



Università  
Ca'Foscari  
Venezia

Corso di Laurea Magistrale

in

in Amministrazione, Finanza e Controllo

ordinamento ex D.M. 270/2004

Tesi di Laurea

**L'impatto dei fattori contingenti sulla  
diffusione dell'Activity-Based Costing:  
risolvere il “paradosso ABC”**

**Relatore**

Ch. Prof. Marco Fasan

**Correlatore**

Ch. Prof.ssa Chiara Mio

**Laureando**

Enrico Neri

Matricola 862073

**Anno Accademico**

2017 / 2018



*A Giulia*



# **L'impatto dei fattori contingenti sulla diffusione dell'Activity-Based Costing: risolvere il "paradosso ABC"**

## **Sommario**

Introduzione	1
Capitolo 1 – Perché l'Activity-Based Costing	4
1.1 Contabilità direzionale e calcolo dei costi: un'introduzione	4
1.2 Breve storia della contabilità direzionale	11
1.3 Il contesto competitivo degli anni Ottanta e le critiche ai sistemi tradizionali	17
1.4 L'introduzione dell'Activity-Based Costing	25
Capitolo 2 – Cos'è l'Activity-Based Costing	30
2.1 Alcune definizioni di base	30
2.2 Evoluzione e problemi teorici dell'ABC	37
2.3 Estendere il modello	45
2.4 Il confronto con i sistemi tradizionali e le critiche all'ABC	55
2.5 Time-Driven Activity-Based Costing	63
2.6 Dall'ABC all'ABM: sbloccare il vero potenziale	68
Capitolo 3 – La diffusione dell'Activity-Based Costing	77
3.1 La ricerca sulla diffusione dell'Activity-Based Costing	77
3.2 Il "Paradosso ABC"	84
Capitolo 4 – Management Accounting Change e Fattori Contingenti	86
4.1 Management Accounting Change	86
4.2 Le Teorie Contingenti	99
4.3 Fattori contingenti e sistemi di controllo direzionale	105
Capitolo 5 – L'impatto dei fattori contingenti nei processi di adozione e implementazione dell'Activity-Based Costing	115
5.1 Fattori contingenti ed Activity-Based Costing: <i>literature review</i>	115
5.2 Possibili ipotesi rispetto all'esistenza del "Paradosso ABC"	146
5.3 L'Activity-Based Costing in Italia: uno studio esplorativo	160
Conclusioni: l'importanza dell'Activity-Based Costing oggi	173
Bibliografia	176
Indice delle Figure	190
Indice delle Tabelle	191

## Introduzione

Secondo il dizionario Treccani, si definisce paradosso “*un’affermazione, proposizione, tesi, opinione che, per il suo contenuto o per la forma in cui è espressa, appare contraria all’opinione comune o alla verosimiglianza e riesce perciò sorprendente o incredibile.*”<sup>1</sup>

Secondo, invece, la definizione che ne dà Mark Sainsbury, si tratta di “*una conclusione evidentemente inaccettabile, che deriva da premesse evidentemente accettabili per mezzo di un ragionamento evidentemente accettabile*”<sup>2</sup>.

Come impostazione di ragionamento, il paradosso è stato molto spesso utilizzato, fin dai tempi antichi, per dimostrare tesi apparentemente assurde che richiedevano una spiegazione più complessa di un normale procedimento logico. Non stupisce, quindi, che ve ne siano e si possano trovare esempi nei più disparati ambiti, sia che essi appartengano alla sfera umanistica, sia che essi si rifacciano ad ambiti sociali o scientifici del sapere come la matematica, la fisica o la stessa economia.

Sebbene i paradossi economici più conosciuti siano afferenti allo studio dei sistemi economici nel loro complesso, non si può certo asserire che l’economia aziendale (ed ancora più nello specifico la contabilità) sia priva di tali fattispecie. Giova, quindi, ricordare come la contabilità stessa sia scomponibile in due categorie principali, le quali differiscono in modo sostanziale per metodologie, strumenti, obiettivi ed utilizzi. Se da una parte abbiamo la cosiddetta “contabilità generale” (*Financial Accounting*), la quale ha come solida base la metodologia della partita doppia ed il cui scopo principe è la rappresentazione dei fatti e delle operazioni aziendali, nonché la redazione dei documenti contabili utili agli investitori per poter valutare un complesso aziendale, dall’altra troviamo la cosiddetta “contabilità direzionale” (*Management Accounting*) il cui scopo è quello di fornire al management, appunto, informazioni utili e tempestive a supporto dei processi decisionali che contraddistinguono la quotidianità dell’azienda e che la guidano verso il conseguimento degli obiettivi prefissati.

Ed è proprio quest’ultimo il microcosmo in cui il seguente lavoro si disticherà, attraverso l’analisi di quella che, forse, è la più importante innovazione che lo ha interessato negli ultimi 30 anni, ovvero l’*Activity-Based Costing* (ABC). Secondo Hilton (2005) l’ABC è “una

---

<sup>1</sup> <http://www.treccani.it/enciclopedia/paradosso/>

<sup>2</sup> Ibidem

*procedura a due stadi utilizzata per assegnare i costi indiretti ai prodotti ed ai servizi. Nel primo stadio le attività significative sono identificati e i costi indiretti vengono assegnati a dei pool di costo della attività (Activity Cost Pool) in base al modo in cui tali risorse sono consumate dalle attività. Nel secondo stadio, i costi indiretti sono allocati da ogni Activity Cost Pool ad ogni oggetto di costo proporzionalmente all'ammontare del determinante di costo (Cost Driver) consumato dall'oggetto di costo stesso" (p. 789).*

Tale metodologia di calcolo dei costi nacque verso la fine degli anni Ottanta con l'intento di superare i limiti dei sistemi di costo tradizionali, sviluppatasi a partire dagli anni Venti del secolo scorso, ma inadatti ad un contesto competitivo in costante evoluzione e che non permetteva più di affidarsi a informazioni materialmente errate, pena l'esclusione dal mercato. A inizio anni Novanta l'Activity-Based Costing fu probabilmente visto come la panacea per i mali che affliggevano la grande industria americana, in crisi sotto i colpi della spietata concorrenza giapponese e delle sue innovative tecniche di gestione.

Per questo motivo, l'Activity-Based Costing si diffuse rapidamente sia tra gli accademici che tra i *practitioners* e fu oggetto di una ampia letteratura che analizzò e trattò tutti i possibili aspetti ad esso legati. Il risultato principale di questo processo fu che tale strumento venne incorporato nella maggior parte dei corsi universitari riguardanti il controllo di gestione e la contabilità direzionale nonché nei principali libri di testo. Le grandi società di consulenza introdussero, inoltre, tale metodologia nella loro gamma di servizi alle imprese e in rete è possibile trovare una vastissima quantità di informazioni su di esso.

Eppure, nonostante un contesto favorevole e gli oramai tre decenni trascorsi dalla sua introduzione, i livelli di adozione non sono così elevati come i sostenitori di tale strumento speravano, date soprattutto le premesse teorico-concettuali che dipingevano l'ABC come il migliore sistema di calcolo dei costi, non solo perché generatore di migliori informazioni sui costi ma anche, e soprattutto, per la vastità di applicazioni ad esso riconducibili. Questa è l'essenza di quello che Gosselin (1997) per primo definisce come il "Paradosso ABC" ovvero: perché così poche imprese lo adottano se ha dimostrato così tanti benefici per chi l'ha implementato con successo?

Il seguente lavoro si propone, quindi, di analizzare le cause che hanno portato alla nascita di questo paradosso, le quali sicuramente non si esauriscono con fattori di tipo

propriamente tecnico, bensì si intersecano con variabili di tipo culturale ed organizzativo i cui possibili effetti, spesso, non sono stati nemmeno presi in considerazione in seno ai processi di adozione e implementazione. Occorre, perciò, delineare un *framework* il cui scopo dovrebbe essere quello di aumentare la consapevolezza verso gli strumenti ed i benefici che l'ABC offre, evitando le trappole che ne hanno impedito l'affermazione e ridando la giusta luce a questa metodologia che, ancor più che negli anni Ottanta, potrà rivelarsi fondamentale per lo sviluppo o la mera sopravvivenza di molte imprese.

L'elaborato si può idealmente dividere in due parti. La prima prende in considerazione tutti gli aspetti relativi all'Activity-Based Costing, inteso sia come metodo di calcolo dei costi, sia come strumento manageriale. Nel Capitolo 1 verranno analizzate le cause ed il contesto che hanno portato all'introduzione dell'Activity-Based Costing alla fine degli anni Ottanta. Nel Capitolo 2 verranno, invece, introdotti i concetti fondamentali relativi all'ABC, incluso il Time-Driven Activity-Based Costing in qualità di evoluzione del modello tradizionale, e si analizzerà l'ABC in qualità di strumento manageriale introducendo, quindi, l'Activity-Based Management (ABM), le sue principali applicazioni pratiche e il suo ruolo all'interno dei moderni sistemi di Performance Management. La prima parte si conclude col Capitolo 3 dove verrà analizzata la diffusione della metodologia, sia in termini geografici sia in termini di utilizzo nei processi decisionali, introducendo, infine, il "Paradosso ABC".

Successivamente verrà analizzato nel dettaglio il paradosso stesso. In *primis*, nel Capitolo 4, verranno definiti i confini di tale analisi, descrivendo i rapporti tra i fattori contingenti e la contabilità direzionale, mentre il Capitolo 5 affronta dettagliatamente il rapporto intercorrente tra i fattori contingenti e l'ABC analizzando i processi di adozione e implementazione dell'ABC, intesi come soggetti su cui i fattori contingenti esercitano la loro influenza, le misure del successo di questi processi e le possibili risposte all'esistenza "paradosso ABC".

# Capitolo 1 – Perché l'Activity-Based Costing

## 1.1 Contabilità direzionale e calcolo dei costi: un'introduzione

In generale, la principale finalità della contabilità è quella di fornire informazioni utili ai fini decisionali. Essa si suddivide in due rami principali.

- *Financial accounting*: la contabilità finanziaria (o generale) si concentra sulla fornitura di informazioni finanziarie storiche a utenti esterni all'azienda come, ad esempio i proprietari e i creditori della stessa. Essa soggiace alle regole imposte dai principi contabili generalmente accettati, ovvero un insieme di regole contabili che richiedono coerenza nella registrazione e nella comunicazione delle informazioni finanziarie, al fine di rappresentare in modo veritiero e corretto i fatti aziendali. Queste informazioni riassumono i risultati generati dall'azienda in un dato periodo trascorso, generalmente coincidente con un esercizio contabile.
- *Il management accounting* si concentra, invece, sugli utenti interni l'azienda, i quali utilizzano le informazioni prodotte nei processi decisionali. Il *management accounting* è, quindi "un insieme di strumenti e pratiche che facilitano i processi decisionali di manager informati che sono motivati dalla massimizzazione dei profitti a lungo termine dell'impresa" (Anderson, 2007). Le informazioni non dovranno essere conformi ai principi contabili generalmente riconosciuti che, anzi, possono rappresentare un ostacolo allo scopo perseguito da questo tipo di contabilità.

Riguardo a quest'ultimo punto, giova ricordare come *financial accounting* e *management accounting*, sebbene spesso si tenda a pensare siano contigui, costituiscano, invece, universi a sé stanti per diverse ragioni. Le differenze, infatti, sono molteplici e vengono riassunte nella seguente tabella:

**Tabella 1.1 - Principali differenze tra Financial e Management Accounting - Adattato da (Anthony, et al., 2012)**

	<b>Financial Accounting</b>	<b>Management Accounting</b>
<i>Necessità d'uso</i>	Obbligatorio	Facoltativo
<i>Scopo</i>	Redigere documenti contabili	Supportare i processi decisionali interni
<i>Utilizzatori</i>	Soggetti esterni l'impresa	Soggetti interni l'impresa

<i>Fonte dei principi</i>	Leggi e principi contabili generalmente riconosciuti	Variano in funzione della finalità dell'informazione e non sono vincolati da alcuna autorità esterna
<i>Prospettiva temporale</i>	Rivolta al passato	Rivolta al presente ed al futuro
<i>Contenuto delle informazioni</i>	Poche misure finanziarie	Diverse misure finanziarie e non finanziarie
<i>Precisione</i>	Alta	Generalmente limitata
<i>Frequenza</i>	Almeno annuale	Alta
<i>Tempestività</i>	Bassa	Alta
<i>Oggetto</i>	Intera organizzazione	Porzioni d'impresa/oggetti di costo
<i>Responsabilità potenziali</i>	Sempre esistenti	Virtualmente nessuna
<i>Conseguenze negative</i>	Mancato rispetto della legge	Decisioni errate

In questo elaborato il focus è posto sul secondo di questi universi. Il termine *management accounting*, in particolare, trova diverse traduzioni nella lingua italiana. La più coerente è, sicuramente, “contabilità direzionale” in quanto essa rispecchia lo scopo delle informazioni che essa produce, ovvero “guidare” (dall’inglese “control”) i processi decisionali aziendali verso i corsi d’azione corretti. All’interno della contabilità direzionale un ruolo preponderante è occupato dalla contabilità e dall’analisi dei costi, definibile come “una serie di tecniche di scomposizione e aggregazione dei dati economici di un’azienda finalizzate a produrre delle informazioni utili ai processi decisionali. Si tratta, pertanto, di un’attività rivolta...all’individuazione di problemi e la formulazione di ipotesi per la soluzione” (Collini, 2008, p. 1). Questa interpretazione estende il concetto della contabilità, elevandolo da mera misurazione a uno strumento manageriale vero e proprio<sup>3</sup>, capace, quindi, di mostrare “quali sono i potenziali effetti economici di una decisione e delle sue ipotetiche alternative, così da poter suggerire le vie preferibili da percorrere” (p. 2).

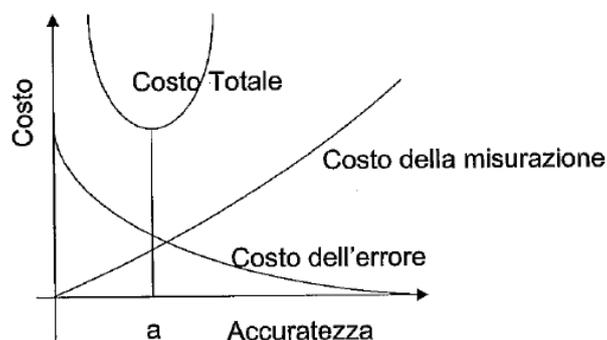
Di conseguenza, risulta importante enucleare quali siano le caratteristiche che un’informazione deve possedere per poter guidare un’organizzazione. La principale qualità è la cosiddetta rilevanza, intesa, appunto, come l’abilità di “essere utile ai processi

<sup>3</sup> Sull’argomento si veda (Shank & Govindarian, 1993)

*decisionali*" (p. 1), la quale, ovviamente, andrà contestualizzata in base sia al fruitore di tale informazione, sia alla decisione da prendere. Le qualità che rendono un'informazione rilevante sono, secondo (Merchant, et al., 2014, pp. 48-50), le seguenti:

- Congruenza: con gli obiettivi che si prefissa l'azienda;
- Controllabilità: intesa come la capacità di valutare la desiderabilità delle azioni effettuate o delle decisioni prese;
- Accuratezza: intesa come vicinanza al valore effettivo; essa, se presente in più misurazioni effettuate in condizioni analoghe porta alla precisione e alla affidabilità delle informazioni, mantenendo così intatto il potere informativo delle stesse;
- Oggettività: comporta l'assenza di distorsioni e di soggettività;
- Tempestività: intesa come scarto temporale tra avvenimento/decisione/azione e produzione dell'informazione;
- Comprensibilità: sia in termini di facilità d'uso, sia come comprensione delle possibili azioni e decisioni che possono influenzare tali risultati;
- Efficienza in termini di costo: le informazioni non devono essere troppo costose da produrre. In tal caso, i costi supererebbero i benefici, rendendo inutile la misurazione.

Un'importante considerazione da fare è che esistono diversi *trade-off* tra queste caratteristiche desiderabili. Il più importante di essi è quello tra la accuratezza delle informazioni, la loro economicità e la loro tempestività.



**Figura 1.1: Trade-off tra accuratezza costo di un'informazione. Tratto da Moisello (2008)**

Dal grafico appare evidente come questo *trade-off*, applicato a un sistema di calcolo dei costi, individui come ottimo il sistema "caratterizzato dal livello di accuratezza che minimizza il costo totale" (Moisello, 2008, p. 17) dove questo livello "varia in funzione del

*costo della misurazione e del costo dell'errore, inteso come potenziale decremento della redditività dovuto a scelte basate su un'informazione distorta*" (p. 18), a sua volta legato alla diversità dei prodotti, secondo Cooper (1988b). Tuttavia, se il costo della misurazione è stato abbattuto dalle innovazioni nel campo dei sistemi informativi ed è di facile stima, il costo dell'errore è di ben più volatile consistenza. Ad esempio, è risaputo come il peso degli *overhead* nella struttura dei costi sia direttamente proporzionale alla dimensione dell'errore, mentre ad influenzare il costo dell'errore potrà essere, invece, il livello di concorrenza fronteggiata dall'azienda. A questo si lega anche il concetto di tempestività menzionato poc'anzi, dove quest'ultima riveste un ruolo di "volano" che potrà mitigare o accentuare gli effetti di una informazione distorta.

Il processo tramite il quale vengono calcolati i costi si suddivide in due fasi. La prima è la raccolta dei dati, fondamentale per garantire la precisione, l'attendibilità e la tempestività del sistema. Le fonti da cui attingere i dati sono:

- Finanziarie: basate sulla contabilità generale e quindi sulla registrazione delle transazioni avvenute in un determinato periodo di tempo, secondo i principi contabili generalmente riconosciuti.
- Operative: forniscono dati di tipo non-finanziario e sono perlopiù misurabili in termini di unità di misura o di numerosità. Rappresentano, secondo Cokins (2001, p. 35) *"le unità di input e output che sono consumate dai processi di produzione o consegna di un prodotto o servizio"*.

La contemporanea presenza delle due fattispecie è imprescindibile, rendendo possibile la seconda fase, ossia quella dell'assegnazione dei costi. Infatti, se a mancare fossero i dati operativi non sarebbe possibile "esplodere" gli elementi di costo che, nella contabilità generale, sono generalmente classificati per natura, invece che per destinazione e con un basso livello di dettaglio. D'altro canto, senza i dati finanziari, non si potrebbero valutare le conseguenze economiche delle attività svolte in azienda. Le due fattispecie di dati devono, quindi, essere combinate fra loro per produrre i costi.

Come anticipato in precedenza, l'assegnazione dei costi è la seconda fase del processo di calcolo ed è, probabilmente, l'elemento di cui si è maggiormente disquisito in letteratura (soprattutto nei libri di testo) e su cui la maggior parte dei corsi universitari si concentra. Ancora oggi si dibatte molto sia sui concetti sia sui fattori che inducono alla scelta tra i

diversi metodi, con detti fattori che si rifanno principalmente *“all’uso manageriale dei dati, il quale di solito dipende dal problema più pressante per il management”* (Cokins, 2001, p. 35). La prima decisione da prendere riguarda l’orizzonte temporale dell’assegnazione. La scelta sarà, quindi, tra assegnazioni “periodali” (*“period costing”*) e “non-periodali” (*“non-period costing”*). Quando l’assegnazione non è fatta avendo come base temporale un singolo esercizio (“non periodale”), essa sarà unica per ogni oggetto di costo, il quale diventa così il punto focale dell’intera contabilità direzionale. Nelle assegnazioni cosiddette periodali, invece, i costi sono accumulati ed assegnati ad intervalli di tempo ben definiti, quasi sempre più brevi del singolo esercizio, in quanto la necessità di disporre di informazioni è ben più sovente. Il tempo diventa quindi la variabile principale e il focus è posto su “quanto spendiamo” invece che su “dove lo spendiamo”.

Una seconda decisione riguarda la configurazione di costo prescelta, ovvero la *“scelta dei costi che si intendono imputare ad un oggetto di costo”* (Collini, 2008, p. 60). Una configurazione di costo è costituita da una somma progressiva di valori di costo al fine di ottenere informazioni economico-finanziarie. La questione assume fondamentale importanza in quanto determinerà la rilevanza dell’informazione prodotta, con quest’ultima che dovrà essere coerente con l’orizzonte temporale della decisione informata e che dovrà essere supportata da una robusta relazione causa-effetto tra decisione e conseguenze economiche. In un *continuum* che parte dal cosiddetto costo primo industriale a quello che è il costo pieno aziendale, vengono di seguito elencate le più conosciute configurazioni di costo, applicabili alla totalità degli oggetti di analisi:

**Tabella 1.2: Principali configurazioni di costo – Elaborazione personale**

materie prime
+ costi industriali diretti
<b>= costo primo</b>
+ costi industriali indiretti
<b>= costo industriale</b>
+ costi commerciali
<b>= costo pieno di fabbricazione e commercializzazione</b>
+ costi amministrativi, generali, finanziari, tributari
<b>= costo pieno aziendale</b>

Prima di passare alla definizione degli elementi che compongono le varie configurazioni, è necessario spiegare cosa significhi il termine “costo”. Da un punto di vista economico, il costo è definito come *“il valore delle risorse consumate a seguito della scelta di seguire un determinato corso d’azione”* (Collini, 2008, p. 6), ovvero è la conseguenza di una decisione presa e permette di valutarne l’opportunità economica. A questo si lega il concetto di costo come “strumento manageriale”, superando la tradizionale visione che vede il costo come mero *“valore dei fattori produttivi impiegati nella trasformazione produttiva”* (Moisello, 2008, p. 5). Gli obiettivi conoscitivi perseguiti attraverso l’analisi dei costi non si devono, quindi, fermare al “cosa” è stato utilizzato, bensì andranno integrati col “perché” e con il “come” le varie risorse sono state utilizzate dalle attività aziendali. A queste tre dimensioni ne va aggiunta una quarta, ovvero il già menzionato “oggetto di costo”, inteso come *“la cosa di cui si vuole conoscere il costo”* (Collini, 2008, p. 28). Quest’ultima dimensione è strettamente correlata al “perché” sono state consumate le risorse. Infatti, possiamo tranquillamente affermare che ogni “perché” inciderà su uno o più “oggetti di costo”, rendendo fondamentale conoscere le relazioni causa-effetto che legano le decisioni ai loro effetti economici. Gli “oggetti di costo” diventano così “gli oggetti dell’azione manageriale” e *“gli aggregati rispetto ai quali si possono assumere delle decisioni e per i quali è opportuno disporre delle informazioni sul loro contributo alla produzione del valore”* (p. 14).

Un ultimo argomento da affrontare è quello relativo alla classificazione dei costi. Queste classificazioni sono molteplici e *“rispondono a esigenze diverse e riflettono ognuna un particolare aspetto del rapporto esistente tra i costi e gli oggetti rispetto ai quali questi sono determinati”* (Collini, 2008, p. 30). Esula dagli obiettivi di questo elaborato descrivere in modo pedissequo l’intera gamma delle classificazioni<sup>4</sup>; tuttavia, al fine di meglio comprendere l’ambito di interesse di questo lavoro, occorre analizzare la distinzione tra costi diretti e costi indiretti. Esistono due diverse scuole di pensiero: la prima distingue le due fattispecie basandosi sulla *“relazione di causalità con gli oggetti di calcolo”* (p. 30); in particolare un rapporto è indiretto quando l’uso di una risorsa si collega ad un oggetto di costo in via mediata, attraverso lo svolgimento di un’attività che, invece, si relazione in

---

<sup>4</sup> Oltre alla classificazione tra costi diretti e indiretti, alcune delle classificazioni più importanti sono: costi variabili o fissi (in relazione al volume di produzione e/o vendita), emergenti o cessanti (in relazione ad una particolare decisione), prospettici o consuntivi (in relazione alla collocazione temporale), standard o effettivi (in relazione alla loro determinazione)

modo diretto all'oggetto stesso. La seconda interpretazione basa la sua classificazione "sull'esclusività o meno della relazione con l'oggetto di osservazione" (p. 30); in questo caso, il costo diretto sarà quello inequivocabilmente collegato ad un oggetto di costo, mentre un costo indiretto sarà comune a più oggetti.<sup>5</sup>

Da una visione integrata delle due interpretazioni, ne consegue che sono classificabili come costi indiretti ("*overhead costs*" in inglese) tutti i costi diversi dalla manodopera diretta (produttiva o meno) e dai consumi di fattori produttivi direttamente attribuibili ad un oggetto di costo. Più nel dettaglio, fanno parte di questa categoria:

- I costi della manodopera indiretta, ovvero i costi relativi al personale il cui lavoro non è direttamente riconducibile ad un oggetto di costo (es. manutenzioni, controllo qualità ecc.);
- Spese generali ed amministrative, compresi i costi delle funzioni di staff e delle funzioni che servono l'intera impresa (es. funzione amministrazione e controllo);
- Costi commerciali indiretti, come quelli per la partecipazione a fiere oppure la parte fissa degli stipendi della funzione commerciale;
- Costi relativi agli stabilimenti ed agli impianti produttivi come gli affitti, le utenze non riconducibili a determinate produzioni, le assicurazioni e, ovviamente, gli ammortamenti;
- Costi di ingegnerizzazione, programmazione e gestione della produzione, design e ricerca e sviluppo;
- Costi indiretti dei materiali, includono i costi per l'approvvigionamento, la movimentazione e lo stoccaggio delle materie prime.

La componente più insidiosa dell'analisi dei costi sta proprio nel rendere diretti i costi che per natura non lo sono. Questa "trasformazione" può avvenire attraverso due modalità d'azione. La prima è quella che possiamo definire la via "tecnica", attuata attraverso i sistemi di misurazione<sup>6</sup>. La seconda è la via "contabile", meglio conosciuta come "attribuzione" dei costi. Le attribuzioni rivestono un ruolo importante non solo perché esistono fenomeni impossibili da misurare, ma anche perché, a volte la misurazione, per quanto possibile, non è economicamente vantaggiosa, caratteristica che, al contrario, è

---

<sup>5</sup> Infatti, per questa seconda interpretazione sono spesso utilizzati i termini "costo specifico" e "costo comune" per distinguerla dalla prima.

<sup>6</sup> Ad esempio, attraverso l'installazione di contatori in grado di misurare il consumo delle varie risorse utilizzate

tipica delle attribuzioni. Tuttavia, per essere rilevante, un'attribuzione dovrà necessariamente soddisfare le caratteristiche di oggettività e affidabilità che solo una corretta esplicitazione delle relazioni causa-effetto sottostanti può portare.

Al di là di quanto appena evidenziato, è evidente come vi siano moltissime metodologie per assegnare i costi. Ciò genera notevole confusione riguardo a quali di esse utilizzare nei diversi contesti decisionali. Come dice lo stesso Cokins (2001, p. 36) *“le organizzazioni stanno sperimentando una crescente confusione relativa alla scelta dei metodi di assegnazione dei costi. Infatti, ogni organizzazione, coscientemente o meno, utilizza uno di questi metodi. Ma si tratta del più adatto alla realtà organizzativa? Come lo possono sapere, soprattutto se ogni metodo traccia il consumo di determinate spese ad una destinazione, ovvero l'oggetto di costo?”*. Quello in cui i vari metodi si differenziano sono sia gli oggetti di costo che le assunzioni sottostanti l'assegnazione dei costi. Queste differenze nascono dal fatto che non tutti i costi siano direttamente assegnabili ad un determinato oggetto di costo, determinando così il bisogno di allocare, spesso in maniera arbitraria, una parte dei costi, portando a risultati errati ed a informazioni distorte nonché potenzialmente pericolose. La domanda da porsi in questo caso è se le spese sono propriamente assegnate secondo il contesto aziendale, i problemi e i bisogni degli attori organizzativi<sup>7</sup>.

La capacità di produrre informazioni affidabili, rilevanti e tempestive che possano guidare i processi decisionali non è mai stata così importante come nello scenario competitivo attuale. Di conseguenza, alle aziende è sempre più spesso richiesta la conoscenza della struttura e del comportamento dei costi aziendali per poter formulare le corrette strategie ed attuarle con successo raggiungendo gli obiettivi aziendali.

## **1.2 Breve storia della contabilità direzionale**

Alla fine di spiegare i motivi e il contesto che hanno portato alla nascita dell'Activity-Based Costing è utile fare un passo indietro nel tempo e delineare le tappe principali che contraddistinguono la storia della contabilità direzionale.

È lo stesso Kaplan (1984), il principale teorico dell'Activity-Based Costing, uno dei primi accademici a studiare l'evoluzione della contabilità dei costi e delle pratiche del controllo di gestione nel contesto americano. Nel sopracitato articolo, si fa risalire la nascita della

---

<sup>7</sup> Il fatto che non ci si debba limitare a definire i manager come soli destinatari delle informazioni derivanti dalla contabilità direzionale è una questione focale e che verrà ripresa in seguito

contabilità dei costi addirittura alla prima metà del diciannovesimo secolo, come diretta conseguenza della prima rivoluzione industriale, volta a rispondere alla crescente domanda di informazioni utili ai processi di programmazione e controllo in imprese quali le ferrovie e le industrie tessili. Uno dei primi esempi, già descritto in precedenza da Johnson (1972) è quello della Lyman Mills (industria tessile inglese), dove dal 1855 era in funzione un sistema di calcolo dei costi che utilizzava la partita doppia come base per fornire le informazioni necessarie al monitoraggio dell'efficienza dei processi di trasformazione delle materie prime in prodotti finiti, della produttività dei lavoratori e per valutare i cambiamenti che intervenivano nei processi produttivi.

Un altro settore in cui la contabilità direzionale trovò terreno fertile fu quello delle ferrovie. Chandler (1977, pp. 109-120) sottolinea come le compagnie ferroviarie statunitensi già negli anni Sessanta e Settanta del diciannovesimo secolo utilizzassero tecniche contabili avanzate per fornire un indispensabile supporto ai processi di programmazione e controllo, operazione fondamentale per un business che, all'epoca, risultava essere il motore dell'intera economia americana. Nacquero così i primi report gestionali contenenti statistiche ed informazioni (quelli che oggi sono definiti come *Key Performance Indicators*), relative alle prestazioni delle innumerevoli sub-unità sparse per il territorio americano. Le innovazioni apportate dalle compagnie ferroviarie si diffusero ben presto nei nuovi settori della produzione e distribuzione di massa che nacquero in seguito alla seconda rivoluzione industriale. Uno dei migliori esempi di tali nuove applicazioni fu quello delle acciaierie Carnegie, guidate da Andrew Carnegie, in cui le informazioni relative ai costi furono fondamentali per lo sviluppo dell'azienda in quanto utilizzate non solo per la valutazione delle performance interne, ma anche nelle politiche di *pricing*. Un'importante osservazione da fare è quella concernente la configurazione di costo utilizzata in questi primi ed embrionali sistemi di contabilità direzionale. Infatti, il focus era principalmente sui costi delle materie prime e della manodopera diretta, ovvero quello che oggi viene definito come il "costo primo industriale", mentre poca importanza fu data ai costi indiretti (*Overhead costs*), così come non venivano allocati i costi fissi ai vari prodotti e non venivano utilizzate tali informazioni nei processi di *capital budgeting*.

Una svolta fondamentale per le pratiche di *cost accounting* si ebbe con l'avvento dell'organizzazione scientifica del lavoro (il cd *Scientific Management*) propugnata dal movimento Taylorista (Chandler, 1977, pp. 272-283), la cui perfetta esemplificazione fu

la Ford della prima catena di montaggio e del Modello T. Figura fondamentale in questo tipo di organizzazioni era quella dell'ingegnere, il cui compito era sostanzialmente quello di scomporre i processi di lavorazione in singoli movimenti costitutivi a cui venivano assegnati "scientifici" tempi standard di esecuzione, in modo da ottenere continui miglioramenti in termini di utilizzo della manodopera e dei materiali. Risale, quindi, a quest'epoca la nascita degli standard di costo, ancora oggi largamente utilizzati nella pratica aziendale, così come vi furono i primi tentativi di analisi degli scostamenti a consuntivo, nonché di allocazione dei costi indiretti ai prodotti. Ed è proprio in questo ambito che Alexander Hamilton Church (1908, pp. 28-29), il principale teorico del Taylorismo assieme a Frederick Taylor, per primo porta alla luce i problemi associati all'allocazione dei costi indiretti di produzione, soprattutto se tale allocazione si fosse basata sul costo della manodopera diretta. Nell'articolo sopracitato si legge "*...Se, invece, utilizziamo tale metodo (allocazione basata sul costo della manodopera diretta, ndr) in un reparto produttivo in cui operano contemporaneamente macchine grandi e piccole, lavoratori pagati in misure differenti, nonché parti di dimensioni differenti, allora il risultato non potrà essere affidabile a meno che delle misure non siano acquisite per sostenerlo*". Lo stesso Church (1908, p. 40) poi osserva come "*I costi indiretti di un reparto spesso ammontano al cento, centoventicinque per cento o addirittura molto di più dei costi della manodopera diretta. Spesso diventa molto più importante che essi siano corretti piuttosto che lo siano i costi della manodopera*". L'importanza di questo contributo è data dal fatto che si tratta del primo scritto in cui si introduce il problema della complessità del processo produttivo all'interno delle tematiche della contabilità direzionale, fattore che, come avremo modo di scoprire in seguito, contribuirà in modo determinante alla nascita dell'Activity-Based Costing negli anni Ottanta e che risulta ancor più attuale nell'odierno contesto competitivo.

Il pressoché inesplorato territorio degli *overhead* venne poi studiato nel dettaglio da Clark (1923) che nel suo libro fornisce un'ampia discussione sulla natura e sull'utilizzo di questa classe di costi nei processi decisionali, introducendo gran parte dei concetti teorici ancora oggi utilizzati, come, ad esempio, quelli di costi emergenti e cessanti, costi affondati ("*sunk costs*"), costi evitabili, costi discrezionali, costi incrementali e costi differenziali, nonché l'affermazione del periodo di analisi come fattore determinante nella classificazione tra costi fissi e variabili. Fu, inoltre, il primo a introdurre il concetto di "*costi differenti per decisioni differenti*" identificando ben dieci diverse funzioni che la contabilità dei costi

potrebbe avere ma, soprattutto, fu il primo a ritenere come necessaria la separazione tra i sistemi di contabilità finanziaria e quelli di contabilità dei costi. Il risultato fu che nel 1925 erano già state sviluppate gran parte delle teorie e delle pratiche di contabilità direzionale oggi conosciute, dando la possibilità alle aziende di controllare e migliorare l'efficienza di processi produttivi le cui componenti preponderanti di costo erano quelle relative alla manodopera diretta ed alle materie prime.

Un ulteriore e fondamentale contributo alla disciplina degli *overhead*, le cui logiche torneranno utili in seguito, fu sempre opera di Church (1931). In questo articolo egli, nel tentativo di chiarificare il concetto di *overhead* di cui già aveva trattato, enuncia un concetto fondamentale ossia che gli *overhead* sono dei costi di "preparazione alla produzione" piuttosto che di produzione nel senso lato del termine. In poche parole, gli *overhead* servono a dotarsi della capacità produttiva necessaria allo svolgimento del processo aziendali, al di là del fatto che il lavoro verrà effettivamente svolto o meno. Secondo Church, quindi, gli *overhead* sono solo "*un termine collettivo che include diversi e separati servizi, ognuno dei quali ha la sua separata incidenza sulla produzione e che è possibile utilizzare o meno per la reale produzione*" (p. 66).

A partire da questo concetto di *overhead*, Church elaborò anche quattro misure di efficienza: (pp. 67-68)

1. Il "costo dell'essere preparati", ovvero come il costo effettivo diverge dal costo necessario per mantenere un determinato livello di capacità produttiva; secondo l'autore "*definire uno standard è necessario per misurare ogni tipo di efficienza, perciò per misurare questa prima efficienza è richiesto il costo standard dell'essere pronti a produrre*" specificando come esso sia "*condizionato dai costi indiretti messi a budget, i quali sono composti da numerosi servizi che vanno poi a formare la cosiddetta "capacità normale" di ogni processo, misurata in ore di lavoro effettive*". (p. 67). Questa capacità verrà poi declinata in termini di costi determinando il tasso di costo standard secondo le varie dimensioni considerate (ore, prodotti ecc.). Questo tasso sarà il metro di paragone per confrontare in ogni istante questa forma di efficienza, a meno che non intervengano importanti cambiamenti nei costi dei fattori produttivi o nei processi stessi. Questa teoria è di fondamentale importanza, sia perché sta alla base di alcuni fondamenti teorici tipici dell'Activity-Based Costing (ad esempio la "spirale della morte") sia perché implica la totale

insensatezza economica del tradizionale modello BEP (*“Break-Even Point”*) (De Rosa, 2009).

2. L'efficienza di utilizzo, ovvero quanta capacità produttiva è utilizzata: comparando la capacità normale con quelle effettivamente utilizzata è possibile constatare il livello di sfruttamento della capacità stessa per poi attuare le necessarie azioni correttive. È possibile, inoltre, *“ottenere l'effettivo profitto di un prodotto non includendo nel costo della singola unità la parte di spreco (intesa come i costi della capacità non utilizzata – ndr), bensì caricandola direttamente al conto economico”* (p. 67), ottenendo così delle corrette misure di produttività e di profittabilità.
3. L'efficienza dei tempi di processo, ovvero se ogni fase è svolta nel minor tempo possibile: diminuire i tempi totali del processo può portare a due vantaggi secondo Church, ovvero *“(1) minor tasso di costo caricato sul processo e (2) liberazione di capacità produttiva”* (p. 68). Tuttavia, è importante far notare come, nonostante le riduzioni dei *lead time*, i costi non spariscano automaticamente bensì rimangano ancora presenti a decurtazione del profitto del prodotto fintanto che le risorse che le generano non verranno eliminate dalla struttura di costo o riconvertite nel loro utilizzo. Ciò non avviene nei sistemi tradizionali in quanto i costi indiretti sono ripartiti tra tutti i prodotti, indipendentemente dal livello di efficienza interna, generando tasso di costo più alti rispetto a quelli reali e perciò fuorvianti. Si tratta anch'essa di un'importante innovazione che verrà poi ripresa dai teorici dell'Activity-Based Costing, come si vedrà in seguito.
4. L'efficienza del costo della manodopera: il costo del lavoro diretto, così come il tasso di costo di un processo, è basato sul tempo e sono anche qui importanti gli efficientamenti che possono portare ai due benefici di cui sopra.

Conclusosi questo periodo di fervore, quello che avvenne nei decenni seguenti è perfettamente descritto da Kaplan & Johnson (1987b) nel loro celebre libro intitolato *“Ascesa e declino della contabilità direzionale”*. Secondo gli autori, infatti, dopo gli anni Venti la contabilità direzionale perse di rilevanza a causa della contemporanea ascesa della contabilità generale, da cui venne soppiantata nonostante, come già sottolineato nel paragrafo precedente, esse differiscano in molte delle loro caratteristiche, soprattutto in merito allo scopo per cui le informazioni da loro fornite vengono utilizzate. Secondo gli autori (p. 129) la spinta che portò a tale cambio di rotta fu la crescente domanda di informazioni pubbliche da parte dei soggetti esterni all'impresa, quali gli operatori dei

mercati di capitali, gli organi regolatori e lo Stato. Questi soggetti non avevano certamente a cuore i bisogni del management, incentrati sul disporre di informazioni tempestive e accurate relative al costo di prodotto come strumento decisionale, bensì erano interessati allo stesso nella sua veste di strumento per la valorizzazione delle scorte. Tutto ciò portò alla scomparsa del costo di prodotto come strumento manageriale, a favore di una metodologia che separasse i costi di prodotto dai costi di periodo che garantisse una corretta rappresentazione dei fatti gestionali e che fosse oggettiva, revisionabile e prudente. Giova, inoltre, ricordare come ben poche imprese redassero dei report finanziari prima del 1900. Il costo, quindi, non era utilizzato per valutare le scorte. con queste ultime che venivano valutate ai prezzi di mercato. La valorizzazione delle scorte si sviluppò quando *“i contabili iniziarono ad enfatizzare l’integrazione tra conti finanziari e conti di costo e il fatto che i dati contenuti nei report finanziari fossero riconducibili alle registrazioni dei costi”* (p. 131). Il risultato principale di questo processo fu che già negli anni Sessanta i report finanziari venivano utilizzati come strumento di gestione primario, dando vita alla cosiddetta *“gestione tramite i numeri”* (p. 126).

Tuttavia, alcuni studiosi ben presto si accorsero dei possibili problemi che l’utilizzo della contabilità finanziaria come strumento manageriale avrebbe comportato. Negli anni Quaranta e Cinquanta alcuni accademici iniziarono a scrivere di tali inefficienze, ma la loro preoccupazione principale fu come rendere la contabilità generale più adatta al ruolo di supporto decisionale. Si dibatté quindi su quali costi assegnare ai prodotti, dimenticandosi però di prendere in considerazione i costi indiretti i quali, sostanzialmente, finirono nel dimenticatoio. A ridare luce al ruolo della contabilità direzionale fu, nel 1950, William Vatter, professore dell’Università di Chicago. Egli enfatizzò l’importanza del processo tramite il quale si forniscono informazioni rilevanti ai fini decisionali. Inoltre, basandosi sulle teorie di Clark già citate in precedenza, egli sostenne fermamente l’idea dei *“Differenti costi per differenti decisioni”* riconoscendo la necessità di disporre di informazioni tempestive, benché non perfettamente accurate<sup>8</sup>. Il fatto che i bilanci fallivano miseramente in questo aspetto, lo fece pervenire alla conclusione che vi era la necessità di far coesistere i due sistemi in quanto i bisogni dei

---

<sup>8</sup> Come abbiamo visto, quello tra precisione e tempestività è uno dei più importanti trade-off che caratterizza le informazioni prodotte dalla contabilità gestionale

destinatari erano diversi, enfatizzando così l'idea che *“La contabilità direzionale doveva servire il management e non i contabili”* (Kaplan & Johnson, 1987b, p. 162).

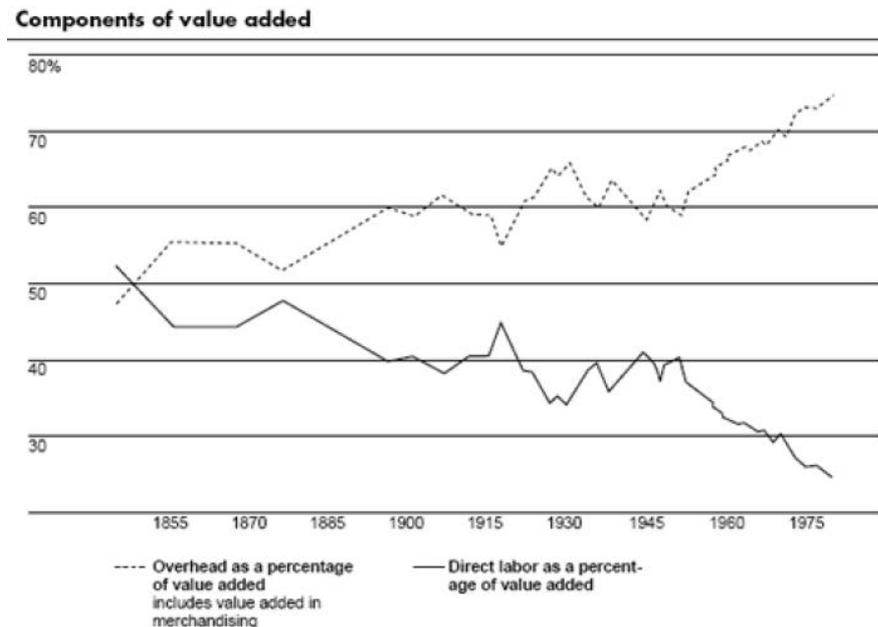
Negli anni Sessanta fu Drucker (1963) a porre l'attenzione sulla contabilità dei costi, associandola all'aumento della competizione globale che costrinse i produttori a trovare dei modi per tagliare i costi e rimanere competitivi. Egli sostenne che i prodotti “base” delle imprese americane erano profittevoli ma che la competitività e i risultati conseguiti erano minori per la presenza di alcune “specialità”, ovvero prodotti i cui costi erano ben superiori a quelli risultanti dall'applicazione dei sistemi di contabilità dei costi dell'epoca, ancorati alle metodologie insegnate nelle università, il cui obiettivo, era quello di formare dei contabili in grado di predisporre l'informativa di bilancio. Questo contributo di Drucker non si sostanziò in una proposta concreta per un nuovo ed innovativo sistema di calcolo dei costi, ma va altresì citato perché enfatizza il ruolo delle “determinanti di costo” (*Cost driver*) che saranno di fondamentale importanza per l'Activity-Based Costing. Infine, negli anni Settanta l'enfasi fu posta sui metodi di allocazione dei costi (Kaplan & Thompson, 1971) (Kaplan & Welam, 1974) e sull'arbitrarietà di tali allocazioni (Eckel, 1976) (Zimmerman, 1979), sempre però avendo come punto di partenza i modelli sviluppati decenni prima.

