modo del tutto indipendente dai volumi realizzati.

In secondo luogo la distinzione costi diretti/indiretti con riferimento al fatto che il fattore produttivo "entri" o meno direttamente nel prodotto diventa troppo semplicistica e vaga. Era una distinzione che poteva avere un suo significato quando nei processi di fabbricazione il peso dei fattori produttivi diretti era particolarmente rilevante. Ma i cambiamenti nelle tecnologie produttive e l'arricchimento dell'offerta con l'aggiunta ai prodotti di sempre nuovi servizi ha modificato questa

situazione. Pertanto oggi emerge come distinzione di ben maggiore portata ed utilità quella tra i costi c.d. specifici e i costi comuni.

Questa distinzione infatti richiede per essere operata:

- a) che sia individuato l'oggetto di cui si vuole calcolare il costo, poiché la caratteristica di un costo di essere specifico o comune non è assoluta, ma dipende dall'oggetto di calcolo;
- b) che il costo specifico sia espressione di un elemento così intimamente legato all'oggetto di calcolo che solo con l'eliminazione dell'oggetto può essere eliminato anche il costo.

Applicando questi due principi spesso ne risulta che solo un numero limitato di elementi di costo sono specifici di prodotto, poiché oggi non sono i prodotti che assorbono direttamente larga parte delle risorse ma sono le attività che si svolgono in impresa per ottenerli, proporli e distribuirli ai clienti le attività vere assorbitori di risorse. Inoltre alcune attività non sono svolte con riferimento al prodotto ma per servire, in modo specifico, i clienti (Figura).

Proprio questa constatazione fa emergere le difficoltà che spesso si incontrano quando si desidera imputare tutti i costi aziendali ai prodotti.

Alcuni esempi possono chiarire questi passaggi. Quando le produzioni aziendali erano altamente standardizzate il calcolo del costo di prodotto richiedeva uno studio accurato delle distinte basi e dei flussi fisici per capire in quali centri di costo il prodotto transitava e quali erano i costi di questi centri da attribuirgli. Questo implicava la definizione dei lotti di produzione e dei connessi volumi. La riduzione dei costi unitari era legata all'aumento dei volumi. Oggi la varietà con la quale si richiede anche il prodotto "tendenzialmente" standard rende più complesso il calcolo. Se di un determinato modello si desiderano versioni con colori diversi, questa variazione implica dei cambiamenti nelle linee di con attività relative al cambio dei colori e alla pulitura degli stampi o dei macchinari.

Se poi su uno di questi prodotti colorati si vanno ad eseguire delle personalizzazioni per il cliente si sostengono una serie di costi specifici di progettazione e realizzazione che sono attribuibili al prodotto, ma per attività richieste dal cliente. Da ultimo, se il cliente richiede ulteriori servizi pre o post vendita questi generano altri costi che, a questo punto sono sicuramente per servizi specificamente richiesti dal cliente.

Ne consegue che dello stesso prodotto, se si tiene conto della specificità dei costi, si avranno diversi costi unitari:

- un costo del prodotto standard a catalogo,
- un costo del prodotto standard nella variante in colore,
- un costo del prodotto "personalizzato",
- un costo del prodotto al quale vanno aggiunti i costi dei servizi specifici richiesti dal cliente.

Si noti come nell'evoluzione del costo di prodotto questo diventi sempre più un costo espressione di quanto richiesto dal cliente.

Ci sono settori in cui questi fenomeni sono più facili da gestire, proprio in termini di costi, poiché si lavora su commessa, su specifica del cliente. Ma anche in questi casi se non si attua una precisa attribuzione dei costi specifici relativi alle unità di servizio, si rischia di trasferire nel costo di tutti i prodotti costi che per contro sono solo di alcuni clienti.

Esistono poi i costi relativi alle attività che si devono svolgere per servire diversi canali distributivi. Anche in questo caso è oggi necessario individuare i costi specifici e tenerli distinti dai costi comuni. Diversamente ne potrebbero scaturire valutazioni profondamente errate.

In sintesi quello che conta non è più "dove" si sostiene il costo e quindi dove si consumano risorse, ma "perché" queste risorse vengono consumate.