### **1.3 Il contesto competitivo degli anni Ottanta e le critiche ai sistemi tradizionali**

Un problema, però, rimaneva irrisolto ed era quello della complessità dei processi produttivi che già Church aveva sottolineato essere di grande rilevanza per i sistemi di contabilità direzionale. Negli anni Ottanta questo gap tra prassi contabile e realtà operativa si dilatò ulteriormente, alla luce di alcuni notevoli stravolgimenti che interessarono il contesto competitivo dell'epoca.

Tali mutamenti sono ben descritti da Miller & Vollman (1985). Essi conferirono nuova rilevanza al problema dell'allocazione degli *overhead*, mostrando come fosse uno dei problemi più pressanti per i manager delle imprese manifatturiere americane. Essi erano particolarmente preoccupati dal fatto che il rapporto tra costi indiretti e costi della manodopera diretta fossero passati da valori attorno all'unità a valori pari a dieci, senza una particolare visibilità sulle cause di questo inesorabile aumento e senza poter disporre di strumenti adatti a gestire questa evoluzione.

La Figura 1.2 evidenzia questa lenta progressione verso strutture di costo incentrate sui costi indiretti.



**Figura 1.2: Evoluzione storica componenti costitutive valore aggiunto - tratto da Miller & Vollman (1985)**

Gli *overhead*, tra le altre cose, non crebbero solo a livello relativo, bensì vi fu un notevole aumento anche a livello assoluto, causato principalmente dalle nuove tecniche produttive introdotte in quel decennio. Si assistette, infatti, a un deciso sviluppo della componente tecnologica all'interno dei processi produttivi, con l'introduzione delle macchine a controllo numerico (CNC), dei sistemi di produzione flessibili e del *computer-aided manufacturing* (CAM). Le prime aziende a introdurre queste innovazioni furono le grandi industrie manifatturiere giapponesi il che, unito alla crescente globalizzazione, portò a un feroce inasprimento della competizione, soprattutto in un comparto dove l'industria americana sembrava inattaccabile. Il vero vantaggio competitivo che contraddistingueva i rivali nipponici consisteva, però, nell'utilizzo di avanzate tecniche di management che consentirono di estrarre tutti i potenziali benefici apportati dall'automazione dei processi. Nacquero così i concetti di *Just-in-Time* (JIT), *Total Quality Management* (TQM) e le tecniche *kaizen* di miglioramento continuo, che divennero centrali nel successo di imprese come la Toyota. L'effetto di queste innovazioni traslò, inoltre, sui clienti finali i quali, a differenza dei decenni precedenti caratterizzati dalla cosiddetta "*mass production*", richiesero sempre maggiori livelli di customizzazione che misero ancor più in crisi la *leadership* delle aziende americane.

Fu così che ai manager di tali imprese si presentò una nuova e insidiosa sfida, ovvero aumentare la produttività e i livelli di differenziazione dei prodotti non più attraverso la gestione della manodopera diretta, bensì attraverso gli *overhead*, che fino a quel momento erano stati messi da parte. Per vincere questa sfida, però, i manager avrebbero dovuto superare un grande ostacolo, ovvero la mancanza di un sistema di calcolo dei costi adatto al contesto in cui operavano. Ecco, quindi, spiegato quello che gli autori definiscono come il passaggio critico di questo processo, ovvero *“sviluppare un modello che leghi i costi alle forze che li generano”* (p. 143) asserendo che la maggior parte dei manager comprenda cosa *“guida”* la manodopera diretta e i costi dei materiali, ma che essi siano molto meno consapevoli di ciò che *“guida”* gli *overhead*. Ciò li porta anche a criticare i sistemi in uso all'epoca in quanto *“la maggior parte utilizza gli standard ingegneristici e le distinte base, ben comprese dai manager, come basi di allocazione per i costi indiretti, dei quali però non conoscono nulla. Questi sistemi, quindi, caricheranno ai prodotti questi costi in base alle ore di manodopera diretta, alle ore macchina o al costo dei materiali da essi consumato”* (p. 144).

Il problema di questo approccio è che, per la maggior parte degli *overhead*, non sono le ore di manodopera diretta o le unità prodotte le determinanti che li generano. Di fatto però, comportandosi come se questi due elementi fossero correlati causalmente, i manager saranno portati a concentrarsi sulle misure di output o sul lavoro diretto piuttosto che sulle attività strutturali che realmente determinano gli *overhead*.

Viene, quindi, introdotto il concetto di *“fabbrica nascosta”* (*“hidden factory”*), dove i costi indiretti nascono dalle transazioni e non più dai prodotti. Queste transazioni coinvolgono scambi di risorse e/o informazioni necessari allo svolgimento del processo produttivo e andranno poi a formare il valore percepito dai clienti. Gli autori individuano quattro principali fattispecie di transazioni che si possono incontrare all'interno di un'azienda: (p. 144)

1. Relative alla logistica: implicano i movimenti di risorse da un luogo all'altro;
2. Relative al bilanciamento delle risorse: assicurano che le forniture di risorse siano congrue rispetto alla domanda delle stesse (es. funzione acquisti);
3. Relative alla qualità: intesa come soddisfacimento dei requisiti e delle specifiche richieste dai clienti interni ed esterni all'azienda, ma non solo (es. leggi e certificazioni)

4. Relative al cambiamento: implicano l'aggiornamento delle specifiche di prodotto, dei processi produttivi, delle *routine* e degli standard.

Queste transazioni, ovviamente, consumano risorse e di conseguenza generano costi che non possono essere ricondotti unicamente ad un prodotto. Gli autori, infine, delineano tre strumenti principali che, combinati tra loro, potevano aiutare a gestire gli *overhead* in modo più efficiente, ovvero: (p. 148)

1. Analizzare queste transazioni, per capire *in primis* quali di esse fossero a valore aggiunto o meno, per poi decidere se eliminarle, terziarizzarle, mantenerle o migliorarle<sup>9</sup>;
2. Incrementare la stabilità delle *operations*, in modo che gli eventi inattesi non potessero destabilizzare il processo produttivo;
3. Affidarsi all'automazione ed all'integrazione dei sistemi.

Kaplan (1986) prende le mosse dal lavoro di Miller e Vollman per analizzare nel dettaglio come i sistemi di contabilità dei costi dell'epoca si sarebbero comportati nei nuovi ambienti produttivi. Egli sottolinea come fosse *“improbabile che le pratiche esistenti di contabilità dei costi e di controllo di gestione forniscano utili indicatori per la gestione delle attività produttive delle imprese contemporanee. I tradizionali sistemi di misurazione dei costi rifletteranno imperfettamente e con considerevole ritardo, il notevole aumento dell'efficienza produttiva e dell'efficacia che si verificano quando le aziende si affidano ai nuovi paradigmi produttivi. I sistemi di misurazione focalizzati sui dati finanziari, quindi, non trarranno vantaggio dai minori tempi di lancio dei nuovi prodotti, dalla flessibilità fornita dai nuovi sistemi di produzione controllati da computer e dalla grande diminuzione dei tempi di produzione e dei tempi di consegna che rendono possibile l'organizzazione e la tecnologia di produzione moderne. Inoltre, gli indicatori di redditività a breve termine non segnaleranno la diminuzione del valore delle imprese quando riducono le spese discrezionali per lo sviluppo di nuovi prodotti, per migliorare i processi produttivi, per mantenere intatta l'abilità, la lealtà e il morale della forza lavoro, per espandere le reti di distribuzione, per migliorare le relazioni con i clienti, per lo sviluppo di software che migliorino i sistemi di produzione e di informazione, nonché per il mantenimento e il miglioramento del capitale fisico. Al contrario, i sistemi di contabilità esistenti segnalano aumenti a breve termine dei*

---

<sup>9</sup> È da questo principio che trarrà origine l'Activity-Based Management (ABM), di cui si parlerà ampiamente in seguito

*profitti contabili quando le imprese diminuiscono la loro ricchezza economica rinunciando agli investimenti nelle loro informazioni a lungo termine e nel capitale produttivo”* (p. 174) alimentando così il fenomeno della “miopia” e definendo, di conseguenza, un sistema di contabilità direzionale efficace quando “*riflette le attività che creano valore nelle aziende*” e “*che si adatta ai cambiamenti in modo da fornire sempre informazioni rilevanti per i processi decisionali*” (p. 174).

Successivamente, basandosi sull’analisi di alcuni casi aziendali, individua quelli che a suo modo di vedere furono i principali fattori generanti detta situazione: (p. 194)

1. La mancanza di modelli da copiare (“*role models*”) in quanto i sistemi di contabilità utilizzati dalle imprese giapponesi (pionieri degli avanzati paradigmi produttivi sviluppatosi in quel periodo e poi esportati negli Stati Uniti) erano difficilmente comprensibili e di conseguenza, replicabili dalle imprese americane;
2. La mancanza di innovazioni di matrice accademica che avessero come oggetto nuovi sistemi di contabilità direzionale adatti al mutato contesto;
3. La rigidità dei sistemi informativi aziendali disponibili all’epoca, che costituivano un ostacolo all’innovazione e all’adattamento del sistema di contabilità direzionale. Ciò, ad esempio, non permetteva di raggiungere adeguati livelli di dettaglio per determinate voci di costo; in particolare gli *overhead* venivano consolidati e allocati ai prodotti tramite basi volumetriche come le ore di manodopera diretta. Tuttavia, secondo l’autore, il progressivo aumento delle capacità computazionali avrebbe potuto dare una notevole spinta a questo processo di modernizzazione evitando che il personale amministrativo si accontentasse di sistemi perfetti per gestire la contabilità finanziaria e che non richiedessero eccessivi investimenti per il loro mantenimento<sup>10</sup>.
4. Un ulteriore fattore fu l’eccessiva enfasi posta sulla contabilità finanziaria anche tra i controller, i quali, essendo comunque dei contabili, si preoccuparono maggiormente della redazione dei bilanci da sottoporre agli *stakeholders* aziendali. Ciò si tradusse anche in percorsi accademici che snobbarono sempre di più la contabilità direzionale o ne proponevano una versione arcaica e semplicistica.

---

<sup>10</sup> Il fattore tecnologico riveste ancor più importanza al giorno d’oggi, dove i sistemi informativi a disposizione delle aziende (comprese le PMI) sono sempre più potenti e integrati.

5. L'ultimo fondamentale fattore fu la mancanza di reattività e di interesse del top management verso un miglioramento della rilevanza e della tempestività delle informazioni prodotte dalla contabilità direzionale. Essi difettarono di consapevolezza in merito alla possibile coesistenza tra i due diversi sistemi contabili, con le loro rispettive peculiarità e le rispettive finalità.

Kaplan invocò anche una maggior collaborazione tra il personale contabile e le altre funzioni aziendali, in modo da poter meglio comprendere il funzionamento e le problematiche intrinseche l'azienda, auspicando l'introduzione di una nuova serie di misure di performance flessibili tanto quanto i processi a cui si riferivano. Infine, conclude alludendo a un nuovo sistema di contabilità direzionale che *“serva gli obiettivi dell'impresa”* (p. 198) scegliendo le tecniche e le misure più adatte in base alla strategia aziendale e ai suoi mutamenti.

L'anno successivo (1987) Kaplan e Johnson posero le basi per la definitiva rivisitazione della contabilità direzionale. Essi esordiscono così: *“Guidate dalle procedure e dal ciclo del reporting finanziario aziendale, le informazioni prodotte dalla contabilità direzionale sono prodotte troppo tardi, sono troppo aggregate e troppo distorte per essere rilevanti nelle decisioni di pianificazione e controllo dei manager”* (Kaplan & Johnson, 1987a, p. 22). L'eccessiva enfasi sul *reporting* esterno fece sì che la reportistica interna fondata sulla contabilità direzionale non aiutasse i manager a migliorare la conoscenza del proprio business e la produttività aziendale, essendo troppo dispendiosa da produrre, troppo incentrata sull'analisi degli scostamenti senza che questi ultimi fossero realmente significativi della realtà economica aziendale, nonché focalizzata su fattori diventati irrilevanti nel panorama produttivo degli anni Ottanta (manodopera diretta e materie dirette). Un ulteriore problema sottolineato dagli autori fu che il sistema *“non solo fallisce nel fornire informazioni rilevanti ai manager, ma li distrae anche dall'identificare i fattori fondamentali che determinano le efficienze produttive”* (p. 22).

Riassumendo, l'articolo decreta come i sistemi di contabilità direzionale *“fornissero un obiettivo ingannevole per l'attenzione manageriale, fallendo nel fornire un insieme rilevante di misure che riflettessero propriamente la tecnologia, i prodotti, i processi e l'ambiente competitivo in cui le organizzazioni operavano”* e facendo in modo che i direttori finanziari *“si affidassero esclusivamente ai bilanci e ai documenti contabili periodici per definire la loro visione dell'azienda, isolandosi dai processi che realmente creavano valore e fallendo*

*nel riconoscere quando i dati contabili non riuscivano più a fornire misure appropriate e rilevanti dei processi aziendali” (p. 22).*

Nel successivo libro (Kaplan & Johnson, 1987b), vengono analizzate nel dettaglio le inefficienze dei sistemi tradizionali di calcolo dei costi, *in primis* dando una definizione delle caratteristiche indesiderate che le informazioni fornite dai sopracitati sistemi possedevano, ovvero:

1. Tardive (*too late*): deriva dal fatto che le informazioni vengono prodotte troppo tardi per permettere ai manager operativi di monitorare e controllare i processi ed il lavoro che viene svolto nell'azienda;
2. Troppo aggregate (*too aggregate*): esistevano tre diverse fattispecie di aggregazione. La prima riguardava il livello di dettaglio dei conti accesi ai costi indiretti, i quali troppo spesso venivano aggregati secondo una logica dipartimentale o di stabilimento, perdendo così il loro valore informativo; la seconda riguardava il trasferimento indiscriminato dei costi da un dipartimento all'altro; il terzo riguardava il tempo, inteso come periodicità della produzione delle informazioni che, per il controllo operativo in particolare, doveva essere disponibile ad intervalli ben più frequenti dei classici report mensili o trimestrali;
3. Troppo distorte (*too distorted*): deriva dalle allocazioni arbitrarie dei costi indiretti basate su parametri volumetrici.

Ciò implicava che i sistemi di contabilità direzionale non producessero costi di prodotto accurati. La ragione è da ricercare nella metodologia di assegnazione dei costi stessi, ancora basata su metodi a singolo stadio con base di allocazione principale il numero di ore di manodopera diretta necessaria alle varie produzioni, la quale però non era più il fattore principale che determinava la domanda di risorse che ogni singolo prodotto richiedeva. La critica principale enunciata in questo articolo è, quindi, rivolta ai sistemi di calcolo dei costi di prodotto tradizionali figli delle logiche della contabilità generale e della revisione contabile che, tramite la valutazione delle scorte, sfociavano nella redazione dei bilanci per i diversi *stakeholders*. Essi producevano il cosiddetto effetto del “sovvenzionamento incrociato”, effetto secondo cui i prodotti ad alto volume e maturi risultano meno redditizi di quelli nuovi e a basso volume a causa di allocazioni arbitrarie dei costi indiretti basate su parametri volumetrici, come le ore di manodopera diretta o unità prodotte. Questo effetto nasce, quindi, nel momento in cui “*l'imputazione dei costi*

*dai centri produttivi alle produzioni avviene senza tener conto delle effettive cause dei costi e delle transazioni interne da cui dipendono i costi delle attività di supporto” (Moisello, 2008, p. 15), rendendo i sistemi tradizionali inadeguati quando “la differenziazione tra i prodotti si basa non tanto sul processo di fabbricazione, quanto sull’utilizzo delle strutture indirette preposte alle attività (di supporto - ndr)” (p. 15). Più in generale, la distorsione di cui sopra nasce quando “il consumo di fattori produttivi, il cui impiego dipende dal volume di produzione, non varia in modo direttamente proporzionale rispetto a quello dei fattori il cui impiego non dipende dalla dimensione della produzione” (p. 15).*

Cooper (1988a) individua alcuni elementi da cui può nascere questa sproporzionalità:

- Diversità nei volumi di produzione;
- Diversità nella dimensione dei prodotti;
- Diversità nella dimensione dei prodotti;
- Diversità nei materiali;
- Diversità nei *setup*

Gli autori individuano sette conseguenze negative che potevano sorgere da questa distorsione del costo di prodotto: (p. 188) (1) le funzioni produttive spendevano troppo tempo per ottenere minimi risparmi di impiego del lavoro diretto; (2) poca attenzione era data alla gestione degli *overhead*; (3) i manager enfatizzavano la riduzione del tasso di allocazione degli *overhead* piuttosto che il loro ammontare assoluto; (4) utilizzo errato delle risorse umane; (5) errate informazioni per le decisioni tra diverse alternative produttive come, ad esempio, esternalizzare un processo o una parte di un prodotto perché implica un alto consumo di manodopera diretta, per poi veder crescere l’ammontare degli *overhead* relativi alle attività di gestione delle relazioni con i fornitori; (6) il “sovvenzionamento incrociato”; (7) inibizione delle pratiche di pianificazione e controllo dei costi.

Dalla situazione che ne emerge risulta rafforzata l’idea di come vi fosse necessario bisogno di “costi diversi per scopi diversi”. Kaplan (1988), ad esempio, identifica tre utilizzi per i dati di costo: valutazione delle scorte, controllo operativo e misurazione del costo di prodotto, ma, se per il primo scopo si è visto come i sistemi di calcolo dei costi tradizionali siano sufficienti a adempiere agli obblighi previsti dai principi generali per la redazione

del bilancio, per le altre due fattispecie le caratteristiche dovevano essere ben differenti, come mostrato nella seguente tabella:

**Tabella 1.3: Funzioni e caratteristiche dei sistemi di costo – Adattato da Kaplan (1988)**

<b>Funzione</b>	<b>Periodicità</b>	<b>Grado di allocazione</b>	<b>Estensione del sistema</b>	<b>Variabilità dei costi</b>	<b>Grado di oggettività</b>
<b>Valutazione Scorte</b>	Mensile o trimestrale	Aggregato	Costi industriali	Irrilevante	Alto
<b>Controllo Operativo</b>	Giornaliero o in tempo reale	Nessuno	Centro di responsabilità	Costi variabili o fissi nel breve termine	Alto
<b>Misurazione Costo di Prodotto</b>	Annuale o ogniqualevolta intervengano cambiamenti significativi	Estensivo e con alto livello di dettaglio	Intera organizzazione	Tutti variabili	Basso

In sintesi, quindi, la storia della contabilità direzionale mostra come le pratiche di calcolo dei costi siano sempre legate alle esigenze informative degli attori organizzativi, le quali derivano dalla strategia aziendale e, di conseguenza, dalle caratteristiche dell'ambiente competitivo. Data l'obsolescenza delle pratiche consolidate e i mutamenti esterni avvenuti negli anni Ottanta, v'era bisogno di un nuovo e più flessibile approccio che avrebbe permesso di superare la sfida lanciata dalla "hidden factory".

#### **1.4 L'introduzione dell'Activity-Based Costing**

Le origini di ciò che sarebbe diventato l'Activity-Based Costing sono accuratamente descritte da Colwyn Jones & Dugdale (2002). L'ABC trae origine dalle pratiche attuate da un piccolo numero di aziende manifatturiere statunitensi nel 1985, come poi riportato in alcuni casi utilizzati nei corsi della Harvard Business School scritti da Robin Cooper nel 1986. Nel 1988 queste pratiche furono etichettate come "un nuovo approccio" che produceva "informazioni basate sull'attività" e fu annunciato come "un progetto per la contabilità direzionale di livello mondiale" (Johnson, 1988). Un anno dopo questa nuova metodologia fu definita "Activity-Based Costing" (Cooper, 1989).

#### 1.4.1 I primi case studies

Kaplan (1986), come già riportato nel precedente paragrafo, riportò i risultati di una prima serie di esperienze maturate in aziende (tra cui Hewlett-Packard, Intel, IBM e Westinghouse) leader nello sviluppo di CAM, JIT e TQM e che, a rigor di logica, avrebbero dovuto sviluppare un altrettanto innovativo sistema di contabilità direzionale. La sua indagine, però, non fece che confermare l'arretratezza di questi ultimi rispetto ai fenomeni che sulla carta avrebbero dovuto rappresentare (p. 75). Tutt'altra fortuna ebbe nello stesso periodo uno dei colleghi di Kaplan, Robin Cooper, il quale collaborò alla creazione di quello che fu probabilmente il primo prototipo di ABC, ovvero quello della Schrader Bellows (Cooper, et al., 1985). William F. Boone, Vicepresidente Pianificazione e Sviluppo dell'azienda, capì subito che, in una società diversificata, non era raro che alcuni prodotti sovvenzionassero gli altri e che i tradizionali sistemi di contabilità dei costi mascherassero sistematicamente il danno causato dalla perdita di determinate divisioni e linee di prodotti (p. 321). Già nel 1983, Boone analizzò la redditività dei prodotti del gruppo e scoprì che uno degli stabilimenti produsse oltre 2.700 prodotti finali diversi e immagazzinò fino a 20.000 parti, segno inequivocabile dell'eccessiva proliferazione dei prodotti dettata dalle strategie di differenziazione.

L'azienda disponeva di un sistema tradizionale di determinazione dei costi standard dove, per calcolare i costi indiretti da imputare ai prodotti, i costi dei reparti di supporto venivano assegnati ai reparti di produzione, creando un *pool* di costo separato per ogni reparto produttivo, il cui ammontare sarebbe stato poi imputato ai prodotti utilizzando come *driver* le ore lavorative dirette lavorate nel dipartimento (pp. 324-325). Ciò, però, non si dimostrò sufficiente e le procedure di allocazione dei costi rimasero troppo semplicistiche e non rappresentative della realtà economica aziendale. I manager decisero, quindi, di intervenire e di sviluppare una nuova metodologia per allocare gli *overhead*, compresi quelli derivanti dalle attività commerciali e amministrative, per primi intuendo come la loro nomenclatura di costi prevalentemente fissi fosse inesatta.

Successivamente, anche Kaplan ebbe la possibilità di partecipare a un caso che contribuì notevolmente alla nascita dell'ABC. Infatti, anche la divisione componentistica della John Deere sperimentò un nuovo metodo di calcolo dei costi (March & Kaplan, 1987). Precedentemente, l'azienda disponeva di un sistema di contabilità dei costi standard che utilizzava le ore di manodopera diretta come base di allocazione degli overhead, poi

integrato dall'utilizzo anche delle ore macchina. Nel 1985 partì il progetto che si trasformò nell'ABC, dove vennero individuate sette nuove determinanti che potevano spiegare l'utilizzo degli *overhead*, le quali vennero poi analizzate stimando le percentuali dei vari costi che erano generate da queste attività. Al termine del progetto l'ABC fu immediatamente adottato nei processi decisionali, impattando sulla predisposizione delle commesse, sulle decisioni di *make or buy* e, addirittura, sul *layout* dello stabilimento (p. 304). Il caso della John Deere mostra chiaramente come l'ABC venne visto come un miglioramento del tradizionale sistema di *costing*. Invece di due *pool* di costi generali ve n'erano sette e le stime dei costi erano molto più affidabili. Il sistema fu stato ovviamente visto come un mezzo per meglio allocare (seppur non ancora tracciare<sup>11</sup>) gli *overhead*.

La genesi di ABC sembra risiedere, quindi, nei casi Schrader Bellows e John Deere. Entrambe *“si concentravano sulla rideterminazione del costo di prodotto in modo da informare meglio il management in merito alle conseguenze economiche di determinate attività e in entrambi i casi sono stati calcolati i costi del prodotto che includevano allocazioni riviste dei costi generali di produzione e, nel primo caso, anche dei costi amministrativi e commerciali”* (Colwyn Jones & Dugdale, 2002) con le conseguenti azioni manageriali che da essi trassero origine.

Ben presto si susseguirono altri casi di aziende che adottarono in modo indipendente un nuovo sistema di calcolo dei costi, dalla stessa struttura sottostante, non solo negli Stati Uniti ma anche in Europa, oltre che in settori totalmente diversi da quello manifatturiero, come quello bancario e dei trasporti, portando a una vera e propria “esplosione” dell'Activity-Based Costing.

#### 1.4.2 L'Ascesa dell'Activity-Based Costing

I risultati raccolti da Cooper, Kaplan e Johnson posero le basi teoriche dell'Activity-Based Costing. Sebbene il termine non sia effettivamente usato in *“Relevance Lost”* (Kaplan & Johnson, 1987b) è questo il libro che delinea i tratti fondamentali di quello che avrebbe dovuto essere il nuovo e innovativo sistema di contabilità direzionale.

Ad esempio, si individua la necessità di disporre di centri di costo chiaramente definiti e di misure di performance, diverse dalle ore di lavoro diretto, che potessero facilitare il

---

<sup>11</sup> La differenza tra i due termini è sostanziale e fa riferimento all'arbitrarietà dell'allocazione che si contrappone alla causalità dell'assegnazione (*tracing*)

controllo operativo, come, ad esempio, le misure fisiche (chilogrammi, metriquadri ecc.), il numero dei *set-up* o il numero di ordini ricevuti, in modo da poter meglio identificare i fattori che determinano il consumo delle risorse da parte dei vari dipartimenti. Da ciò deriva anche l'assunto che *"praticamente tutti i costi siano variabili"* (p. 234) e che utilizzare i soli costi variabili nel breve termine per la determinazione dei prezzi, del mix di prodotto e per le decisioni di approvvigionamento fosse assai pericoloso in quanto tali scelte *"implicano l'impegno di capacità produttiva"*, la quale deve essere sempre vista e analizzata in un'ottica di medio/lungo termine tenendo, quindi, conto anche dei costi variabili nel lungo periodo. Andava perciò eliminata la prassi che considerava i costi fissi come necessari alla produzione, ma non influenzati dalle decisioni relative alla produzione stessa o ai prodotti, evidenziando, invece, quello che era il *"costo della diversità e della complessità"* (p. 241). Di conseguenza, secondo gli autori un buon sistema di *costing* è quello che *"misura i costi a lungo termine di ciascun prodotto"* (p. 234), includendo anche i *"costi esterni alla fabbrica"* (p. 244), in quanto *"virtualmente tutte le attività svolte all'interno di una azienda sono finalizzate alla produzione ed alla vendita di prodotti/servizi e, per questo, andrebbero considerate parte del costo di prodotto"* (Kaplan & Cooper, 1988, p. 96), Infatti, anche questo tipo di costi contribuiva al progressivo aumento della complessità che sfociava in dati di costo distorti. Solo due tipi di costi non sarebbero dovuti afferire ai prodotti, ovvero i costi di ricerca e sviluppo e soprattutto, i costi della capacità produttiva inutilizzata.

Johnson (1988) espanse ulteriormente il perimetro di interesse dell'ABC, constatando come, per poter diventare leader di mercato, le aziende avrebbero dovuto *"gestire le attività e non i costi"* (p. 23). Johnson non si interessò, quindi, alla mera misurazione dei costi, bensì si focalizzò su come le attività generatrici di questi ultimi potessero essere gestite. Ciò era anche coerente con le teorie proposte da Porter, secondo cui le attività (e il modo in cui erano svolte) risultavano essere le principali fonti del vantaggio competitivo, essendo diretta conseguenza delle strategie aziendali. Egli per primo stabilì che si sarebbero potuti eliminare gli sprechi insiti l'organizzazione tramite la definizione del flusso delle attività, l'identificazione delle fonti di valore per il cliente in ciascuna di esse, il miglioramento delle attività "a valore aggiunto" e l'eliminazione di quelle che non inficiavano il valore percepito dal cliente. Per fare questo v'era bisogno di un sistema come l'Activity-Based Costing, capace di supportare le fasi di questo processo anche attraverso l'utilizzo di misure di performance non finanziarie che ben si sarebbero integrate con i

paradigmi JIT e TQM sviluppatasi in quello stesso periodo. Tramite questo approccio, Johnson *“stabilì un’agenda ben più ampia per l’ABC che poteva, quindi, essere visto come il cuore di un nuovo approccio manageriale, anticipante lo sviluppo di quello che sarà poi l’Activity-Based Management (ABM)”* (Colwyn Jones & Dugdale, 2002, p. 138).

Una volta che l’idea dell’Activity-Based Costing si consolidò, non ci volle molto perché divenne popolare, anche grazie all’apporto di alcune riviste come la Harvard Business Review e Management Accounting che, tra il 1988 e il 1989, pubblicarono diversi articoli dove manager e contabili vennero istruiti su come *“un sistema di costo non era abbastanza”* (Kaplan, 1988), che *“i sistemi di calcolo dei costi tradizionale distorcevano il costo di prodotto”* (Cooper & Kaplan, 1988), che *“una soluzione è a portata di mano ed è l’Activity Based costing”* (Johnson, 1988), che ciò avrebbe permesso ai manager *“di misurare i costi correttamente e prendere le corrette decisioni”* (Kaplan & Cooper, 1988), rendendo l’ABC *“la chiave per i costi futuri”* (Cooper, 1989). Inoltre, anche alcune delle grandi società di consulenza strategica, come KPMG, iniziarono ad offrire l’ABC tra i loro servizi, alimentando la diffusione a livello globale.

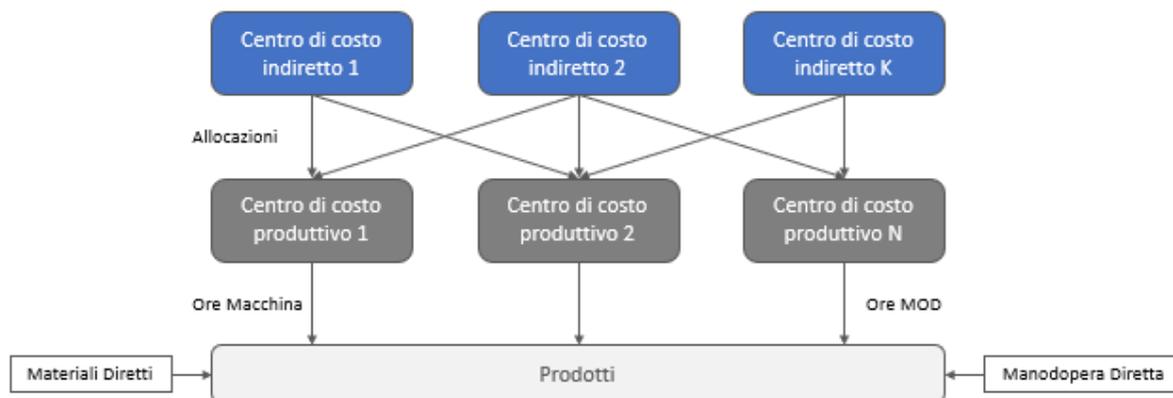
I teorici dell’ABC offrirono, quindi, un’alternativa ai sistemi tradizionali con delle enormi potenzialità strategiche, attraverso la produzione di dati di costo più accurati non perché più precisi o più oggettivi, bensì perché molto più realistici e rappresentativi le diverse realtà aziendali. L’affidabilità di queste informazioni avrebbe permesso di focalizzarsi sui prodotti e sui processi col maggior potenziale di incremento dei profitti, migliorando le strategie e la loro esecuzione tramite processi decisionali migliori. In un contesto favorevole alla sua introduzione, l’Activity-Based Costing (assieme alle altre nuove tecniche manageriali) conquistò notevole attenzione e si sarebbe dovuto affermare come *“Il modello di riferimento per la contabilità direzionale di classe mondiale”* (Johnson, 1988).

## Capitolo 2 – Cos'è l'Activity-Based Costing

### 2.1 Alcune definizioni di base

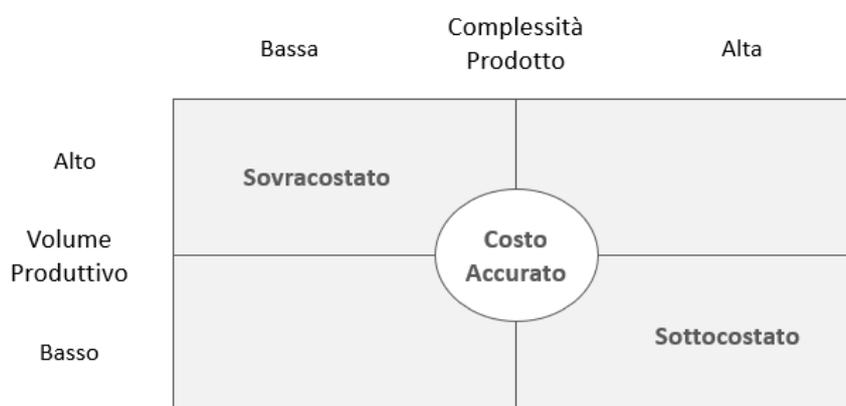
Definito il contesto storico da cui esso prende origine, si tratta ora di analizzare approfonditamente cos'è l'Activity-Based Costing. L'ABC è un *“metodo accurato di assegnazione dei costi alle attività svolte, ai processi, ai prodotti e/o servizi, ai clienti e alle linee di business. Esso si basa sul concetto che lo sforzo profuso per produrre prodotti e servizi sia quantificabile e, di conseguenza, assegnato all'oggetto di costo”* (Banhub, 2010, p. 1). Secondo il CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*) l'ABC è *“Un approccio al costing e al monitoraggio delle attività che implica l'identificazione del consumo di risorse e la calcolo dei costi degli output finali. Le risorse sono assegnate alle attività e le attività agli oggetti di costo secondo le stime sui consumi. Quest'ultimo passaggio utilizza i cost driver per collegare i costi delle attività agli output”* (CIMA, 2008). Kaplan e Cooper (1998) lo definiscono come *“una mappa economica delle spese e della redditività basata sulle attività organizzative”* (p. 79) che *“fornisce alle imprese una mappa delle loro operations rivelando i costi esistenti e previsti delle attività e dei processi, i quali, infine, portano alla conoscenza dei costi e della redditività di singoli oggetti di costo”* (p. 80). Quello che è certo è che l'ABC è un metodo di calcolo dei costi basato sul costo pieno. È intrinseco il modello, infatti, l'obiettivo di assegnare gli *overhead* agli oggetti di costo determinandone così un valore di costo più accurato riconducendo ad essi il consumo di risorse da loro generato, a differenza dei sistemi di costo basati sul costo variabile o sul costo diretto.

Ma è nell'allocare i costi indiretti che l'ABC differisce notevolmente rispetto ai sistemi tradizionali di calcolo dei costi, anche nel caso in cui anch'essi si basino su una procedura a due stadi come, ad esempio, nella contabilità per centri di costo. L'ABC, infatti, *“collega il consumo di risorse alla varietà ed alla complessità della produzione ottenuta e non solo al volume fisico prodotto”* (p. 83). Per evidenziare queste differenze, viene di seguito illustrata la diversa struttura sottostante le due metodologie.



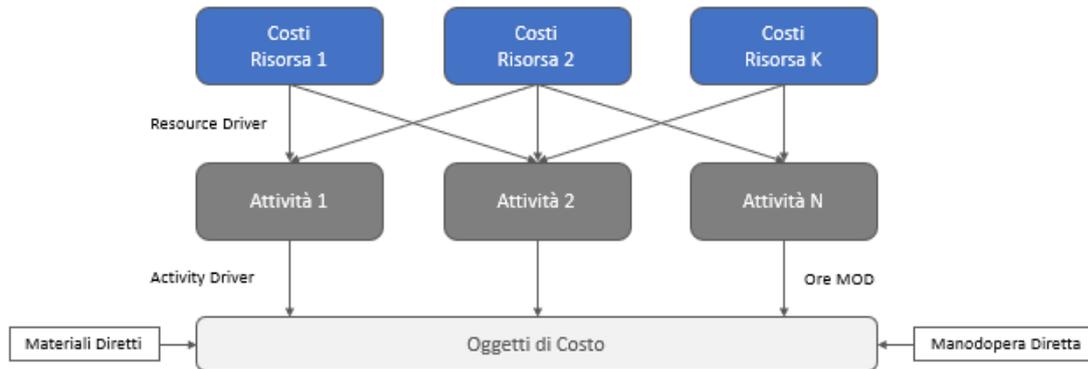
**Figura 2.1: Struttura sistema di calcolo dei costi tradizionale – Adattato da Kaplan & Cooper (1998)**

Nei sistemi tradizionali, come mostrato in figura, gli *overhead* sono, *in primis*, tracciati ai vari centri di costo (primari o ausiliari). Una volta che i costi sono ivi accumulati, vengono allocati ai vari oggetti di costo in base ad un driver volumetrico, generando l’effetto che precedentemente abbiamo definito come “sovvenzionamento incrociato”. Per questo motivo, quindi, questi sistemi riporteranno “*costi pressoché identici per tutti i prodotti, standard e speciali*” (p. 82). La distorsione che ne consegue è perfettamente spiegata nella figura seguente.



**Figura 2.2: Distorsioni causate dai sistemi di costo tradizionali – Adattato da Kaplan & Cooper (1998)**

La figura 2.3, invece, mostra la struttura basica di un sistema ABC.



**Figura 2.3: Struttura di un sistema di Activity-Based Costing (ABC) – Adattato da Kaplan & Cooper (1998)**

Sebbene all'apparenza i due sistemi appaiano simili, essi si differenziano notevolmente. Riprendendo la definizione data da Hilton (2005), l'ABC è *“una procedura a due stadi utilizzata per assegnare i costi indiretti ai prodotti ed ai servizi. Nel primo stadio le attività significative sono identificate e i costi indiretti vengono assegnati a dei pool di costo delle attività (activity cost pool) in base alla modalità con cui tali risorse sono consumate dalle attività. Nel secondo stadio, i costi indiretti sono assegnati da ogni activity cost pool ad ogni oggetto di costo proporzionalmente all'ammontare del determinante di costo (cost driver) consumato dall'oggetto di costo.”*

Da una semplice analisi semantica si possono notare le prime differenze. Il modello di calcolo per centri di costo e l'Activity-Based Costing si differenziano, *in primis*, per *“la natura e la dimensione dell'oggetto di costo intermedio utilizzato: l'unità organizzativa nel primo caso e l'attività nel secondo”* (Moisello, 2008, p. 10) intesa, molto semplicemente, come *“ciò che viene fatto in azienda”* (Brimson, 1992, p. 73). In secondo luogo, *“il modello di calcolo per centri di costo si basa sull'approccio per aree funzionali, mentre l'Activity-Based Costing si focalizza sull'osservazione dei processi, intesi quali insieme di attività correlate che generano un output unico, rivolto a un cliente interno o esterno l'azienda”* (Moisello, 2008, p. 11), i quali, normalmente, travalicano i confini funzionali, risultando, quindi, trasversali rispetto la struttura organizzativa dell'impresa. Dal punto di vista della natura dell'oggetto intermedio, risulta che la struttura organizzativa è fondamentale per l'identificazione dei centri di costo, diversamente dall'impostazione seguita dall' Activity Based Costing. Infine, la dimensione dell'oggetto *“attività”* sarà di norma più piccola di quella di un centro di costo presentando, quindi, un più elevato grado di analiticità e superando la problematica che sorge nel momento in cui all'interno di un centro di costo siano ricomprese attività caratterizzate da *driver* diversi. Tornando alla definizione di

attività, essa può, in maniera più articolata, essere definita come “*cosa fa un’impresa, il modo in cui impiega il suo tempo e gli output dei suoi processi. La funzione principale di un’attività è quella di convertire delle risorse in output*” (Brimson, 1992, p. 26). È evidente come in questa definizione il rapporto tra risorse e output non possa prescindere da un’analisi delle attività aziendali, intese come *trait d’union* tra i due elementi e fondamento delle relazioni causa-effetto che li legano e che, di conseguenza, determinano i costi di un’organizzazione. Va, infatti, ricordato come dal punto vista economico i costi non siano altro che gli effetti di decisioni riguardanti la struttura produttiva aziendale, ovvero l’insieme delle sue attività. Perciò, come sottolinea Cokins (2001) “*la gestione dei costi può essere considerata un ossimoro. Non si gestiscono realmente i costi e i conseguenti risultati finanziari; si comprendono le cause (i driver - ndr) dei costi, quindi si gestiscono le cause*” (p. 10). Quindi, in sostanza, un’organizzazione non gestisce i suoi costi bensì gestisce ciò che causa i costi, l’efficacia e l’efficienza delle risorse impiegate nelle attività organizzative influenzate dai vari *driver*. L’ABC si rivela differente dai sistemi tradizionali proprio perché implementa questi *driver* nei processi di allocazione degli *overhead* grazie all’assunto fondamentale che le attività consumano risorse secondo dei “*driver di risorse*” (*resource driver*) e che gli oggetti di costo consumano le attività sulla base di “*driver di attività*” (*activity driver*)

Vengono di seguito illustrati i passaggi che permettono di sviluppare un sistema di Activity-Based Costing, secondo quanto proposto da Kaplan e Cooper (1998).

#### 1) Sviluppare il dizionario delle attività

Il primo step per la costruzione di un sistema ABC è quello di sviluppare il cosiddetto “*dizionario delle attività*” tramite il quale vengono definite ed elencate le attività svolte all’interno dell’organizzazione. Questa fase può essere svolta sia con un approccio *top-down* che con un approccio *bottom-up*, dove saranno i dipendenti, quindi, a supportare il team di implementazione nella definizione del modello.<sup>12</sup>

Il principio più importante di cui tener conto è quello che consiglia di non creare un dizionario né troppo complesso né troppo semplificato, sebbene il numero ottimale di attività sia in ogni caso funzione degli obiettivi del modello, della dimensione e della complessità aziendale.

---

<sup>12</sup> Questo approccio presenta numerosi vantaggi, come descritto da Turney (1991)

## 2) Determinare quanto l'organizzazione spende in ciascuna delle sue attività

Il secondo passo è determinare quanto l'organizzazione sta spendendo in ognuna delle sue attività utilizzando i cosiddetti "*resource drivers*", i quali collegano i costi estratti dalla contabilità generale alle attività svolte. Ciò implica, gioco forza, il coinvolgimento del personale operativo che dovrà fornire i dati necessari al completamento di questa fase tramite misurazioni dirette e/o stime della percentuale di risorse dedicate a ciascuna attività. Così facendo, sarà possibile non solo assegnare i costi alle attività direttamente coinvolte nei processi di trasformazione, bensì si potranno calcolare i costi della attività di supporto, fino ad allora non interessate dai sistemi di calcolo dei costi. Il principio fondamentale che guida questa fase è che si deve essere "*approssimativamente corretti piuttosto che sicuramente errati*" (Kaplan & Cooper, 1998, p. 89) ricordando, quindi, come i vari *trade-off* tra le caratteristiche desiderabili delle informazioni di costo non risparmino nemmeno l'Activity-Based Costing.

## 3) Identificare gli oggetti di costo

Questa fase comprende l'identificazione di tutti gli oggetti di costo che consumano le attività. Questa fase, per quanto all'apparenza semplice, richiede, invece, molta attenzione perché può incidere notevolmente sulla rilevanza delle informazioni prodotte dal modello. Ovviamente, non esiste una lista predefinita di oggetto di costo valida per tutte le aziende; tuttavia, sebbene essi possano essere tra i più disparati (andando, quindi, ben oltre i classici prodotti, business unit, clienti ecc.), l'importante sarà considerare tutti gli oggetti che in qualche modo possono essere i beneficiari delle attività svolte in azienda.

## 4) Assegnare i costi delle attività agli oggetti di costo

La quarta e ultima fase inizia con l'identificazione degli *activity driver*, ovvero delle "*misure quantitative dell'output di un'attività*" (p. 95). Tramite gli *activity driver* verranno poi assegnati i costi agli oggetti di costo sulla base del consumo o della domanda di attività fatta da questi ultimi. La selezione di questi *driver* è, probabilmente, il passaggio più critico e maggiormente influenzante la buona riuscita del modello. La scelta dovrà imprescindibilmente tener conto del *trade-off* tra precisione e costi della misurazione. In generale, gli *activity driver* possono essere suddivisi in tre categorie principali: (p. 95)

- *Transaction drivers*: si riferiscono a quante volte un'attività è svolta. Essi possono essere utilizzati quando tutti gli oggetti di costo richiedono la stessa domanda di attività. Si tratta della categoria più efficiente dal lato dei costi, ma è anche quella

meno accurata in quanto assume che vi sia sempre lo stesso ammontare di risorse impiegato per tutti gli output. L'uso è, quindi, consigliato solo nel caso di attività standardizzate e ripetitive;

- *Duration drivers*: rappresentano il tempo richiesto per svolgere una attività. Dovrebbero, quindi, essere utilizzati quando vi sono significative variazioni nell'ammontare di attività richieste per i differenti oggetti di costo. Essi sono, tendenzialmente, più accurati dei *transaction driver*, ma implicano maggiori costi di misurazione in quanto richiedono la stima della durata di ciascuna attività. Si tratta, comunque, di un buon compromesso che, come vedremo in seguito, si rivelerà fondamentale per l'evoluzione dell'Activity-Based Costing;
- *Intensity drivers*: questi *driver* addebitano direttamente le risorse utilizzate ogniqualvolta l'attività è svolta. Dato il loro alto costo di misurazione, andrebbero utilizzati solamente nel caso in cui le risorse impiegate siano sia costose che variabili per ogni attività svolta, ovvero, in poche parole, quando non tutte "le ore costano in modo eguale" (p. 97).

In ogni caso la domanda da porsi è "cosa farebbe significativamente aumentare o diminuire il costo di un'attività?" (Cokins, 2001, p. 8). La risposta è, appunto, l'*activity driver*, il quale sarà diverso per ogni attività, focalizzando così l'attenzione su come l'azienda svolge le attività e cosa influenza il carico di lavoro delle stesse. Così facendo, ad ogni oggetto di costo verranno imputati i costi sulla base delle unità di *driver* consumate, moltiplicate per il costo unitario dell'attività consumata. Questa visione dell'economia organizzativa è radicalmente diversa da quella convenzionale e riporterà costi di prodotto più accurati.

Un esempio, tratto da Turney (1989), aiuta a capire meglio quest'ultimo passaggio. Si consideri il caso di un'azienda che produce due prodotti in una diversa fase del ciclo di vita. Il prodotto C consuma molto lavoro diretto ma è in produzione da più tempo e la maggior parte dei difetti nei processi produttivi è stata eliminata. Il prodotto D, invece, è un nuovo prodotto, progettato al fine di ridurre la quantità di lavoro diretto necessario alla sua produzione, ma con ancora problemi relativi ai processi produttivi che richiedono un determinato numero di modifiche tecniche periodiche. L'ABC tratterà i costi di questa attività di modifica tramite un *driver* di costo, ad esempio il numero di modifiche tecniche, al prodotto che effettivamente riceverà il beneficio di questa attività. Il prodotto B, come

da esempio, ha richiesto dieci modifiche, contro le due del prodotto A, pertanto al prodotto B verrà assegnata una quantità di costo che riflette l'utilizzo delle risorse dedite a queste modifiche. Ciò si differenzia notevolmente da ciò che sarebbe avvenuto nei sistemi tradizionali dove, allocando i costi attraverso le ore di lavoro diretto, al prodotto A sarebbero stati allocati costi che avrebbero superato il consumo effettivo. Viceversa, il prodotto B, con solo due ore di lavoro diretto, avrebbe sostenuto minori costi dell'attività di quanti avrebbe effettivamente meritato.

	<b>Product C</b>	<b>Product D</b>	<b>Total</b>
Production Volume	1000	500	
Cost per engineering change	\$1000	\$1000	
Number of engineering changes	2	10	
Total cost of engineering changes	\$2000	\$10,000	\$12,000
Direct labor hours per unit	3	2	
Total direct labor hours	3000	1000	4000
Engineering change cost per direct labor hr. (\$12,000/4000)			\$3.00
ABC overhead cost per unit (C = \$2000/1000 D = \$10,000/500)	\$2.00	\$20.00	
Conventional overhead cost per unit (C = \$3.00 x 3 direct labor hours D = \$3.00 x 2 direct labor hours)	\$9.00	\$6.00	

*Figura 2.4. Esempio di Assegnazione degli overhead secondo la logica ABC - Tratto da Turney (1989)*

I sistemi tradizionali, quindi, “schiacciano” le differenti risorse necessarie alla produzione di prodotti diversi, mentre l'ABC risalta la diversa complessità che i differenti output del processo produttivo comportano nello svolgimento di quest'ultimo e nel consumo delle risorse. Questi sistemi collegano, quindi, le spese alla varietà ed alla complessità dei prodotti realizzati e non solo al volume fisico prodotto. Inoltre, il focus cambia e passa da “come allocare i costi” a “perché l'organizzazione sta spendendo questi soldi per questa attività”.

Esso, quindi, richiede un nuovo modo di pensare in quanto permette di rispondere alle seguenti domande: (Kaplan & Cooper, 1998, p. 79)

- Quali attività vengono fatte dalle risorse organizzative?
- Quanto costa fare queste attività e processi?
- Perché l'organizzazione ha bisogno di fare queste attività e processi?
- Quanto di queste attività è richiesto dai prodotti servizi e clienti?

## 2.2 Evoluzione e problemi teorici dell'ABC

Delineati i tratti fondamentali della metodologia di calcolo ABC, si tratta ora di evidenziare l'evoluzione che essi hanno avuto nel corso del tempo. È importante notare, infatti, come i concetti teorici di base siano mutati ed abbiano subito alcune riformulazioni ed estensioni che ne hanno aumentato le *chance* di poter ottenere i migliori dati di costo possibili. Due sono fundamentalmente le innovazioni apportate da Kaplan e Cooper, come sottolineato da Colwyn Jones e Dugdale (2002).

### 2.2.1 Risorse fornite e risorse e utilizzate

Il primo sviluppo estende, piuttosto che modificare, il precedente impianto teorico dell'ABC. In (Cooper & Kaplan, 1992) la nozione di "eccesso di capacità" del 1988 viene ridefinita come "capacità inutilizzata" e viene dato molto più peso alla comprensione delle strutture di costo interne l'azienda, dando altresì risalto alla distinzione tra "risorse utilizzate" e "risorse fornite", con quest'ultima categoria che rappresentava la capacità produttiva installata la quale, a sua volta, determina quelli che vengono comunemente definiti come costi fissi di struttura.

Ciò aveva importanti conseguenze sulla portata della metodologia ABC in azienda. Secondo Kaplan e Cooper (1998), infatti, il sistema doveva "*partire stimando i tassi unitari degli activity driver dai dati storici*" (p. 111), ma non doveva essere solamente inteso come un sistema con un'ottica rivolta al passato. Esso "*dovrebbe essere usato anche proattivamente per stimare i costi delle attività che verranno svolte nel periodo corrente ed in quelli successivi. Questo permette di influenzare i costi futuri e non solo assegnare quelli passati. Oltre ad utilizzare le informazioni sulle risorse messe a budget, i tassi dovrebbero anche riflettere la capacità pratica delle risorse fornite*" (p. 111) arrivando alla conclusione che il cuore dell'Activity-Based Costing è la "*misurazione, creazione e gestione della capacità inutilizzata*" (p. 111) fornendo così ai manager le informazioni necessarie alla gestione e all'utilizzo dell'intero set delle risorse aziendali.

Nella versione originale dell'ABC venivano calcolati dei tassi standard basati sui dati storici. Tale calcolo, per quanto già di per sé superiore ai sistemi tradizionali, presentava alcune lacune che ne potevano inficiare il potere informativo per i processi decisionali. *In primis*, tali quozienti non potevano essere calcolati prima che il periodo oggetto d'analisi non si fosse concluso, con conseguente impossibilità di attuare azioni tempestive a

miglioramento delle attività aziendali. In secondo luogo, l'accuratezza del quoziente era compromessa nel caso, assai probabile, in cui *“la capacità delle risorse fornite per svolgere l'attività non fosse totalmente utilizzata”* (p. 112). Il problema nasceva, quindi, dal fatto che nel calcolo dei quozienti venivano ricompresi sia i costi della capacità effettivamente utilizzata sia quelli della capacità inutilizzata. Di conseguenza, non veniva evidenziata quella che era realmente l'efficienza ed il costo della singola unità di *driver* a disposizione. La prima formulazione, quindi, riprendeva quello che era l'andamento del costo fisso unitario secondo il semplice modello del *Break-Even Point* (BEP), dove *“il costo fisso unitario si riduce progressivamente all'aumentare della quantità di produzione allestita e venduta nel periodo”* (De Rosa, 2009, p. 728) portando al noto effetto delle “*economie di scala*”. Sostituendo “costo fisso unitario” con “tasso unitario del driver di attività” e “quantità di produzione” con “numero di singole attività svolte nel periodo” perveniamo allo stesso risultato definito dalla prima formulazione dell'ABC. Se, però, i costi della capacità fornita sono, come già sottolineato da Church (1931) i costi dell'essere pronti a produrre, la loro assegnazione unitaria all'oggetto di costo non sarebbe dovuta avvenire sulla base di un tasso unitario funzionalmente collegato alla quantità domandata nel periodo in termini di “*driver* consumati”, bensì essa si dovrebbe operare attraverso un quoziente unitario costante rispetto alle quantità, computato sulla base del livello di capacità produttiva disponibile. Ciò appare corretto in quanto la reale efficienza nello svolgimento di un'attività, *alias* il suo tasso di costo unitario, non dovrebbe modificarsi in base al numero di attività svolte semplicemente perché, in caso di minor livello effettivo, il coefficiente lieviterebbe senza che vi sia stata una reale diminuzione dell'efficienza nello svolgimento delle attività come, invece, un tasso di costo tradizionale all'apparenza mostrerebbe.<sup>13</sup> Punto focale è, di conseguenza, non usare i livelli di attività prevista per calcolare i tassi in quanto concettualmente sbagliati. La conseguenza più importante di questa nuova formulazione è sicuramente *“quella che induce a non attribuire ai prodotti ottenuti il costo della capacità disponibile non utilizzata”* evitando, in tal modo, un effetto estremamente pericoloso, chiamato dai teorici dell'ABC “*spirale della morte*” (Kaplan & Cooper, 1998, p. 116). Ciò porta alla nascita di un nuovo ma fondamentale dato, ovvero il costo della capacità produttiva inutilizzata, costo che non è eliminabile nel breve periodo

---

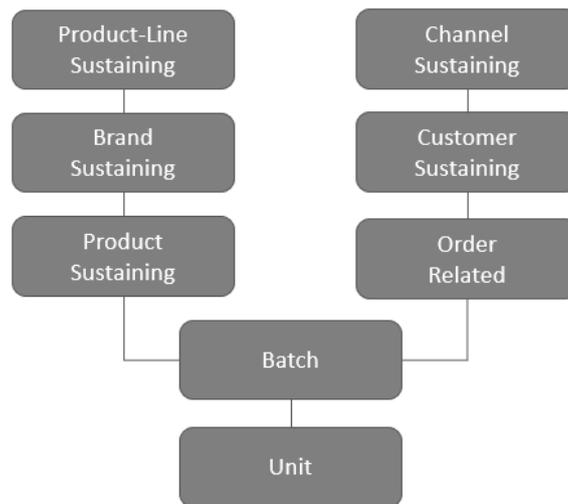
<sup>13</sup> Addirittura, è plausibile incorrere nell'effetto contrario, ovvero nel miglioramento dell'efficienza unitaria, grazie alle cosiddette “*economie di esperienza*” che, ai fini di una miglior comprensione, non sono state prese in considerazione in questa analisi.

in quanto composto prevalentemente da risorse fisse acquisite per “essere pronti a fare qualcosa”, ma non per averlo realmente fatto (come possono essere, ad esempio, le materie prime). I costi della capacità inutilizzata dovranno poi essere assegnati al soggetto il quale ha preso la decisione che ha portato alla loro nascita, tranne nel caso in cui possano essere scaricati su un cliente disposto ad assumersene l’onere. Ovviamente, nel caso in cui la domanda di risorse diminuisce, non si avrà una diminuzione di queste “spese impegnate” (*committed resources*) con conseguente aumento dei costi della capacità inutilizzata; viceversa, se la domanda aumenta, è assai probabile che vi sia una conseguente diminuzione di tale categoria di costi. È altresì utile sottolineare come iniziative volte all’aumento dell’efficienza delle attività svolte non implicino automaticamente uno snellimento della struttura dei costi, ma anzi, potrebbero portare ad un aumento del costo della capacità inutilizzata. Perciò, una definitiva diminuzione del livello dei costi si avrà solo nel momento in cui la capacità inutilizzata e precedentemente installata verrà eliminata e/o reimpiegata in altre attività.

In ogni caso, i dati storici sono fondamentali in quanto possono già da subito “*evidenziare attività inefficienti od oggetti di costo non redditizi*” (p. 113) mostrando come un’impresa ha agito nel passato e fornendo spunti di discussione. Tuttavia, come già detto in precedenza, l’ABC non deve limitarsi alle decisioni basate sui dati storici in quanto i manager hanno leve assai maggiori per influenzare le attività quando vengono utilizzati dati orientati al futuro. Le spese poste a budget diventano così gli input di un sistema ABC, in modo da avere tassi di costo corretti, permettendo ai manager di utilizzare queste informazioni in tempo reale nei processi decisionali, risolvendo il problema della tempestività e attuando un’analisi degli scostamenti che produca risultati realmente utili a spiegare cosa è avvenuto nel periodo considerato. L’obiettivo primario dell’ABC è, quindi, quello di gestire la capacità produttiva per aumentare efficienza dei processi, eliminare costi superflui e aumentare la redditività degli oggetti di costo e, di conseguenza, dell’organizzazione.

### 2.2.2 La gerarchia delle attività

Un altro fondamentale passaggio è quello di classificare le attività e crearne una gerarchia in base alla loro relazione con l’oggetto di costo.



**Figura 2.5: Gerarchia delle attività - Adattato da Kaplan & Cooper (1998)**

Nella figura le attività sono poste in un *continuum* che parte dalle attività relative alle unità di prodotto, seguite dalle attività relative ai lotti. In seguito, vi è una biforcazione che separa le attività che si riferiscono al processo di trasformazione (prodotto, linea, marchio non necessariamente in quest'ordine) da quelle relative al processo di vendita (ordine, cliente, canale distributivo, area geografica). In cima, troveremo, infine, le attività relative agli stabilimenti produttivi e alle attività cosiddette *business sustaining*, le quali servono indistintamente tutta la organizzazione.

Le attività a livello di unità (*Unit-level activities*) sono “*le attività che devono essere svolte per ogni unità di prodotto o servizio. La quantità svolta di queste attività è proporzionale ai volumi di produzione o vendita*” (p. 90). I sistemi tradizionali utilizzano solo questo tipo di livello generando quella che è, forse, la più grande innovazione dell'ABC. Le attività a livello di lotto (*Batch-level activities*) sono “*le attività che devono essere svolte per ogni lotto o setup realizzato. Esse includono settare una macchina per un ciclo produttivo, l'acquisto delle materie e l'elaborazione di un ordine*” (p. 90). Le risorse richieste da queste attività non sono correlate al numero di unità prodotte o vendute. Lo stesso accade per le attività relative ai singoli codici di prodotto (*Product-sustaining activities*) che “*sono svolte per permettere la produzione delle unità*” (p. 90) o per le attività relative al singolo cliente (*Customer-sustaining*). I costi di queste attività sono facilmente riconducibili agli oggetti di costo tramite un ampio set di *activity driver* che permette, come già sottolineato, di spiegare la complessità delle *operations* aziendali, mentre nei vecchi sistemi avremo solo i *driver* unitari, che collegano risorse non causalmente correlate agli oggetti di costo. Di conseguenza, sarà fondamentale che *l'activity driver* coincida col livello della gerarchia a

cui il costo si riferisce, altrimenti il valore di costo finale risulterà distorto. V'è anche la possibilità di raggruppare delle attività in processi, in modo da semplificare il sistema. Questa soluzione potrà risultare utile in quanto facilita i processi di *benchmarking* interni ed esterni, senza però dimenticare che le diverse attività all'interno di un processo potrebbero essere guidate da differenti tipi di *driver* e livelli gerarchici. La gerarchia delle attività permette a tutti i costi di essere mappati ed assegnati ai vari livelli, senza però essere assegnate alle singole unità di prodotto, ma fornendo comunque le informazioni migliori per poter focalizzare gli sforzi verso le attività e i relativi *driver*.

Questo secondo sviluppo ha un significato importante anche perché cambia sostanzialmente la connotazione dell'intero sistema. Cooper & Kaplan (1991) sottolineano che *"l'ABC è uno strumento potente ma solo se i manager resistono all'istinto di visualizzare le spese a livello di unità"* (p. 130) e che *"inizialmente, i manager consideravano l'approccio ABC come un modo più accurato di calcolare i costi del prodotto"* (p. 130). Come abbiamo visto in precedenza, la prima formulazione teorica di Cooper e Kaplan affermava che praticamente tutti i costi dovrebbero essere considerati come costi del prodotto, escludendo solo quelli relativi alla capacità in eccesso ed alla ricerca e sviluppo. Con l'introduzione delle gerarchie di attività, questi costi non devono essere applicati a livello unitario in quanto, appunto *"l'allocazione delle spese alle singole unità invia segnali che i manager possono facilmente fraintendere. Quando i costi a livello di lotto e di prodotto sono divisi per il numero di unità prodotte, ne nasce l'impressione errata che i costi variano con il numero di unità"* (p. 132). Ciò non significa che i costi non potranno essere ricondotti ai prodotti, ma l'assegnazione non avverrà per via diretta ma a scalini. Il costo del prodotto in un periodo di tempo potrà essere, quindi, ricavato sommando le risorse consumate ai vari livelli. Ne consegue che anche nell'ABC vi sarà una distinzione tra costi fissi e variabili, sebbene la dimensione da cui scaturisce la suddivisione sia diversa in quanto *"i costi diventano fissi perché le attività legate al prodotto non incidono sui costi dei livelli gerarchici più alti"* (Colwyn Jones & Dugdale, 2002, p. 16)

Si tratta di un cambiamento importante perché l'ABC passa dall'essere designato come sistema di costo superiore in quanto capace di eseguire in modo molto più preciso l'allocazione degli *overhead* a sistema che analizza le attività *"al fine di comprendere meglio la gerarchia e la struttura dei costi nell'organizzazione e, quindi, fornendo ai manager informazioni migliori per il processo decisionale"* (p. 17) secondo, però, un approccio

d'analisi marginalistico dei costi dove, appunto, i margini di contribuzione potevano essere calcolati ai vari livelli gerarchici delle attività e non più in base alla tradizionale distinzione.

### 2.2.3 Ulteriori considerazioni riguardanti la costruzione del modello

Al di là di queste importanti evoluzioni, per poter costruire un modello di Activity-Based Costing il più corretto possibile vi sono alcuni problemi degni di analisi che si ricollegano alle quattro fasi descritte in precedenza. Ad esempio, Brimson (1992) individua le fasi che, in termini generali, portano all'individuazione delle attività:

- Determinazione dello scopo dell'analisi delle attività;
- Determinazione delle unità organizzative da analizzare;
- Definizione delle attività;
- Razionalizzazione delle attività;
- Classificazione delle attività (ad esempio: primarie e di supporto secondo il modello della catena del valore proposto da Porter (1985));
- Definizione della mappa delle attività;
- Finalizzazione e documentazione.

Sempre all'interno di questo schema, fondamentale sarà anche il livello di aggregazione e, di conseguenza, il numero di attività costituenti il modello. Qui rientra in gioco il *trade-off* tra accuratezza ed economicità del modello con il numero ottimo di attività che è pari al numero che "massimizza il beneficio netto" (Moisello, 2008, p. 34) ovvero il numero ove si trova il perfetto compromesso tra costo della misurazione e costo dell'errore.

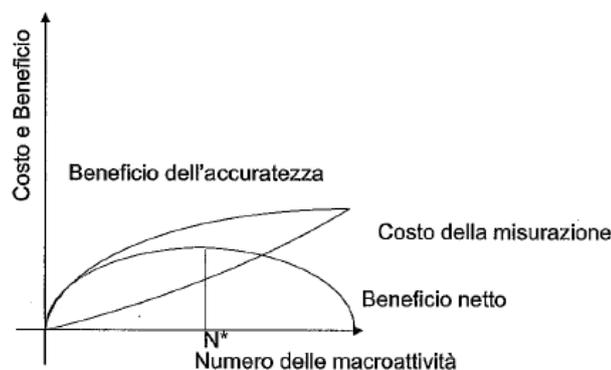


Figura 2.6: Il numero ideale di macro-attività - tratto da Moisello (2008)

I tre fattori contingenti che determineranno la qualità del modello sono, secondo Cooper (1989): (1) il grado di diversità dei prodotti; (2) il grado di diversità dei volumi; (3) l'importanza relativa delle attività.

Anche la scelta dei cost driver pone alcuni interrogativi importanti riguardanti l'analisi dei costi e le loro cause al fine di individuare i fattori che meglio esplicano le relazioni di causalità tra *driver* e costi. Anche in questo caso, l'analisi del *trade-off* menzionato in precedenza risulta imprescindibile per poter determinare il numero ottimale di *cost driver* in base alla loro tipologia (*transaction, duration o intensity driver*), al contesto operativo dell'impresa, allo scopo e alla portata del modello in via di definizione. Risulta, infatti, importante considerare quale variabile "la facilità di comprensione da parte del management e la focalizzazione sulle variabili considerate strategiche" (Moisello, 2008, p. 48) (Merchant & Shields, 1993). Sempre secondo Cooper (1989), le variabili che determinano la scelta dei suddetti *driver* saranno: (1) costo della misurazione; (2) grado di correlazione; (3) effetto comportamentale, con questi ultimi due decisamente rilevanti data la funzione rivestita dalle informazioni prodotte. Dal punto di vista prettamente operativo, Turney (1991) propone le seguenti fasi:

- Individuare gli *activity driver* che sono in relazione con il tipo di attività;
- Scegliere gli *activity driver* che presentano un'elevata correlazione con i costi dell'attività;
- Ridurre il numero di *driver* specifici per una sola attività;
- Privilegiare i *driver* che hanno effetti comportamentali positivi sulla performance;
- Optare per gli *activity driver* che presentano i minori costi di misurazione;
- Limitare i *driver* che richiedono nuove misurazioni;

Un approccio più strutturato è, infine, quello proposto sia da Babad & Balachandran (1993) che da Homburg (2001), i quali predispongono modelli matematici di ottimizzazione che tengono in considerazione la maggior parte delle variabili di cui sopra, ma che incontrano dei limiti, soprattutto relativi alla complessità ed ai costi di misurazione derivanti dalla predisposizione delle variabili necessarie al funzionamento dei modelli stessi.

Un'ulteriore fattispecie degna d'attenzione nasce dalle possibili relazioni tra le diverse attività. Se, da un lato, spesso si configurano rapporti tra attività definite "finali" e attività

di supporto alle stesse, è altresì plausibile che vi siano scambi reciproci di utilità fra le attività. Come giustamente constata Moisello (2008, p. 61), *“un’attività, come ad esempio il controllo qualità, può assumere entrambi gli attributi (finale o di supporto – ndr)”*. La nascita di questa reciprocità pone dei problemi relativi al calcolo dei costi totali concernenti le diverse attività, criticità che la prima formulazione dell’ABC non teneva in considerazione, con il rischio di distorsione dei costi che vengono poi ribaltati agli oggetti finali. Per superare questa possibile inefficienza e pervenire a costi più accurati, vi sono cinque possibili soluzioni che permettono di assegnare i costi di attività reciproche:

1. Metodo diretto: i costi delle attività di supporto *“vengono assegnati agli oggetti di costo ribaltando i costi direttamente sulle attività finali senza tener conto delle relazioni reciproche tra attività e risulta, quindi, indifferente l’ordine con cui vengono ribaltati i costi delle attività di supporto se poste sullo stesso livello”* (p. 62). Questa metodologia non tiene quindi conto di alcun tipo di reciprocità tra le diverse attività;
2. Metodo a step: ad ogni step si *“procede ad attribuire i costi di un’attività di supporto alle altre attività di supporto e finali. Un’attività i cui costi sono già stati attribuiti non riceve attribuzione di costi delle attività i cui costi vengono successivamente ripartiti”* (p. 62). Questa metodologia tiene conto solo di alcune delle relazioni di reciprocità, in base all’ordine di attribuzione prescelto;
3. Metodo a step iterativo: integra il metodo precedente iterando il processo fino a quando *“i costi residui delle attività di supporto raggiungono il livello desiderato di approssimazione allo zero”* (p. 63) rendendo ininfluenza l’ordine di attribuzione scelto;
4. Metodo del costo reciproco netto: nel calcolo *“vengono presi in considerazione i costi di tutte le attività reciproche”* (p. 63);
5. Metodo simultaneo basato sui servizi erogati ed assorbiti: mediante *“un sistema di equazioni simultanee si determina il costo delle attività di supporto...sulla base del costo iniziale e dei costi dei servizi assorbiti ed erogati”* (p. 65). Si tratta dell’unico metodo che perviene ad un risultato corretto e comprensivo di ogni relazione intercorrente tra le diverse attività in termini di servizi vicendevolmente resi.

Infine, ritornando brevemente al concetto di tasso di costo di un’attività basato sulla capacità fornita, è importante definire quale sia il concetto di capacità produttiva più

coerente col sistema in oggetto. Le diverse misure di capacità che potrebbero essere utilizzate sono:

- Capacità teorica: corrisponde alla capacità potenzialmente disponibile se “*le risorse venissero utilizzate in modo pieno e continuo senza alcuna interruzione*” (p. 73);
- Capacità ideale: corrisponde “*alla capacità utilizzabile in condizioni operative ottimali*” (p. 73);
- Capacità pratica: pari alla “*massima capacità erogabile tenendo conto di interruzioni e cali di produttività dovuti a ragioni interne, di mercato o di vincoli normativi*” (p. 74). Si tratta della concezione più vicina alla realtà operativa, ma presenta il problema della soggettività in merito alla sua definizione.

Diverse sono state in letteratura le soluzioni operative considerate ottimali. Ad esempio, se Klammer (1996) definisce la capacità teorica come quella migliore in quanto consente di evidenziare le diverse forme di non produttività che i manager potranno gestire in modo da ridurre l'entità, Cooper e Kaplan propendono maggiormente verso l'utilizzo della capacità pratica. Per quanto ognuna delle diverse interpretazioni presenti pregi e difetti di cui tenere in considerazione, non esiste una soluzione ottimale per ogni circostanza, ma, anzi, la valutazione dovrà tener conto delle finalità del calcolo dei costi e dei fattori che le influenzano.<sup>14</sup>

## **2.3 Estendere il modello**

### *2.3.1 La “ABC Cross”*

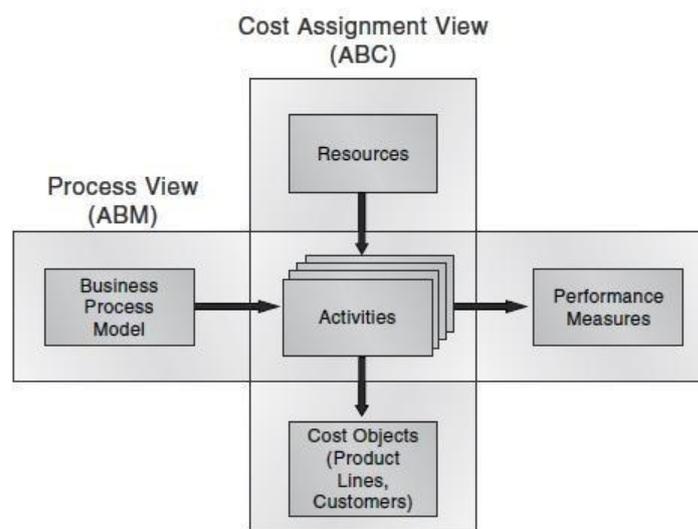
Un sistema di calcolo dei costi basato sulle attività, una volta impostato, permette di correggere i difetti e le distorsioni che i sistemi tradizionali generano tramite un'imperfetta allocazione degli *overhead* agli oggetti di costo. Lo fa identificando le attività svolte dall'organizzazione responsabili dei costi e costruendo una mappa dei flussi di costo, la quale consente di assegnare o trasferire i costi delle attività solamente nel caso in cui gli oggetti di costo consumino effettivamente le risorse. Questa impostazione, unita all'utilizzo di *driver* diversi da quelli unitari, alla gerarchia delle attività e all'utilizzo di

---

<sup>14</sup> Ad esempio, per il *pricing* di prodotto potranno essere utilizzate sia la capacità pratica sia quella normale rispettivamente nei casi in cui la competizione si basi sul prezzo o sulla differenziazione. Nelle decisioni di outsourcing l'ideale è, invece, utilizzare la capacità normale.

tassi basati sulla capacità disponibile sono gli elementi che distinguono l'ABC dai sistemi tradizionali.

Ciò, però, non è di per sé sufficiente a rispondere alle domande poste alla fine del primo paragrafo. La principale limitazione dei primi modelli ABC riguardava l'assenza di informazioni relative alle attività, diretta conseguenza delle modalità d'analisi delle stesse che non includeva informazioni di tipo operativo sulle performance e sull'efficienza di svolgimento delle *operations*. Di conseguenza, nonostante i chiari vantaggi nel supportare le decisioni strategiche sui mix di prodotto e sui prezzi, questo tipo di sistema era limitato nel fornire supporto al miglioramento interno. Infatti, la reale potenza dell'ABC risiede nella sua abilità di mostrare chiaramente le informazioni sui costi e quelle non finanziarie nonché includendo le relazioni tra le due (Turney, 1991). Il desiderio per questo tipo di informazioni portò alla nascita di un modello bidimensionale, significativamente diverso da quello monodimensionale, semplicistico e limitato derivante dalle prime applicazioni.



**Figura 2.7: ABC Cross - Fonte: The Consortium of Advanced Management—International (1990)**

Il modello di cui sopra, definito "ABC Cross" contiene le due fattispecie di informazioni e fornisce uno strumento manageriale molto più potente.

Appare evidente che al centro del modello vi siano le attività svolte in azienda, le quali sono fondamentali per riportare sia i costi dei processi che i costi degli oggetti di costo. Il modello possiede due dimensioni. La prima è la *Cost Assignment View* ed è la parte verticale; essa la riflette il bisogno delle aziende di assegnare i costi alle attività e agli oggetti di costo in modo da informare decisioni strategiche critiche come quelle riguardanti il *pricing*, il mix di prodotti, l'approvvigionamento e il design dei prodotti, giusto per citare le più comuni. La seconda dimensione, la *Process View*, riflette il bisogno

di informazioni in merito alle attività e a ciò che ne influenza lo svolgimento e l'efficienza. Prima di passare a un'analisi più dettagliata delle due dimensioni, si ritiene utile definire in modo esauriente i diversi *building blocks* che costituiscono la "ABC Cross" e la principale applicazione a cui ognuno di essi fornisce utilità. Essi sono: (Turney, 1991)

1. *Risorse (Resource management)*: elementi economici utilizzati nello svolgimento delle attività. Le informazioni relative alle risorse sono ottenute dalla contabilità generale per poi essere assegnate alle diverse attività;
2. *Attività (Activity management)*: unità di lavoro svolta all'interno di un'organizzazione. Nel loro complesso formano l'organizzazione stessa e sono la colonna portante del sistema;
3. *Activity Center (Process management)*: insieme pertinente di attività comprese in una funzione o in un processo. Lo scopo di un *Activity Center* è quello di facilitare la gestione di una funzione o di un processo;
4. *Resource Driver (Resource management)*: rappresentano il collegamento tra le risorse e le attività, trasferendo un costo dalla contabilità generale a queste ultime. La parte di ogni risorsa assegnata ad un'attività diventa un elemento di costo e la conoscenza di questi ultimi aiuta la gestione delle risorse in quanto, spesso, migliorare l'efficienza di un'attività non si traduce in modo automatico in una riduzione dei costi. Le risorse, infatti, possono essere inutilizzate ma rimarranno "attaccate" ad un'attività, a meno che non siano fatti passi concreti per la loro rimozione;
5. *Activity Cost Pool (Cost reduction)*: costo totale assegnato ad una attività, nonché somma di tutti i *cost element* assegnati all'attività stessa;
6. *Activity Driver (Activity management)*: fattore utilizzato per assegnare il costo di un'attività ad un oggetto di costo, misura la frequenza e l'intensità d'uso di un'attività da parte di un oggetto di costo;
7. *Oggetto di costo (Strategic management)*: sono la ragione per cui si svolgono le attività e sono l'origine del complesso di attività svolto dall'organizzazione. Assegnare il consumo di risorse agli oggetti di costo fornisce molte ed importanti informazioni strategiche, come, ad esempio, quelle relative alla redditività e al valore percepito dal consumatore finale;
8. *Cost Driver (Cost reduction)*: fattore che determina il carico di lavoro e lo sforzo richiesto da un'attività. La maggior parte di queste informazioni è di tipo non

finanziario. Lavorare per ridurre gli effetti negativi dei *driver* di costo può portare importanti benefici in termini di efficienza operativa;

9. *Performance measure (Performance Assessment)*: sono degli indicatori del lavoro svolto e dei risultati ottenuti da un'attività e misurano “quanto bene l'attività soddisfa i bisogni dei clienti”. Le misure di performance possono essere monitorate nel corso del tempo e confrontate sia con gli obiettivi posti a livello aziendale, sia con le performance relative di attività comparabili interne o esterne l'impresa (*Benchmarking*).

### 2.3.2 Cost Assignment View

La dimensione verticale del modello, definita *Cost Assignment View* afferisce al concetto originario dell'Activity-Based Costing. Essa, infatti, è “una catena di costo-consumo” (Cokins, 2001, p. 16) dove ogni costo viene tracciato in base alla sua quantità consumata (per le risorse dirette) o in proporzione al suo *driver*, fornendo informazioni sulle risorse, sulle attività e sugli oggetti di costo, partendo, appunto, dall'assunto sottostante che questi ultimi generino il bisogno di attività e che le attività creino il bisogno di risorse, con, invece, il flusso dei costi che si muove nella direzione opposta. Conoscere i costi dell'attività rende più semplice capire perché le risorse sono utilizzate rendendo più semplice dare una risposta a domande come “quali attività richiedono il maggior numero di risorse”, “quali tipi di risorse sono richieste dalle attività” e “quali sono le opportunità presenti per ottenere una riduzione dei costi”. Ovviamente, gli oggetti di costo esulano dall'essere solo i prodotti e i servizi erogati dall'organizzazione, estendo così la portata del sistema per esempio ai clienti. L'aggiunta del cliente quale *cost object* porta i sistemi di costo all'interno di una nuova zona dell'azienda in quanto per la prima volta si esce dai confini della fabbrica o comunque da quelli dei processi di trasformazione. Questi sistemi forniscono gli elementi di costo per i processi di *cost management* che non sarebbero, invece, disponibili se ci si affidasse alla contabilità generale.

### 2.3.3 Process View

La dimensione orizzontale della “ABC Cross” è definita *Process View*. Essa fornisce informazioni sul lavoro svolto in azienda e sulla relazione tra le diverse attività. Fondamentale è il concetto di processo, inteso come “una serie di attività che sono legate al fine di raggiungere uno specifico obiettivo” (Turney, 1991). Secondo quest’impostazione, ogni attività è cliente di un’altra attività e, a sua volta, ha i propri clienti, generando una lunga “catena di clientela” che si muove all’unisono per creare e fornire valore ai clienti finali dell’organizzazione. La *Process View* include le informazioni sui *costi driver* e le misure di performance relative ad ogni attività facente parte di queste catene. Tali misure sono primariamente non finanziarie e sono fondamentali per il loro contributo ai processi di miglioramento delle performance aziendali. Abbiamo visto come i *cost driver* siano i fattori che determinano il carico di lavoro e lo sforzo richiesto per svolgere un’attività e includono sia fattori relativi alla performance di attività svolte a monte della catena, così come i fattori interni l’attività oggetto d’analisi, rivelando le potenziali opportunità di miglioramento. Le misure di performance, invece, descrivono invece il lavoro svolto e risultati raggiunti in un’attività ponendo l’attenzione sugli aspetti fondamentali per il cliente dell’attività, interno o esterno che sia. Il *driver* di costo è “l’agente che fa sì che l’attività esista e utilizzi risorse per portare a termine un determinato compito” (Cokins, 2001, p. 49). Ogni volta che un *driver* di costo viene “attivato”, un determinato processo verrà iniziato e determinerà un consumo di risorse. Di conseguenza, sarà possibile stabilire misure di prestazioni realistiche in modo che sia possibile monitorare i risultati delle attività e apportare i necessari miglioramenti su base continuativa. La *Process View* fornisce, quindi, le informazioni operative necessarie a gestire le attività, ponendo le basi per quello che è l’Activity-Based Management (ABM).

In sintesi, la dimensione verticale (Cost Assignment View) spiega “quali specifici costi sono richiesti” (Cokins, 2001, p. 49), mentre la dimensione orizzontale (*Process View*) mostra “il motivo per cui le cose hanno un costo” (p. 49). Questo modello bidimensionale evidenzia come le attività siano fondamentali sia per determinare il costo dei processi di un’organizzazione, sia il costo dei *cost object* di quest’ultima.

### 2.3.4 Modelli ABC multidimensionali

Il modello di Activity-Based Costing finora descritto e, di conseguenza, anche la *ABC Cross*, per quanto già di per sé innovativi, non riescono a carpire in modo completo la notevole complessità delle attività e dei processi aziendali, nonché le innumerevoli fattispecie di relazioni che si instaurano tra gli oggetti di costo. Vi è, quindi, la necessità di espandere il modello ABC in diverse direttrici. L'ABC è, infatti, leggermente più complesso di quello che abbiamo descritto fino a questo punto e la Figura 2.8 mostra il passaggio da un semplice sistema a due stadi ad un sistema multistadio, capace di catturare interamente la varietà e la complessità insite un'organizzazione.

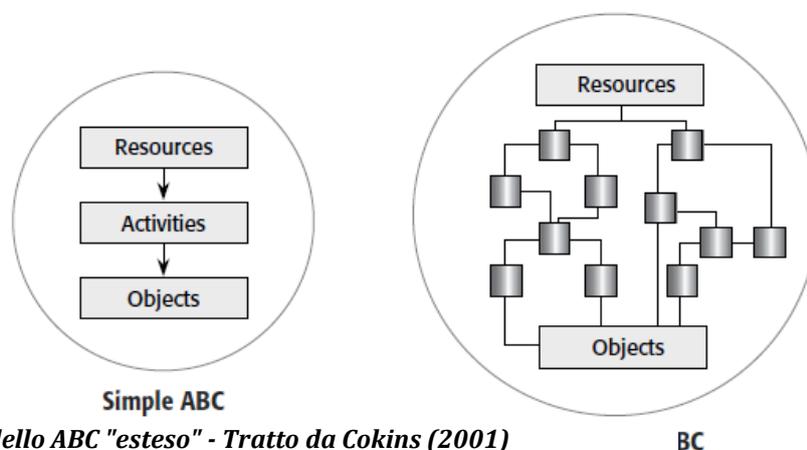


Figura 2.8. Modello ABC "esteso" - Tratto da Cokins (2001)

Il bisogno di sistemi multistadio nasce per "assicurare un costing accurato" (Cokins, 2001, p. 51), soprattutto considerando che un "un ammontare sostanziale delle attività svolte supporta le attività primarie" (p. 51) che abbiamo visto essere quelle che si rapportano direttamente con gli oggetti di costo. Ne consegue, quindi, che è virtualmente impossibile rispondere alla domanda "Quanta parte di queste attività è consumata da uno specifico oggetto di costo" (p. 51) in quanto queste attività sono troppo remote rispetto agli oggetti di costo finali per poter stabilire un driver che soddisfi il principio di causalità. Quello che è possibile, invece, è assegnare il consumo di queste attività di supporto alle attività primarie sulla base di *driver* coerenti per poi scaricare sugli oggetti di costo finali l'intero ammontare dei costi, ottenendo così informazioni di costo complete ed affidabili. Si perverrà, di conseguenza, ad un modello che assume le caratteristiche ben evidenziate dalle successive due figure, con la seconda, in particolare, che costituisce un perfetto *blueprint* per dei sistemi ABC completi.

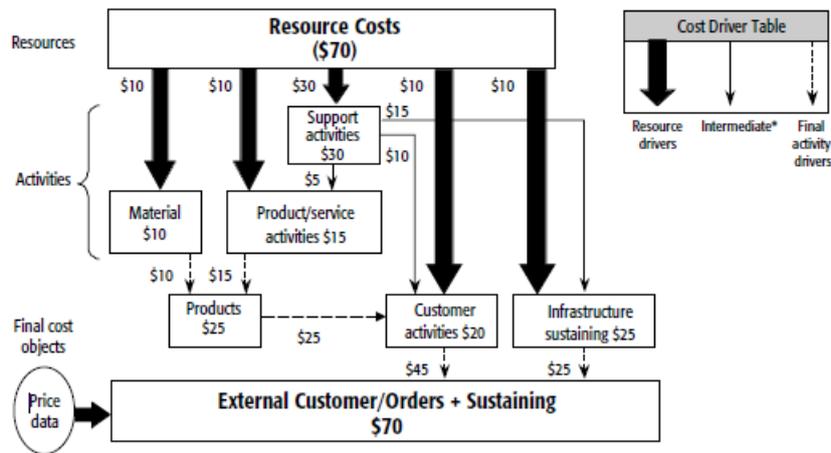


Figura 2.9: Flusso di costo multilivello - Tratto da Cokins (2001)

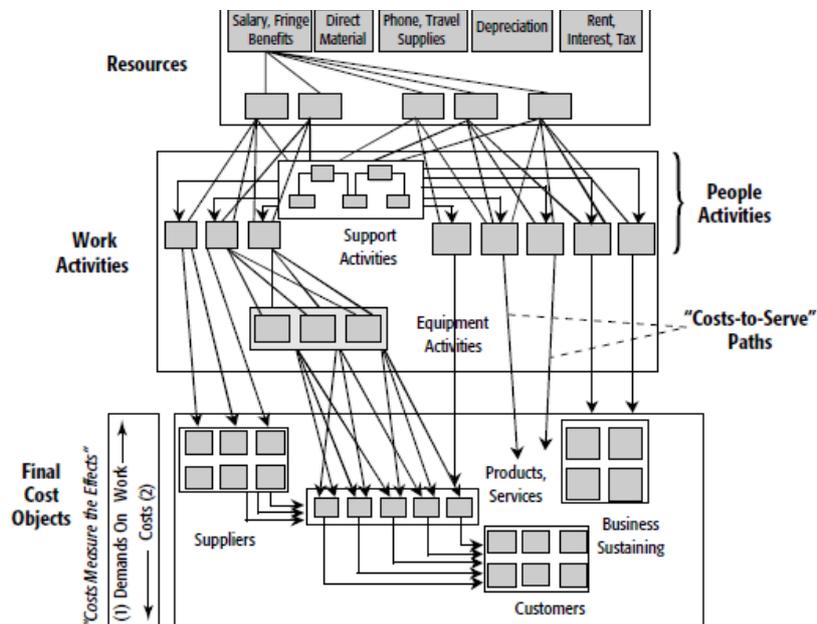
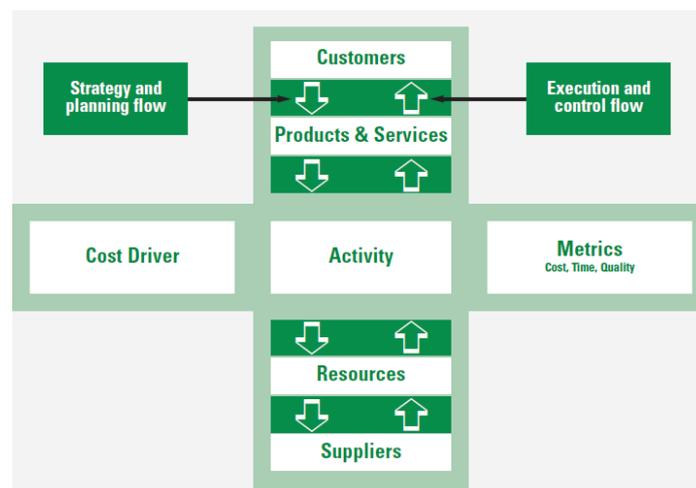


Figura 2.10: Cost Assignment Network - Tratto da Cokins (2001)

Per quel che riguarda, invece, la ABC Cross, Euske e Vercio (2007) sottolineano come “sfortunatamente, continua l’errata applicazione della ABC Cross. Abbiamo assistito a numerosi colloqui con consulenti, venditori di software, accademici e professionisti che hanno incluso l’ABC Cross come parte significativa della loro presentazione” (p. 48) criticandole in quanto “spesso propongono una forma di contabilità dei costi che è in realtà inferiore alla contabilità tradizionale” (p. 49) in quanto “non mettevano in evidenza o addirittura non catturavano alcuni concetti fondamentali incorporati nei sistemi tradizionali” (p. 49) senza, inoltre acquisire “le conoscenze intrinseche del lavoro svolto, da cui il termine ABC deriva” (p. 49) come, ad esempio, l’importanza di distinguere tra costi unitari, di lotto e di linea di prodotto. Così facendo si perveniva ad una “distorta redditività del cliente e del prodotto” (p. 49) e generando “un modello che, in qualche modo, semplifica

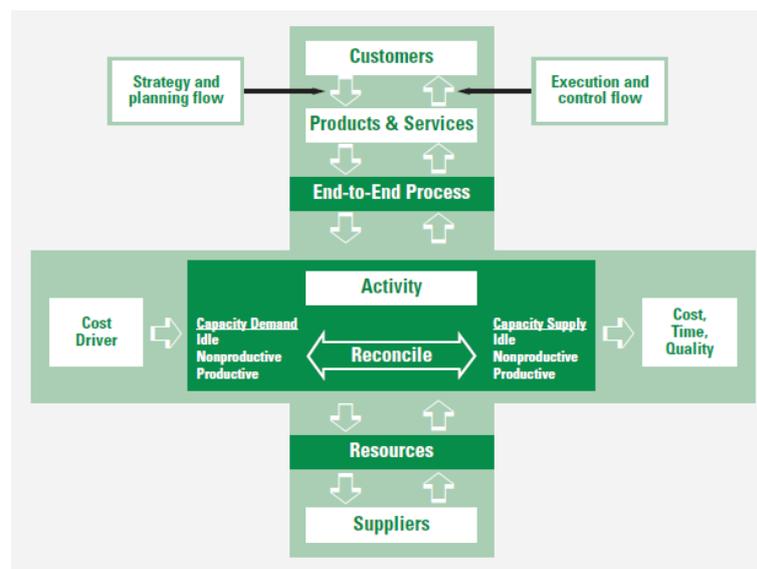
*eccessivamente i fenomeni sottostanti e, purtroppo, fornisce all'utente poca o nessuna direzione. In parole povere, se il modello non viene utilizzato per lo scopo previsto - ovvero fornire dati rilevanti sui costi al decisore corretto e fornire i dati sui driver di costo - può supportare la creazione di metodi di costo che possono essere un passo indietro per la gestione dei costi” (p. 49).*

Un ulteriore e importante critica mossa Euske & Vercio riguarda il fatto che vi sia incoerenza tra l'immagine del flusso dei costi che la *ABC Cross* propone con quella che è la effettiva realtà; in effetti, ponendo le risorse in cima al modello si è portati a pensare che siano queste ultime a guidare i prodotti e non viceversa, come avviene nella realtà. Non solo, sempre secondo gli autori, anche i prodotti non possono rappresentare l'input dell'intero sistema in quanto *“un business esiste per attrarre e conservare i clienti redditizi”* (p. 50). In quest'ottica di mercato, il cliente diventa l'oggetto di costo per eccellenza, al contempo input e output del processo produttivo e, di conseguenza, del sistema di calcolo dei costi, dove tutte le attività e tutti gli altri oggetti di costo sono comunque finalizzati alla soddisfazione di un bisogno creando valore per il cliente e gestendo la capacità produttiva sia dal lato della domanda *“strategic planning e forecasting”*, sia dal lato dell'esecuzione e del controllo dei processi (quelli che Miller & Vollman chiamano *“balancing transactions”*). Dall'altro capo della *“Cost Assignment View”* vengono contemplati tra gli oggetti di costo anche i fornitori delle risorse, la cui gestione, rientrando nel più ampio cappello del *Supply Chain Management (SCM)*, si configura come di fondamentale importanza per i processi di produzione e distribuzione al cliente.