Il centro di costo può essere il più diverso e generico, come il classico "servizi generali", ma anche in questo centro si possono trovare elementi di costo che concorrono a formulare la value proposition dell'impresa e a creare valore per il cliente.

Seguendo le logiche del cost management, scompaiono quei centri di costo c.d. discrezionali per le difficoltà di collegare in modo quantitativo le risorse con i risultati. Oltre a quello appena ricordato, venivano considerati centri di costo discrezionali molte unità di staff, dall'amministrazione alla gestione del personale, dall'ufficio marketing all'unità che si occupa dell'Information Technology. Con le nuove logiche per questi centri oggi si cerca di individuare quali servizi di supporto essi offrano e che contributo questi servizi diano direttamente o meno alla creazione di valore per il cliente.

Un esempio può aiutare a cogliere il significato di ricercare le cause dei costi. Si prendano i costi relativi alle telecomunicazioni di un'impresa, che una volta finivano indistintamente in un centro di costo. Alcuni di questi hanno un elevato contenuto strategico come nel caso del contatto con nuovi

clienti, altri possono essere degli sprechi (contatti ripetuti) dovuti a inefficaci comunicazioni con i clienti esterni o tra unità organizzative aziendali dislocate in differenti zone geografiche, altri costi ancora possono non avere alcun senso dal punto di vista del contatto e del servizio al cliente.

3. COSA SIGNIFICA FARE "COST MANAGEMENT".

Fare "cost management" significa individuare e gestire le cause dei costi con alcune finalità ben precise¹. E' opportuno che si decida e si agisca in modo da:

- Cogliere i legami tra i costi e la creazione di valore per il cliente,
- aumentare l'efficacia delle decisioni senza andare a danno dell'efficienza,
- lavorare sul breve termine senza perdere di vista il lungo termine.

I tradizionali approcci di cost accounting non sempre riuscivano a bilanciare tutte queste esigenze poiché rimanevano più in superficie, non evidenziavano le trasversalità che spesso legano attività svolte da aree funzionali o persone diverse.

Nell'esempio delle spese di telecomunicazioni si dava magari l'indicazione generica di ridurre i costi di una certa percentuale.

E' solo con la gestione per processi e con le attenzioni suggerite dagli studiosi della Qualità che si coglie la rilevanza di questo nuovo approccio.

Applicare la logica del "cost management" significa prima di tutto chiedersi quali siano le attività che si svolgono in impresa, indipendentemente dal fatto che servano per confezionare l'offerta per il cliente. Si tratta quindi di effettuare una "mappatura" di tutte le attività svolte in impresa. Successivamente ci si deve interrogare su quali di queste attività siano funzionali alla creazione di valore per il cliente e quali non hanno tale caratteristica (Figura)

Quanto evidenziato sin qui è stato presentato dalla letteratura come l'impalcatura sulla quale impostare un Activity Based Costing, la cui rilevanza a fini di gestione dei costi è tale da aver indotto recentemente Robert Kaplan, uno dei primi studiosi a proporre lo strumento, a ritornare sull'argomento per cercare di ribadire quanto più volte da lui già sottolineato e suggerirne delle modalità applicative che ne facilitino il funzionamento operativo ².

- In primo luogo l'Activity Based Costing non deve stimolare solo l'efficienza nell'utilizzo delle risorse ma anche l'efficacia. E' per questo che Kaplan e Cooper con efficace abbinamento sottolineano quanto l'Activity debba indurre a³:
- Fare le cose bene (Doing Things Right)
Eseguire con efficienza i processi gestionali e ove se ne presentasse l'opportunità, suggerita anche dai risultati di analisi di Total Quality, di procedere a dei business process reengineering;

ma anche

- Fare le cose "giuste"(Doing the Right Things)
Scegliere tra le varie attività che caratterizzano la catena del valore di un'impresa quelle che, essendo in grado di creare un vantaggio competitivo è opportuno siano eseguite; queste attività, a titolo puramente esemplificativo, vanno dal design del prodotto, alle relazioni con i fornitori, a quelle con i clienti che si sostanziano in particolari condizioni di dimensioni degli ordini, di pricing, di packaging e di spedizioni.