**Figura 2.11: Flusso bidirezionale di informazioni e decisioni - Tratto da Euske (2007)**

Tornando ai contributi più importanti di un sistema di calcolo dei costi, fornire dati basati sui diversi driver richiede che ci si basi sui dati “*utilizzati per gestire la capacità e la domanda e l'offerta di risorse*” (p. 53). La misurazione della capacità richiede la misurazione di risorse, attività e processi. Ogni risorsa all'interno dell'organizzazione dispone di una quantità definita di capacità, la quale verrà sfruttata nel momento in cui si combina con altre risorse per svolgere una determinata attività. Sarà, quindi, il manager dell'attività a “*gestire il modello di capacità per la gestione della domanda e dell'offerta di risorse e per la pianificazione delle stesse*” garantendo che la quantità corretta di ciascuna risorsa sia bilanciata per soddisfare la domanda in modo efficiente mentre il manager di processo identifica gli eventuali vincoli e comunica se le diverse attività lo sono o meno. Se la risposta è sì, il manager delle attività dovrebbe prepararsi a eseguire l'attività al massimo della sua capacità, mentre se la risposta è no egli dovrebbe gestire le risorse a sua disposizione in modo da non rendere inattive le attività che si configurano come vincoli. La Figura 2.12 include la capacità nel modello:



**Figura 2.12: La capacità quale misura primaria delle attività – Tratto da Euske (2007)**

Questo bilanciamento tra domanda e offerta di risorse necessita di una misura comune per entrambe. Il tempo è, probabilmente, la misura più idonea a svolgere questo compito. Infatti, per quanto a volte non sia il principale driver di costo, esso risulta essere il migliore dal punto di vista del trade-off tra precisione e costo della misurazione. In un'unica attività di prodotto, l'utilizzo del tempo come driver “*contribuisce a garantire l'integrazione con i modelli di gestione del personale, della capacità e con la gestione della produttività*” (p. 53), mentre in processi complessi utilizzare il tempo è probabilmente l'unico modo per ridurre

al minimo il sovvenzionamento incrociato. La capacità disponibile in termini di tempo per svolgere il lavoro è disponibile nei sistemi informativi aziendali ed include anche la quota utilizzata al di fuori degli scopi meramente inerenti all'attività principale svolta dalle risorse.

Infine, un piano senza controllo (sia concomitante sia consuntivo) ed uno standard senza confronto con i risultati ottenuti non sono utili. È fondamentale, perciò, non limitarsi alla costruzione del modello o alla definizione degli standard di costo su di esso basati, bensì bisognerà monitorare costantemente i valori a consuntivo, fornendo così degli input per i processi decisionali, nonché per i possibili aggiornamenti del sistema ABC, il quale potrebbe diventare obsoleto nel momento in cui vi siano importanti cambiamenti nell'attività svolta dall'organizzazione, nei suoi output finali e nei suoi principali interlocutori esterni. La Figura 2.13 riassume quanto detto finora in un unico modello

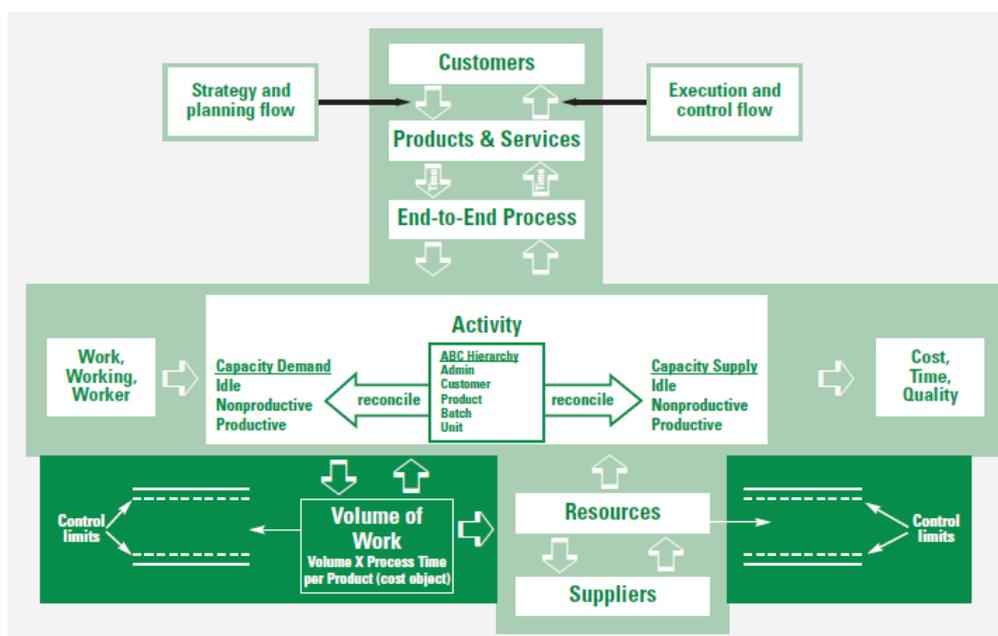


Figura 2.13: "Expanded ABC Cross" - Tratto da Euske (2007)

Questo modello completo diventa così di fondamentale aiuto sia per i responsabili di processo che per quelli funzionali in tutta l'organizzazione aiutando i manager a capire in che modo le loro decisioni influenzano il modello e, a loro volta, in che modo il modello può influenzare le loro decisioni. La Figura 2.13 fornisce, quindi, un *blueprint* per il team di progettazione del sistema, aiutandolo a concentrarsi sulle caratteristiche delle attività e sulla loro necessaria ottimizzazione, sempre tenendo a mente che decisioni diverse richiedono dati diversi, ma anche che i processi decisionali necessitano di un *framework* che permetta di focalizzare l'attenzione sugli aspetti rilevanti dell'attività organizzativa

fornendo ai decisori informazioni rilevanti e una struttura comune per il processo decisionale.

## 2.4 Il confronto con i sistemi tradizionali e le critiche all'ABC

### 2.4.1 Il confronto con i sistemi tradizionali

L'ABC è stato introdotto come risposta alle inefficienze dei sistemi di costo tradizionali. E' importante, quindi, fare un confronto tra le due metodologie per capire pregi e difetti dell'ABC.

Una prima formalizzazione in tal senso è quella proposta da Collini (1993, p. 142), i cui caratteri principali sono riassunti nella Figura 2.14:

	Sistemi tradizionali	Modello ABC
Caratteristiche delle rilevazioni dei costi a consuntivo	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Distorsioni del costo di prodotto</li> <li>— Distinzione tra costi fissi e variabili basata sul volume di produzione</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>— <i>Product costing</i> accurato</li> <li>— Classificazione dei costi in fissi e variabili basata su:               <ol style="list-style-type: none"> <li>1. volume di produzione</li> <li>2. attività svolte</li> </ol> </li> <li>— La variabilità dei costi è riferita ai <i>cost driver</i></li> </ul>
Caratteristiche della preventivazione dei costi	<ul style="list-style-type: none"> <li>— È caratterizzata dall'inadeguatezza del costo di prodotto</li> <li>— È fondata sull'analisi della variazione dei volumi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Si basa su un costo corretto</li> <li>— Stima dei costi basata su un'ampia sfera di determinanti dei costi</li> </ul>
Impatto sulle decisioni manageriali	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Alto rischio di fondare le decisioni su informazioni fuorvianti</li> <li>— Finalizzazione all'analisi delle decisioni di breve periodo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Il costo di prodotto è utilizzabile per le decisioni di lungo periodo</li> <li>— Il costo di prodotto supporta le decisioni di breve periodo se il modello è flessibilizzato in modo da computare i soli costi rilevanti per la decisione</li> <li>— Supporto alla gestione dei processi tramite l'analisi dei <i>cost driver</i> e l'utilizzo di indicatori di <i>performance</i> di natura non finanziaria</li> </ul>

**Figura 2.14: Il confronto fra i sistemi tradizionali e l'ABC - Tratto da Collini (1993)**

Più di recente Balakrishnan et al. (2012) conducono una approfondita analisi confrontando quattro tipologie di sistemi di costo (sistemi tradizionali, Activity-Based Costing, Resource Consumption Accounting e Time-Driven Activity-Based Costing) sulla base di tre dimensioni principali, ovvero implementazione, rilevanza nelle decisioni e utilità per il *cost management*. Lasciando momentaneamente in sospeso gli ultimi due sistemi di costo poc'anzi citati (RCA e TDABC), ci concentriamo sulle differenze tra i sistemi tradizionali e l'ABC.

## *Implementazione*

Per quel che riguarda l'implementazione del sistema, vanno considerati i costi della progettazione e dell'implementazione dello stesso, nonché i requisiti in termini di dati, gli errori di misurazione e la capacità di ciascun sistema di adattarsi ai cambiamenti dei *driver* di costo sottostanti, del numero di *pool* di costo, del consumo di risorse e dei prodotti.

I sistemi tradizionali sono semplici da comprendere e fanno uso di dati facilmente disponibili. Questi sistemi si basano su pochi *pool* di costo e utilizzano *driver* standard facilmente misurabili come i costi della manodopera. I registri contabili generano il costo totale effettivo senza errori in un sistema a *pool* unico. Inoltre, i dati sul consumo effettivo dei *driver*, come le ore di lavoro, sono tracciati e controllati. Pertanto, *“vi sarà probabilmente un basso errore di misurazione a monte del processo di allocazione”* (p. 22). Anche l'implementazione di un sistema a due fasi su base dipartimentale o per centri di costo è semplice perché il sistema di contabilità è solitamente impostato per tenere traccia dei costi ai citati livelli. Questi sistemi, quindi, sono relativamente facili da progettare e implementare, ma peccano in flessibilità in quanto, ogniqualvolta si debba aggiungere un nuovo livello di complessità al sistema, esso andrà completamente rielaborato.

Un sistema ABC, invece, richiede molti più dati da implementare rispetto a un sistema tradizionale. Tuttavia, l'uso delle nuove tecnologie e l'integrazione con i sistemi ERP rendono meno oneroso questo compito. La progettazione di un sistema ABC è, comunque, soggetta a diverse criticità. Ad esempio, per formare i *pool* di costo, è necessario allocare il costo di una singola risorsa o reparto a più *pool* di costi. Le aziende spesso devono fare affidamento sulle interviste per raccogliere dati che non sono tracciati regolarmente, con il rischio di incorrere a ricorrenti errori di misurazione. Vi è, inoltre, il bisogno di stimare la capacità pratica ed è probabile che tali misurazioni siano soggette a notevoli errori poiché richiedono ipotesi su flusso, mix ed efficienza delle transazioni. Infine, vanno misurate le unità di *driver* utilizzate da ciascun oggetto di costo, cosa che richiede spesso la raccolta di nuovi dati perché molti dei *driver* utilizzati dai sistemi ABC non vengono tracciati di routine. In sintesi, è molto più difficile implementare un sistema ABC rispetto a un sistema di costi tradizionale. Nemmeno l'aggiornamento di un sistema ABC è un'attività banale. Poiché le aziende si adattano alle mutevoli condizioni del mercato e

modificano la propria offerta di prodotti nonché i loro processi produttivi, anche il mix delle transazioni generate dai prodotti muterà e l'intero modello ABC potrebbe richiedere delle modifiche, così come nell'eventualità in cui le aziende ottengano miglioramenti dell'efficienza. In particolare, qualsiasi modifica dell'efficienza delle transazioni porterà *“a una modifica della capacità pratica necessaria per sostenere un determinato volume di transazioni, modificando il tasso di costo per singola transazione”* (p. 25). Inoltre, poiché le innovazioni di processo si verificano continuamente e i processi aziendali cambino di conseguenza, è probabile che anche i fattori di costo mutino. Modificare un *driver* significa che tutti i collegamenti ad esso associati devono essere aggiornati. Infine, potrebbe essere necessario ridisegnare il sistema se si desidera aggiungere un nuovo *pool* di costi.

### *Rilevanza nelle decisioni*

Per quel che riguarda la rilevanza per le decisioni, ci si concentra sulle informazioni fornite per le decisioni di lungo termine, come quelle relative alle analisi di alternative produttive o alla strutturazione del portafoglio prodotti. Dal punto di vista pratico, *“un sistema di costo efficace deve quindi essere in grado di aggregare i costi a diversi livelli di analisi con un errore minimo, in modo da ridurre la perdita economica dalla sub-ottimalità”* (p. 30). Successivamente, *“un sistema di costo efficace deve aiutare a identificare costi e benefici controllabili in un'ampia varietà di contesti decisionali. Ovvero, il sistema di costo dovrebbe incorporare i fattori sottostanti che influenzano la domanda di risorse di capacità”* (p. 30). Infine, anche se si è in grado di identificare se un costo è controllabile o meno, va considerato *“quanto bene un sistema di costo può prevedere cambiamenti nei costi delle risorse”* (p. 30).

Come visto in precedenza, i tradizionali sistemi di allocazione basati sul volume non sono adatti a fornire informazioni rilevanti per le decisioni. I sistemi tradizionali, solitamente, non distinguono tra diversi livelli di controllabilità. Inoltre, poiché tali sistemi tendono ad avere pochi *pool* di costo, ne deriva che *“pochi driver determinano l'entità di tutti i costi generali”* (p. 31). Vi è, inoltre, la tendenza a escludere i costi di vendita, generali e amministrativi dal processo di allocazione, probabilmente in quanto questi sistemi sono nati come strumenti per valutare le scorte ai fini della redazione del bilancio, dove, secondo i principi contabili, queste categorie di costi non rientrano. Pertanto, i sistemi tradizionali *“tendono a ritrarre i costi non controllabili come controllabili e viceversa”* (p. 31). In breve, i sistemi tradizionali non sono in grado di identificare i costi controllabili in

un'ampia gamma di contesti decisionali. Poiché non sfruttano la gerarchia dei costi, il prodotto è l'unica unità di analisi significativa in un sistema tradizionale. Una decisione sulla linea di prodotto terrà semplicemente conto della somma dei costi dei singoli prodotti, in quanto non vi è alcun riconoscimento dei costi a livello di linea. In altre parole, *“i sistemi tradizionali non aiutano le decisioni che riducono i costi tra i livelli della gerarchia dei costi”* (p. 31). Infine, i sistemi tradizionali riportano i costi storici. L'attenzione implicita sulla valutazione delle scorte significa che *“non sono attrezzati per modellare i vettori alternativi dei costi delle risorse. Pertanto, anche se siamo in grado di identificare in che modo una decisione potrebbe modificare la quantità di risorse di capacità, il sistema non può aiutarci a determinare l'entità dell'impatto economico associato”* (p. 31).

I sistemi ABC, invece, impiegano *pool* di costo che rispettano la gerarchia dei costi. Questo consente al decisore di *“stimare meglio i costi controllabili per una decisione”* (p. 31). I suddetti sistemi offrono anche miglioramenti in termini di costi controllabili. Essi contemplano l'allocazione dei costi non produttivi ampliando la gamma di oggetti di costo ben al di là dei prodotti. Tuttavia, come i sistemi tradizionali, i sistemi ABC *“tendono a fornire stime dei costi derivate dai costi storici”* (p. 31). La rilevanza per le decisioni dei dati forniti dai sistemi ABC è stata oggetto di almeno tre critiche: (1) i sistemi ABC non distinguono tra diversi livelli di controllabilità all'interno di particolari voci di costo, (2) i sistemi ABC tendono a raggruppare i costi in un unico *pool*, potenzialmente esagerando l'impatto sui di qualsiasi cambiamento e non distinguendo i diversi livelli di "tracciabilità" dei costi; (3) la classificazione di alcuni costi secondo la gerarchia dei costi implica un giudizio, che potrebbe introdurre ulteriori errori. In sintesi, nonostante queste critiche, vi sono comunque buone ragioni per ritenere che i sistemi ABC forniscano dati sostanzialmente superiori in termini di rilevanza decisionale rispetto a quelli forniti dai sistemi tradizionali.

### *Cost Management*

Per il *cost management* andranno valutate sia le proprietà di identificazione della capacità inutilizzata sia la fornitura di informazioni che incentivino i manager a ridurre la domanda di capacità.

Nel primo caso, i sistemi tradizionali non forniscono informazioni utili dal punto di vista della gestione dei costi. In particolare, basandosi sui volumi preventivati come base per il

l'allocazione *degli overhead*, i sistemi tradizionali non isolano i costi della capacità inutilizzata. Problemi come "la spirale della morte" nascono proprio da questa incapacità. Il sistema ABC, invece, sottolinea il grado di utilizzo della capacità pratica attraverso i tassi unitari di costo, il che facilita l'identificazione e l'isolamento del costo della capacità inutilizzata. Poiché questo sistema aiuta a identificare questa componente, *"la facilità di misurazione e la validità concettuale sono i criteri chiave per la valutazione di approcci alternativi"* (p. 34). L'ABC, di contro, richiede *"che la capacità sia misurata nel numero di transazioni per molte risorse, ma misurare il volume pratico (o teorico) delle transazioni è un compito impegnativo perché le transazioni spesso richiedono più tipi di risorse"* (p. 34). Complicazioni sorgono anche quando una risorsa è diffusa in più attività. Pertanto, sebbene concettualmente valide, le misurazioni in termini di volume di transazioni pone problemi di misurazione difficili da superare.

Nel secondo caso, invece, in un sistema tradizionale, dato che i costi generali sono allocati in base a pochi *driver*, v'è eccessiva attenzione alla riduzione del consumo di questi *driver*. Tuttavia, *"gran parte delle spese generali potrebbero riguardare transazioni non a livello di volume"* (p. 35). Pertanto, *"è improbabile che un sistema tradizionale fornisca i giusti input per migliorare l'efficienza del consumo delle risorse"* (p. 35). I sistemi ABC si concentrano esplicitamente sulle transazioni. Collegando attività che abbracciano un processo aziendale, *"facilitano l'identificazione dei vantaggi di investire in miglioramenti continui"* (p. 35). Nonostante ciò, l'incentivo ad aumentare l'efficienza delle transazioni in esecuzione si verifica solo quando questi sistemi impiegano *driver* basati sulla durata. In caso contrario, l'attenzione si concentra sulla riduzione del numero di transazioni, il che potrebbe non essere sempre preferibile. Inoltre, considerato che questi sistemi devono essere ricalibrati ad ogni modifica del volume e/o dell'efficienza del *transaction driver*, tale cambiamento fornisce un feedback e convalida lo sforzo verso il miglioramento. Nel complesso, l'ABC è *"un sistema concettualmente e praticamente superiore per identificare la capacità inutilizzata e per gestire la domanda di risorse"* (p. 35).

#### 2.4.2 Le Critiche all'ABC

Nonostante i numerosi pregi appena descritti, non sono mancate, fin dalla sua introduzione, le critiche all'Activity-Based Costing. Tale insieme può, a sua volta, essere distinto in due categorie: da un lato troviamo le critiche relative ai fondamenti teorici del sistema, dall'altro le critiche relative all'applicazione in ambito decisionale dello stesso.

Come facilmente intuibile, le prime, seppur rare, voci fuori dal coro contestarono il nuovo approccio alla contabilità direzionale proposto da Kaplan e Johnson. Ad esempio, Nanni et al. (1988) sostennero che l'enfasi sull'assegnazione dei costi fissi non aiutava necessariamente le imprese a raggiungere i loro obiettivi strategici, mentre Merchant e Shields (1993) suggerirono che, in alcune circostanze, i manager potevano usare informazioni meno precise sui costi, ricordando come il vantaggio di un sistema di gestione degli stessi deriva quando si dispone di dati di costo approssimativi ma pertinenti piuttosto che precisi ma irrilevanti.<sup>15</sup> Sempre nei primi anni Novanta, alcuni ricercatori misero in discussione la rilevanza dei sistemi ABC come, ad esempio, Piper e Walley (1990) (1991) e Nanni et al. (1992) con questi ultimi che suggeriscono alle organizzazioni di *"smettere di armeggiare con i loro sistemi di contabilità dei costi"* (Gosselin, 2007, p. 645) e che non sarebbe realmente necessario installare un sistema ABC per beneficiare della dei vantaggi dell'*activity management*. Caso emblematico è, però, quello di Johnson, uno dei padri fondatori dell'ABC. Johnson (1992) sostenne che l'ABC non aveva la capacità di mostrare ai manager come rendere le loro organizzazioni più competitive e redditizie, in quanto non generava mappe di processo, non era *customer-focused* e non favoriva l'*empowerment* per ottenere miglioramenti continui nei processi. Secondo Johnson, le informazioni fornite dai sistemi ABC avevano indubbiamente migliorato gli sforzi di *cost-cutting*, ma non avrebbero mai potuto promuovere azioni che migliorassero la competitività aumentando la reattività ai clienti e la flessibilità dei processi. L'opinione di Johnson è che, invece di perdere tempo a progettare sistemi ABC, le aziende dovrebbero iniziare articolando una *mission* incentrata sul cliente per poi incoraggiare tutti gli attori organizzativi a contribuire al raggiungimento di essa, migliorando sistematicamente i processi in cui lavorano. Egli, quindi, conclude dicendo che l'ABC *"è uno strumento che migliora notevolmente le pratiche di calcolo dei costi del passato, ma non è uno strumento per gestire operazioni competitive nell'economia globale"* (p. 34). Kaplan (1992) rispose a questa critica sottolineando come un modello ABC non è limitato alle sole informazioni finanziarie passate e che non per forza si debba trattare di un sistema basato su dati di costo storici, supportando la convinzione che un modello ABC sia un modello economico dell'organizzazione, sostituendo altresì il termine "allocazione" con "accurate stime". Kaplan, inoltre, afferma che non vi è alcun conflitto tra i programmi

---

<sup>15</sup> La loro ricerca si basa sul rapporto esistente tra i *bias* dei decisori e gli errori che contraddistinguono le misure di costo

di miglioramento di un'azienda e un modello economico che identifica accuratamente i costi delle attività e dei processi aziendali in quanto i manager necessitano di informazioni anche per supportare queste iniziative. Infine, sottolinea come il tentativo di soddisfare tutte le esigenze del cliente, senza il benché minimo riguardo per le economie delle transazioni con quest'ultimo, può condurre un'azienda a gravi perdite.

Successivamente, Noreen (1991) identifica tre condizioni alla cui presenza l'ABC fornisce informazioni sui costi rilevanti (p. 164): (1) i costi totali possono essere suddivisi in *pool* di costo, ognuno dei quali dipende unicamente da un'attività; (2) il costo in ciascun *pool* deve essere strettamente proporzionale al livello di attività in quel *pool*; (3) Ogni attività può essere suddivisa in elementi che dipendono esclusivamente da ciascun prodotto. È evidente come sia difficile che ciò avvenga senza dover creare un sistema assai granulare e, di conseguenza, difficilmente implementabile e mantenibile. La teoria di Noreen è ripresa ed espansa da Bromwich e Hong (1999) i quali individuano delle condizioni per cui un sistema ABC potrà misurare *"i costi incrementali o più in generale genereranno costi coerenti con la teoria economica"* (p. 39). Queste condizioni sono: tecnologiche, contabili e relative ai prezzi degli input.<sup>16</sup> Maher e Marais (1998) illustrano, invece, le limitazioni del costo fornito dall'ABC quando le risorse sono fornite su base comune e indivisibile. Infine, Siguenza-Guzman et al. (2013, p. 38) riassumono i principali problemi e limiti che contraddistinguono il design e l'implementazione di un sistema ABC:

- La complessità dei servizi o delle attività effettive non viene catturata dalla ABC a causa del grado di soggettività coinvolto nella stima della percentuale di tempo impiegato dai dipendenti per ciascuna attività;
- L'accuratezza dei dati è distorta perché durante le interviste i dipendenti tendono a ignorare il loro tempo di inattività o inutilizzato;
- Il tempo, le risorse e i soldi per la raccolta dei dati sono eccessivi a causa della necessità di re-intervistare le persone ogni volta che un'attività o un servizio è cambiato, aggiornato o rimosso;

---

<sup>16</sup> In particolare: assenza di economie o diseconomie di produzione congiunta, input localmente separabili, mix di input è fisso indipendentemente dal volume di output, driver di costo per un pool di costi linearmente omogeneo rispetto agli input elementari del pool di costi, tecnologia separabile, esistenza di un perfetto mercato di input, indice dei prezzi di un pool di costi funzione lineare dei prezzi degli input elementari.

- Il tasso del *driver* di costo è impreciso perché viene calcolato assumendo che tutte le risorse impegnate funzionino a pieno regime invece che secondo la capacità pratica;
- L'integrazione tra i sistemi ABC e gli altri sistemi informativi organizzativi è limitata;
- L'uso di una singola percentuale di consumo del driver per ciascuna attività rende difficile modellare le attività *multi-driver*.

Dal punto di vista delle decisioni è stato criticato il carattere “strategico” dell’ABC. Ad esempio, non dovrebbero essere trascurati tutti gli aspetti legati alla realizzazione della strategia e i *driver* di costo dovrebbero fare riferimento anche agli aspetti strategici e non solo a quelli operativi. Inoltre, Shank e Govindarajan (1993) evidenziano come il calcolo dei costi attuato sulla base della corrente struttura dei processi e delle attività organizzative assume implicitamente come data la strategia in essere. Tuttavia, questo approccio non è proponibile per decisioni di tipo strategico proprio perché queste ultime implicano un cambiamento della strategia e, di conseguenza, dei criteri di rilevanza per le informazioni di costo. Collini (1993) afferma, perciò, che l’ambito strategico dell’ABC è limitato, e soprattutto non è idoneo a sostenere il processo strategico e la flessibilità derivante dagli output di quest’ultimo.

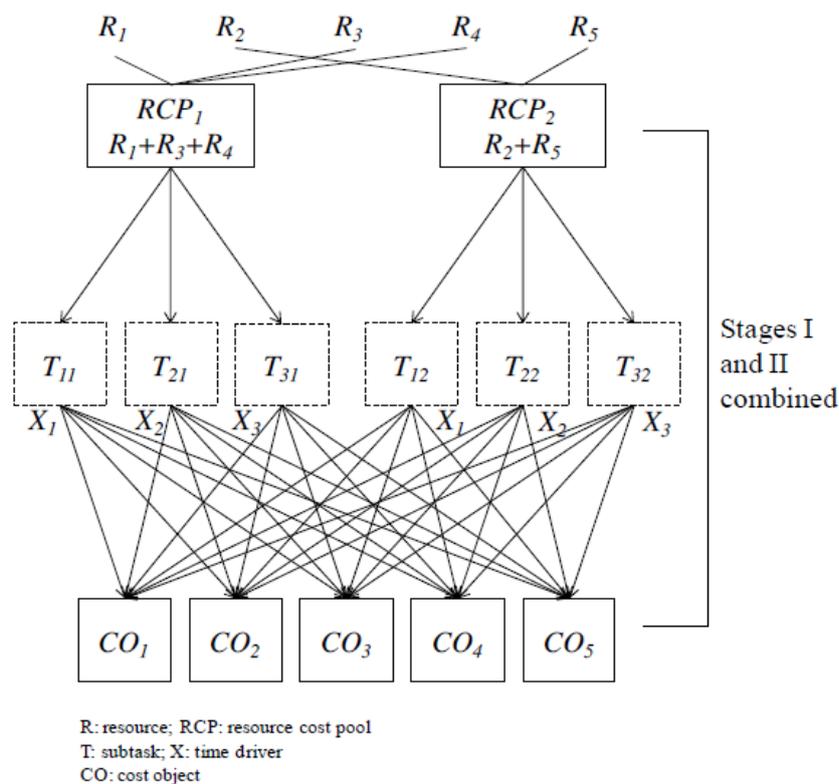
Moisello (2008, p. 81) invece, evidenzia due possibili limiti dell’ABC nelle decisioni di breve periodo, soprattutto se questo sistema è confrontato con la TOC (*Theory of Constraints*). I due limiti citati sono: (1) l’inadeguatezza ad esprimere i costi rilevanti nelle decisioni di breve termine; (2) l’incapacità di indirizzare le decisioni verso l’utilizzo delle risorse vincolate. Un sistema ABC, infatti, presuppone “*che alla domanda di risorse corrisponda l’utilizzo e, quindi, non è in grado di evidenziare i colli di bottiglia e fornire indicazioni utili nel caso di scelte di mix di breve periodo in presenza di vincoli*” (p. 82). Tuttavia, le due metodologie risultano essere perfettamente integrabili in quanto trovano la loro miglior applicazione in orizzonti temporali diversi, rendendo, quindi, possibile la creazione di un modello decisionario integrato.

## 2.5 Time-Driven Activity-Based Costing

Tuttavia, il limite più importante che contraddistingueva la prima formulazione dei sistemi di Activity-Based Costing non era né relativo alla sua struttura concettuale, né tantomeno alle possibilità di applicazione nei processi decisionali. Il maggiore limite era, infatti, la difficoltà di implementazione e di mantenimento del sistema, sia in termini strettamente tecnico-contabili, sia in termini economico-finanziari definibili attraverso una semplice analisi costi-benefici. Kaplan e Anderson (2007), introducendo il Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC), portano alla luce un semplice esempio di questa criticità, basato sul sistema ABC implementato presso una grande società di servizi finanziari. Il sistema in oggetto tentava di misurare il costo del prodotto e la redditività dei singoli cliente ogni mese. Purtroppo, questo processo richiedeva lo sforzo di settecento dipendenti in oltre 100 strutture per inviare schede mensili sulla loro attività e la società impiegava 14 persone a tempo pieno solo per raccogliere ed elaborare i dati, nonché preparare i report gestionali i quali, però, non erano disponibili prima di un mese, rendendo di fatto inutili le informazioni prodotte. Come dimostra questo esempio, i sistemi ABC erano costosi da costruire, complessi da sostenere e difficili da modificare. Inoltre, era messa in dubbio anche l'accuratezza delle assegnazioni sulla base delle stime soggettive fatte dalle persone sul tempo speso nelle varie attività. A prescindere dal sempre presente errore di misurazione, i dipendenti che conoscevano come i dati sarebbero stati utilizzati, avrebbero potuto distorcere le loro risposte, spostando il focus del team di implementazione non tanto su cosa si potesse fare con queste nuove informazioni, bensì sull'ottenimento di stime più affidabili. Da questa fase nasceva anche un altro e fondamentale problema: quando le persone stimavano quanto tempo avevano speso nelle diverse attività, inevitabilmente segnalavano percentuali che, sommate fra loro, portavano al 100%. Pochi individui registravano una percentuale significativa del loro tempo come inutilizzata. Pertanto, quasi tutti i sistemi ABC calcolano i tassi dei *driver* di costo assumendo che le risorse funzionassero a pieno regime, cosa assai rara. Infine, nonostante il gran numero di attività nei modelli ABC, essi non erano abbastanza granulari da catturare la complessità delle operazioni oppure, poiché i progettisti dei sistemi ABC tentavano di espandere il dizionario delle attività per riflettere questa maggior granularità, le capacità computazionali necessarie al funzionamento del modello aumentavano in modo esponenziale, piuttosto che lineare. Questo tipo di esperienza non era atipica e molte aziende, abbandonarono completamente ABC o smisero di aggiornare

il proprio sistema, il che lasciò loro con stime obsolete e molto imprecise sui costi dei processi, dei prodotti e dei clienti.

Per questi motivi, Kaplan ed Anderson (2007) svilupparono una nuova e più pratica evoluzione dell'ABC, definita Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC). Il TDABC semplifica il processo di calcolo dei costi eliminando la necessità di intervistare i dipendenti per allocare i costi delle risorse alle attività prima di indirizzarle verso gli oggetti di costo.



**Figura 2.15: Il modello TDABC - Tratto da Hozè & Hansen (2014)**

Il nuovo modello assegna i costi delle risorse direttamente agli oggetti di costo utilizzando un *framework* che richiede solo due serie di stime, nessuna delle quali difficile da ottenere. In primo luogo, viene calcolato l'intero ammontare di risorse (in termini di costi) messo a disposizione di un determinato reparto o processo, per poi dividere questo costo totale in base alla capacità disponibile in termini di tempo (da qui la dicitura *time-driven*) dei dipendenti che svolgono il lavoro all'interno del reparto al fine di ottenere un "tasso di costo della capacità" (*capacity cost rate*). La seconda stima richiesta dal modello TDABC è la capacità richiesta, in termini di tempo necessario per eseguire ogni transazione. L'ABC tradizionale utilizza un driver transazionale ogniqualvolta che un'attività richiede lo stesso tempo di esecuzione. Il TDABC, invece di utilizzare tali *transaction driver*,

semplicemente stima il tempo necessario per eseguire ciascuna di queste transazioni. Le stime temporali possono essere ottenute per osservazione diretta o tramite interviste e, come per la stima della capacità pratica, la precisione non è critica. Ne risulta che, a differenza delle percentuali che i dipendenti stimano soggettivamente per costruire un modello ABC tradizionale, le stime del consumo di capacità in un modello basato sul tempo possono essere facilmente osservate e convalidate. Il TDABC, quindi, utilizza questo tasso per assegnare i costi delle risorse agli oggetti di costo attraverso equazioni che ne stimano la domanda di capacità delle risorse. Ciò consente al modello di ottenere la massima granularità e flessibilità nella determinazione del costo da assegnare agli oggetti finali, nonché di simulare possibili scenari e alternative produttive, catturando in modo migliore la complessità dei processi aziendali e richiedendo capacità computazionali assai minori rispetto ai sistemi ABC originari.

Di conseguenza, il TDABC non richiederà né stime né la somministrazione e la compilazione di report personali periodici al personale operativo in quanto, per far girare il modello ed ottenere tempestivamente le informazioni necessarie, sarà sufficiente calcolare il numero delle transazioni avvenute e le loro caratteristiche rilevanti, ovvero i *driver* che fanno parte delle diverse equazioni. Ciò riduce notevolmente lo sforzo organizzativo e computazionale come già sottolineato, ma vi è un ulteriore pregio da evidenziare. Infatti, a differenza dei modelli ABC tradizionali, per la prima volta vi è la possibilità di calcolare quello che è il costo della capacità produttiva inutilizzata, pari a:

$$\text{Capacità produttiva inutilizzata} = \text{Capacità pratica a disposizione} - \sum \text{Capacità domanda dai diversi oggetti di costo}$$

Evidenziare la differenza tra la capacità fornita e la capacità utilizzata permette ai manager di modificare il costo della capacità inutilizzata prevedendo azioni volte a ridurre i costi di approvvigionamento delle risorse inutilizzate nei periodi successivi, oppure scegliendo di riservare tale capacità per la crescita futura.

Alla base dell'intero TDABC vi sono le *time equations*. Grazie ad esse, il sistema incorpora facilmente la variazione della domanda, in termini di tempo, fatta da diversi tipi di transazioni escludendo, quindi, l'ipotesi semplificativa che tutte le transazioni siano uguali e richiedano lo stesso tempo per essere svolte. Gli utenti possono modificare le stime temporali unitarie in un modello TDABC in base alle caratteristiche delle transazioni e delle attività, ovvero attraverso i *driver* che producono complessità. Ad

esempio, si consideri il reparto di una società di distribuzione che confeziona gli ordini dei clienti per la spedizione. Un articolo standard in un pacchetto conforme può richiedere solo 0,5 minuti. Se l'articolo richiede un pacchetto speciale, sono necessari altri 6,5 minuti. E se l'oggetto deve essere spedito per via aerea, è necessario un ulteriore 0,2 minuti per metterlo in un sacchetto di plastica. Piuttosto che definire un'attività separata per ogni possibile combinazione di caratteristiche di spedizione o stimare i tempi di transazione per ogni possibile combinazione di spedizione, un sistema TDABC stima la richiesta di risorse del dipartimento con una semplice equazione così definita:

$$\begin{aligned} & \textit{Tempo di confezionamento} \\ & = 0,5 + 6,5 \{se \textit{ trattamento speciale}\} + 0,2 \{se \textit{ spedizione aerea}\} \end{aligned}$$

Sebbene questa soluzione, apparentemente, possa richiedere una grossa mole di dati, in realtà queste equazioni sono abbastanza semplici da implementare nel momento in cui i sistemi ERP aziendali registrano le specifiche di ogni transazione operata e consentono, quindi, di calcolare in modo rapido la domanda di capacità per ogni transazione attraverso algoritmi basati sulle diverse equazioni. Inoltre, i modelli TDABC si espandono linearmente se vengono aggiunti dei termini nelle equazioni, a differenza dei sistemi ABC. L'accuratezza di un modello TDABC deriva, quindi, dalla sua capacità di catturare la complessità delle operations aziendali semplicemente aggiungendo più termini alle *time equations*. Queste ultime, inoltre, forniscono ai manager anche la possibilità di simulare il futuro, in quanto capaci di assimilare ogni variazione in termini di efficienza del processo, volumi, mix di prodotto e caratteristiche degli ordini. I manager possono, inoltre, utilizzare il loro modello TDABC per eseguire analisi *what-if* dinamiche che si possono facilmente incorporare nei processi di budgeting.

Alcuni accademici hanno tentato di minimizzare l'innovazione TDABC affermando che l'ABC tradizionale aveva sempre contemplato l'utilizzo del tempo come *driver* di costo. I sistemi ABC convenzionali, tuttavia, utilizzano i *driver* di durata in un modo radicalmente diverso rispetto al TDABC. I sistemi convenzionali applicano i *driver* di durata nella seconda fase di un processo di assegnazione dei costi, dopo che i costi delle risorse sono già stati mappati ed assegnati alle diverse attività utilizzando indagini e interviste. Ne risulta che il *driver* di durata aggiunge precisione al modello ABC tradizionale, ma con costi di misurazione notevolmente maggiori. Il TDABC, al contrario, utilizza il tempo per

indirizzare i costi direttamente dalle risorse agli oggetti di costo, saltando completamente la fase soggetta a errori di assegnazione dei costi delle risorse alle attività

A partire dalla metà degli anni '80, i sistemi ABC hanno consentito ai manager di ottenere informazioni più rilevanti per i processi decisionali. Sfortunatamente, le difficoltà di implementare e mantenere un sistema ABC tradizionale hanno impedito a questa innovazione di essere uno strumento di contabilità direzionale efficace, tempestivo e aggiornato. L'approccio Time-Driven supera queste difficoltà e presenta i seguenti vantaggi: (Kaplan & Anderson, 2007, p. 19)

1. È più facile e più veloce da implementare, oltre che più accurato;
2. Si integra bene con i dati disponibili dai sistemi ERP;
3. Gestisce i costi delle transazioni e degli ordini utilizzando caratteristiche specifiche di particolari ordini, processi, fornitori e clienti
4. Può fornire informazioni in modo più tempestivo;
5. Fornisce visibilità sull'efficienza dei processi e sull'utilizzo della capacità;
6. Prevede le richieste di risorse, consentendo alle aziende di pianificare la capacità necessaria sulla base delle quantità di ordine previste e della complessità di essi;
7. È facilmente scalabile;
8. È facile ed economico da mantenere;
9. Fornisce informazioni granulari per aiutare gli utilizzatori a identificare le principali cause delle criticità;
10. Può essere utilizzato in qualsiasi settore o azienda, con qualsiasi livello di complessità di clienti, prodotti, canali, segmenti e processi.

Queste caratteristiche consentono all'ABC di passare da un sistema di calcolo dei costi complesso e costoso a uno strumento che fornisce dati accurati e utilizzabili ai manager, rapidamente, tempestivamente ed economicamente.

## 2.6 Dall'ABC all'ABM: sbloccare il vero potenziale

Le informazioni rese disponibili da un sistema di Activity-Based Costing<sup>17</sup>, tuttavia, non sono automaticamente in grado di risolvere le problematiche che affliggono un'organizzazione e che, probabilmente, l'hanno spinta ad implementare questo sistema di calcolo dei costi. È palese, infatti, che un'informazione, se non applicata in un contesto reale, non crea valore. Per questo motivo, l'ABC è solo uno dei due pilastri di qualcosa di più ampio, quella che potremmo definire come una "filosofia manageriale" e che è stata ribattezzata Activity-Based Management (ABM).

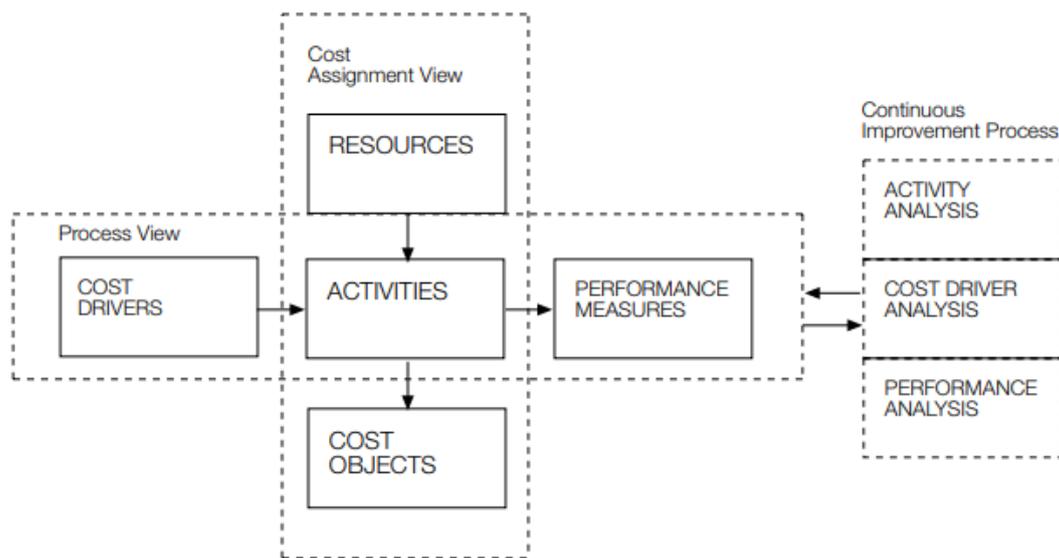
Kaplan e Cooper (1998) definiscono l'Activity-Based Management (ABM) come *"l'intero set di azioni che possono essere intraprese, con una miglior base informativa, a partire dalle informazioni fornite da un sistema di Activity-based Costing"* (p. 4), oppure, più semplicemente, è l'ABC utilizzato quotidianamente sul campo. Questo set di azioni può essere suddiviso in due categorie principali e complementari: ABM operativo e ABM strategico.

L'ABM operativo riguarda *"le azioni che aumentano l'efficienza, abbassano i costi e danno risalto all'utilizzo delle risorse"* (p. 137), ovvero "fare le cose bene". Esso, quindi, prende la domanda di attività come data e cerca di soddisfarla col minor numero di risorse possibile. I benefici saranno, pertanto, misurabili in termini di riduzione dei costi, incremento degli utili e costi evitati (in quanto la maggior capacità derivante dalle risorse esistenti evita che vengano fatti nuovi investimenti). In sintesi, l'ABM operativo utilizza l'analisi ABC per identificare le modalità di esecuzione più efficienti delle attività. Al contrario, l'ABM strategico si inserisce nell'ottica del "fare le cose giuste" e tenta di alterare la domanda di attività al fine di incrementare la redditività aziendale, assumendo che l'efficienza rimanga inalterata. L'obiettivo è, quindi, quello di spostare il mix di domanda di attività verso le applicazioni più profittevoli, riducendo la quantità di cost driver richiesta da quelle che non lo sono, incluse le attività di supporto e generali. In altre parole, l'ABM strategico cerca di "assegnare le risorse generali maggiormente apprezzate nel modo più efficiente possibile" (p. 137).

---

<sup>17</sup> D'ora in avanti il termine Activity-Based Costing (ABC) si riferirà, per semplicità, sia alla versione standard sia a quella Time-Driven (TDABC).

La relazione tra ABC e ABM si evince dalla “ABC Cross” introdotta in precedenza. Come già anticipato, mentre l’ABC si concentra sull’assegnazione dei costi delle risorse alle attività e dei costi delle attività agli oggetti di costo (*Cost assignment view*), l’ABM (*Process view*) si concentra sui processi, decomponendoli in attività, ognuna con i propri *driver* che ne determinano esistenza e caratteristiche e con le proprie misure di performance che ne descrivono l’efficienza. L’acronimo ABC/M (Activity Based Costing/Management) viene utilizzato per identificare il *continuum* comprendente ABC e ABM e riassunto nella seguente Figura 2.16.

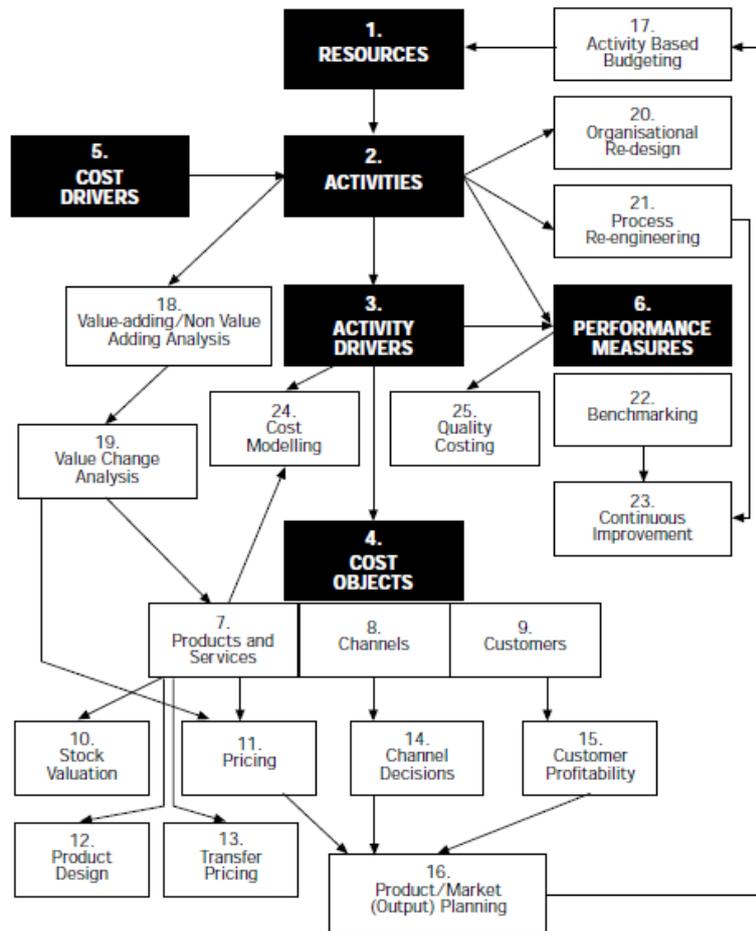


**Figura 2.16: Activity-Based Management model - Tratto da Miller (1996)**

Il modello di cui sopra descrive la relazione chiave tra l’ABC e gli strumenti di analisi necessari che portano alla piena realizzazione dei benefici dell’ABC per le organizzazioni.

Quali sono questi strumenti? I dati prodotti da un sistema ABC hanno il potenziale per essere utili ad una vasta gamma di applicazioni. Tuttavia, molto spesso le diverse organizzazioni che hanno adottato l’approccio ABM si sono limitate solamente ad alcune tra le più comuni di esse, non sfruttando pienamente la capacità dei dati ABC. Partridge & Perren (1998), partendo da questo presupposto, hanno analizzato la letteratura precedente sulle applicazioni delle informazioni ABC, categorizzando i diversi usi fatti. Essi, partendo dalla “ABC Cross” vista in precedenza, la espandono tracciando dei collegamenti tra le applicazioni pratiche e i diversi blocchi che la comprendono.

Il risultato è, appunto, un *framework* che integra le informazioni ABC con le sue possibili applicazioni (vedi Figura 2.17).



**Figura 2.17: Framework integrato per l'Activity-Based Management - tratto da Partridge & Perren (1998)**

La prima formulazione della "ABC Cross" permetteva, secondo gli autori, di utilizzare le informazioni prodotte da un sistema ABC in tre modi: (p. 581)

1. Per stimolare le decisioni di allocazione delle risorse (numero 1), ovvero modificare l'equilibrio delle risorse assegnate alle attività in risposta al cambiamento della domanda di risorse fatta da queste ultime ed al cambiamento dell'efficienza delle attività;
2. Per fornire informazioni sugli oggetti di costo (numero 4) su cui basare le decisioni relative a come presentarsi sul mercato;
3. Per generare misure di performance (numero 6) con cui monitorare il consumo e l'efficienza delle attività.

Partridge e Perren (1998) constatano, tuttavia, che la pratica manageriale aveva già travalicato la teoria accademica, stimolando nuove applicazioni e dando vita a una gamma di nuove pratiche manageriali, descritte brevemente nelle prossime pagine.

#### *Oggetti di costo e applicazioni correlate*

Riguardo alla dimensione verticale del *framework*, si può notare come gli oggetti di costo (numero 4) si suddividano in prodotti (numero 7), canali (numero 8) e clienti (numero 9). Questa è una classificazione basilare ma non esaustiva, in quanto gli oggetti di costo sono potenzialmente molti di più. Tuttavia, è interessante notare come i dati relativi agli oggetti di costo possano essere ulteriormente suddivisi al fine di informare le seguenti aree decisionali:

#### Valutazione delle scorte (numero 10)

Sebbene la rilevanza strategica della valutazione delle scorte sia discutibile, in quanto derivante da obblighi normativi, l'ABC è sicuramente in grado di svolgere questo compito. A riprova di ciò, Innes e Mitchell (1995) evidenziano nella loro indagine che, su 251 delle più grandi aziende del Regno Unito, il 40% delle aziende manifatturiere intervistate utilizzava i dati di costo ABC per questo scopo.

#### Pricing (numero 11)

Si tratta di una delle prime applicazioni pratiche riconducibili ad una logica ABM. La determinazione dei prezzi di vendita, infatti, *“può raramente essere effettuata senza la consapevolezza dei costi unitari, anche se la decisione diventa una questione se negoziare o meno in un particolare mercato”* (Partridge & Perren, 1998, p. 583). Ciò risulta ancora più importante in ambienti competitivi ove la competizione è basata sui prezzi più che sul valore e dove anche minime variazioni di prezzo possono determinare il mutamento delle quote di mercato e/o il conseguimento di performance economico-finanziarie positive/negative.

#### Design di prodotto (numero 12)

L'analisi dei costi ABC può identificare quelle attività che aggiungono o danno valore del prodotto e quelle che non sono necessarie, inutili o usate in quantità eccessive. Turney (1991) suggerisce che l'approccio tradizionale al design del prodotto seguito dalla progettazione dei processi può lasciare ai progettisti del processo stesso un compito

complesso e costoso. Tramite l'uso dell'ABC viene, quindi, supportata un'idea di "ingegneria concorrente", in cui *"la progettazione di prodotti e processi viene eseguita in parallelo, con la piena conoscenza delle attività (e dei relativi costi) che saranno necessari"* (Partridge & Perren, 1998, p. 583)

#### Determinazione dei prezzi di trasferimento (numero 13)

Alcuni studiosi (Kaplan, et al., 1997) hanno sostenuto che l'ABC possa essere un'ottima soluzione per il problema della determinazione del transfer pricing in quanto l'utilizzo di una base di costi visibile ed equa può portare al dileguarsi dei problemi negoziali ed organizzativi che, solitamente, nascono in questa fase. Inoltre, l'utilizzo dell'ABC potrebbe altresì favorire la collaborazione tra le diverse unità organizzative favorendo il miglioramento dell'efficienza del processo produttivo nel suo complesso.

#### Costi e decisioni sui canali (numero 14)

In alcune organizzazioni può essere utile generare informazioni sui costi per canali di distribuzione alternativi in modo da aiutare il management a prendere scelte informate in questo ambito. Cooper et al. (1992) illustrano il caso di una società di fabbricazione e distribuzione di metallo la cui analisi ABC ha rivelato che i prodotti più redditizi erano quelli spediti direttamente dalla fabbrica in quanto tali spedizioni non comportavano costi di inventario e di movimentazione dei materiali.

#### Analisi della redditività del cliente (numero 15)

Dopo l'analisi dei costi del prodotto, l'analisi della redditività del cliente fornisce una delle applicazioni ABM più frequentemente citate, presumibilmente a causa della natura rivoluzionaria e rivelatrice delle informazioni che tende a produrre. In questo senso viene spesso utilizzato la "curva di Pareto" o "curva 80-20" secondo la quale il 20% dei clienti genera l'80% del profitto totale, con conseguente individuazione di una grande massa di clientela che, invece, genera delle perdite per l'organizzazione. (Kaplan & Cooper, 1998)

#### Decisioni produttive (numero 16)

In questa applicazione rientrano le decisioni strategiche riguardanti quali prodotti vendere, a quali segmenti di mercato o clienti, a quali prezzi e in quali volumi, tutte decisioni fondamentali per la formulazione della strategia aziendale. L'ABC offre, inoltre, dati sui costi a medio termine in cui la variabilità dei costi è misurata in modo più

realistico e che, di conseguenza, forniscono basi per le scelte tra alternative produttive, come quelle di *make or buy*.

#### Activity-Based Budgeting (ABB) (numero 17)

Il budget ha sempre rappresentato un processo di difficile gestione per le organizzazioni, con il conseguente sorgere di problematiche organizzative non indifferenti. L'Activity-Based Budgeting, grazie alla sua capacità di collegare su base reale e quantitativa gli input di risorse e gli output produttivi, rende il processo di budgeting non più un mero e difficoltoso esercizio annuale, bensì una reale trasposizione della strategia aziendale, mitigando, inoltre, le problematiche di cui sopra. L'ABB è uno degli strumenti più potenti dell'ABM in quanto permette di aggiungere un'ottica prospettica alle informazioni prodotte da un sistema ABC.<sup>18</sup>

#### *Attività e applicazioni correlate*

Tornando alla parte superiore della Figura 2.17, ovvero quella presidiata dalle attività (numero 2) e dall'analisi delle attività (numero 3), vi sono numerose applicazioni pratiche:

#### Analisi del valore aggiunto (numero 18)

Citato dalla maggior parte degli studi analizzati, l'analisi del valore aggiunto generato dalle attività è una delle applicazioni fondamentali dell'ABM. Turney (1992) suggerisce che un'attività ha valore se è essenziale per il cliente o è essenziale per il funzionamento dell'organizzazione. Hixon (1995) completa ciò definendo un'attività senza valore aggiunto come *"tutto ciò che può essere eliminato senza deperimento del prodotto o del servizio finale"* (Partridge & Perren, 1998, p. 584)

#### Analisi della catena del valore (numero 19)

Questa è una particolare forma di analisi delle attività che deriva direttamente dal concetto di catena del valore introdotto da Porter (1985), secondo cui il requisito fondamentale è che gli attributi del prodotto che creano valore producano maggiori entrate rispetto al costo delle attività che li generano. Morrow e Ashworth (1994) riassumono così il concetto: *"un business è una serie di attività collegate che alla fine"*

---

<sup>18</sup> Si veda in merito: Sandison, D., S. C. Hansen and R. G. Torok. 2003. Activity-based planning and budgeting: A new approach. *Journal of Cost Management* (March/April): 16-22

*aggiungono valore al cliente. L'ABM riconosce questo fatto e quindi aiuta il management a visualizzare l'organizzazione comprendendo le attività, i costi e il modo in cui si collegano per formare una semplice catena di attività volta creazione di valore per un'azienda"* (Partridge & Perren, 1998, p. 584).

#### Riprogettazione organizzativa (numero 20)

L'analisi delle attività rivela frequentemente che le strutture organizzative non riflettono il modo in cui opera l'organizzazione. Inoltre, come sottolinea Turney (1991), *"la divisione artificiale del lavoro in funzioni verticali crea barriere di comunicazione e si traduce in costi e tempi eccessivi ed in scarsa qualità"* (Partridge & Perren, 1998, p. 584), generando il cosiddetto effetto della sub-ottimizzazione.

#### Reingegnerizzazione dei processi (numero 21)

I processi aziendali sono una serie di attività correlate in sequenza. Da qui, l'analisi delle attività e la possibilità di misurarne i costi forniscono l'input per il lancio di una iniziativa di reingegnerizzazione dei processi (*business process re-engineering*). Come fanno notare Evans e Ashworth (1995), *"la reingegnerizzazione dei processi aziendali è spesso perseguita senza alcun riguardo o reale comprensione dei costi del processo produttivo sottostante o della redditività del cliente conseguita come conseguenza dell'esecuzione di quei processi"* (Partridge & Perren, 1998, p. 584). Ciò rende l'ABC indispensabile per monitorare il ritorno sull'investimento di queste iniziative.

#### Benchmarking (numero 22)

Avendo già evidenziato come uno dei primi prodotti del modello ABC fu la generazione di misure di performance, è logico progredire verso l'uso delle metriche ABC per condurre studi di *benchmarking* come, ad esempio, fatto da Toscano (1995) in Italia già nei primi anni Novanta.

#### Miglioramento continuo (numero 23)

Il miglioramento continuo è un risultato implicito di molte delle applicazioni precedenti. In questo caso, i dati sui costi forniti dall'ABC assicurano che il team di progetto si concentri su ciò che è importante, dando priorità alle iniziative con il maggior impatto potenziale.

## Modellazione dei costi (numero 24)

Modellazione, previsione e simulazione dei costi sono espressioni diverse che significano sostanzialmente la stessa cosa, ovvero *“la capacità di costruire modelli di costo di prodotti, eventi e processi orientati al futuro”* (Partridge & Perren, 1998, p. 584). Innes e Mitchell (1995) mostrano come il 61% degli intervistati utilizzava l'ABC per modellare i costi. Le applicazioni più comuni consistevano nella modellazione per singoli prodotti e per le decisioni di *capital budgeting*.

## Costi della qualità (numero 25)

Cokins (2001) sostiene che i costi delle risorse sprecate dovrebbero essere misurati separatamente ed esclusi dai costi del prodotto. Riprendendo il modello di Juran (1999), egli propone che le quattro classiche categorie di costi di qualità (prevenzione, valutazione, insuccesso interno ed esterno) possano e debbano essere misurate e riportate. Questa *task* può essere svolta con precisione attraverso l'utilizzo dell'ABC, fornendo così al management le informazioni necessarie all'avvio di iniziative di miglioramento. A ciò si ricollega anche la gestione della capacità inutilizzata, la quale necessariamente è ricondotta alla misurazione ed all'analisi degli sprechi.

La struttura appena descritta, per quanto esaustiva, non comprende ulteriori e numerose applicazioni ABM. Esse si rifanno, soprattutto, ai rapporti tra le organizzazioni e i fornitori, ad esempio i dati di costo ABC sono fondamentali per il calcolo del *total cost of ownership* (Ellram, 1995), ed ai rapporti con la clientela, attraverso l'applicazione delle tecniche di *Customer Relationship Management* (CRM).

Un altro aspetto fondamentale che non si evince da questa analisi è il ruolo chiave che l'ABC può rivestire nei moderni sistemi di *performance management*. Il concetto di *performance management system* (PMS - sistemi di gestione delle performance), come sottolineato da Ferreira e Otley (2009), è difficile da stabilire e, sulla carta, potrebbe essere sovrapposto ai concetti di *management control system* (sistema di controllo direzionale) e *performance measurement system* (sistemi di misurazione delle performance). Tuttavia, queste ultime due fattispecie sono solo delle componenti dei sistemi di *performance management*. Infatti, i PMS sono *“i meccanismi, i processi, i sistemi e le reti formali e informali utilizzate dalle organizzazioni per (1) comunicare gli obiettivi chiave e gli obiettivi suscitati dal management, (2) per assistere il processo strategico e la*

*gestione continua attraverso analisi, pianificazione, misurazione, controllo, premi e (3) per gestire le performance, sostenere e facilitare l'apprendimento e il cambiamento organizzativo”* (p. 264). La definizione assegna ai sistemi di *performance management* un ruolo di supporto per un'ampia gamma di attività manageriali, inclusa la formulazione della strategia e la gestione corrente, intesa come esecuzione della strategia al fine di conseguire gli obiettivi. Inoltre, attraverso il suo ruolo nel favorire l'apprendimento e facilitare il cambiamento, un sistema di *performance management* può supportare o promuovere strategie emergenti (Simons, 1995). Di conseguenza, oltre agli strumenti menzionati in precedenza (Partridge & Perren, 1998), all'interno di un sistema di *performance management* rientrano altresì strumenti quali le Balanced Scorecard (BSC), le mappe strategiche (*strategy maps*), l'EVA (*economic value added*), i sistemi di *customer relationship management* (CRM) solo per citarne alcune.

In questo contesto, va rivisto completamente il ruolo dell'ABC. È opinione diffusa quella che considera lo strumento come un programma di miglioramento a sé stante, la risoluzione dei problemi che ne hanno portato all'implementazione, la “panacea per tutti i mali”. In realtà non è affatto così. Come sottolinea Cokins (2001) *“l'ABC, preso singolarmente, non è un programma di miglioramento, bensì è un fattore abilitante per altri metodi e approcci manageriali. In alcuni casi i dati ABC consentono ai processi di essere meglio eseguiti e alle decisioni di essere meglio prese. In altri casi, rende possibili decisioni che non lo erano prima”* (p. vii). Il termine chiave è “fattore abilitante” che in inglese viene tradotto con *enabler*. Ed è proprio questo il ruolo che l'ABC deve rivestire all'interno di un'organizzazione, ovvero quello di generare domande piuttosto che fornire le risposte ai problemi. Ovviamente, dal punto di vista aziendale, nel momento in cui deve essere presa la decisione sull'implementare o meno l'ABC, questo nuovo ruolo deve essere preso in considerazione in quanto, all'interno di una semplice analisi costi-benefici, l'ABC potrebbe essere visto come uno strumento che non comporta alcun beneficio in termini economici. Eppure, il “ridimensionamento” al ruolo di *enabler* e la consapevolezza che l'ABC non migliorerà automaticamente i risultati aziendali se non quando correlato ai programmi di miglioramento citati in precedenza o ai processi strategici è il primo e fondamentale passo per conseguire il successo attraverso l'ABC.

## Capitolo 3 – La diffusione dell’Activity-Based Costing

Fin dalla sua introduzione alla fine degli anni Ottanta, ricercatori di tutto il mondo hanno tentato di valutare il grado in cui le organizzazioni hanno adottato e implementato l'ABC nei diversi paesi, nonché di identificare i fattori che ne influenzano l'adozione e l'implementazione. In questo capitolo verranno citati i principali studi in merito, con particolare attenzione a quelli svolti in territorio italiano. Infine, verrà introdotto il “paradosso ABC”, protagonista del presente elaborato.

### 3.1 La ricerca sulla diffusione dell’Activity-Based Costing

Negli ultimi 25 anni sono state condotte numerose indagini in diversi paesi, soprattutto negli anni Novanta (periodo di massimo interesse e fermento per la storia dell’ABC) al fine di determinare in che misura le organizzazioni hanno adottato e implementato l'ABC, con alcuni dei ricercatori che hanno anche contestualmente cercato di associare alcuni fattori contingenti a questi processi.

Una importante premessa va fatta in via preliminare. Infatti, come sottolinea Gosselin (2007), *“i risultati di questi sondaggi devono essere considerati con cautela poiché non esiste un'unica definizione di ABC”* (p. 650). Lo stesso Gosselin (1997) mostrò come vi potesse essere una certa confusione tra gli intervistati riguardo a cosa fosse esattamente l'ABC, risultato confermato successivamente da Baird et al. (2004). Oltre a questo aspetto, va aggiunto come gli intervistati facenti parte le organizzazioni che non hanno implementato l'ABC potrebbero non essere propensi a rispondere a tali sondaggi, sovrastimando, di conseguenza, i tassi di implementazione dello strumento.

Una delle prime indagini fu svolta dalla *National Association of Accountants* (1991), la quale si rivolse a 2.500 controller di aziende statunitensi per poi ripetere lo stesso sondaggio due anni dopo. I tassi di risposta furono, rispettivamente, del 23% e del 27%, mentre la percentuale d'adozione salì dall'11 al 36%. Il risultato tese a confermare il progressivo interesse verso l'ABC, sebbene in alcuni dei sondaggi di questo periodo, come quello di Innes e Mitchell (1991), i potenziali *bias* inerenti ai sondaggi potessero influenzare notevolmente i risultati. Questi ultimi condussero un'indagine sull'uso dell'ABC da parte dei membri del *Chartered Institute of Management Accounting* (CIMA) nel Regno Unito. Ne uscì che molte imprese non avevano ancora considerato l'ABC e che, di conseguenza, vi erano ampi potenziali di crescita per i tassi di adozione. Innes &

Mitchell (1995) e Innes et al. (2000) replicarono il loro precedente sondaggio per verificare questa ipotesi. Nel 1995 la popolazione esaminata comprese le 1.000 maggiori imprese del Regno Unito. I risultati mostrarono che il 20% degli intervistati aveva adottato l'ABC mentre nel 1991 tale tasso era del 6%. Dimostrarono, inoltre, che, sebbene l'ABC fosse stato sviluppato sette anni prima, la percentuale di aziende che non avevano preso in considerazione l'implementazione della ABC era ancora molto alta (40%). Inoltre, il 13% delle imprese aveva respinto l'ABC (9% nel 1991). Il tasso di adozione, tuttavia, era simile nelle organizzazioni manifatturiere e nei servizi, dimostrando le elevate potenzialità del sistema anche per le imprese non manifatturiere.<sup>19</sup> Nel terzo e ultimo dei loro studi gli autori dimostrarono che il tasso di adozione non era aumentato durante il periodo 1994-1999 e che, anzi, era sceso dal 21% degli intervistati al 17,5%, con, allo stesso tempo, una crescita del tasso di rifiuto. Nonostante ciò, il successo complessivo dell'implementazione fu valutato in media 3.9 su 5 e 25 delle 28 aziende intervistate ritennero che l'investimento nell'ABC fosse stato economicamente vantaggioso.

Cobb et al. (1992) condussero un *follow-up study* sulle aziende intervistate da Innes e Mitchell nel 1991, selezionando 30 dei 62 intervistati che avevano precedentemente affermato che stavano ancora considerando l'ABC. Si tratta del primo studio che tenta di spiegare perché così poche aziende implementarono il sistema. La scoperta principale fu che i due terzi dei 30 intervistati che avevano preso in considerazione l'ABC un anno prima e che lo stavano ancora valutandolo senza aver preso una decisione. La quantità di lavoro richiesto e l'esistenza di altre priorità furono le principali ragioni addotte per giustificare tale ritardo. Un altro studio fu condotto da Nicholls (1992) nel Regno Unito, il quale cercò di individuare i fattori che avrebbero motivato le aziende ad adottare l'ABC. Gli intervistati indicarono, tra di essi, la necessità di informazioni più accurate sui costi (65%), l'insoddisfazione per il sistema di calcolo dei costi in essere (65%), la necessità di ridurre i costi (45%) e la percentuale crescente degli *overhead* (32%). A chi, invece, adottò l'ABC fu chiesto di identificare le principali difficoltà che incontrarono durante l'implementazione. Tra di esse, le più gettonate furono: la disponibilità di dati, la mancanza di risorse, la resistenza al cambiamento e la mancanza di formazione.

---

<sup>19</sup> Gli intervistati hanno affermato che gli obiettivi del loro sistema ABC erano: riduzione dei costi, determinazione dei prezzi, analisi della redditività, miglioramento delle prestazioni e gestione dei costi.

Anche Armitage & Nicholson (1993) acquisirono informazioni sull'atteggiamento delle imprese canadesi nei confronti dell'ABC. I risultati indicarono che la maggior parte delle aziende che hanno implementato l'ABC non avevano in programma di sostituire i loro sistemi di contabilità tradizionale con l'ABC e che le organizzazioni più grandi avevano maggiori probabilità di considerare l'ABC. Come Innes e Mitchell (1991), la maggior parte degli intervistati (67%) ha affermato di non aver considerato l'ABC. A quel tempo, molti consideravano un risultato del genere come un'indicazione del potenziale dell'ABC, ma i risultati delle indagini condotte successivamente confutarono questa proposizione. Le organizzazioni che non avevano preso in considerazione l'ABC non lo adottarono successivamente. Infatti, le organizzazioni che non avevano intenzione di adottare l'ABC o che lo avevano respinto fornivano le seguenti spiegazioni al fine di spiegare la decisione presa: (Gosselin, 2007, p. 651)

- I prodotti o servizi delle organizzazioni non avrebbero beneficiato dell'ABC;
- Inadeguatezza risorse IT;
- Mancanza di impegno da parte del top management;
- Una forma di *Activity Management* era già stata eseguita per determinare attività a valore aggiunto e non a valore aggiunto;
- Difficoltà nel collegare i fattori di costo ai singoli prodotti;
- Quantità di lavoro coinvolta rispetto ai benefici risultanti dall'ABC;
- Difficoltà di raccolta di informazioni quantitative sui fattori di costo;

Nello stesso periodo, Ask e Ax (1992), Bright et al., (1992) e Drury & Tayles (1994) condussero degli studi sui sistemi di costo in aziende svedesi e britanniche. Quello di Bright et al. (1992) consisteva in un ampio studio sulle tecniche di *costing* di prodotto nelle imprese del Regno Unito. I risultati furono all'apparenza sorprendenti, con il 32% degli intervistati che dichiarò di utilizzare l'ABC e il 60% che aveva intenzione di adottarlo nei successivi tre anni. Anche gli autori di questo studio hanno mostrato un certo scetticismo riguardo a questi risultati dato il basso tasso di risposta. In ogni caso, questi primi sondaggi mostrarono chiaramente come all'epoca v'era un forte interesse per l'Activity-Based Costing, ma che la maggior parte delle imprese nei paesi industrializzati non aveva ancora preso in considerazione l'implementazione di un sistema ABC. Walley

et al. (1994), sulla scia dei risultati finora esposti, sostennero che le indagini fin qui menzionate stavano “*sovrastimando il livello di adozione e implementazione della ABC e che c'era un divario tra le pratiche all'avanguardia descritte nella letteratura della contabilità direzionale e le pratiche correnti all'interno delle imprese*” (Gosselin, 2007, p. 652).

Nella seconda metà degli anni Novanta, gli studi sull'ABC spaziarono e, oltre alla mera analisi dei livelli di adozione, abbracciarono anche l'analisi dei fattori contingenti, degli utilizzi dello strumento e dei collegamenti tra di esso ed altri strumenti di *performance management*<sup>20</sup>. Shields (1995) condusse un'indagine su una popolazione composta da 143 aziende, note per aver implementato l'ABC. Si tratta del primo studio che cercò di identificare i fattori che influenzarono il successo percepito relativo all'implementazione dell'ABC, piuttosto di determinare in che misura le imprese adottarono lo strumento. Il modello utilizzato da Shields era basato su Shields & Young (1989) e i risultati di questo studio risulteranno utili nel prosieguo di questo elaborato. Lukka & Granlund (1996), invece, scoprirono che il 30% degli intervistati aveva implementato o stava implementando l'ABC e che tra i fattori che avevano influenzato in modo significativo l'adozione dell'ABC vi furono il numero di prodotti e la complessità del processo di produzione. Bjornenak (1997), come Shields, tentò di sviluppare un *framework* per spiegare il processo di diffusione dell'ABC e identificare i fattori che influenzavano la decisione del *management* di adottare l'ABC. Tra i 75 intervistati, 53 avevano una qualunque conoscenza dell'ABC e 30 lo avevano adottato. I risultati di questo studio sono, comunque, contrastanti. Coerentemente con la letteratura, le imprese con alti costi generali tendevano ad adottare ABC più frequentemente, ma, d'altra parte, le imprese che producevano prodotti personalizzati e che affrontano un alto livello di concorrenza non lo avevano adottato. In Finlandia, Malmi (1997) cercò di comprendere il processo di diffusione dell'ABC. Lo studio gli permise di concludere che “*le società ad alta intensità di capitale, le aziende con una vasta gamma di prodotti, le aziende più grandi e le imprese che esportano una percentuale più importante dei loro prodotti tendevano ad adottare l'ABC*”

---

<sup>20</sup> Tra questi vanno citati i collegamenti con capital budgeting (Cooks et al., 2000), process change (Brewer et al., 2003), transfer pricing (Kaplan et al., 1997), balanced scorecard (Maiga & Jacobs, 2003), customer accounting (Foster et al., 1997), target costing (Horvath et al., 1998), TQM (Armitage & Russell, 1993), EVA (Roztocki & Needy, 1999), TOC (Fritzsich, 1997; Huang, 1999), total cost of ownership (Ellram, 1995), and life-cycle costing (Emblemsvag, 2001) operation management (Gupta & Galloway, 2003), e supply chain management (Lin et al., 2001).

(Gosselin, 2007, p. 652). Successivamente, Gosselin (1997) ha condotto il primo studio di indagine che ha esaminato le differenze tra innovazione adottata e, infine, implementata dall'organizzazione. I risultati di questo sondaggio hanno mostrato che molti intervistati erano confusi su ciò che realmente era l'ABC. Anche questo studio sarà esaminato in modo approfondito nei prossimi capitoli. Ulteriori studi furono quelli di Chenhall & Langfield-Smith (1998) in Australia, Clark (1999) in Irlanda e Groot (1999) in Olanda.

In generale, gli studi condotti nella seconda metà degli anni Novanta hanno dimostrato che, nonostante il gran numero di articoli pubblicati su ABC durante quel periodo, l'inclusione dell'ABC nella maggior parte dei libri di testo contabili direzionale e la presenza di diverse società di consulenza che introdussero l'ABC tra i loro servizi, il tasso di adozione ABC non aumentò tanto quanto previsto.

Nel XXI Secolo, il numero di sondaggi è diminuito significativamente. Bescos et al. (2002) hanno confrontato i tassi di implementazione di ABC in Francia e Canada, mentre Cotton et al. (2003) replicarono in Nuova Zelanda il sondaggio proposto da Innes e Mitchell, ottenendo simili risultati. In Australia, Baines e Langfield-Smith (2003) scoprirono come un cambiamento verso una strategia di differenziazione comporterebbe un maggiore uso di pratiche gestionali avanzate come l'ABC, coerentemente con quanto affermato da Gosselin (1997). Negli Stati Uniti, Kiani & Sangeladji (2003) sottoposero un questionario alle società facenti parte la Fortune 500. Il numero di risposte è stato pari a 85. Tra gli intervistati, 44 aziende hanno utilizzato l'ABC a vari livelli. Il tasso di adozione era alto ma, come in molti sondaggi, il questionario non ha consentito ai ricercatori di valutare quale fosse la natura del modello ABC implementato. Successivamente, Bhimani et al. (2005) hanno condotto uno studio di sondaggio in sette paesi (Canada, Francia, Germania, Italia, Giappone, Regno Unito e Stati Uniti). In questa inchiesta, i tassi di risposta in Canada e Italia sono stati i più bassi col 7%, mentre il più alto si è registrato in Giappone con il 19%. L'interesse internazionale verso la diffusione dell'ABC è, infine, definitivamente scemato e, dopo gli studi di Kip e Augustin (2007), Sartorius et al. (2007), Baird et al. (2007) e Al-Omiri e Drury (2007), poco si è scritto. L'ultima inchiesta, in ordine di tempo, è attribuibile a Quinn et al. (2017) il cui obiettivo era *“accertare le ragioni per non passare a tecniche più avanzate tecniche di costing”* (p. 63). Il sondaggio, inviato a mille aziende irlandesi ha visto una percentuale di risposta pari al 20,75% e un tasso di adozione del 18,7%, più basso di quello registrato nei precedenti questionari sottoposti in territorio

irlandese. La qualità delle risorse IT non si è dimostrata come un fattore rilevante nelle scelte di non-adozione, a differenza della soddisfazione verso i sistemi di calcolo dei costi esistenti, il che suggerisce come esse possano essere “*profondamente integrate nelle organizzazioni e meno avvezze a subire cambiamenti*” (p. 63).

In Italia, invece, l'evoluzione della letteratura dedicata alla ricerca sulla diffusione dell'ABC ha seguito un percorso diverso. Nei primi anni Duemila si osserva un crescente interesse verso la diffusione dell'ABC rispetto al decennio precedente in cui sono stati effettuati solo tre sondaggi (Farneti & Marasca, 1993) (Collini & Stefani, 1996) (Cinquini, et al., 1999). In particolare, Cinquini et al. (1999) hanno condotto un'indagine empirica sulle pratiche di contabilità dei costi in un campione di grandi e medie imprese italiane. Il questionario è stato inviato a 1194 aziende selezionate da un database della Camera di Commercio. Un totale di 132 (11,6%) risposte utilizzabili furono analizzate. Per quanto riguarda il tasso di adozione della ABC, i risultati indicarono che il 10% delle aziende aveva già implementato ABC mentre il 47% degli intervistati affermò di non aver mai preso in considerazione l'ABC. I risultati rivelarono, inoltre, che il 27% degli intervistati aveva intenzione di implementare il sistema mentre il rimanente 16% aveva preso la decisione di non introdurre l'ABC.

Successivamente, Brunetti e Cescon (2000) hanno utilizzato il questionario di Lukka e Granlund (1996) per studiare la diffusione di un nuovo metodo di *costing* di prodotto in un campione di 70 aziende operanti in otto diversi settori. I risultati mostrarono che l'uso di un nuovo sistema come l'ABC non era diffuso nelle aziende italiane. Tra i quattro nuovi metodi di analisi dei costi proposti (ABC, *Value Chain Analysis*, *Life-Cycle Costing* e *Target Costing*), l'ABC ebbe la più alta percentuale di interesse ed era stato applicato nel 16% delle imprese, mentre il 10% delle imprese affermò di essere nella fase di progettazione e il 18,5% delle imprese in quella della valutazione. Per quanto riguarda i benefici attesi dalla ABC, le imprese sottolinearono la possibilità di ottenere informazioni più accurate sulla redditività del prodotto e avere informazioni più tempestive e pertinenti per i processi decisionali, mentre tra i problemi attesi vi furono il lavoro extra derivante dalla raccolta dei dati e il carico di lavoro extra per il personale coinvolto nella progettazione del modello. Marasca e Silvi (2004) hanno studiato la diffusione delle tecniche di contabilità dei costi e di *cost management* in un campione di 81 aziende situate nel Centro Italia. I risultati mostrarono un tasso di adozione del 20% con diversi fattori contingenti

associati positivamente all'attuazione delle nuove tecniche di cui sopra. L'ABC veniva utilizzato principalmente per calcolare i costi del prodotto (58%), per migliorare il processo di produzione (42%) e per calcolare e gestire il costo del prodotto durante la fase di sviluppo (40%). I problemi principali furono, invece, la resistenza dei dipendenti al cambiamento (70% delle imprese), l'assenza di un sistema IT adeguato (circa il 62% delle imprese) e l'alto livello di complessità tecnica (circa il 45% delle imprese). Cassia et al. (2005) hanno analizzato un campione di 501 aziende italiane (generalmente piccole imprese) per indagare la relazione tra i sistemi di contabilità direzionale e la struttura organizzativa attraverso l'uso di una logica *fuzzy*. I risultati non confermarono completamente l'ipotesi iniziale sull'esistenza di una relazione lineare tra la struttura organizzativa e i sistemi di contabilità direzionale. In particolare, le imprese con un'organizzazione a bassa complessità e con una contabilità direzionale sviluppata erano, tendenzialmente, in una fase di transizione verso forme organizzative più complesse. Inoltre, le imprese con un'elevata complessità organizzativa ma con un sistema contabile insufficientemente sviluppato avrebbero potuto incontrare difficoltà nel gestire la complessità della loro organizzazione. Arena e Azzone (2005) hanno studiato l'adozione di tecniche innovative di contabilità direzionale in un campione di 84 imprese. Il tasso di adozione dell'ABC (26%) era inferiore a quello di EVA (33%) e *Balanced Scorecard* (29,4%). I principali fattori alla base dell'adozione dell'ABC furono il cambiamento organizzativo e il cambiamento delle informazioni richieste dai decisori, anche se l'ABC ebbe il più basso grado di soddisfazione degli utenti. Abdel-Maksoud et al. (2007) hanno condotto un'indagine principalmente incentrata sulla diffusione e l'uso della misurazione delle *performance* non finanziarie e hanno studiato il tasso di applicazione di pratiche contabili evolute come l'ABC. I risultati rivelarono che l'ABC era la terza tecnica più applicata (55,9%) dopo la *customer profitability analysis* (82,9%) e il benchmarking (58,9%). Inoltre, secondo gli autori, il 44,2% delle aziende molto probabilmente non applicava l'ABC perché i manager italiani avevano difficoltà a comprenderne il contributo innovativo che esso avrebbe potuto apportare. Inoltre, gli autori suggeriscono che l'applicazione parziale dell'ABC poteva essere causata dal riconoscimento, da parte dei manager italiani, del fallimento dei sistemi di misurazione e controllo della *performance*. Cinquini et al. (2008) hanno confrontato i risultati di due sondaggi sviluppati in un periodo di dieci anni riguardanti il campione di aziende riportato in Cinquini et al. (1999)). Il campione della seconda indagine era costituito da 126 aziende e vi furono 84

risposte. Il confronto si basava sulle caratteristiche del sistema di costo e i risultati mostrarono come, dal 1996 al 2005, vi fu un aumento nell'uso dell'ABC, il quale era stato implementato in 15 società (17,9%) e altre 20 aziende (23,8%) dichiararono di considerarne l'introduzione. Carezzo e Turolla (2009) hanno analizzato la diffusione degli strumenti di contabilità direzionale nelle aziende manifatturiere italiane, con l'obiettivo di comprendere i fattori che possono influenzare l'adozione di questi strumenti. Il campione era composto da 264 aziende, per lo più di piccole dimensioni e situate nel Nord Italia. Delle 200 società (il 75% del campione) che hanno dichiarato di adottare un sistema di controllo di gestione, gli autori hanno rivelato l'uso di ABC nel 12,63% dei casi. Un'ulteriore analisi dimostrò anche che vi era correlazione tra ABC, cultura manageriale (misurata come la percentuale di dipendenti laureati) e la complessità dell'azienda (misurata come numero di codici di prodotto). Cinquini e Tenucci (2010), infine, hanno studiato se la strategia aziendale influenzava l'uso di una serie di tecniche di *Strategic Management Accounting* tra cui l'ABC. L'utilizzo medio di quest'ultimo venne valutato 2.51 su 5. Inoltre, venne dimostrata la relazione tra ABC e le strategie di leadership di costo.

Come si evince da quanto esposto in precedenza e da quanto riportato da Gosselin (2007) gli studi in Italia confermano un basso tasso di adozione dell'ABC, in linea con quanto registrato all'estero.

### **3.2 Il "Paradosso ABC"**

Johnson e Kaplan (1987) criticarono i principi sottostanti la contabilità direzionale evidenziando come essa avesse perso rilevanza in ambito organizzativo. Alla radice della loro critica vi era la inaccuratezza dei sistemi di *costing* sviluppati all'inizio del XX secolo e resi popolari dopo la Seconda Guerra Mondiale che, benché sufficienti per le esigenze informative degli *stakeholders* esterni, producevano informazioni troppo distorte, tardive ed aggregate per poter risultare utili nelle decisioni strategiche ed operative aziendali. La carenza principale identificata era l'allocazione dei costi indiretti agli oggetti di costo, con le conseguenze già adeguatamente illustrate. Dall'inizio del XX secolo, l'ambiente aziendale si è evoluto drasticamente. Il risultato è stato un aumento dell'intensità della concorrenza, un cambiamento nelle strutture dei costi e richieste dei clienti di una maggiore diversità di prodotti/servizi che portano alla richiesta di una maggiore accuratezza dei costi rispetto a quella resa disponibile dai sistemi tradizionali. Alla fine

degli anni Ottanta, l'ABC è stato introdotto come alternativa più accurata rispetto ai costi tradizionali. Acclamato come la più grande innovazione nel *management accounting* del ventesimo secolo, l'aspettativa era che l'ABC sostituisse i sistemi di costo tradizionali in tutto il mondo. La *literature review* poc'anzi esposta, tuttavia, suggerisce come, nonostante l'apparente necessità di una maggiore accuratezza in termini di calcolo dei costi e il notevole interesse dimostrato verso l'ABC da accademici e non, le aziende non abbiano adottato in modo diffuso l'ABC, con un tasso di diffusione medio pari a circa il 20%. La mancanza di entusiasmo per l'ABC è diventata così pervasiva che Gosselin (1997) ha definito il fenomeno come il "Paradosso ABC" affermando che "*se l'ABC ha dimostrato così tanti benefici, perché molte più imprese non lo impiegano?*" (p. 805), evidenziando come vi sia un sostanziale divario tra le necessità e gli interessi aziendali verso l'implementazione dell'ABC e il numero di organizzazioni che l'hanno effettivamente adottato. Dopo l'identificazione del "paradosso ABC", l'agenda di ricerca si è mossa verso lo studio e la comprensione dei fattori che contribuiscono tuttora ai bassi livelli di adozione dell'ABC. Capire perché l'ABC non è ampiamente adottato può fornire informazioni preziose ed ampliare la conoscenza di tutti coloro che stanno valutando, avviando o utilizzando lo strumento, in modo da catturarne tutti i potenziali benefici. Comprendere, invece, la relazione tra i fattori contestuali e l'adozione dell'ABC consente ai professionisti e ai manager di essere proattivi nell'adottare un sistema di calcolo dei costi coerente con l'ambiente operativo della rispettiva società, travalicando le possibili criticità organizzative che ne derivano

Nei successivi capitoli l'obiettivo è quello ampliare la conoscenza relativa al "paradosso ABC" al fine di pervenire ad una serie di possibili spiegazioni per questo fenomeno, con una particolare attenzione alle particolarità che contraddistinguono il contesto e le aziende italiane, dove il forte legame con un approccio più tradizionale alla contabilità direzionale ha fatto sì che il "paradosso ABC" esista tuttora, come ampiamente dimostrato (Cinquini, et al., 2008).

## Capitolo 4 – Management Accounting Change e Fattori Contingenti

### 4.1 Management Accounting Change

La seconda parte del presente lavoro si prefigge l'obiettivo di elaborare un *framework* che analizzi come le diverse classi di fattori contingenti possano o abbiano influenzato i processi di adozione e implementazione dell'Activity-Based Costing, tentando così di risolvere il "paradosso ABC" precedentemente introdotto. Si ritiene utile, pertanto, iniziare la suddetta analisi con una breve ma esaustiva *review* su quello che è il più ampio cappello delle innovazioni e dei cambiamenti nei sistemi di contabilità direzionale (*management accounting change*).