¹ Si veda in proposito Tanaka, Yoshikawa, Innes e Mitchell *Logiche e Strumenti di Cost Management* (A. Guerini e Associati, Milano 1994) pp.22-23; traduzione italiana di *Contemporary Cost Management*, Cima, Londra 1994); in linea con questa definizione quella data da C. Horngren, A. Bhimani, S.M. Datar e G. Foster in *Management and Cost Accounting* (Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey, 1999) pag.7; tra le altre pubblicazioni dedicate all'argomento si ricorda AA.VV. *Il cost management*, a cura di M. Barbato Bergamin (Giuffrè Editore, Milano 1999) che ha costituito un punto di partenza per dibattiti e approfondimenti nel nostro Paese.

² Dopo *Cost & Effect*, scritto con R. Cooper nel 1998 (Harvard Business School Press, Boston) e un libro di prossima pubblicazione R. Kaplan-S. Anderson, *Time-Driven Activity Based Costing: A Simplex and more Powerful Path to Higher Profits* (Harvard Business School Press, Boston, uscita prevista per Maggio 2007)

³ Si veda R. Kaplan-R. Cooper *Cost & Effect*, pp.4-10 (Harvard Business School Press, Boston 1998).

Ma chiedendosi il perchè si consumano risorse e si sostengono costi si è scoperto che sempre il vero driver dei costi sta diventando il cliente o una specifiche categorie di clienti o i canali distributivi prescelti per erogare la propria offerta ai clienti. Ed anche in questo caso la distinzione che ha rilievo economico per un apprezzamento della convenienza economica è quella tra costi specifici e costi comuni. Il conto economico con riferimento a questi oggetti (cliente o canale di distribuzione) va elaborato muovendo dai ricavi specifici per effettuare un'unica attribuzione, quella dei costi specifici, in modo da evidenziare un margine di contribuzione complessivo di sintesi. Sempre in questo conto economico qualora si voglia dettagliare, per la significatività dei costi variabili specifici (ad esempio, numerosità e entità degli sconti), si può inserire come differenza dei ricavi e di questi costi variabili, un primo margine di contribuzione.

E' appena il caso di evidenziare che qualora non si disponga di un sistema di costing con attribuzione in logica Activity le allocazioni dei costi a clienti o canali dovrebbe essere frutto di imputazioni soggettive, con il ricorso a basi forti di possibili e pericolosi miraggi: clienti e canali apparentemente di rilevante convenienza economica che in realtà sono tali solo poichè non si sono allocati costi specifici di loro oggettiva pertinenza.

Questo può significare rivedere in profondità l'impostazione data alla management accounting nel suo complesso e non solo alla contabilità dei costi. E ciò significa che il cambiamento è ancora più rilevante per il progresso nella comprensione delle dinamiche che caratterizzano e caratterizzeranno i costi.

Ma per fare "cost management" non si dispone solo dell'Activity Based Management. Un secondo strumento rivelatosi particolarmente utile è stato il Target Costing. Il suggerimento offerto da questo strumento è semplice: invece di elaborare il costo di un prodotto partendo dai processi di progettazione e industrializzazione interni, determinarlo come target da conseguire muovendo dal mercato e dal suo possibile prezzo di vendita. Il target cost nasce infatti come differenza tra il prezzo di mercato e il margine di contribuzione che da esso si vuole ottenere. A questo punto si tratta di impostare la progettazione e l'industrializzazione del prodotto in modo da rispettare questo target studiando e individuando tutte le soluzioni di realizzazione, interne o anche esterne all'azienda, che consentano di non superare l'importo targetizzato. E' un approccio che capovolge quello seguito nella determinazione del "tradizionale" costo standard di prodotto, che nasceva da analisi di tempi e metodi interni che in parte prescindevano dal mercato. Il target cost è invece un nuovo costo standard, un costo standard che nasce proprio dal mercato.

Ma quest'approccio nato e applicato originariamente al prodotto di recente, nella sua logica, può essere esteso ai costi dell'impresa nel suo complesso. Si tratta di procedere nel modo seguente: dati i ricavi che possono essere realizzati e il risultato economico desiderato si ricercano le modalità di svolgimento dei processi che, pur consentendo di raggiungere i ricavi ipotizzati, non generino costi (target) superiori a quelli sopportabili se si vuole conseguire il risultato economico desiderato. Con quest'approccio il management è stimolato:

- a. a dedicare in via prioritaria le risorse ai processi che si sono rivelati strategicamente fondamentali in logica di vantaggio competitivo; per poi procedere in termini residuali
- b. a rivedere e, ove possibile a migliorare al massimo, l'efficienza dei processi gestionali svolti, che risultino strategicamente meno critici,
- c. da ultimo, per i centri di supporto, quelli che erano i tradizionali centri di costo discrezionali, si può pensare per la gestione dei loro costi da una logica ancora più essenziale: ricorrere al Service Level Agreement.