#### 4.1.1 Introduzione al Management Accounting Change

Si è precedentemente constatato come la contabilità direzionale sia stata oggetto di numerose ricerche e di numerose "innovazioni", soprattutto nell'ultimo trentennio, ovvero dal momento in cui studiosi come (Kaplan & Johnson, 1987b) hanno iniziato a riconoscere come le informazioni fornite dai sistemi in auge fin dal primo dopoguerra erano inadatti all'ambiente competitivo dell'epoca, seppur essenziali per la sopravvivenza delle aziende. A questo si deve aggiungere una seconda considerazione ovvero che un sistema di contabilità direzionale ben progettato può offrire notevoli vantaggi competitivi rispetto ai concorrenti (Shank & Govindarian, 1993) (Langfield-Smith, 2006). Nonostante tali assunzioni, si è spesso portati a pensare che la contabilità direzionale sia cambiata ad un ritmo molto più lento rispetto a quelli che sono stati i mutamenti dell'ambiente competitivo, non potendo, quindi, soddisfare pienamente la domanda di informazioni delle aziende (Burns, et al., 1999) (Kaplan & Johnson, 1987b) (Scapens, et al., 2003). Tenendo conto di questo punto di vista, molti ricercatori hanno focalizzato la loro attenzione sul processo di cambiamento della contabilità direzionale, proponendo una vasta gamma di teorie e approcci pratici (Busco, 2006).

Le questioni relative alla pertinenza, alla natura ed al ruolo dei sistemi di contabilità di gestione all'interno delle organizzazioni sono state ampiamente discusse dai ricercatori negli ultimi 25 anni. Il dibattito si è intensificato a causa delle importanti trasformazioni nel contesto organizzativo le quali hanno avuto luogo negli ultimi decenni. Al giorno d'oggi, le organizzazioni si trovano ad affrontare un contesto competitivo sempre più incerto e dove la concorrenza è sempre più spietata. Di conseguenza, le risorse e i processi

aziendali devono essere organizzati e monitorati al meglio per poter raggiungere gli obiettivi organizzativi. In tal senso, i sistemi di contabilità direzionale svolgono un ruolo essenziale in quanto forniscono informazioni per i processi decisionali. Alla fine degli anni '80, la discussione sui processi di cambiamento della contabilità direzionale, all'interno del più vasto contesto organizzativo, ha ricevuto notevole attenzione, in particolare dopo il celebre libro di Kaplan e Johnson, di cui si è già ampiamente disquisito. Come menzionato in precedenza, infatti, gli autori misero in dubbio la rilevanza e l'adeguatezza delle pratiche contabili di quel tempo. La loro principale argomentazione risiedeva nella constatazione di quanto la contabilità direzionale non fosse stata in grado di seguire il rapido sviluppo del contesto organizzativo, generato sia dalle diverse richieste dei clienti finali, sia dall'aumento dei livelli di concorrenza favoriti dalla globalizzazione e dall'incedere della componente tecnologica nei processi produttivi. Per questo motivo, essi prospettarono lo sviluppo e l'implementazione di nuove tecniche di contabilità direzionale, definendone anche i tratti fondamentali. Da allora, di queste tecniche ne sono state introdotte molte, a partire *dall'Activity-Based Costing* stesso, passando poi per il *Life-cycle costing*, il *Cost of quality* (COQ), il *Target costing* (TC), lo *Strategic Cost Accounting* (SCA), il *Resource Consumption Accounting* (RCA), la *Balanced Scorecard* (BSC) ecc.

Il dibattito sulla natura mutevole della contabilità gestionale è stato supportato da un'ampia serie di ricerche, i cui risultati spesso non sono uniformi nonché, a volte, contraddittori (Burns, et al., 1999) (Busco, 2006). Da un lato, il cambiamento della contabilità direzionale può essere inteso come l'introduzione di nuove tecniche, quali appunto l'ABC, dall'altro come il processo di cambiamento riguardante le modalità d'uso delle tecniche, sia tradizionali che innovative. Ne derivano due direttrici d'analisi totalmente differenti ma interrelate e consequenziali tra loro, anche alla luce del fatto che le pratiche stesse possono essere influenzate dall'ambiente esterno e, a loro volta, influenzare l'ambiente organizzativo interno (Moll, et al., 2006). Pertanto, il tema del *management accounting change* può essere studiato in questi due modi, vale a dire il processo di cambiamento in sé e l'impatto che la modifica comporta in seno all'organizzazione (Ax & Bjornenak, 2007) (Perera, et al., 2003). Proprio Perera et al. (2003), ad esempio, attingono alla diffusione della teoria dell'innovazione da per spiegare l'introduzione, l'abbandono e la reintroduzione dei prezzi di trasferimento da parti di un ente governativo australiano. Essi riescono così a identificare tre aspetti che possono contribuire allo studio del *management accounting change*, ovvero: (i) l'importanza delle

pressioni inter-organizzative sul processo di cambiamento contabile; (ii) l'importanza dei valori culturali e soggettivi nonché delle norme, delle *routine* e delle esperienze passate degli attori organizzativi coinvolti; (iii) l'idea che una pratica contabile o un meccanismo può aiutare un'organizzazione a spostarsi da una pratica organizzativa all'altra generando cambiamenti nei modi di pensare, nei comportamenti, nel clima organizzativo e nella cultura dell'organizzazione. Indipendentemente dalla natura dei cambiamenti, è ampiamente evidente come le pratiche di contabilità direzionale si stiano progressivamente evolvendo. Di conseguenza, il cambiamento è stato oggetto di considerevoli ricerche e dibattiti. Secondo Burns & Scapens (2000), "*se la contabilità direzionale è cambiata, non è cambiata, o dovrebbe cambiare, è già stato discusso*" (p. 3). Tenendo conto di questa popolarità, in molti hanno cercato di stabilire le cause dei cambiamenti all'interno delle organizzazioni. Ad esempio, Senior (1997) identifica tre aspetti dell'ambiente di un'organizzazione che possono causare un cambiamento organizzativo, inclusa la contabilità direzionale: in primo luogo, quello che egli definisce "contesto temporale", il quale comprende le influenze storiche di lungo corso; in secondo luogo, l'ambiente esterno il quale include i fattori associati al cambiamento politico/giuridico, economico, tecnologico e socio-culturale; terzo, l'ambiente interno, che può includere il "*cambiamento nelle persone (attitudini, credenze, abilità), scala delle attività e dei compiti organizzativi, strategia e struttura organizzativa, prodotti o servizi offerti, sistemi di ricompensa o uso della tecnologia*". (p. 23)

Molti studi sono stati dedicati all'identificazione delle cause del cambiamento. Ad esempio, Innes e Mitchell (1990) condussero sette ricerche sul campo nel settore dell'elettronica, identificando i seguenti fattori (a) un ambiente di mercato competitivo e dinamico; (b) struttura organizzativa; (c) tecnologia di produzione; (d) struttura dei costi del prodotto; (e) influenza del management; e (f) peggioramento delle *performance* finanziarie. Successivamente, Scapens ed altri (2003) condussero un'indagine sulla natura mutevole della contabilità direzionale tra le imprese inglesi. Questo studio identifica quattro mutamenti relativi al contesto aziendale che hanno avuto un impatto sulla contabilità in quel periodo, ovvero: (i) globalizzazione e attenzione al cliente; (ii) cambiamento tecnologico; (iii) modifica delle strutture organizzative; e (iv) moda e altri fattori interni, come "*un sentore in capo al top management che tale modifica era necessaria*" e "*il mutamento delle esigenze relative alle informazioni gestionali*" (p. 6).

Un'ulteriore ricerca sui *driver* del cambiamento è stata eseguita da Yazdifar e Tsamenyi (2005). Lo scopo era comprendere il processo di *management accounting change* e il ruolo in continua evoluzione dei controller all'interno delle organizzazioni. Il risultato di questa indagine fu una classifica dei *driver* di cambiamento nella contabilità direzionale in ordine di importanza. Questa classifica era la seguente: (1) *Information Technology*; (2) ristrutturazione organizzativa; (3) iniziative orientate al cliente; (4) *e-commerce*; (5) nuovi software gestionali; (6) requisiti informativi per gli *stakeholders* esterni; (7) nuovi stili di gestione; (8) conseguimento competenze di base; (9) globalizzazione; (10) iniziative orientate alla qualità; (11) nuove tecniche contabili; (12) operazioni di M&A; (13) consulenze esterne; e (14) tecnologie di produzione. Da questi studi, si può osservare che i cambiamenti organizzativi, in particolare quelli nella contabilità direzionale, sono guidati da svariati fattori. Il cambiamento può emergere come risposta a fonti esterne o a pressioni interne e le modifiche possono anche essere diretta conseguenza di nuove strategie organizzative volte a sviluppare nuovi *Business Model* e/o migliorare le *performance* dell'impresa (Lawrence & Sharma, 2002). Infine, va sottolineato come gli stessi fattori non siano univoci per ogni processo, bensì spesso si relazionino tra loro come, ad esempio, quando "*una spinta al cambiamento tecnologico può derivare da pressioni competitive*" (Dawson, 1994, p. 14).

Passando a un'analisi maggiormente dettagliata delle principali ricerche in materia, ogni studio deve tener conto di tre importanti aspetti riguardanti il *management accounting change*.

(a) La natura epistemologica del cambiamento

Questo aspetto si lega al concetto intrinseco del cambiamento. Si tratta, quindi, di affrontare la domanda "cosa può essere considerato come un cambiamento organizzativo?". Burns e Vaivio (2001) evidenziano l'importanza della distinzione tra affermazioni normative e fenomeni empirici, sottolineando, inoltre, come il mutamento della contabilità direzionale sia concepito a priori come un fenomeno positivo. Tuttavia, questo processo può essere progressivo o regressivo. La prima fattispecie implica che i valori e le pratiche precedentemente dominanti siano messi in discussione e conseguentemente trasformati allo scopo di migliorare alcuni aspetti della vita organizzativa (*instrumental change*). Al contrario, il cambiamento regressivo è prevalentemente cerimoniale e preserva lo *status quo* limitando il cambiamento

istituzionale (Modell, 2007). L'epistemologia del cambiamento include anche la discussione sulla dicotomia tra cambiamento e stabilità (Granlund, 2001). Scapens (2006b) evidenzia che nel processo di cambiamento vi sono elementi di stabilità e che stabilità e cambiamento non si escludono vicendevolmente, bensì si intrecciano per influenzare un processo evolutivo. Un altro lavoro sulla prospettiva epistemologica del cambiamento è stato condotto da Quattrone e Hopper (2001), i quali, basandosi sulle teorie sociologiche di Latour, affermano che *“la definizione di ciò che costituisce un cambiamento è spesso data per scontata nella ricerca sul cambiamento organizzativo e un dibattito sul suo significato è evitato dai ricercatori”* (p. 403) suggerendo che *“la deriva (presa dall'organizzazione – ndr) dovrebbe sostituire le definizioni convenzionali del cambiamento”* (p. 403). Esso assume, quindi, le sembianze di *“tentativi incompleti di organizzare piuttosto che un movimento lineare da un punto tangibile, definibile e reificato all'altro”* (Wanderley & Cullen, 2013, p. 297) che permetta, alla fine del processo, di *“sistemare”* l'organizzazione.

#### (b) La logica del cambiamento

Questa prospettiva riguarda la ragione e la motivazione che portano ad intraprendere un processo di cambiamento all'interno di un'azienda. Burns e Vaivio (2001) classificano queste logiche come gestita/formale o non gestita/informale. Nel primo caso, il cambiamento è pianificato in modo consapevole ed eseguito razionalmente essendo, perciò, premeditato dagli attori organizzativi. Al contrario, il cambiamento informale non è pianificato coscientemente né eseguito razionalmente e gli elementi informali rappresentano una componente importante all'interno del processo. La logica della contabilità direzionale può, inoltre, essere classificata come lineare o non lineare. La prima può essere intesa come *“un cambiamento sistematico con obiettivi espliciti, fasi ordinate e procedure concordate, mentre la seconda non è sistematica, bensì è imprevedibile con obiettivi ambigui, svolte brusche e fasi di sviluppo indesiderate”* (Wanderley & Cullen, 2013, p. 298). Essi sottolineano, inoltre, che il cambiamento nella contabilità direzionale può essere un fenomeno rivoluzionario con impatti devastanti all'interno delle organizzazioni, oppure un fenomeno evolutivo, ovvero un processo graduale. Il cambiamento rivoluzionario si riferisce alla rottura radicale delle regole e delle *routine* e, secondo, Burns and Scapens (2000) smuove dalle fondamenta l'insieme delle istituzioni organizzative. Questa fattispecie risulta possibile prevalentemente in seguito a eventi

esterni come, ad esempio, le operazioni di M&A. Al contrario, il cambiamento evolutivo è incrementale e comporta solo un aggiustamento di minore entità e, talvolta, inconsapevole dello *status quo*. In questa fattispecie il processo di cambiamento è “modellato da una combinazione di forze casuali, sistematiche e inerziali, che insieme creano il contesto per l'emergere di nuove pratiche” (Burns & Scapens, 2000).

#### (c) La gestione del cambiamento

In questa prospettiva, viene evidenziata l'importanza di studiare come è stato condotto il processo di cambiamento. Burns e Vaivio (2001) affermano che il cambiamento può derivare sia da logiche *top-down*, in cui il top management dell'organizzazione gioca un ruolo chiave, sia secondo una logica *bottom-up*. All'interno di tutto ciò si inseriscono poi fattori interni l'organizzazione, come le relazioni di potere e la cultura organizzativa, che possono avere un impatto sul processo.

Il tema del *management accounting change* è assai attuale. Già Busco et al. (2007) fanno notare che la ricerca sul cambiamento della contabilità direzionale è proliferata negli ultimi anni, ma ci sono ancora alcuni problemi che dovrebbero essere considerati dai ricercatori. Essi propongono, quindi, che la riflessione sulla natura del cambiamento della contabilità direzionale debba essere organizzata in quattro dimensioni chiave:

#### (a) Gli agenti e l'oggetto del cambiamento

Questa dimensione affronta sostanzialmente due domande: (a) cosa e chi fa accadere il cambiamento? (b) Cosa e chi sta cambiando? La prima domanda evidenzia il problema di definire i *driver* del cambiamento. Busco et al. (2007) identificano una vasta gamma di opinioni differenti in merito, sia di derivazione “umana” che non. La seconda domanda di questa dimensione affronta, invece, il problema epistemologico e ontologico del cambiamento. Secondo gli autori, il problema principale sta nella difficoltà di comprendere la natura dell'oggetto in quanto complessa ed altresì soggettiva.

#### (b) La forma e la motivazione del cambiamento

Questa dimensione cerca di rispondere alla domanda: come e perché il cambiamento accade? Essa riguarda il processo attraverso il quale vengono generate e implementate le innovazioni nella contabilità direzionale. Secondo Busco et al. (2007, p. 127) vi sono alcune domande senza risposta in merito a questo problema, tra cui: in che modo le

tecniche di contabilità gestionale sono in grado di diffondersi e di essere praticate? In che modo riescono a coinvolgere professionisti che sono guidati da programmi diversi e a volte opposti? Come riescono a installare la speranza (di risolvere un problema, sia a livello personale del manager o a livello istituzionale dell'organizzazione) nel potenziale utente?"

(c) Lo spazio e il tempo del cambiamento

Questa prospettiva riguarda la domanda: quando e dove avviene il cambiamento? Si tratta di una questione controversa perché il compito di determinare il punto di partenza di un processo di cambiamento in molti casi è pressoché impossibile. Ciò in quanto in molte situazioni il cambiamento non avviene su una linea temporale lineare bensì in reti relazionali distanti tra loro. Inoltre, viene portato all'attenzione il problema relativo alla necessità, per i ricercatori, di dover comprendere appieno il processo di cambiamento e come esso coinvolga una complessa rete di interazioni. Gli autori concludono affermando che *"nonostante il tempo trascorso nel contesto organizzativo, i ricercatori devono confrontarsi con l'impossibilità di rappresentare e comprendere pienamente l'oggetto della loro indagine"* (p. 140).

(d) L'interazione tra cambiamento e stabilità

Questa dimensione discute la dicotomia tra cambiamento e stabilità. Esse appaiono come collidenti; tuttavia, un sistema di contabilità direzionale non è unico né stabile nel tempo, implicando, quindi, la possibile coesistenza di queste due fattispecie. Di conseguenza, viene altresì sottolineata l'importanza di comprendere l'interazione tra cambiamento e stabilità nei processi di cambiamento.

I due principali studi finora citati (Burns & Vaivio, 2001) (Busco, et al., 2007) trattano tutte queste dimensioni e risultano essere, al contempo, molto simili ma anche molto diversi tra loro. Le principali differenze riguardano, infatti, i problemi posti dalle relazioni di potere, dalla politica e dalla cultura organizzativa nei processi di *management accounting change*, le relazioni tra stabilità e cambiamento e le metodologie di ricerca (Wanderley & Cullen, 2013, p. 299).

Appare chiaro come il tema del *management accounting change* sia intriso di domande a cui non si è riusciti, ad oggi, a fornire una risposta. Gli studi in merito sono comunque numerosi e possono essere classificati in due filoni principali, ovvero gli studi sui fattori,

i quali “cercano di identificare i driver e gli ostacoli per un'implementazione efficace delle tecniche di contabilità direzionale” (p. 301) e gli studi sui processi, i quali “analizzano le dinamiche sociopolitiche dell'implementazione di innovazioni nella contabilità direzionale” (p. 301).

#### 4.1.2 Studi sui fattori

Le ricerche appartenenti a questo filone cercano di spiegare e identificare i fattori che contribuiscono e/o ostacolano il cambiamento della contabilità direzionale. Ad esempio, Modell (2007) identifica una serie di studi riguardanti l'implementazione dell'ABC che si basano principalmente su indagini empiriche il cui scopo principale era di identificare e spiegare i *driver* di un'implementazione efficace di questo strumento (Anderson & Young, 1999) (Foster & Swenson, 1997) (McGowan & Klammer, 1997) (Shields, 1995). Più in generale, molti studi hanno cercato di sviluppare delle teorie che tengano conto di questi fattori. Ad esempio, Innes e Mitchell (1990) identificano tre categorie di *driver*: motivatori, catalizzatori e facilitatori. I motivatori sono quei fattori che influenzano i processi di cambiamento in maniera generale, fornendo agli agenti del cambiamento le ragioni e i motivi per implementarlo. Essi comprendono i cambiamenti nel più ampio contesto organizzativo, come la competitività del mercato, la struttura organizzativa, la tecnologia produttiva, la struttura dei costi e il ciclo di vita del prodotto. I catalizzatori sono, invece, direttamente associati alle modifiche della contabilità direzionale e includono fattori correlati alla tempistica del cambiamento, quali la scarsa *performance* finanziaria e la perdita di quote di mercato. Infine, i facilitatori comprendono una serie di fattori che favoriscono il cambiamento, come l'adeguatezza del personale e delle risorse informatiche collegate all'implementazione. I fattori motivatori e catalizzatori interagiscono positivamente per generare cambiamenti con i primi che favoriscono l'emersione dei secondi, mentre i facilitatori spianano la strada a successive iniziative di cambiamento.

I *driver* di modifica diventano correlati l'uno con l'altro in base al ruolo che ciascuno di essi svolge nel processo di modifica. Innes e Mitchell (1990) prestarono particolare attenzione ai cambiamenti nelle pratiche di calcolo dei costi e di misurazione delle performance. Tuttavia, poca attenzione fu dedicata ai fattori sociali e politici coinvolti nella scelta di specifiche tecniche di contabilità direzionale nelle aziende studiate (Modell, 2007). Cobb et al. (1995) ampliano questo modello includendo al suo interno gli ostacoli

al cambiamento, i leader del cambiamento e l'impulso allo stesso, i quali hanno generalmente un'influenza significativa sulla riuscita del processo. Infine, Kasurinen (2002) raffina ulteriormente i modelli di cui sopra, specificando i tipi di barriere che possono ostacolare, ritardare o persino impedire il cambiamento, distinguendoli in tre fattispecie: (a) confondenti (*confusers*) i quali includono aspetti di livello individuale, come obiettivi divergenti di individui chiave; (b) frustratori (*frustrators*) che si riferiscono a fenomeni organizzativi più ampi, come la cultura organizzativa e i sistemi di segnalazione esistenti; (c) tecnici, quali sistemi informativi inadeguati.

Il modello finale può essere visto nella Figura 4.1.

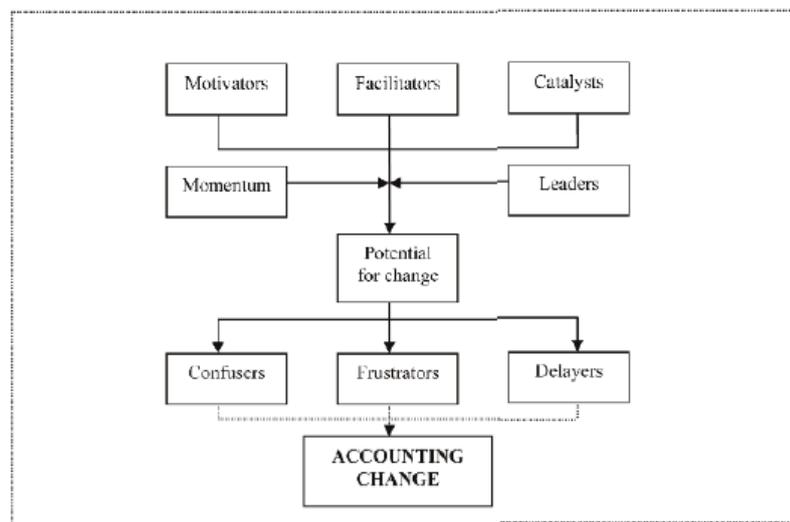


Figure 1 - Management Accounting Change Model.

Source: Kasurinen (2002, p. 338)

**Figura 4.1: Management Accounting Change Model - Tratto da Kasurinen (2002)**

I limiti degli studi appartenenti a questo filone sono riconducibili alla mancata presa in considerazione degli aspetti sociopolitici che contraddistinguono la vita organizzativa e il modo in cui questi influenzano le pratiche di contabilità direzionale. Infine, i *driver* sono per lo più afferenti a fattispecie economiche o tecniche, mentre i processi sociali più ampi coinvolti nella diffusione delle nuove tecniche non sono analizzati in dettaglio (Modell, 2007).

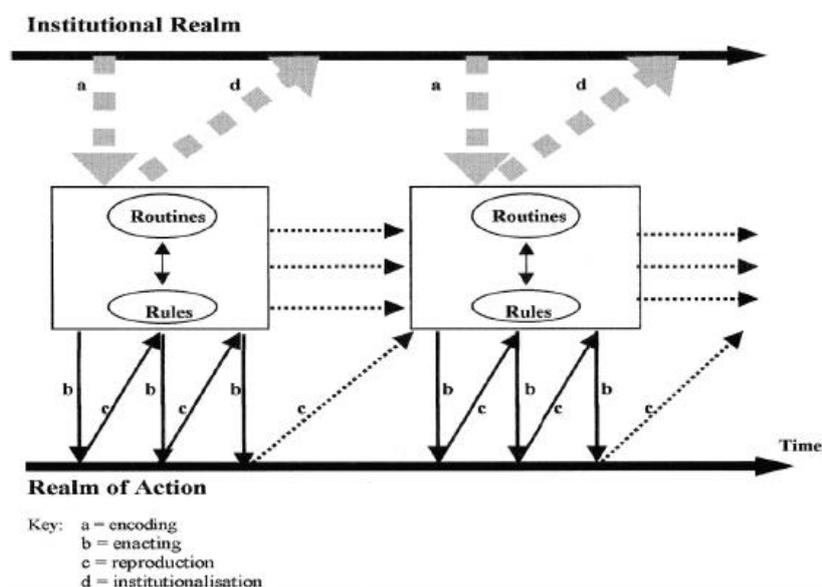
#### 4.1.3 Studi sui processi

Molti degli studi appartenenti a questo filone prendono le mosse dalle teorie delle scienze sociali. In contrasto con quanto sopra analizzato, infatti, gli approcci orientati al processo condividono "una preoccupazione per le più ampie ramificazioni sociali e politiche del cambiamento al di là delle sole considerazioni manageriali" (Wanderley & Cullen, 2013, p.

303). Pertanto, la distinzione tra i due filoni risiede nel diverso livello di attenzione posto sulle dinamiche sociopolitiche dei processi di cambiamento. Questi studi hanno attinto a diverse teorie, sebbene la teoria istituzionale appaia quella più popolare. Molti di questi si basano sulla vecchia economia istituzionale (OIE), in particolare sul *framework* sviluppato da Burns and Scapens (2000)<sup>21</sup>.

Proprio quello di Burns e Scapens è, probabilmente, il modello più utilizzato per rappresentare i processi di cambiamento nei sistemi di contabilità direzionale all'interno di un'organizzazione. Gli autori *"utilizzano la teoria dell'istituzionalizzazione per concettualizzare il processo di continua trasformazione dei sistemi di controllo all'interno di un'organizzazione, partendo dall'assunto che i sistemi di controllo costituiscono parte delle routine e delle regole formali dell'organizzazione"* (Merchant, et al., 2014, p. 101). Essi mettono, così, in luce *"le complesse e continue relazioni fra azioni e istituzioni...e l'importanza delle routine organizzative nel processo di trasformazione"* (p. 101).

Il sistema di controllo, il quale secondo l'ottica istituzionale può essere inteso come l'insieme dei *"modi condivisi di pensare e agire di un'organizzazione"* (p. 101) è sia influenzante, sia influenzato dalle altre istituzioni organizzative. Le relazioni di influenza reciproca sono esposte nella Figura 4.2:



**Figura 4.2: Il modello di Burns & Scapens - Tratto da Burns & Scapens (2000)**

Dal modello risulta, quindi, che *"le istituzioni impongono e informano l'azione in uno specifico momento"* e che *"le azioni producono e riproducono le istituzioni attraverso la loro"*

<sup>21</sup> Tra cui Guerreiro et al., 2006; Lukka, 2007; Soijn et al., 2002.

*influenza cumulativa nel tempo*" (p. 101). Sia le istituzioni che le azioni subiscono processi di mutamento continuo, sebbene sia semplice notare come i cambiamenti in seno alle istituzioni siano ben più rari rispetto a quelli relativi alle azioni. Al centro del modello troviamo le regole e le *routine*, le quali sono il *trait d'union* tra istituzioni e azioni e subiscono, a loro volta, delle mutazioni. Le quattro frecce (dalla *a* alla *d*) rappresentano le due fattispecie di processo di cambiamento che si possono configurare, ovvero quelli sincronici (*a-b*) e diacronici (*c-d*). La prima freccia (lettera *a*) comporta *"la codificazione dei principi istituzionali in regole e routine"* (p. 102). Così facendo, esse incorporano i principi definiti dalle istituzioni e contribuiscono a generare nuove regole che, infine, creeranno o modificheranno le *routine*. La seconda freccia (lettera *b*) riguarda *"l'applicazione delle regole e delle routine che codificano i principi istituzionali"* (p. 102) sia in modo consapevole che tacito. Questa fase è assai critica in quanto è qui che si sviluppano le principali resistenze organizzative al processo di cambiamento, soprattutto se contrario alla cultura ed ai valori fino a quel momento insiti nell'organizzazione. Il terzo passaggio (lettera *c*) avviene *"quando il comportamento ripetuto comporta la riproduzione di una routine o di una regola"* (p. 102). Anche in questo caso la trasformazione potrà essere consapevole o meno con la prima che sarà possibile *"solo in presenza di fattori che attivino risorse e pensiero collettivamente necessari a mettere in discussione le routine e le regole esistenti"* (p. 102). L'ultimo processo (lettera *d*) è quello di *"istituzionalizzazione delle regole e delle routine che sono state riprodotte attraverso il comportamento ripetuto degli individui"* (p. 102). In questo modo le regole e le routine diventano *"istituzionalizzate"* andando a formare esse stesse le istituzioni mutate dall'intero processo di cambiamento.

Altri lavori sul cambiamento della contabilità di gestione sono stati basati sulla nuova sociologia istituzionale (NIS)<sup>22</sup>, mentre alcuni autori hanno cercato di integrare le due fattispecie al fine di pervenire ad una miglior comprensione del processo<sup>23</sup>. Altri approcci seguiti sono, ad esempio, la teoria della strutturazione, la teoria critica, la teoria dell'attore-rete e la teoria *"del processo del lavoro"* (Baxter & Chua, 2003). Tra quest'ultimi, Major e Hopper (2005) utilizzano la teoria del *"processo principale"* per analizzare la resistenza e i conflitti associati all'implementazione dell'Activity-Based

---

<sup>22</sup> Tra questi vanno citati Covalenski et al., 2003; Hussain e Gunasekaran, 2002; Major e Hopper, 2004; Modell, 2007; Tsamenyi et al., 2006.

<sup>23</sup> Tra cui Ribeiro e Scapens, 2006; Siti-Nabiha e Scapens, 2005.

Costing in una società portoghese di telecomunicazioni. Il principale contributo apportato da questi approcci è la constatazione di come un processo di *management accounting change* sia influenzato da una vasta serie di fattori socio-organizzativi, sebbene non riescano comunque a spiegare come i fattori socio-organizzativi e i fattori economico-tecnici interagiscono nel contribuire o nell'ostacolare il processo stesso. Pertanto, evidenziato già da Modell (2007) "*sappiamo ancora molto poco su come i fattori economici, tecnici e istituzionali interagiscono nel processo di cambiamento*" (p. 352). Sarà, quindi, l'interazione tra le diverse pressioni esterne ed interne che modellerà i processi di *management accounting change* la chiave per poter comprendere e spiegare questi ultimi.

#### 4.1.4 Diffusione delle innovazioni

Un ulteriore ambito di studio che può risultare utile ai fini dell'analisi riguarda la diffusione delle innovazioni, dove queste ultime sono definite come l'adozione di un'idea o un comportamento che è nuovo per l'organizzazione che lo adotta (Bolton, 1993). Le innovazioni sono generalmente classificate in due categorie: innovazioni amministrative e innovazioni tecniche. Le innovazioni amministrative sono quelle che influiscono sulle strutture organizzative e/o sui processi amministrativi e riguardano i cambiamenti negli obiettivi, nelle strategie e nei sistemi di controllo. Ad esempio, le innovazioni contabili come l'ABC sono considerate innovazioni amministrative perché conducono a nuove procedure amministrative, a nuove politiche e a nuove strutture organizzative (Clark, et al., 1999). Le innovazioni tecniche, invece, si riferiscono ai cambiamenti nei prodotti o servizi e al modo in cui i prodotti sono prodotti e i servizi sono resi (Daft, 1978). Evan (1966) sostenne che le innovazioni amministrative tendono ad arrivare in un momento successivo rispetto alle innovazioni tecniche in quanto percepite dal management come non strettamente associate agli obiettivi di profitto delle organizzazioni. D'altra parte, però, Damanpour ed Evan (1984) suggeriscono che le innovazioni amministrative possono, a loro volta, portare ad innovazioni tecniche.<sup>24</sup>

Diverse sono le teorie sull'innovazione organizzativa emerse negli ultimi decenni, sebbene Poole e Van de Ven (1989) abbiano sottolineato come "*nessuna singola teoria comprende la complessità e la diversità dei processi di innovazione*" (Gosselin, 2007, p. 659) mentre Damanpour (1991), evidenziò come "*nessuna teoria affidabile sull'innovazione*

---

<sup>24</sup> Come abbiamo visto, l'ABC e l'ABM possono presentare questa peculiarità

*organizzativa era stata ancora sviluppata a causa dell'instabilità dei risultati della ricerca"* (Gosselin, 2007, p. 659).

Al fine di meglio comprendere il processo di diffusione di un'innovazione in un'organizzazione sono stati, perciò, sviluppati tre modelli:

- a) Il modello delle organizzazioni meccanicistiche e organiche
- b) Il modello "dual-core"
- c) Il modello ambidestro

Questi modelli si basano rispettivamente sulla distinzione tra organizzazioni meccanicistiche e organiche, tra innovazioni amministrative e tecniche e tra fasi di avvio e implementazione delle innovazioni.

(a) Organizzazioni meccanicistiche e organiche

Le organizzazioni possono essere classificate in due gruppi in base "*al modo in cui si adattano ai cambiamenti tecnologici e commerciali*" (Gosselin, 2007, p. 659). Questo modello suggerisce come l'adozione di innovazioni sia più semplice nelle organizzazioni organiche, mentre è più difficile e complessa nelle organizzazioni meccanicistiche (Burns & Stalker, 1961). Le organizzazioni organiche hanno livelli più alti di specializzazione, di differenziazione orizzontale, professionalità, comunicazione interna ed esterna e minori livelli di formalizzazione, centralizzazione e differenziazione verticale rispetto alle organizzazioni meccanicistiche. Damanpour (1991), raccogliendo i dati da diversi studi sull'innovazione organizzativa e confrontando gli attributi delle organizzazioni organiche dimostrò come i risultati fossero coerenti con quanto sopra detto, eccetto per la differenziazione verticale.

(b) Il modello dual-core

Il modello dual-core si basa sulla distinzione tra innovazioni amministrative e tecniche. In questo modello, le caratteristiche meccanicistiche facilitano l'implementazione di innovazioni amministrative mentre le innovazioni tecniche sono più facili da implementare nelle organizzazioni organiche. Anche in questo caso, Damanpour (1991) trovò che i risultati della sua analisi erano coerenti con le proposte di questo modello.

### (c) Il modello ambidestro

Il modello ambidestro si basa sulle distinzioni tra organizzazioni meccanicistiche e organiche e tra le fasi di avvio e implementazione delle innovazioni (Duncan, 1976). La fase di iniziazione *“consiste in tutte le reazioni che portano alla decisione di adottare le innovazioni come percezione del problema, raccolta di informazioni, formazione di atteggiamento e valutazione e raggiungimento delle risorse”* (Gosselin, 2007, p. 660) mentre l'implementazione comprende tutte le attività tra l'adozione e la *routinizzazione* dell'innovazione (Rogers, 2003). Secondo questa teoria, l'iniziazione delle innovazioni è più facile nelle organizzazioni organiche mentre l'implementazione è facilitata nelle organizzazioni meccanicistiche. Damanpour (1991) ha mostrato che la ricerca in quest'area non ha prodotto risultati consistenti.

I pochi studi sulla diffusione delle innovazioni nella contabilità direzionale hanno mostrato che le teorie sviluppate dalla letteratura generalista possano essere applicate al *management accounting* stesso. Queste teorie devono essere adattate (MacDonald & Richardson, 2005) e devono anche essere testate nel contesto di innovazioni che non solo sono state implementate ma anche adottate e poi abbandonate. Queste teorie andranno poi analizzate anche in relazione sia ai fattori contingenti sia in base al processo di adozione e implementazione delle varie tecniche.

## **4.2 Le Teorie Contingenti**

Proprio in riferimento a quanto detto in conclusione del precedente paragrafo, si ritiene necessario fare un passo indietro, introducendo quelli che sono i fattori e le teorie contingenti elaborate in merito al più ampio cappello della contabilità e del controllo direzionale.

Negli anni '70 la contabilità gestionale costituiva il fulcro di molti approcci organizzativi ai processi decisionali e al controllo direzionale. Il controllo di bilancio era la tecnica dominante utilizzata e la maggior parte degli studi di ricerca basati sulle contingenze si concentrava sulla distribuzione agli *stakeholders* e sull'uso dei bilanci. In effetti, molti dei primi studiosi hanno esposto i difetti che le informazioni di bilancio possedevano quando venivano utilizzate in un modo che non ne riconosceva i limiti. Più recentemente le misure di *performance* non finanziarie hanno visto crescere la loro popolarità e sono viste come parte di un sistema di controllo generale, insieme a una varietà di altri approcci di

controllo che hanno poco a che fare con la contabilità direzionale tradizionale. Per questo sembra più appropriato concentrarsi sull'area globale dei sistemi di controllo direzionale.

La teoria della contingenza è *“un approccio allo studio del comportamento organizzativo in cui vengono fornite spiegazioni su come fattori contingenti come tecnologia, cultura e ambiente esterno influenzano il design e la funzione delle organizzazioni”* (Islam & Hu, 2012, p. 5159). L'assunto alla base della teoria della contingenza è che nessun tipo di struttura organizzativa è ugualmente applicabile a tutte le organizzazioni. Piuttosto, l'efficacia organizzativa dipende dall'adattamento o dalla correlazione tra il tipo di tecnologia, la volatilità ambientale, le dimensioni dell'organizzazione, le caratteristiche della struttura organizzativa e il suo sistema informativo. L'identificazione di variabili contestuali potenzialmente implicate nella progettazione dei sistemi di controllo direzionale (*management control systems* – MCS) efficaci può, quindi, essere ricondotta agli originali *framework* sviluppati all'interno della teoria organizzativa. Teorici come Burns & Stalker (1961), Thompson (1967) e Lawrence & Lorsch (1967) si concentrarono, infatti, sull'impatto dell'ambiente e della tecnologia sulla struttura organizzativa. Successivamente, i primi ricercatori che si occuparono delle teorie contingenti nell'ambito del controllo direzionale presero spunto dai lavori sopracitati per costruire modelli che indagassero sull'importanza delle diverse variabili rispetto al design ed all'implementazione degli MCS. Uno dei primi studiosi che si occupò di questi temi fu Hopwood (1974). Egli sottolineò come la progettazione di un sistema di contabilità direzionale e la progettazione di una struttura organizzativa fossero tra loro inscindibili e interdipendenti. Barrow (1977), invece, sviluppò la prima forma di teoria contingente tentando di spiegare le cause di una leadership di successo arrivando alla conclusione che *“non c'è alcuna forma di struttura organizzativa che è altamente efficace per tutte le organizzazioni”* (Clegg & Hardy, 1999, p. 51) e che, quindi, la struttura ottimale variava in base a fattori quali la strategia perseguita e la grandezza dell'azienda. Un fondamentale contributo a questo campo d'analisi è fornito da Otley (1980) il quale asserisce come *“una teoria contingente deve identificare aspetti specifici di un sistema contabile che sono associati a determinate circostanze definite e dimostrare una corrispondenza appropriata”* (p. 413).

È evidente, però, che le variabili considerate in quel periodo si siano modificate così come ve ne siano di nuove ed altrettanto importanti. La cosa importante da sottolineare è che

l'efficacia di un MCS (e di conseguenza di un sistema di contabilità direzionale) dipende dalla natura delle variabili in gioco in quel preciso momento storico. Ed è proprio l'efficacia del sistema di controllo direzionale, intesa come la capacità di aiutare i manager a raggiungere gli obiettivi prefissati, a guidare le ricerche e le conseguenti teorie contingenti che, sulla base dei risultati empirici, definiranno le soluzioni migliori per il design degli MCS in base al contesto in cui operano. Non bisogna dimenticare, inoltre, che anche il concetto e le componenti degli MCS sono considerevolmente variate nel corso del tempo. I termini "contabilità direzionale" (*management accounting*), "sistemi di contabilità direzionale" (*management accounting systems*), "sistemi di controllo direzionale" (*management control systems*) e "controlli organizzativi" (*organizational control*) sono spesso usati in modo intercambiabile. Tuttavia, il primo fa riferimento a un insieme di pratiche quali il budget o il *product costing*, mentre il secondo si riferisce all'uso sistematico del primo per raggiungere un determinato obiettivo. *Management control system* è, invece, un termine più ampio che comprende le prime due fattispecie descritte e include anche altre tipologie di controlli come quelli culturali, integrando, quindi, tutti gli altri concetti. Ne deriva che la definizione di MCS si è evoluta nel corso del tempo, di pari passo con l'evoluzione delle tecniche e delle relative informazioni prodotte al fine di migliorare i processi decisionali. Queste informazioni includono sia quelle rivolte agli *stakeholder* esterni l'impresa, sia quelle non finanziarie utilizzate in strumenti come la *Balanced Scorecard* (BSC) ideata da Kaplan e Norton. Quest'ultima riveste un ruolo importante perché per la prima volta la componente prettamente finanziaria degli MCS viene soppiantata da quella che possiamo definire una "componente strategica", attiva e reattiva rispetto all'ambiente esterno, ponendo così le basi per un approccio maggiormente orientato ai fattori culturali e sociologici.

Più in generale, la ricerca riguardante i fattori contingenti influenzanti gli MCS si è concentrata su moltissimi aspetti e su molte pratiche adottate all'interno degli stessi, come ad esempio l'ABC/ABM (Anderson & Young, 1999) (Gosselin, 1997), le misure di *performance* non finanziarie (Ittner & Larcker, 1997), la *Balanced Scorecard* (Hoque & James, 2000) (Malmi, 2001), le analisi degli scostamenti (Emsley, 2000), nonché sui processi di *budgeting* (Davila & Wouters, 2005) (Van der Stede, 2000). Altre aree di interesse per la ricerca sono state, ad esempio, i collegamenti ai sistemi di ricompensa (Merchant, 1981), l'affidamento sulle misure di *performance* contabili (Otley, 1978), le

caratteristiche delle informazioni prodotte (Chenhall & Morris, 1986) e, non per ultimi, i sistemi di controlli interattivi e diagnostici (Simons, 1995).

Generalmente, la valutazione dei risultati di una ricerca sull'impatto di determinati fattori contingenti implica anche la constatazione di come i risultati, accumulati fra loro, possano fornire conclusioni generalizzabili sugli MCS. Ciò, però, risulta difficile nel momento in cui si trattano aspetti emergenti dei sistemi stessi. Studiare il ruolo di queste nuove pratiche all'interno di contesti in continua evoluzione diventa, quindi, "*necessario per assicurare che la ricerca sugli MCS sia rilevante*" (Chenhall, 2007, p. 165). Ciò è emerso in modo evidente negli anni Novanta in merito a quello che è l'argomento principale di questo lavoro, ovvero l'Activity-Based Costing, i cui processi di adozione, progettazione e implementazione sono stati attentamente esaminati in diversi contributi tramite il quale molti fattori contingenti sono stati associati ai livelli di adozione ed al successo delle implementazioni. Tra questi lavori, i più importanti sono sicuramente quelli di Anderson (1995), Anderson & Young (1999), Chenhall (2004), Foster & Swenson (1997), Kennedy & Affleck-Graves (2001), Krumwiede (1998), McGowan & Klammer (1997) e Shields (1995), i quali verranno attentamente analizzati nel prosieguo del lavoro.

Queste ricerche possono aiutarci a comprendere come i fattori contingenti influenzano gli MCS in queste aree e se l'efficacia di questi approcci è specifica un determinato contesto. Nonostante l'importanza che riveste lo studio di tali pratiche in base alle diverse circostanze, è altresì fondamentale sviluppare un solido *framework* che garantisca che i risultati dei diversi studi possano considerarsi validi. Tale confidenza può essere derivata da studi che replicano o migliorano la validità e l'affidabilità dei risultati fornendo, quindi, una solida base per progredire attraverso lo sviluppo di modelli sempre più accurati. Purtroppo, nella maggior parte delle aree di ricerca, compresa quella relativa all'ABC, gli studi non hanno sviluppato una "massa critica" sufficiente a confermare i vari risultati. Anzi, molto spesso la variabilità delle dimensioni e delle variabili prese in considerazione non permette alcun confronto tra i diversi studi e la conseguente elaborazione di teorie da essi derivanti. Questa casistica è assai più probabile nelle metodologie, come ad esempio l'ABC, dove la teoria non riesce minimamente a spiegare la miriade di fattori tecnici, culturali e organizzativi in gioco nell'adozione e nell'implementazione della metodologia stessa. Un primo problema che ne deriva è, ad esempio, la mancata condivisione di una definizione univoca dello strumento, la quale

avrà come effetto la mancata convergenza delle variabili esplicative dei modelli sviluppati e la mancata comparabilità dei risultati ottenuti in seno alla ricerca. Questo problema è altresì presente nell'ambito d'analisi dell'Activity-Based Costing in quanto non è ancora stata definita quella che è la più corretta misura del successo di un processo di implementazione, permettendo così ai ricercatori di esplorare in modo coerente il ruolo dei diversi fattori contingenti. Tuttavia, anche quest'ultimo punto è soggetto ai mutamenti dell'ambiente in cui l'organizzazione opera, il quale rende altamente dinamica la natura delle pratiche utilizzate. Si pensi, ad esempio, al rapido sviluppo della tecnologia e, conseguentemente, dei software e degli ERP utilizzati nelle organizzazioni che hanno sicuramente mitigato l'effetto che alcuni fattori contingenti potevano avere in passato. Se questi cambiamenti nei sistemi di controllo attuali non sono presi in considerazione *“è improbabile che concetti e misure relativi agli MCS affrontino questioni pertinenti. Un clima di ricerca che incoraggi lo sviluppo di misure e concetti validi dovrebbe riconoscere la necessità di modifiche per incorporare l'evoluzione degli MCS stessi”* (Chenhall, 2007, p. 167). Purtroppo, questa fattispecie è stata riscontrata in molte delle moderne pratiche interne gli MCS come, ad esempio, i budget flessibili, le misure di *performance* non-finanziarie, l'Activity-Based Costing.