Il Service Level Agreement (SLA) prevede che i centri di Servizi offrano ai centri operativi una serie di servizi valutati congiuntamente indispensabili per questi ultimi, ma cercando di definire insieme quello che per l'azienda nel suo complesso rappresenta un adeguato rapporto prezzo/qualità del servizio. In questi ambiti, infatti è facile che la natura professionale che caratterizza i centri di servizi spinga questi centri a fornire servizi di livelli qualitativi elevati con conseguenti costi elevati⁴. Il problema è invece quello di bilanciare costo e qualità su questi servizi non sempre fonte di valore per il cliente esterno.

Fra l'altro questi servizi nelle impostazioni di cost control venivano considerati costi discrezionali, per i quali era difficile stabilire una relazione fra le risorse in entrata e i risultati e questo problema era stato risolto, un po' semplicisticamente, ricorrendo al concetto del centro di costo discrezionale. Poi si pensò di risolvere il problema trasformando questo centro in profit center che dovevano cedere servizi

⁴ Per un esempio di applicazione si veda Kaplan-Norton, *L'impresa orientata dalla strategia*, Isedi Utet, Torino 2002 pp.196-199.

all'interno e generare reddito. Questa soluzione creò non pochi tensioni poiché il loro obiettivo è quello di fornire servizi adeguati all'interno per essere ancora più competitivi sui clienti esterni. Sono costi da sostenere solo ove creino valore per il cliente esterno. Il Service Level Agreement ha consentito di fare chiarezza ed eliminare inutili tensioni interne.

A conclusione di queste brevi riflessioni sul cost management, in tabella 1, si è cercato di sintetizzare quali e quanti elementi consentano di distinguere le tradizionali logiche del "cost control" da quelle del "cost management". Le differenze impongono un nuovo modo di analizzare e utilizzare le informazioni di costo.

In particolare, in base alle logiche del cost management si può sostenere che oggi molte imprese più che preoccuparsi di spendere meno dovrebbero preoccuparsi di spendere "bene"; di spendere per quelle attività che creano valore per il cliente e che il cliente riconosce tali. Per queste attività e solo per queste il cliente è probabilmente disposto a pagare prezzi dai margini soddisfacenti. Ma attenzione poiché la quantificazione dei margini e le conseguenti decisioni potrebbero essere falsate dai metodi in base ai quali sono stati calcolati i costi focalizzandosi direttamente sul prodotto o transitando dal centro di costo⁵. Le soluzioni del passato non vanno mai dimenticate, ma vanno anche valutate se di immutata validità rispetto alle dinamiche del contesto interno ed esterno. E forse oggi qualcosa rende necessario più che un'evoluzione, un radicale cambiamento

TABELLA 1: NUOVE E VECCHIE LOGICHE DI ANALISI E CALCOLO DEI COSTI A CONFRONTO

DA	A
* COST CONTROL	* COST MANAGEMENT
* "DOVE" SI CONSUMANO LE RISORSE	* "PERCHE" SI CONSUMANO RISORSE
* COSTO DI PRODOTTO E CENTRO DI RESPONSABILITA'	* COSTO DEGLI OGGETTI CHE CONSUMANO RISORSE : Clienti e Canali distributivi
* COSTO DISCREZIONALE	* COSTO PER CREARE VALORE
* DISTINZIONE VARIABILI VS. FISSI	* DISTINZIONE SPECIFICI VS.COMUNI
* COSTO PER INFORMARE	* COSTO PER INFUENZARE
* COSTO STANDARD DI PRODOTTO	* TARGET COST

Alberto Bubbio

⁵ Per riflettere sul rischio di una simile situazione si veda, sempre in questo numero della rivista, "Perché sbagliare strategia quando sono i costi ad essere calcolati male?".