Riguardo a quest'ultimo e, più in generale, alla contabilità direzionale, un'ulteriore critica relativa mossa alle ricerche sull'impatto dei fattori contingenti è che questi strumenti sono solo una parte di sistemi di controllo più ampi (Chapman, 1998) (Merchant, 1985) (Otley, 1994). Concentrandosi, quindi, su elementi specifici del controllo contabile di cui la contabilità direzionale fa parte, si tendono ad ignorare le interrelazioni con gli altri elementi compositivi gli MCS, portando, quindi, all'elaborazione di modelli incompleti e possibilmente fuorvianti. Ad esempio, uno studio concentrato solo sui budget formali potrebbe portare alla conclusione che essi non siano adatti in condizioni operative incerte in quanto includono informazioni incomplete e scarsa reattività ai mutamenti dell'ambiente competitivo. Tuttavia, le prove empiriche potrebbero altresì indicare che le organizzazioni di successo fanno ampio affidamento sui budget formali. Questa constatazione inaspettata *“si verifica come conseguenza della limitazione dello studio sui budget senza considerare reti di controllo e di informazione più ampie”* (Chenhall, 2007, p. 168). Determinate organizzazioni operanti in contesti incerti, infatti, potrebbero utilizzare dei budget formali combinati in modo sistematico con le comunicazioni

informali aperte e flessibili tra i manager, come proposto da Simons, il quale dimostra come *“i budget formali possono fornire controlli interattivi in condizioni incerte in cui i budget generano dati di intelligence per costringere la pressione interna a distruggere delle strette routine di ricerca e incoraggiare l'emergere di nuove iniziative strategiche”* (Simons, 1995). Un modo per affrontare queste problematiche è *“identificare la variabilità delle tassonomie di controllo e considerare in che modo sono correlate a vari aspetti degli MCS”* (Chenhall, 2007, p. 168). Queste tassonomie sono utili per affrontare le problematiche relative al modo in cui i vari componenti degli MCS si relazionano con sistemi di controllo più ampi, conducendo a ricerche su come essi siano o meno coerenti con la "cultura del controllo" delle organizzazioni. Ciò diventa di fondamentale importanza nello studio dei processi di implementazione di nuove tecniche di contabilità direzionale (*management accounting change*) come ad esempio l'Activity-Based Costing (Anderson & Young, 1999) (Gosselin, 1997) (Krumwiede, 1998) (Shields, 1995), dove essi sono legati a stretto giro di corda alla cultura organizzativa, alla "cultura del controllo" ad essa afferente e all'entità del cambiamento generato negli MCS nel loro complesso (Baines & Langfield-Smith, 2003) (Libby & Waterhouse, 1996) (Williams & Seaman, 2001).

Appare, quindi, chiaro come l'analisi del sistema di controllo direzionale abbia una notevole influenza sulla ricerca dell'impatto che i fattori contingenti hanno sui suoi sottocomponenti. Secondo Chenhall (2007), infatti, *“comprendere come specifici aspetti della contabilità direzionale si riferiscano a più ampi concetti di controllo aiuta a ricercare gli effetti complementari o di sostituzione dei controlli non contabili”* (p. 168), al fine di pervenire ad un'analisi completa di quelli contabili. Sfortunatamente, non sono molte le ricerche che si sono prefissate questo obiettivo, così come poca attenzione è stata data agli aspetti concernenti il design e l'utilizzo degli MCS. Al contrario, quest'ultimo è stato generalmente trattato in modo frammentario, con solo taluni aspetti analizzati e con pochissimi tentativi di ottenere una visione olistica dei sistemi in uso nelle organizzazioni. Ad esempio, Ferreira & Otley (2009) si concentrano principalmente sugli scopi serviti dalle componenti di tali sistemi, mentre Malmi & Brown (2008) tentano di classificare basilamente strumenti e tecniche, concentrandosi, però, sempre sul loro utilizzo.

Ne consegue che il ruolo della teoria della contingenza a sua volta si evolve. Se all'inizio si riteneva possibile giungere, soprattutto grazie alle ricerche empiriche, all'enucleazione di alcune contingenze chiave da cui si potevano sviluppare prescrizioni per soddisfare

diversi tipi di circostanze, la ricerca stessa *“ha messo a punto un elenco esteso di possibili contingenze potenzialmente affrontate dalle organizzazioni, molte delle quali suggeriscono raccomandazioni contrastanti”* (Otley, 2016, p. 46). Per questo motivo *“è improbabile che possa essere sviluppato un modello di contingenza globale per suggerire configurazioni di controllo ottimali in tutte le possibili combinazioni di circostanze”* (Otley, 2016, p. 46). Pertanto, la contingenza deve essere considerata in un contesto molto più dinamico rispetto al passato, il che comporta la necessità di utilizzare più modelli basati sui diversi meccanismi di cambiamento e l'implementazione di nuove e innovative forme di gestione e controllo, tenendo conto dell'ambiente in cui il sistema opera, sia in termini di fattori specifici che di tendenze generali e cercando di far fronte alle notevoli complessità che ne derivano. Ovverosia, uno studio specifico avrà luogo in particolari condizioni, molte delle quali non sono state documentate o addirittura misurate. Perciò, anche se valido in quella situazione, il passare del tempo può aver mutato altri fattori rilevanti. Di conseguenza, il risultato è indicativamente utile per i tipi di sistema che possono esistere, ma è improbabile che abbia il potere di predire ciò che si troverà in altri contesti apparentemente simili. Chenhall (2007), infatti, aggiornando il suo celebre articolo del 2003, perviene, quindi, alla conclusione che *“il termine contingenza significa che qualcosa è vero solo in determinate condizioni. In quanto tale, non esiste una “teoria di contingenza”, piuttosto una varietà di teorie può essere usata per spiegare e prevedere le condizioni in cui si troveranno determinati MCS o se saranno associati a migliorate performance”* (p. 191) e prosegue suggerendo come un repertorio più ampio di teorie, afferenti a discipline quali l'economia, la psicologia, la sociologia e la scienza dell'informazione possano rivelarsi utili al fine di *“fornire spiegazioni utili e illuminanti su questo argomento complesso”* (p. 46).

### **4.3 Fattori contingenti e sistemi di controllo direzionale**

Delineati i caratteri fondamentali delle teorie contingenti, il seguente paragrafo riassume brevemente la letteratura riguardante le principali classi di fattori contingenti e il loro rapporto con i sistemi di controllo direzionale (MCS).

#### *4.3.1 L'ambiente esterno*

L'ambiente esterno, in particolare l'incertezza associata ad esso, è stata una delle prime variabili ad essere studiate (Burns & Stalker, 1961). È importante distinguere l'incertezza dal rischio, con il secondo che *“riguarda le situazioni in cui le probabilità possono essere associate a eventi particolari, mentre l'incertezza definisce situazioni in cui le probabilità*

*non possono essere associate e persino gli elementi dell'ambiente potrebbero non essere prevedibili*" (Chenhall, 2007, p. 172). L'importanza dell'incertezza come variabile fondamentale nella ricerca sugli MCS è stata sottolineata da Chapman (1998) e Hartmann (2000) mentre Khandwalla (1977) fornisce un'utile tassonomia delle variabili ambientali, le quali includono: turbolenze, ostilità, diversità e complessità. L'incertezza è stata poi correlata all'utilità ed alla tempestività delle informazioni prodotte dagli MCS (Chenhall & Morris, 1986) mentre i cambiamenti nell'ambiente competitivo sono stati associati a strategia, design organizzativo e tecnologia, tutti associati a cambiamenti negli indicatori non finanziari (Baines & Langfield-Smith, 2003). Alcuni studi suggeriscono i benefici delle combinazioni di controlli di bilancio tradizionali e di controlli interpersonali flessibili in condizioni di incertezza ambientale come, ad esempio, quello di Chapman (1998) il quale sottolinea come la contabilità debba avere un ruolo nella pianificazione anche in condizioni di incertezza, ma anche che devono esserci interazioni continue tra controller e manager per far fronte alle mutevoli condizioni che si presentano. L'ostilità ambientale è stata associata, invece, alla dipendenza dal controllo formale e a un sofisticato controllo contabile (Khandwalla, 1977). Inoltre, la complessità ambientale è stata associata ad una minore enfasi sulle informazioni finanziarie (Brownell, 1985). Da tutto ciò ne deriva che l'incertezza *"è stata associata alla necessità di stili di MCS più aperti, esternamente focalizzati e non finanziari"* (Chenhall, 2007, p. 173). Tuttavia, le condizioni ostili e turbolente sembrano essere meglio affrontate tramite controlli formali e attraverso l'enfasi sui bilanci facendo sorgere, quindi, la domanda su quale sia l'MCS appropriato per le organizzazioni che operano in condizioni di incertezza, turbolenza e ostilità. Tuttavia vi sono prove che *"le organizzazioni efficaci combinano controlli severi con sistemi di informazione e comunicazione più aperti, informali e flessibili"* (Chenhall, 2007, p. 173).<sup>25</sup>

Le seguenti proposizioni riassumono, quindi, i risultati delle ricerche relativi al rapporto tra ambiente esterno e MCS: (p. 173)

*Più l'ambiente esterno è incerto, più l'MCS è aperto e focalizzato all'esterno.*

*Più l'ambiente esterno è ostile e turbolento, maggiore è il ricorso a controlli formali e all'enfasi sui bilanci tradizionali.*

---

<sup>25</sup> Tale affermazione deriva anche da quanto proposto da Simons (1995) riguardo i sistemi di controllo diagnostici e interattivi

*Laddove MCS si concentra su controlli finanziari rigorosi, in ambienti esterni incerti, verranno utilizzati insieme a interazioni flessibili e interpersonali.*

Secondo Chenhall (2007) *“la distinzione tra le dimensioni all'interno dell'ambiente esterno (come l'incertezza, l'ostilità e la complessità) è importante per la progettazione degli MCS”* (p. 173). Sistemi di tipo meccanicistico tendono a fornire informazioni incomplete in condizioni incerte e richiedono una riformulazione rapida per far fronte ai mutamenti. In ogni caso, fondamentale è la necessità di *“una chiara specificazione delle dimensioni ambientali di interesse, in quanto sono necessarie teorie diverse per considerare gli effetti di diverse dimensioni”* (p. 173), soprattutto alla luce dei mutamenti dell'ambiente ed alla sempre maggior rilevanza di temi quali la sostenibilità e la *Corporate Social Responsibility*.

#### *4.3.2 Tecnologia*

La tecnologia influenza notevolmente il comportamento organizzativo. A livello generale, essa si riferisce a come i processi di lavoro dell'organizzazione operano e include sia la componente umana che quella “materiale”. Tre sono i fattori rilevanti che determinano la progettazione di un MCS: complessità, incertezza del compito e interdipendenza. Ad esempio, le organizzazioni che producono prodotti altamente specializzati, non standardizzati e differenziati, probabilmente impiegheranno tecnologie complesse dove, i manager *“avranno una conoscenza imperfetta dei processi e una scarsa capacità di misurare i risultati”* (p. 174) e dove MCS meccanicistici basati sui controlli finanziari non sembrano adatti alle esigenze organizzative. L'incertezza del compito (*task uncertainty*) si riferisce, invece, alla variabilità dei compiti e riguarda anche *“la conoscenza dei processi di trasformazione e la prevedibilità dei risultati misurati”* (p. 174). L'interdipendenza, infine, *“aumenta il livello delle difficoltà di coordinamento e ha implicazioni per i sistemi di controllo”* (p. 174). È improbabile che il ricorso a controlli amministrativi tradizionali, fornisca la flessibilità richiesta a differenza di controlli più aperti e informali, più adatti a gestire i compiti incerti e le interdipendenze.

Le ricerche si sono poi concentrate sull'impatto delle nuove tecnologie e dei nuovi paradigmi produttivi, già introdotti nel Capitolo 1. La ricerca su quale sia il miglior *fit* tra MCS e tecnologie avanzate è supportata dalle nozioni di base sopra richiamate. Ad esempio, Kalagnanam e Lindsay (1999) sostengono che il JIT sia più adatto a forme di controllo aperte, informali e organiche che possono gestire in modo migliore la variabilità e le interdipendenze da esso generate. I sistemi organici sono, inoltre, più adatti a gestire

la flessibilità di risposta ai cambiamenti dei gusti dei clienti, nonché a supportare iniziative di miglioramento continuo e di *Total Quality Management* (Chenhall, 2007, p. 176). Alcuni studi hanno esaminato, inoltre, il ruolo delle misure di *performance* non finanziarie in questo ambito. Banker et al. (1993) hanno rilevato come JIT, TQM, *teamwork* e morale dei lavoratori fossero associati alla predisposizione di misure non finanziarie, mentre Chenhall (1997) evidenzia come “*basarsi su misure non finanziarie per valutare i manager nei progetti di TQM fornisce un controllo strategico interattivo*” (Chenhall, 2007, p. 177). È interessante, altresì, notare come “*vi siano ambiguità nei risultati relativi alla misura in cui le associazioni tra l'utilità delle misure di prestazione non finanziarie e le tecnologie avanzate siano correlate al miglioramento delle prestazioni*” (Chenhall, 2007, p. 177)<sup>26</sup>. Una spiegazione per questi diversi risultati risiede nell'uso delle misure di *performance*<sup>27</sup>, come dimostrato da Sim e Killough (1998).

Le seguenti proposizioni riassumono i risultati delle ricerche relativi al rapporto tra tecnologia e MCS: (p. 178)

*Più le tecnologie sono caratterizzate da processi standardizzati e automatizzati, più i controlli formali includono un affidamento sul controllo dei processi ed un minor affidamento sui budget tradizionali.*

*Più le tecnologie sono caratterizzate da alti livelli di incertezza delle attività, più i controlli sono informali, compresa una minore dipendenza da procedure operative standard, da programmi e piani, da misure di rendimento contabile e da controlli comportamentali mentre vi è maggiore partecipazione al bilancio, più controlli personali, controlli di clan e uso di MCS a largo raggio.*

*Più le tecnologie sono caratterizzate da livelli elevati di interdipendenza, più i controlli sono informali e includono minori procedure operative statistiche, maggiori rapporti di pianificazione e coordinamento informale; minor enfasi sui bilanci e interazioni più frequenti tra subordinati e superiori; maggiore utilità degli MCS aggregati e integrati, maggiore utilizzo degli MCS e più maggior importanza dei report di performance divisionale.*

*Il TQM è associato a MCS su ampia scala che includono informazioni tempestive, flessibili ed esternamente focalizzate, interazioni ravvicinate tra tecnologia e strategia e misurazione delle prestazioni non finanziarie.*

*La misura in cui combinazioni di tecnologie avanzate e misure di performance non finanziarie sono associate a migliori prestazioni dipende dalla misura in cui le misure sono utilizzate come parte della definizione degli incentivi.*

---

<sup>26</sup> Ad esempio, Chenhall (1997) ha riscontrato effetti di *performance* positivi tra combinazioni di misure non finanziarie e TQM, mentre Perera et al. (1997) no.

<sup>27</sup> Chenhall (1997) ha collegato le misure ai sistemi di ricompensa e compensazione, mentre Perera et al. (1997) non ha fatto questo collegamento

*Le tecnologie JIT e di produzione flessibile sono associate a MCS di ampio respiro, come i controlli informali e un maggiore uso di misure di performance non finanziarie.*

È necessario, come sottolinea Chenhall (2007), *“chiarire i collegamenti tra l'incertezza ambientale e tecnologica per isolare gli effetti potenzialmente diversi di queste variabili sulla progettazione degli MCS”* (p. 178). Ad esempio, l'incertezza implica una mancanza di informazioni che rende difficile pianificare il mix di prodotti, i livelli di capacità produttiva e i livelli di produzione. Inoltre, *“rende difficile la valutazione dei risultati poiché la domanda può cambiare in modi che vanno oltre il controllo dei manager”* (p. 178). Ne consegue che vi è la necessità di MCS più flessibili e interattivi per incoraggiare l'apprendimento e l'adattamento, oltre che per valutare i manager sulla base di misure più soggettive e indipendenti da circostanze mutevoli. Comprendere in che modo le innovazioni nei sistemi di controllo direzionale, come l'Activity-Based Costing, possano aiutare le organizzazioni in queste *task* risulterà essere sempre più importante.

#### *4.3.3 Struttura organizzativa*

La struttura organizzativa riguarda la *“specificazione formale dei diversi ruoli dei membri dell'organizzazione o le attività dei gruppi, per assicurare che le attività dell'organizzazione siano svolte”* (Chenhall, 2007, p. 179). Vi sono state varie definizioni di struttura organizzativa e una distinzione importante si ha tra i risultati della struttura e i meccanismi strutturali. Lawrence e Lorsch (1967) si riferiscono alla struttura, genericamente, come *“il modo in cui l'organizzazione è differenziata e integrata. La differenziazione riguarda la misura in cui i sub-unit manager agiscono come quasi-imprenditori, mentre l'integrazione è definita come la misura in cui le sub-unità agiscono in modo coerente con gli obiettivi organizzativi”* (Chenhall, 2007, p. 179). Burns e Stalker (1961) distinguono la struttura in termini di approcci meccanicistici ed organici, mentre Perrow (1970) in termini di approcci burocratici e non burocratici.

Di conseguenza, è utile considerare la misura in cui gli MCS sono meccanicistici o organici e come si differenziano o si integrano. La scelta della struttura nella letteratura si è concentrata sulla struttura appropriata per adattarsi ai livelli di incertezza nell'ambiente (Burns & Stalker, 1961) (Lawrence & Lorsch, 1967), alla strategia (Chandler, 1962) e alla tecnologia dell'organizzazione (Galbraith, 1973); (Perrow, 1970) (Thompson, 1967). Generalmente, si ritiene che strutture più organiche siano adatte ad ambienti incerti. Tuttavia, va notato che Lawrence & Lorsch (1967) hanno identificato la necessità di livelli

più elevati di differenziazione per far fronte all'incertezza e che ciò causa potenziali problemi di integrazione che richiedono sofisticati meccanismi di collegamento. Un ampio *corpus* di letteratura suggerisce che le strategie caratterizzate dalla diversificazione richiedono strutture divisionali differenziate (Chandler, 1962). Inoltre, si potrebbe sostenere che *“una volta che sono state predisposte strutture particolari, le decisioni saranno influenzate dalle opportunità offerte ai manager dall'autorità loro concessa e, forse, dagli interessi politici di tali individui. Quindi, la strategia potrebbe seguire la struttura”* (Chenhall, 2007, p. 180). Nella sezione precedente sono stati delineati i collegamenti tra tecnologia e tipologie di controllo. È anche degno di nota il fatto che i primi studi sul design organizzativo hanno identificato importanti collegamenti tra tecnologia e struttura. Di conseguenza, quando si valutano le relazioni di contingenza tra MCS e struttura, è probabile che gli elementi dell'ambiente, della tecnologia e della strategia siano essi stessi implicati nelle relazioni e, in quanto tali, vanno analizzati contemporaneamente.

Le evidenze provenienti dalla ricerca MCS suggeriscono collegamenti tra un'organizzazione ampia e diversificata che impiega strutture differenziate e l'uso di MCS per favorire l'integrazione. Le grandi aziende con tecnologie sofisticate e decentralizzate sono state associate a una forte enfasi su MCS formali (Bruns & Waterhouse, 1975) e sui controlli amministrativi (Merchant, 1981). Dal punto di vista dei manager aziendali, Abernethy et al. (2004) hanno riscontrato che il decentramento era associato all'importanza attribuita a misure altamente aggregate per valutare la *performance* divisionale. Ciò supporta l'idea che in situazioni altamente differenziate, la valutazione delle prestazioni dovrebbe rispettare i diritti decisionali dei manager.

I modi in cui l'MCS si combina con elementi della struttura organizzativa per fornire differenziazione e integrazione all'interno delle strutture organizzative contemporanee offrono molte opportunità per una ricerca. In particolare, ci sono pochi studi che hanno considerato l'adattamento tra strutture organiche e MCS e il ruolo degli MCS all'interno di strutture basate sul team.

Le seguenti proposizioni riassumono i risultati delle ricerche relativi al rapporto tra struttura organizzativa e MCS: (Chenhall, 2007, p. 181)

*Le grandi organizzazioni con tecnologie sofisticate, con alta diversità e che hanno strutture più decentralizzate sono associate a MCS più formali e tradizionali.*

*Il decentramento è associato all'aggregazione ed all'integrazione degli MCS.*

*Le strutture organizzative organiche sono associate alla percezione che gli MCS orientati al futuro sono più utili.*

Come gli altri fattori contingenti, la struttura rimane una variabile importante nel design e nell'implementazione degli MCS. Al giorno d'oggi, sono necessari alcuni adeguamenti alle strutture, finalizzati alla rimozione delle barriere organizzative e, di conseguenza, ad una miglior capacità di risposta agli stimoli provenienti dall'ambiente esterno.

#### *4.3.4 Strategia*

L'analisi della strategia come fattore contingente presenta delle peculiarità in quanto si configura come il collegamento tra le variabili sopra esposte e l'MCS stesso. Il ruolo della strategia è importante e la letteratura ha evidenziato come determinati tipi di MCS siano più adatti a particolari strategie.<sup>28</sup> Le ricerche empiriche suggeriscono, ad esempio, che le strategie caratterizzate da un orientamento conservativo, difensive e di leadership di costo siano meglio servite da sistemi di controllo centralizzati, da mansioni specializzate e formalizzate e da semplici meccanismi di coordinamento. Le strategie caratterizzate da orientamento imprenditoriale e differenziazione dei prodotti sono, invece, legate alla mancanza di procedure standardizzate, alla valutazione decentralizzata e orientata ai risultati, a strutture e processi flessibili ed al coordinamento dei team. Simons (1995) sviluppa il framework delle "leve del controllo" (*levers of control*) con cui individua quattro tipologie di sistemi complementari e collegati strategia: (1) sistemi di credenze (*belief systems*) per comunicare e rafforzare valori e *mission*; (2) sistemi di confine (*boundary systems*) per stabilire limiti e regole da rispettare; (3) controlli diagnostici (*diagnostic controls*) per monitorare i risultati e correggere gli scostamenti; (4) controlli interattivi (*interactive controls*) per favorire il dialogo e l'apprendimento. In generale, gli studi si sono focalizzati sulla strategia a livello di *business unit*, esplorando le relazioni tra MCS e strategie. Chenhall & Morris (1995) hanno scoperto che uno stretto controllo era adatto alle strategie conservative; tuttavia, la stessa tipologia di controllo è stata riscontrata anche in situazioni fortemente imprenditoriali e, soprattutto, in cooperazione con stili decisionali e di comunicazione organici. L'apparente paradosso può essere spiegato dalla necessità di sistemi organici per incoraggiare l'innovazione e di controlli rigorosi per frenare l'innovazione eccessiva.

---

<sup>28</sup> Langfield-Smith (2006) fornisce una sintesi della ricerca su MCS e strategia

Per quanto riguarda la misurazione delle prestazioni, la differenziazione del prodotto è stata associata a una de-enfasi degli obiettivi di bilancio per la valutazione delle prestazioni (Govindarajan, 1988). Chenhall (2005) rileva, infine, come sistemi integrati di misurazione delle *performance* come, ad esempio, la *Balanced Scorecard*, hanno aiutato le organizzazioni a sviluppare strategie competitive grazie all'effetto dell'allineamento strategico.

Le seguenti proposizioni riassumono i risultati delle ricerche relativi al rapporto tra strategia e MCS: (Chenhall, 2007, p. 185)

*Strategie caratterizzate da conservatorismo, difensivismo e leadership di costo sono associate a MCS formali e tradizionali focalizzati sul controllo dei costi, su obiettivi operativi, su budget specifici e rigidi controlli.*

*Per quanto riguarda la differenziazione del prodotto, le strategie incentrate sulla concorrenza sono associate a MCS di ampia portata per la pianificazione e le strategie di personalizzazione sono associate a MCS aggregati, integrati e tempestivi per le decisioni operative.*

*Le strategie imprenditoriali sono associate sia a MCS formali e tradizionali, sia a decisioni e comunicazioni di tipo organico.*

*Le strategie caratterizzate da un approccio difensivo e di leadership di costo sono associate a sistemi formali di misurazione delle prestazioni, rispetto, invece, alle strategie di differenziazione che richiedono MCS informali e aperti, caratterizzati da controlli a lungo termine, più soggettivi e dall'uso interattivo di budget incentrati sulle comunicazioni informali.*

Idealmente, il ruolo della strategia è “*dinamico e coinvolge i manager nella valutazione continua del modo in cui le combinazioni di condizioni ambientali, tecnologie e strutture migliorano le prestazioni. Un MCS ha il potenziale per aiutare i manager in questo processo aiutandoli a formulare strategie relative a mercati e prodotti, tecnologie richieste e strutture appropriate*” (p. 185). Un MCS può, quindi, essere implicato nell'implementazione e nel monitoraggio delle strategie, fornendo *feedback* per l'apprendimento ed informazioni da utilizzare in modo interattivo per formulare una strategia.<sup>29</sup> Queste ultime, al giorno d'oggi, sono ancor più complicate da definire a causa della necessità per la maggior parte delle organizzazioni di essere sia leader di costo, sia generatori di *customer experience* di valore.

---

<sup>29</sup> Ruolo sottolineato, come detto, da Simons (1995)

#### 4.3.5 Cultura

La relazione tra MCS e la cultura nazionale si fonda sull'assunto che i diversi paesi possiedano *“particolari caratteristiche culturali che predispongono gli individui all'interno di essi a rispondere in modo distintivo agli MCS”* (Chenhall, 2007, p. 186). La cultura è diventata un fattore di notevole interesse soprattutto negli ultimi trent'anni, ovvero da quando la globalizzazione ha reso le organizzazioni sia multinazionali che multiculturali. Rispetto agli studi sulle altre variabili contingenti, la ricerca sulla cultura è limitata ed esplorativa, con la definizione stessa di cultura che ha assunto svariate connotazioni.<sup>30</sup> La cultura viene spesso concettualizzata come *“un insieme di caratteristiche isolate per soddisfare le esigenze metodologiche e scientifiche della comunità di ricerca”* (p. 186). Le caratteristiche più utilizzate sono state sviluppate da Hofstede (1984) che descrive i valori culturali come la distanza di potere (accettazione di una distribuzione disuguale del potere), individualismo vs collettivismo (anteponendo l'interesse personale al gruppo), l'elusione dell'incertezza (preferenza verso la certezza e l'affidamento su regole e strutture), mascolinità vs femminilità (successo, assertività e successo materiale rispetto a modestia e preferenza per la qualità della vita) e “dinamismo confuciano” (status, rispetto della tradizione e protezione della propria immagine).

La ricerca ha esaminato le associazioni tra queste variabili culturali e gli elementi della struttura organizzativa. Nel complesso, la ricerca ha fornito risultati contrastanti sul fatto che la cultura abbia effetti sugli MCS ed esistono pochi ambiti in cui i risultati siano stati consistenti. Questo, secondo Chenhall (2007), è avvenuto *“perché gli studi hanno esaminato diverse combinazioni di dimensioni culturali e hanno preso in considerazione aspetti degli MCS in modi diversi”* (p. 186). Data la natura esplorativa della ricerca che esamina la cultura e la mancanza di consenso sui risultati, viene presentata solo una proposizione generale relativa alla cultura della MCS.

*La cultura nazionale è associata alla progettazione degli MCS.*

La nozione dominante di cultura, tuttavia, può essere criticata per diverse ragioni.<sup>31</sup> Appare, quindi, probabile che le altre variabili finora analizzate possano interagire con le

---

<sup>30</sup> Altre importanti definizioni sono state proposte da Kaplan (1965) e Seymour-Smith (1986)

<sup>31</sup> Tra questi motivi: l'assunzione che i diversi valori abbiano la stessa intensità all'interno di una cultura; alcuni studi non considerano tutti i valori di Hofstede; la maggior parte degli studi presuppone che i paesi differiscano nei valori e procedano a verificare le differenze tra paesi senza valutare direttamente i valori culturali senza

culture per influenzare la struttura degli MCS, così come è possibile che *“una forte cultura organizzativa possa dominare la cultura nazionale nell’ambiente lavorativo”* (p. 188), ma, anche in questo caso, poco si sa delle relazioni tra culture organizzative e gli MCS.

La panoramica svolta permette di evidenziare come i sistemi di controllo direzionale siano influenzati da numerose e complesse variabili interrelate tra loro. Ad aggiungere un ulteriore livello di complessità a questa ricerca v’è il costante mutamento delle condizioni in cui le organizzazioni operano, il che fa sì che le disposizioni citate nel seguente paragrafo siano, probabilmente, destinate ad essere superate. Tuttavia, nell’analizzare come gli MCS e i loro sottocomponenti (come l’Activity-Based Costing) siano influenzati da questi fattori, non è possibile prescindere dalle teorie sviluppate nel passato e da una attenta riflessione su di esse.

---

considerare che le culture dei paesi potrebbero cambiare a causa dell’educazione e della globalizzazione; rappresentazione di una visione ristretta della cultura.

## Capitolo 5 – L’impatto dei fattori contingenti nei processi di adozione e implementazione dell’Activity-Based Costing

### 5.1 Fattori contingenti ed Activity-Based Costing: *literature review*

#### 5.1.1. Fattori Contingenti e processi di adozione

Dalla metà degli anni Novanta, i ricercatori hanno iniziato ad esaminare quali fossero i fattori contingenti che influenzavano l'adozione e l'implementazione dell'ABC. Nel capitolo 4 sono state introdotte due tipologie di studi riguardanti il rapporto tra fattori contingenti e gli MCS, ovvero gli studi sui processi e gli studi sui fattori. Essendo un sistema di Activity-Based Costing un elemento costitutivo degli MCS, questa dicotomia è applicabile anche al suddetto oggetto di studio.

In particolare, partendo dal presupposto che l'adozione dell'ABC è un momento antecedente alla sua implementazione, in questo paragrafo verranno esaminati gli impatti che i diversi fattori contingenti hanno nella scelta di adottare l'ABC, attraverso l'analisi delle indagini e degli studi in oggetto. Più che una lunga ed esaustiva descrizione delle caratteristiche e dei risultati dei diversi studi, si ritiene più utile analizzare l'influenza che le diverse categorie di fattori contingenti hanno nei processi di adozione.

Tra i fattori attinenti alla struttura organizzativa, alcuni studi (Libby & Waterhouse, 1996) (Gosselin, 1997) (Chenhall & Langfield-Smith, 1998) hanno trovato una relazione positiva tra la centralizzazione e l'adozione dell'ABC. Anche la dimensione organizzativa è stata associata all'adozione dell'ABC. Studi precedenti hanno rilevato una relazione positiva tra le dimensioni dell'azienda e l'adozione dei sistemi ABC (Innes & Mitchell, 1995) (Bjornenak, 1997) (Malmi, 1999) (Baird & Reeve, 2004) (Brierley, 2008) (Kallunki & Silvola, 2008). Una possibile ragione è che le organizzazioni più grandi hanno maggior accesso alle risorse necessarie a sperimentare sistemi contabili più sofisticati. Importante è altresì la relazione tra l'ABC ed i sistemi di valutazione delle *performance*, con vari studi (Shields, 1995) (Foster & Swenson, 1997) (Anderson & Young, 1999) che indicano l'esistenza di una relazione positiva con l'adozione dell'ABC. Inoltre, Major & Hopper (2005), attraverso lo studio dell'implementazione avvenuta in un'azienda del settore delle telecomunicazioni in Portogallo, ipotizzano come la complessità strutturale sia correlata all'adozione dell'ABC. Altri fattori associati all'adozione sono il potenziale per la riduzione dei costi (Krumwiede, 1998) (Brewer, et al., 2003), l'utilità nei processi

decisionali delle informazioni di costo (Krumwiede, 1998) (Brewer, et al., 2003), la necessità di cambiamento (Foster & Swenson, 1997) (Anderson & Young, 1999), la diversità dei prodotti (Major & Hopper, 2005) e la qualità dell'IT (Anderson & Young, 1999).

Ulteriore ed importante fattore è la tecnologia produttiva. Bruggerman & Slagmaulder (1995) affermano che le nuove tecnologie di produzione sono un fattore cruciale per il cambiamento nella struttura dei costi (ad esempio attraverso un aumento dei costi indiretti) e che le imprese potrebbero, quindi, dover rivedere i propri sistemi di costi per far fronte a questo mutamento, ad esempio attraverso l'introduzione dell'ABC. Lo studio di Askarany et al. (2007) afferma che i cambiamenti tecnologici nelle pratiche di produzione erano responsabili dell'attuazione dell'ABC da parte delle industrie australiane di materie plastiche e chimiche. Secondo Malmi (1999), invece, la complessità dei processi interni è una variabile importante. Infatti, più complesso è il processo di produzione, più complesso è il sistema di costi necessario per modellarlo. La diversità del prodotto determina così la complessità del processo produttivo, con il risultato che è necessario un maggior numero di attività. Pertanto, per misurare il consumo di risorse di diversi prodotti in un ambiente complesso, sono necessari sofisticati sistemi di calcolo dei costi. L'ABC è spesso collegato ad altre iniziative strategiche e imprenditoriali che potrebbero integrarsi e migliorarsi a vicenda, piuttosto che essere individualmente sufficienti al miglioramento delle *performance*. In particolare, gli studi indicano che sono stati implementati dei miglioramenti nei sistemi di costo per riconciliare le informazioni della contabilità direzionale con altre pratiche avanzate (Anderson, 1995). Secondo Swenson (1995) i collegamenti con altre iniziative forniscono una pronta applicazione per le informazioni ABC, stimolandone l'adozione. Krumwiede (1998) ha anche riferito che le aziende che hanno collegato l'ABC ad altre iniziative di miglioramento (ad esempio *target costing*, *benchmarking* e analisi della catena del valore) hanno avuto un tasso di adozione più alto a causa della necessità di costi più precisi. Pertanto, altre iniziative possono fungere da catalizzatori per sostituire sistemi di costo desueti con quelli più sofisticati, come peraltro già ipotizzato da (Innes & Mitchell, 1990). Schoute (2011), infine, esamina le associazioni tra diversità di prodotto, utilizzo di tecnologie di produzione avanzate e adozione dell'ABC. Coerentemente con la teoria sottostante, la diversità di prodotto, in media, è positivamente correlata sia all'adozione ABC che all'uso ABC, ma è altresì vero

che queste relazioni assumono una forma a U e che il rapporto con l'uso dell'ABC è negativamente moderato dall'uso di tecniche di produzione avanzata.

Tra i fattori organizzativi, il supporto del top management è risultato essere uno dei fattori maggiormente correlati all'adozione dell'ABC, come dimostrato da (Shields, 1995), (Innes & Mitchell, 1995) (Foster & Swenson, 1997) (Major & Hopper, 2005). Di contro, come prevedibile, sia Askarany et al. (2007) che Major & Hopper (2005) constatano come la resistenza dei dipendenti sia associata negativamente all'adozione. Proprio sotto il profilo culturale, Baird et al. (2004) hanno identificato le caratteristiche della cultura organizzativa che influenzano l'adozione dell'ABC. Essi hanno scoperto che una cultura aziendale innovativa include la ricettività e l'adattabilità al cambiamento ed è parte integrante del processo decisionale del management durante le fasi iniziali mentre il focus sui risultati è alla base di un'implementazione ABC di successo (Baird, et al., 2007). Chongruksut (2009) ha esaminato la relazione tra cultura organizzativa e l'adozione delle pratiche di contabilità direzionale in Thailandia. Il suo studio supporta l'affermazione secondo cui le imprese con una cultura che incoraggia il lavoro di squadra, la partecipazione e l'apertura al cambiamento hanno un maggiore potenziale di successo nell'implementazione di sistemi di contabilità direzionale innovativi.

Per quel che riguarda l'ambiente esterno, i mutamenti che hanno influito sull'implementazione dell'ABC sono stati quelli dell'ambiente competitivo e quelli relativi al contesto politico e legislativo. La concorrenza è descritta come un fattore importante che influenza lo sviluppo dei sistemi di costo. In un ambiente molto competitivo, il bisogno di informazioni affidabili sui costi è stato citato dai proponenti dell'ABC come una delle forze che rendevano necessario il passaggio alla nuova metodologia (Cooper & Kaplan, 1988). Esempi di questa relazione si possono trovare in (Anderson, 1995) (Bjornenak, 1997) (Askarany, et al., 2007) (Mays & Sweeney, 1994), mentre Al-Omiri & Drury (2007) affermano che le aziende che dovevano affrontare una concorrenza intensa avevano più probabilità di adottare l'ABC rispetto alle società che dovevano affrontare un minor livello di concorrenza. Ciò è particolarmente evidente in Vieira & Hoskin (2005) i quali hanno scoperto che l'ambiente competitivo costrinse la banca portoghese oggetto del loro studio a implementare un sistema ABC. L'uso dell'ABC in Finlandia, studiato da Kallunki e Silvola (2008), mostra, infine, che un ambiente dinamico ha costretto le imprese a cambiare la loro struttura organizzativa e i loro sistemi di costo.

Di converso, è altresì interessante analizzare le risposte fornite dai *non-adopters* alla domanda “perché non è stato adottato l’ABC”. Innes e Mitchell (2000) nel loro confronto tra le indagini da essi svolte negli anni Novanta, suddividono i *non-adopters* e le relative motivazioni in tre categorie: (1) relativamente a chi decise in modo consapevole di rifiutare l’ABC, oltre la metà degli intervistati ha giustificato il rifiuto esplicito in base alla sua complessità amministrativa e tecnica percepita. Molti hanno sostenuto che questi fattori avrebbero causato costi di implementazione e utilizzo superiori a qualsiasi beneficio potenziale, mentre altri hanno utilizzato le caratteristiche del business aziendale (ad esempio poca varietà di prodotto e basso livello di *overhead*) quali giustificazioni; (2) per chi, invece, era ancora nella fase di valutazione, le opinioni negative sui fattori che limitavano l’adozione ABC erano principalmente riconducibili alla disponibilità di risorse da dedicare all’implementazione, alla presenza di altre iniziative con maggior priorità, alla necessaria conoscenza dei principi basilari la metodologia, alla formazione necessaria ad implementare il sistema ed a problemi comportamentali come la resistenza al cambiamento; (3) per chi, infine, non considerò nemmeno l’ABC, le ragioni più addotte furono l’esistenza di un sistema di calcolo dei costi che funzionava in modo soddisfacente e la mancanza di interesse e supporto da parte del top management.

Molto si può dedurre da queste risposte, parzialmente confermate anche da Quinn et al. (2017) in quella che è l’ultima indagine svolta in ordine temporale. Si nota, infatti, come la soddisfazione verso i sistemi preesistenti sia ancora oggi una delle principali cause che spingono al rifiuto dell’ABC, soprattutto in paesi come l’Irlanda (ma sotto certi aspetti anche l’Italia) che, rispetto ai paesi nordici o anglosassoni, sono culturalmente arretrati in tema di controllo di gestione.

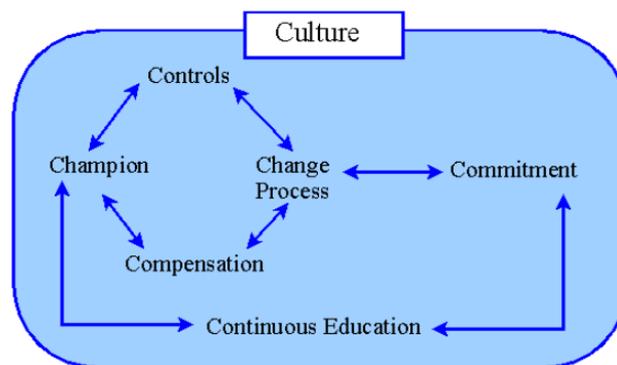
### *5.1.2 Fattori contingenti e processi di implementazione*

Una volta scelto di adottare l’ABC, inizia la vera e propria fase di implementazione. Essa, come vedremo, è stata generalmente suddivisa in fasi consequenziali. Ciò è importante in quanto i fattori contingenti possono influenzare diversamente ognuno di questi *stage*.

Il primo studio riconducibile, seppur non direttamente, al processo di implementazione dell’ABC è quello di Shields & Young (1989). L’anno precedente, il CAM-I, nel tentativo di aiutare le aziende a pianificare e controllare i costi delle tecnologie di produzione avanzate quali il *Just-In-Time*, il *Total Quality Control* e il *Computer-Aided Manufacturing*, sviluppò un nuovo modello concettuale denominato *Cost Management System* (CAM-I,

1988). L'obiettivo principale di questo nuovo modello era quello di sviluppare una strategia che si concentrasse sulle questioni comportamentali piuttosto che su quelle tecniche. Ciò si sostanziava principalmente nel riconoscere il ruolo significativo che il comportamento umano giocava nella gestione dei costi. Questo richiedeva alle aziende di cambiare la loro filosofia *“dalla gestione dei numeri alla gestione attraverso un impegno per il miglioramento continuo”* (Shields & Young, 1989, p. 27). Pertanto, l'obiettivo principale era *“identificare opportunità e monitorare i progressi verso il miglioramento continuo”* (p. 17). L'aspetto comportamentale si concentrava principalmente sulle persone e sulla cultura, ovvero i mezzi per gestire le attività e i comportamenti da cui nascevano i costi.

Shields e Young, di conseguenza, crearono il “modello delle 7 C”, ovvero un *“modello generale per sviluppare strategie organizzative e comportamentali al fine di implementare un sistema di gestione dei costi”* (p. 17). Le sette C erano: *culture, champion, change process, commitment, control, compensation* e *continous education*, collegate tra loro come illustrato nella Figura 5.1:



**Figura 5.1: Modello delle 7C - Tratto da Shields & Young (1989)**

1. Cultura (*Culture*): secondo gli autori *“la cultura aziendale è la mentalità dei dipendenti, comprese le loro convinzioni, i valori e gli obiettivi condivisi”* (p. 18) assieme alla fiducia, alla collaborazione e all'onestà. I tre tipi di cultura che si possono incontrare sono: (1) funzionale; (2) disfunzionale e (3) mal definita. Una cultura funzionale è supportata da un alto coinvolgimento e da un'alta partecipazione dei lavoratori, dalla congruenza degli obiettivi di dipendenti e management e dal lavoro di squadra. Questa tipologia supporta un'organizzazione sana ed è la più appropriata a promuovere il miglioramento continuo. Una cultura disfunzionale è gestita prepotentemente e porta i dipendenti ad avere

atteggiamenti di scarso impegno verso l'organizzazione, il che genera un alto *turnover* degli stessi. Una cultura mal definita, infine, si riassume in un insieme eterogeneo di dipendenti senza alcuna somiglianza in termini di valori, credenze e/o obiettivi;

2. Campione (*Champion*): il campione è la persona responsabile del funzionamento del sistema di gestione dei costi. Essa, solitamente, proviene dai livelli più alti della gerarchia e guida il team di implementazione, il quale deve includere uno sponsor, un *project manager*, un integratore/facilitatore e il campione stesso.
3. Processo di cambiamento (*Change process*): gli elementi chiave in questo processo sono: (1) supporto del top management in quanto i manager potrebbero desistere a causa della riduzione degli utili a breve termine e degli utili per azione. Vanno, pertanto, divulgate le modifiche attese e va instaurata la consapevolezza che le prestazioni nei mercati dei capitali dipendono dai flussi di cassa futuri attesi a lungo termine; (2) adeguate risorse finanziarie necessarie per finanziare la tecnologia e la formazione continua; (3) un *frame* temporale realistico che consenta il cambiamento; (4) un processo di valutazione che riporti i cambiamenti nelle *performance* di prodotti, attività, ecc. a seguito dell'introduzione del sistema di gestione dei costi; (5) una strategia definita.
4. Impegno (*Commitment*): il ruolo principale di un *cost management system* è quello di gestire l'impegno verso il miglioramento continuo, il quale dovrebbe essere supportato dal top management e dai dipendenti. Diverse misure di *performance* e nuovi sistemi di compensazione potrebbero rappresentare una minaccia per i dipendenti. Le imprese dovrebbero, quindi, avere programmi di formazione che descrivano i cambiamenti e i loro benefici.
5. Controlli (*Control*): ne esistono tre tipi, ovvero JIT/TQC, struttura organizzativa e team. Un vantaggio derivante dalla tipologia JIT/TQC è che sono basati sul controllo visivo piuttosto che *on paper*. Il controllo visivo è più tempestivo, meno costoso, più efficace ed efficiente. Le informazioni sulle *performance* sono rese pubbliche per incoraggiare il miglioramento continuo. Secondo gli autori, "la struttura organizzativa tradizionale che consiste nella differenziazione orizzontale e verticale dovrebbe avere controlli come budget, linee formali di autorità, regole standard e procedure operative per integrare e coordinare le sue sottounità" mentre

*“i team dovrebbe travalicare i tradizionali confini funzionali”* (p. 24) in modo da aver il minor numero possibile di livelli verticali.

6. *Compensazione (Compensation)*: sono suggeriti cinque importanti cambiamenti che devono essere fatti nel sistema premiante: (1) motivare i dipendenti a produrre un determinato livello di *performance* fornendo la massima retribuzione quando la produzione effettiva raggiunge il livello desiderato; (2) basare il sistema sulle prestazioni della squadra e sulle abilità individuali; (3) enfatizzare le *performance* a lungo termine; (4) incoraggiare l'innovazione; (5) utilizzare ricompense non finanziarie.
7. *Educazione continua (Continous education)*: la nozione di miglioramento continuo richiede *“un'innovazione costante, facilitata dall'esposizione dei dipendenti a nuove informazioni”* (p. 26). I lavoratori dovrebbero imparare a svolgere il loro compito in modo efficace e a trovare nuovi ed innovativi modi per realizzare le loro attività, mentre il management dovrebbe riconoscere l'importanza delle risorse umane.

Successivamente, quello di Cooper e Zmud (1990) è stato uno dei primi studi empirici che hanno esaminato l'influenza di determinati fattori sulle fasi di implementazione di un processo di cambiamento. Essi modificarono il modello a sei stadi sviluppato precedentemente da Kwon e Zmud (1987) al fine di studiare l'adozione e l'infusione dei sistemi di *Material Resource Planning* (MRP). Il modello di implementazione delle innovazioni IT sviluppato da Kwon e Zmud (1987) fu scelto come base perché consentiva di esplorare in modo esauriente il processo di implementazione dei sistemi informativi. L'assunto di base era che innovazione doveva essere accettata dagli utenti target per avere successo e vi sono diversi motivi che giustificano l'uso di questo modello come struttura per studiare il processo di implementazione di nuova tecnologia. Innanzitutto, si basa sul modello di cambiamento di Lewin (1952). L'opinione di Lewin sul processo di cambiamento ha fatto sì che molti ricercatori considerassero *“l'implementazione del sistema come un processo di cambiamento ed i progettisti del sistema come agenti del cambiamento”* (Cooper & Zmud, 1990). Inoltre, questo modello incorpora la letteratura sull'innovazione e sulla diffusione. Essa afferma che la diffusione di un'innovazione non avviene in un unico momento, bensì si sostanzia in un lasso di tempo che va dall'apprendimento della tecnologia all'adattamento ad essa ed alle nuove procedure che vengono applicate conseguentemente alla sua introduzione. Il successo è raggiunto solo dopo che tutti i benefici sono stati conseguiti e quando l'efficienza dell'organizzazione

aumenta come conseguenza del suo utilizzo. Il modello di Kwon e Zmud supporta questa visione della diffusione delle innovazioni contenendo una sequenza di fasi, in cui ogni fase è composta da una serie di attività. Le sei fasi sono: Iniziazione, Adozione, Adattamento, Accettazione, Routinizzazione e Infusione e vengono descritte nella tabella seguente:

**Tabella 5.1: Le sei fasi del processo di implementazione di Cooper e Zmud (1990) - Adattato da Krumwiede (1998)**

<b>Fase</b>	<b>Processo</b>	<b>Conseguenze</b>
Iniziazione	Viene eseguita la scansione di problemi, opportunità organizzative e soluzioni IT. La pressione per il cambiamento nasce da necessità organizzative (pull), innovazione tecnologica (push) o entrambe.	Si trova una corrispondenza tra una soluzione IT e la sua applicazione nell'organizzazione.
Adozione	I negoziati razionali e politici portano a ottenere il supporto organizzativo per l'implementazione.	Viene raggiunta una decisione per investire le risorse necessarie a sostenere lo sforzo di implementazione.
Adattamento	L'applicazione IT è sviluppata, installata e mantenuta. le procedure organizzative sono riviste e sviluppate. I membri dell'organizzazione vengono formati sia nelle nuove procedure che nell'applicazione IT.	L'applicazione IT è disponibile per l'uso nell'organizzazione.
Accettazione	I membri dell'organizzazione sono indotti a impegnarsi nell'utilizzo dell'applicazione IT.	L'applicazione IT è impiegata nel lavoro organizzativo.
Routinizzazione	L'utilizzo dell'applicazione IT è incoraggiato come una normale attività.	I sistemi di governance dell'organizzazione sono adeguati a tenere conto dell'applicazione IT ed essa non è più percepita come qualcosa di straordinario

Infusione	Una maggiore efficacia organizzativa è ottenuta utilizzando l'applicazione IT in modo più completo e integrato per supportare aspetti di livello superiore del lavoro organizzativo.	L'applicazione IT viene utilizzata al suo massimo potenziale.
-----------	--	---

Gli autori, utilizzando solo gli stadi di adozione e infusione, scoprirono che determinati compiti e determinate caratteristiche tecnologiche (come, ad esempio, la complessità del prodotto e i metodi di produzione) aiutavano a spiegare l'adozione dei sistemi MRP. Tuttavia, questi stessi fattori non sono significativi nello spiegare l'infusione degli MRP. Gli autori suggeriscono, infine, che fattori organizzativi e politici diventano dominanti con l'implementazione del nuovo sistema.

Anderson (1995), utilizza il modello di Cooper e Zmud per studiare i fattori comportamentali che influenzavano il successo dell'implementazione ABC e gli impatti tecnici ed organizzativi della stessa, attraverso un resoconto dettagliato di quanto avvenne alla General Motors Corporation dal 1986 al 1993. A questo scopo, dieci individui con autorità decisionale o responsabili dell'attuazione del sistema furono intervistati e quanto accadde nelle sei fasi è di seguito descritto:

- Iniziazione: durante l'avvio del progetto, la pressione verso il cambiamento derivava da esigenze interne e da minacce competitive esterne. Durante gli anni Settanta, la GM passò da due centri di costo a 1200 nel tentativo di allocare accuratamente i costi di produzione e fronteggiare le distorsioni nei costi dei prodotti. Tuttavia, l'approccio seguito si rivelò inadeguato e agli inizi del 1987 erano in corso cinque esperimenti separati. L'impianto di Pontiac, vicino alla chiusura, sperimentò un approccio chiamato "costo delle transazioni" che fu in seguito ribattezzato ABC. Tuttavia, molte persone si chiesero quali benefici potessero derivare dal nuovo sistema e ciò significava, in *primis*, ottenere il *buy-in* necessario dal maggior numero di persone possibile. Nell'ottobre del 1988, partì il progetto ABC con la fase di formazione.
- Adozione: questa fase comprese la selezione di una delle soluzioni proposte e la decisione di investire risorse per facilitare il cambiamento. Il team di lavoro fu incaricato di valutare la fattibilità dell'ABC come strategia aziendale. Esso ricevette quattro linee guida per lo sviluppo di un sistema ABC e identificò due prerequisiti

affinché quest'ultimo diventasse una strategia aziendale. Innanzitutto, andava dimostrato che l'ABC era applicabile a una varietà di processi. In secondo luogo, v'era il bisogno di collegare l'ABC alle strategie aziendali per migliorare le *performance* organizzative e dimostrare che i dati ABC portavano a decisioni migliori. Per rispondere a queste preoccupazioni, il team collegò diversi impianti e testò l'utilità del sistema. Attraverso questo processo furono sollevati e affrontati i problemi relativi alla definizione dei *driver* di costo. Nel maggio 1990, il team propose una struttura organizzativa per sostenere l'ABC e venne rinominato "comitato direttivo ABC", diventando la spina dorsale del progetto.

- Adattamento: nel processo di cambiamento, vennero individuate esigenze impreviste o carenze del sistema. Tutte le preoccupazioni furono affrontate: in primo luogo, i dirigenti erano preoccupati che l'ABC non venisse riconosciuto come una *policy* aziendale per la gestione degli impianti. In secondo luogo, in assenza di un forte sostegno per il nuovo sistema, i manager si affidavano a sistemi tradizionali che non erano facilmente riconciliabili con il nuovo sistema. Mentre alcuni gruppi accettarono a malincuore l'ABC, altri si adattarono rapidamente al nuovo sistema ed alla sua gestione. Coloro che guidarono il processo di adattamento riuscirono così a istituzionalizzare l'ABC, rendendolo lo standard aziendale.
- Accettazione: la prima indicazione dell'accettazione a livello aziendale si ebbe nel 1991 e fu ben accolta dagli impianti perché forniva la prima prova tangibile del supporto aziendale verso il progetto. L'accettazione, definita dal livello minimo di utilizzo necessario per sostenere la sopravvivenza della tecnologia, fu raggiunta entro la fine del 1993, periodo in cui si conclude lo studio. La riuscita di questa fase fu influenzata da diversi fattori:
  - Le persone coinvolte: i primi giorni di sperimentazione del nuovo sistema erano popolati da individui che sostenevano la causa dell'ABC ed erano, perciò, in una posizione favorevole per guidare il cambiamento. Un pregiudizio per il cambiamento deve essere accompagnato da una certa dose di pazienza e di volontà in modo da poter persuadere gli altri membri. Gli individui che avevano maggiori probabilità di essere membri entusiasti del team di implementazione erano quelli con una conoscenza dei processi significativa. L'atteggiamento dell'individuo nei confronti del cambiamento

rimase fondamentale per il processo di adattamento durante tutta la durata del progetto.

- La struttura dell'organizzazione: diversi dirigenti citarono la forte funzione finanziaria della GM e la sua storica indipendenza come la più grande fonte di resistenza all'ABC sia a livello di stabilimento che a livello aziendale. In virtù della loro indipendenza, i partecipanti a ciascun esperimento svilupparono lealtà nei confronti del loro personale approccio. La centralizzazione e la specializzazione funzionale sono spesso accompagnate da flussi di comunicazione verticali. Tuttavia, le reti informali di comunicazione orizzontale erano fondamentali per introdurre l'ABC come una strategia aziendale valida.
- Tecnologia: fattori tecnologici come la complessità di utilizzo, la compatibilità con i sistemi contabili esistenti e il miglioramento rispetto al sistema di costo esistente, furono fin dall'inizio elementi critici nel processo di implementazione.
- Routinizzazione e Infusione: al momento della conclusione dello studio, queste due fasi non erano state pienamente raggiunte.

L'importanza di questo studio si può riassumere nei seguenti tre punti:

1. In primo luogo, questo studio fornisce il primo resoconto analitico di un processo di implementazione dell'ABC che dura diversi anni e che include le prospettive dei manager di molte aree funzionali e di diversi livelli gerarchici.
2. In secondo luogo, la ricerca fornisce un *framework* per valutare l'implementazione dell'ABC collegata a teorie mature e fondate sull'implementazione dell'IT e sui cambiamenti organizzativi.
3. Infine, come parte dello sviluppo della teoria, il documento identifica i fattori comportamentali e contestuali che influenzano il successo dell'implementazione e di cui si tratterà anche nel prossimo paragrafo.

Proprio a proposito di quest'ultimo punto, Anderson riprende la classificazione precedentemente proposta da Cooper & Zmud (1990) in merito alle categorie di fattori contingenti che potevano influenzare il processo di adozione e implementazione dell'ABC. Queste categorie erano: caratteristiche individuali, fattori organizzativi, fattori

tecnologici, caratteristiche delle mansioni, ambiente esterno. Le osservazioni e le interviste hanno consentito ad Anderson di identificare 19 fattori che influenzavano positivamente o negativamente l'implementazione dell'ABC nelle prime quattro fasi del modello di Cooper & Zmud (1990). Questi fattori sono presentati nella Tabella 5.2. Alcuni di essi influenzavano solo uno specifico stadio. L'impatto di fattori quali la concorrenza, la rilevanza per le decisioni e la compatibilità, nonché fattori organizzativi come il supporto del top management, la formazione e la soddisfazione verso il sistema esistente variano, invece, a seconda dello stadio. Pertanto, questo modello può essere utile e affidabile solo se la fase dell'implementazione può essere identificata correttamente. La Tabella 5.2 mostra chiaramente che il numero di fattori che influenzano negativamente l'implementazione dell'ABC in ognuna delle quattro fasi del modello è limitato. Ciò può essere spiegato dal fatto che l'organizzazione studiata da Anderson non ha completato tutte le fasi e non ha deciso di abbandonare l'ABC. La ricerca futura potrebbe utilizzare il modello di Anderson nel contesto di un'organizzazione che ha abbandonato l'ABC dopo aver completato tre o quattro fasi del modello di Cooper & Zmud (1990).

**Tabella 5.2: Fattori contingenti e influenza sui vari stadi di implementazione - Adattato da Anderson (1995)**

<b>Categorie</b>	<b>Fattori</b>	<b>Influenza positiva</b>	<b>Influenza negativa</b>
Ambiente Esterno	Diversità della domanda Competizione Incertezza ambientale	Iniziazione Iniziazione, adattamento Iniziazione, adozione	
Caratteristiche individuali	Disposizione al cambiamento Conoscenza del ruolo Coinvolgimento	Iniziazione, adozione, adattamento Adozione Iniziazione, adozione	Adattamento
Fattori organizzativi	Centralizzazione Spec. funzionale Comunicazione interna Formazione	Adattamento Iniziazione Adattamento, accettazione Iniziazione, adozione, adattamento, accettazione	Iniziazione, adattamento, adozione
Fattori tecnologici	Complessità per gli utenti Compatibilità con i sistemi esistenti Miglioramenti rispetto al sistema esistente Rilevanza per le decisioni dei manager	Iniziazione, adozione  Iniziazione, adattamento  Iniziazione, adozione  Adozione, adattamento	
Caratteristiche delle mansioni	Incertezza e non chiarezza degli obiettivi	Iniziazione Accettazione Iniziazione, adattamento	Iniziazione e adozione Adozione

	Varietà Autonomia lavoratori Responsabilità	Iniziazione, adattamento	Iniziazione
--	---	--------------------------	-------------

Sempre a partire dal modello di Cooper & Zmud (1990), Krumwiede (1998) cerca di testare le ipotesi di Anderson e, utilizzando principalmente i fattori precedentemente associati al successo dell'ABC, tenta di descrivere come questi fattori influenzano ogni fase del processo di implementazione. Il processo si divide in dieci fasi utili a esaminare come determinati fattori contingenti influenzano le fasi di pre-adozione e adozione dell'ABC e come i fattori contingenti e organizzativi influenzano le varie fasi di implementazione. Le fasi furono determinate in base al livello di sviluppo del sistema ed al grado di utilizzo delle informazioni per il processo decisionale al di fuori della funzione contabile. Il modello proposto è descritto nella tabella seguente:

**Tabella 5.3: Modello di implementazione a dieci fasi - Adattato da Krumwiede (1998)**

<b>Fase</b>	<b>Descrizione</b>
Non considerato	L'ABC non è stato preso seriamente in considerazione. Vengono utilizzati solo metodi di allocazione a livello di impianto o dipartimento.
Considerato	L'ABC è stato considerato e l'implementazione è possibile ma non è stata approvata.
Considerato e rifiutato	L'ABC è stato considerato e poi in seguito rigettato come sistema di calcolo dei costi
Approvato	L'approvazione all'implementazione e alla messa a disposizione delle risorse è stata ottenuta, ma l'analisi non è ancora stata avviata
In fase di analisi	Il team di implementazione è in fase di determinazione della portata e degli obiettivi, di raccolta dei dati e di analisi di attività e autista.
In fase di accettazione	L'analisi è completa e l'ABC ha il supporto del team di implementazione, ma le informazioni prodotte non sono ancora usate al di fuori della funzione contabile nei processi decisionali.

Implementato e abbandonato	L'ABC è stato implementato e l'analisi è stata svolta, ma non è ancora stato utilizzato.
Accettato	Occasionalmente utilizzato dalle funzioni non contabili. V'è il consenso generale, tra i dipartimenti non contabili, che il modello fornisca costi più realistici. È ancora considerato un progetto o un modello solo con aggiornamenti saltuari.
Routinizzato	Comunemente utilizzato dalle funzioni non contabili per i processi decisionali e parte normale dei sistemi informativi.
Sistema integrato	L'ABC è ampiamente utilizzato e integrato con il sistema informativo primario. Chiari vantaggi possono essere identificati.

I risultati ottenuti tramite l'indagine svolta sono assai importanti. Nelle fasi di adozione (fasi 1-4) la correlazione col potenziale grado di distorsione dei costi, i sistemi *job-shop* e la dimensione è assai significativa. Pertanto, questi fattori sembrano essere determinanti nella decisione di adottare l'ABC. Il potenziale di distorsione dei costi di un'impresa è correlato positivamente alla decisione di adottare l'ABC. Discorso inverso per la produzione per reparti, dove l'analisi suggerisce che l'adozione dell'ABC è più probabile dove i processi di produzione sono continui. La scoperta che le società più grandi hanno maggiori probabilità di adottare l'ABC rispetto alle aziende più piccole conferma i risultati di Innes e Mitchell (1995). Nel determinare, invece, se l'importanza dei relativi fattori varia a seconda dello stadio non è stata trovata evidenza di come alcuno dei fattori influenzi la progressione delle fasi di implementazione. Tuttavia, il potenziale grado di distorsione dei costi continua ad essere altamente significativo per tutte le fasi, mentre le altre due variabili precedentemente citate mostrano relazioni significative solo per la fase di adozione. Un risultato interessante è, invece, l'emergere dell'IT come variabile maggiormente significativa. Il coefficiente è positivo, suggerendo, quindi, che l'adozione di ABC è positivamente associata a un sistema IT di buon livello.

Nelle fasi di implementazione (fasi 5-10) il supporto del top management, il tempo trascorso dall'adozione, il numero degli usi e l'*ownership* delle funzioni non contabili sono tutti in qualche modo correlati al raggiungimento della fase di routinizzazione, sebbene nessuno dei fattori sia significativo. Un risultato inaspettato è il segno negativo assunto

dall'*ownership* delle funzioni non contabili, il che suggerisce che *“maggiore è il grado di ownership, più basse sono le probabilità di routinizzare l'ABC”* (Krumwiede, 1998, p. 257). È importante interpretare attentamente i risultati ottenuti per le fasi di implementazione. Dato che le aziende in questione hanno precedentemente superato la fase di adozione, le variabili menzionate presentano, ovviamente, alti valori di correlazione. Ad esempio, queste imprese hanno un potenziale relativamente elevato di distorsione dei costi, il quale le ha spinte ad adottare l'ABC, eppure ciò non si sostanzia in una maggiore probabilità di raggiungere la fase di routinizzazione. Allo stesso modo, né il tipo di produzione, né la dimensione, né la qualità dei sistemi IT risultano significativi in questo senso. Successivamente, per verificare se i vari fattori influenzano fasi di implementazione specifiche, sono stati analizzati i dati relativi ad ogni fase. In questo caso, solo la variabile temporale appare estremamente significativa, mentre il supporto del top management diventa significativo solo nella fase di routinizzazione del sistema. Una revisione di tutti i parametri, infine, mostra notevoli differenze tra le fasi, con alcune variabili che cambiano di segno, mostrando la notevole variabilità che contraddistingue la fase di implementazione nel suo complesso.

La mancanza di significatività per alcune delle variabili contingenti richiede ulteriori analisi descrittive su come le imprese, nelle diverse fasi di implementazione, differiscono l'una dall'altra. L'alta correlazione tra alcune variabili ed il basso numero di risposte ottenute per alcuni stadi può aver “mascherato” il contributo apportato da alcuni fattori. I risultati dimostrano, inoltre, come le differenze siano sottili tra le aziende che considerano l'ABC e poi lo rifiutano e quelle che approvano l'implementazione. Le differenze diventano più pronunciate quando le aziende che hanno rifiutato l'ABC vengono confrontate con quelle che riescono a raggiungere la fase di integrazione.

Questo tipo di confronto porta anche ad evidenziare come l'IT abbia un ruolo nell'adozione e nell'implementazione dell'ABC. Lo studio dimostrò come la qualità dell'IT fosse un fattore significativo e positivamente correlato con le fasi “considerato e poi respinto” e “approvato”, così come per gli stadi “considerato e poi rifiutato” e “implementato e poi abbandonato”. Pertanto, l'IT potrebbe sia disincentivare l'adozione dell'ABC sia facilitare il proseguimento della sua implementazione. Nel primo caso, presumibilmente, il sistema informativo esistente veniva percepito quale utile fornitore della maggior parte delle informazioni necessarie per i processi decisionali. Pertanto,

l'ABC non sarebbe “valso il prezzo del biglietto”. Tuttavia, i valori relativi alla variabile IT sono significativamente più alti per le aziende che hanno raggiunto la fase di integrazione rispetto a quelli che si trovano in quella della routinizzazione, indicando che l'IT può essere un fattore critico per raggiungere il più alto livello di implementazione e mostrando come dei buoni sistemi informativi facilitino l'integrazione con l'ABC e forniscano i dati operativi necessari al design del modello (Anderson, 1995).

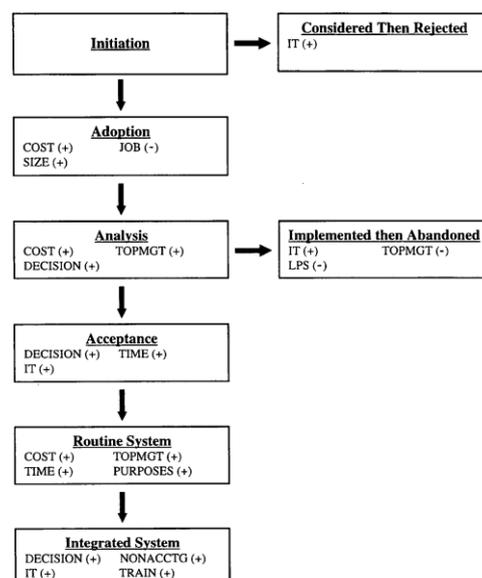
Un'altra variabile che emerge è il grado di utilità decisionale delle informazioni sui costi. Sebbene non vi sia una correlazione significativa con le fasi di adozione o implementazione, la differenza tra i valori assunti allo stadio “considerato e poi respinto” e allo stadio “sistema integrato” è piuttosto alta, mentre la variabile assume segno negativo per entrambi gli stadi “considerato poi respinto” e “Implementato poi abbandonato”. Questi risultati suggeriscono che le aziende che adottano l'ABC potrebbero decidere che l'ABC non vale i costi necessari per implementarlo poiché le decisioni non ne saranno significativamente influenzate. Al contrario, le aziende che possono realmente utilizzare le informazioni ABC per i processi decisionali possono essere più motivate ad integrare l'ABC con il sistema di contabilità generale esistenti. I confronti dimostrano che anche le variabili contestuali (es. potenziale di distorsione dei costi, grado di utilità decisionale delle informazioni sui costi e IT) hanno un certo impatto sul raggiungimento degli stadi più alti dell'implementazione ABC. Pertanto, vi è un ulteriore supporto all'assunto che l'implementazione ABC sia influenzata dalle variabili contestuali e non solo dalle variabili organizzative.

Non vi sono prove sufficienti del fatto che le pratiche avanzate di produzione (TQM e Lean) abbiano alcuna relazione con l'implementazione ABC. Tuttavia, entrambi i fattori hanno punteggi più elevati per il gruppo “approvato” rispetto al gruppo “non considerato”. Allo stesso modo, le aziende che hanno raggiunto lo stadio “sistema integrato” hanno punteggi medi più alti rispetto agli stadi inferiori. Se queste pratiche guidano l'implementazione ABC è incerto. Probabilmente, si tratta di innovazioni implementate dal management in risposta alle pressioni competitive o alla necessità di ridurre i costi. Di conseguenza, le aziende che le hanno implementate tendono ad essere tecnicamente più innovative e, quindi, tendono ad adottare innovazioni amministrative come l'ABC (Damanpour & Evan, 1984).

Il supporto del top management è chiaramente un fattore importante per il successo dell'implementazione ABC. Esso è significativamente inferiore per il gruppo "implementato e poi abbandonato" rispetto al gruppo "sistema integrato" e la differenza tra i valori è piuttosto alta tra le fasi "accettazione" e "routinizzazione", portando alla conclusione che le aziende con un basso livello di supporto da parte del top management utilizzano l'ABC su base limitata. Il tempo, invece, è un elemento cruciale tra le fasi di accettazione e di routinizzazione. Il tempo medio per il secondo gruppo è di 4,12 anni, 1,76 anni in più rispetto al tempo medio trascorso dall'adozione all'accettazione. Allo stesso modo, il numero degli scopi aumenta da una media di 3,48 ad una di 4,54 tra queste due fasi. Questi risultati suggeriscono che, col passare del tempo, l'ABC viene utilizzato in misura maggiore e per più scopi.

La mancanza generale di significatività e le stime negative dei parametri per le variabili organizzative *ownership* delle funzioni non contabili, formazione e livello di chiarezza e consenso verso gli obiettivi dell'ABC hanno punteggi relativamente bassi per le categorie di "accettazione" e "routinizzazione", ma punteggi relativamente alti per le aziende che hanno raggiunto lo stadio di "sistema integrato". Questa analisi fornisce la prova che tutti e tre questi fattori possono giocare un ruolo importante nel raggiungere il livello più alto di implementazione ABC, ma potrebbero non essere così importanti se l'obiettivo di un'azienda è quello di utilizzare l'ABC in modo meno esteso.

**Figura 5.2: Fattori contingenti e influenza sulle fasi di implementazione - Tratto da Krumwiede (1998)**



I risultati della ricerca, comprensivi delle variabili che in modo statisticamente significativo influenzano le varie fasi di implementazione, sono riassunti nella Figura 5.2.

Gosselin (1997) e successivamente Baird et al. (2004), invece, hanno esaminato l'ABC e l'ABM da una prospettiva diversa. Invece di considerare l'ABC come una singola innovazione, Gosselin (1997) considera l'ABC come parte di un'innovazione molto più complessa da lui definita "*Activity Management*" (AM), inteso come "*l'organizzazione efficace e coerente delle attività dell'impresa al fine di utilizzare le sue risorse nel miglior modo possibile per raggiungere i suoi obiettivi*" (Brimson, 1992). Secondo Gosselin, l'AM può essere suddiviso in quattro livelli di complessità: *Activity Analysis* (AA), *Activity Cost Analysis* (ACA), ABC Pilota e ABC Completo. L'AA è il livello iniziale mentre l'ABC completo è l'ultimo e più complesso e ingloba gli altri stadi. L'ABC pilota, di conseguenza, richiede il completamento dei livelli ACA e AA e l'AA stesso è un prerequisito per l'esecuzione dell'ACA. L'AA consiste nel rivedere le attività e le procedure eseguite per convertire materiali, manodopera e altre risorse in output. Le attività che non contribuiscono al valore di tali output sono identificate in modo da poter essere sostituite, ridimensionate o rimosse, rendendo questa fase molto simile all'analisi e alla re-ingegnerizzazione dei processi aziendali. Questi due approcci si concentrano sul processo stesso mentre l'AA si concentra sulle attività all'interno di ciascun processo. L'AA non include analisi finanziarie o contabili, ma mira solamente a identificare le aree di miglioramento in termini di *lead time*, qualità e gestione delle risorse, anche attraverso iniziative di *Just-in-time*, produzione cellulare, TQM ecc in cui l'AA riveste il ruolo di *enabler*. L'ACA è il livello successivo nella gerarchia e consiste nell'analizzare i fattori (*driver*) che influenzano il costo di un'attività. Questa fase si concentra, quindi, sulla minimizzazione dei costi identificando i *driver* di costo e le attività associate e tracciando le interazioni tra di essi. L'identificazione dei *driver* di un'attività può consentire ai manager di meglio comprendere come i processi aziendali sono eseguiti, aiutandoli altresì a elaborare nuove procedure, attività e processi al fine ridurre i costi. Pertanto, questa fase può essere realizzata senza implementare un sistema di *costing* che assegni gli *overhead* sulla base di questi *driver*. Nanni et al. (1992) hanno suggerito che molte aziende non hanno implementato il sistema ABC perché la maggior parte dei benefici è estraibile proprio in questa fase e le organizzazioni preferirebbero intraprendere azioni per migliorare la gestione dei *driver* anziché utilizzarli per allocare i costi indiretti.

Gosselin (1997, p. 107) divide poi l'uso dei veri e propri sistemi di Activity-Based Costing in due livelli: l'ABC pilota e l'ABC completo. L'ABC pilota è solitamente il primo livello di un processo di implementazione ABC, ma può anche essere fine a sé stesso. Consiste nel progettare e installare un sistema ABC solo per un particolare aspetto di un'organizzazione quale un dipartimento o una linea di prodotti. La maggior parte delle aziende che hanno implementato l'ABC si sono limitate a questo livello. Lo scopo di un sistema ABC pilota può dipendere dall'organizzazione in cui è implementato. L'ABC completo è, infine, l'ultimo livello del sistema. Consiste in un sistema di contabilità dei costi in cui tutti i prodotti e i servizi sono valutati sulla base dell'output di un sistema ABC. Le informazioni sui costi vengono utilizzate per la rendicontazione finanziaria e per scopi manageriali visti nel capitolo 2. Tuttavia, si tratta di un livello a cui poche aziende possono dire di essere arrivate, così come sottolineato anche dai sostenitori dell'ABC (Kaplan & Anderson, 2007).

Oltre a costruire un modello a più stadi relativo all'implementazione dell'ABC, Gosselin provvede anche ad analizzare l'effetto di alcune variabili sui processi di adozione e implementazione utilizzando le teorie sulla diffusione delle innovazioni, già illustrate nel capitolo precedente. L'autore analizza, in particolare, l'effetto della strategia e della struttura organizzativa su tali processi. Per la prima delle due variabili, Gosselin utilizza le teorie di Miles and Snow per classificare le aziende in base alla loro strategia. La discriminante è la velocità con cui l'organizzazione cambia i suoi prodotti ed i mercati di sbocco. I prospectori mostrano il più veloce tasso di cambiamento, mentre i difensori sono l'esatto opposto dei cercatori e *"competono in modo aggressivo su prezzo, qualità e servizio ai clienti"* (p. 108), gli analizzatori ricadono da qualche parte tra cercatori e difensori, mentre i reattori non hanno una strategia definita. Dato che l'ABC è considerato un'innovazione e dato che precedenti studi hanno dimostrato che i prospectori sono in grado di meglio incorporare il cambiamento nelle loro organizzazioni, secondo Gosselin *"una strategia di prospezione è associata positivamente all'adozione di un livello AM"* (p. 108). Tale ipotesi è stata supportata dallo studio effettuato, in cui la strategia è stata auto-definita dagli intervistati. Ne consegue che i cercatori adottavano più frequentemente l'AM rispetto agli analizzatori e ai difensori

Per quel che riguarda la struttura organizzativa, Gosselin, riprendendo le teorie di Damanapour (1991), afferma che determinate strutture organizzative facilitano la

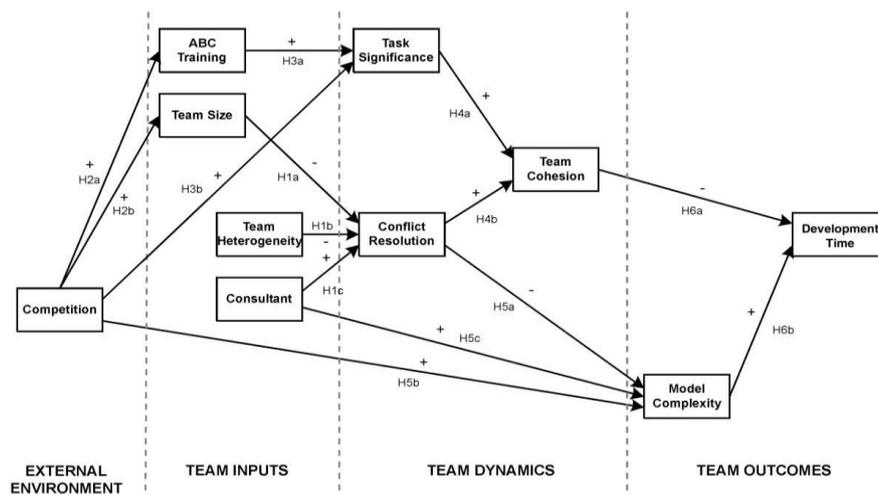
diffusione dell'innovazione. Come abbiamo visto, la ricerca ha dimostrato come le organizzazioni organiche erano più adatte all'applicazione di tecniche innovative. D'altra parte, l'ABC venne fin da subito classificato come un'innovazione amministrativa perché generava nuove regole e politiche amministrative. Per questo motivo, una struttura meccanicistica era più adatta all'implementazione di innovazioni amministrative. Questo fornì a Gosselin l'input alla formulazione della seguente ipotesi: *“tra le organizzazioni che adottano un approccio AM, una struttura meccanicistica è associata positivamente alle organizzazioni che adottano l'ABC”* (p. 109). Il modello ambidestro, invece, considerava la fase del processo di innovazione, analizzando in modo specifico le differenze tra le fasi di avvio e di implementazione. L'avvio era ritenuto più semplice nelle organizzazioni organiche, mentre l'implementazione era ritenuta migliore nelle organizzazioni meccanicistiche. Dunque, una volta che un'organizzazione meccanicista attraversa le prime fasi di iniziazione (AA e ACA), sarà maggiormente grado di implementare l'ABC, in quanto si tratta di un'innovazione amministrativa. Per verificare queste due ultime ipotesi, la struttura è stata misurata attraverso tre variabili: centralizzazione, differenziazione verticale e formalizzazione. I risultati ottenuti hanno dimostrato la validità della seconda ipotesi solo per una delle tre variabili, ovvero la differenziazione verticale. È stato determinato che le imprese con livelli più elevati di differenziazione verticale (aziende meccanicistiche) avevano maggiori probabilità di adottare l'ABC. Infine, la terza ipotesi è stata supportata per la centralizzazione e la formalizzazione, ma non per la differenziazione verticale.

In sintesi, l'adozione è associata a una maggiore integrazione verticale; considerando che l'attuazione è associata a strutture più centralizzate e formali, Gosselin sottolinea come una volta che un'impresa decida di adottare l'ABC, un maggiore grado di centralizzazione e formalizzazione renda più difficile per il management fermare l'implementazione del sistema. Inoltre, una volta impegnatesi a implementare il sistema, le aziende meccanicistiche forniscono il supporto necessario per il pieno completamento del progetto.

Un ulteriore ed importante studio sui processi è quello di Anderson et al (2002) che, per la prima volta, indagano sul modo in cui la competizione, gli input e le dinamiche dei team di implementazione ne influenzano i risultati. Ciò è importante in quanto team interfunzionali con prospettive diverse furono spesso gli artefici dei processi di

implementazione e dello sviluppo dei modelli ABC. Questo studio aiuta a spiegare perché i team di implementazione possono fallire e come, invece, rendere il processo più efficiente. Gli autori hanno identificato due principali produttori automobilistici americani, i quali consentirono l'accesso a nove impianti ciascuno. Le due società ed i singoli stabilimenti furono scelti dagli autori in base a criteri sviluppati da precedenti ricerche. Gli autori necessitavano di impianti che avevano sviluppato sistemi ABC come parte di una direttiva aziendale. Sul campo, gli autori intervistarono il personale chiave dell'impianto e condussero sondaggi in cui raccolsero informazioni sulle caratteristiche dello stesso, sulla complessità dei prodotti e dei processi degli stabilimenti.

Il modello ipotizzato comprendeva dieci variabili, collegate tra loro secondo il seguente schema:



**Figura 5.3: Modello di ipotesi sul rapporto da caratteristiche del team e implementazione dell'ABC - Tratto da Anderson et al. (2002)**

Le variabili sono di seguito descritte: (p. 197)

- Concorrenza: è un attributo dell'ambiente esterno e viene "operativizzata" a seconda che l'impianto sia *core* o *non-core*. Si riteneva che un impianto principale avesse poca concorrenza dati i molti investimenti fatti dalla società ed in quanto vendeva a terzi gran parte di ciò che produceva. Un impianto *non-core* poteva, invece, produrre i componenti accessori alla produzione; pertanto, la concorrenza rea alta e basata sui prezzi.
- Formazione: fa parte degli input del team. La formazione è pensata per aumentare il livello di importanza che le persone attribuiscono allo sviluppo del modello. Era misurata dal numero di ore di formazione aziendale fornite.

- Dimensioni della squadra: fu considerato un input del team e si basava sul numero di dipendenti dell'impianto assegnati al progetto ABC.
- Eterogeneità: è un input del team e misurava il grado di diversità funzionale dei membri del team ABC.
- Consulente: è un input del team poiché tutti gli stabilimenti studiati utilizzarono un consulente per supportare l'implementazione dell'ABC.
- Significatività del compito, risoluzione dei conflitti e coesione del team: sono tutti componenti delle dinamiche del team. I dati furono acquisiti chiedendo l'atteggiamento dei rispondenti nei confronti dell'ABC e del team di cui facevano parte.
- La complessità del modello: è una misura del risultato prodotto dal team. Per determinare la complessità del modello, gli autori utilizzarono il numero di centri di attività, il numero di *cost driver* e di *activity driver*. La quantità di ciascuno fu standardizzata e quindi sommata per ottenere una misura della complessità complessiva del modello.
- Il tempo di sviluppo: è anch'esso una misura del risultato prodotto dal team e fu misurato dal momento in cui il team iniziò il proprio processo di formazione fino a quando i primi dati di costo furono generati dal modello ABC.

Sulla base del modello di cui sopra, gli autori predisposero una serie di ipotesi. Tra di esse, le uniche ad essere supportate dai dati raccolti con un sufficiente livello di significatività furono: (pp. 199-201)

- Man mano che il livello di formazione aumenta, aumenta anche il livello percepito di significatività del compito;
- I team di implementazione che affrontano un alto livello di competizione avranno una più elevata importanza della mansione rispetto a quelli che affrontano un basso livello di competizione;
- Man mano che aumenta il livello di significatività del compito, aumenta il livello di coesione del team;
- Man mano che aumenta la capacità del team di risolvere i conflitti, aumenta anche il livello di coesione della squadra ABC;
- Con l'aumentare della capacità del team di risolvere i conflitti, la complessità del modello ABC diminuisce;

- Man mano che aumenta il livello percepito della concorrenza esterna, la complessità del modello ABC aumenta;
- La presenza di un consulente aumenta la complessità del modello ABC;
- Man mano che aumenta il livello di coesione della squadra, diminuisce il tempo necessario per sviluppare il modello ABC;

Interessante è, infine, il contributo di Wnuk-pel (2010) il quale, studiando il caso dell'azienda polacca Alfa SA, ipotizza che *“il processo di implementazione dell'ABC è influenzato positivamente da tre gruppi di fattori: motivatori, catalizzatori e facilitatori; i fattori influenzano l'implementazione collettivamente, promuovendo il processo di cambiamento”* (p. 88) e che *“i fattori che ostacolano il processo di implementazione della ABC sono: resistenza al cambiamento, la grande quantità di lavoro e le conoscenze insufficienti del modello ABC”* (p. 88).

Rifacendosi alle teorie di Kasurinen (2002), egli constatò come tre tipi di fattori positivi e un tipo di fattore negativo avessero influenzato il processo di implementazione dell'ABC nell'azienda oggetto di studio. Le tipologie di fattori furono le seguenti: (p. 101)

- Motivatori (hanno un'influenza costante e a lungo termine sull'attuazione delle innovazioni);
- Catalizzatori (hanno un'influenza diretta sull'attuazione delle innovazioni);
- Facilitatori (fattori senza i quali l'attuazione delle innovazioni sarebbe impossibile);
- Ostruttori (fattori che hanno un'influenza negativa sull'attuazione delle innovazioni).

Questi fattori ebbero un'influenza congiunta nel processo di implementazione, promuovendo, nel *case study* in oggetto, il processo di innovazione. L'elenco dei fattori chiave appartenenti ad ogni categoria è esposto nella Tabella 5.4. (p. 102)

**Tabella 5.4: Classificazione dei fattori contingenti nel caso Alfa SA - Adattato da Wnuk-pel (2010)**

<b>Tipologia di fattori</b>	<b>Fattori</b>
Motivatori	Aumento della competitività Mutamento della strategia di mercato e della strategia di produzione (l'aumento della diversità e della complessità dei prodotti - i clienti hanno iniziato a richiedere prodotti non convenzionali, a breve termine) Necessità di informazioni segnalate dai manager

	Inesattezza dei dati ricevuti dal sistema di contabilità dei costi esistente
Catalizzatori	Formazione nell'area della contabilità analitica Studi post-laurea effettuati dal controller
Facilitatori	Supporto del consiglio di amministrazione Trasferimento delle conoscenze in azienda Livello di conoscenza del controller nell'area dei nuovi sistemi di contabilità dei costi Susceptibilità alla moda e alle tendenze Risorse sufficienti Dimensioni e struttura organizzativa Buone condizioni generali dell'azienda
Ostruttori	Cultura aziendale che si oppone a qualsiasi cambiamento Livello insufficiente di conoscenza del senior management dell'azienda

Da questa esaustiva analisi sull'impatto dei diversi fattori contingenti sul processo d'implementazione dell'ABC, la principale conclusione che si può trarre è che ogni singolo processo è, probabilmente, una storia a sé. Questo fatto nasce, *in primis*, dalla difficoltà insita la segmentazione delle diverse fasi di implementazione e, in secondo luogo, dal fatto che l'effetto dei fattori contingenti sia esso stesso contingente al singolo caso aziendale. Di conseguenza, elaborare un modello unitario che possa descrivere dettagliatamente e univocamente questi legami è pressoché impossibile. Tuttavia, alla luce dell'ultimo contributo analizzato (Wnuk-pel, 2010), si ritiene che un *framework* univoco potrebbe essere elaborato a partire dalle teorie di Kasurinen (2002) considerando, quindi, non tanto l'impatto dei singoli fattori sulle diverse fasi del processo di implementazione, bensì il loro ruolo e l'appartenenza alle diverse categorie citate. In questo modo, è possibile che molte delle differenze riscontrate dalla letteratura possano convergere verso una classificazione unitaria.

### 5.1.3 Misurare il successo dell'ABC

Si è poc'anzi menzionata una lunga lista di *stage* e fasi attinenti al processo di adozione e implementazione dell'ABC. Il risultato di questo processo dovrebbe sostanziarsi, a rigor di logica, in un'implementazione "di successo" dell'Activity-Based Costing. Il termine "successo" è intenzionalmente lasciato tra virgolette in quanto soggettivo e contestuale, essendo, quindi, dipendente dalle circostanze che contraddistinguono ogni singolo caso ove il processo di implementazione è stato completato. La comunità accademica, perciò, si è concentrata sulla ricerca e sulla definizione di quelle che, per gli attori direttamente coinvolti, potevano essere le variabili che determinano il successo dell'ABC.

Più in generale, il successo di un sistema di controllo direzionale (MCS), secondo Chenhall (2007), può essere ricondotto a *“questioni relative all'uso o all'utilità dell'MCS e ad esiti comportamentali e organizzativi”* (p. 168). Esiste una connessione implicita tra questi fattori. Ad esempio, se gli attori organizzativi ritengono che un MCS sia utile, è probabile che esso venga utilizzato e che soddisfi le persone, le quali, presumibilmente, potranno svolgere i loro compiti disponendo di migliori informazioni. Di conseguenza, questi individui prenderanno decisioni migliori e raggiungeranno più facilmente gli obiettivi organizzativi. Tuttavia, *“è difficile collegare l'utilità di un MCS al miglioramento della soddisfazione delle persone ed al conseguente miglioramento delle performance organizzative, né ci sono prove convincenti che suggeriscano che tali collegamenti esistano”* (p. 169). Anche all'interno di una ricerca basata sulle contingenze, il legame tra un incremento delle *performance* e l'utilità di alcuni componenti dell'MCS può dipendere dall'adeguatezza di quest'ultimo con riguardo al contesto in cui opera l'organizzazione.

Premesso quanto sopra, i ricercatori hanno studiato diverse misure che influenzano il successo dell'ABC, compresi i determinanti del successo, l'uso dello strumento, la sua utilità ed i suoi effetti in termini di *performance* organizzative. I diversi approcci di ricerca suggeriscono che il successo dell'ABC è dinamico e multidimensionale con misure spesso ambigue e difficili da quantificare. Il primo studio che mirò a identificare i fattori che potevano essere associati al successo dell'implementazione ABC fu quello di Shields (1995). I fattori considerati nello studio erano quelli identificati in precedenza da Shields & Young (1989). I risultati mostrarono come il supporto del top management, il collegamento alla valutazione delle *performance* ed agli stipendi, la formazione, le capacità in materia contabile e l'adeguatezza delle risorse messe a disposizione erano associati al successo percepito dell'implementazione. Questo studio presenta, però, due importanti lacune. Innanzitutto, la fase di implementazione non fu considerata, pertanto, i progetti in fase di avvio furono confrontati con progetti arrivati a stadi più avanzati. In secondo luogo, la misurazione del successo percepito era tutt'altro che precisa. Nello stesso anno, Swenson (1995) esaminò il livello di soddisfazione verso l'ABC dei dirigenti finanziari e operativi di venticinque organizzazioni. I risultati di questo studio mostrarono come la soddisfazione verso il sistema ABC era superiore rispetto ai sistemi di costo che quest'ultimo sostituì. Tuttavia, poiché gli intervistati erano i responsabili del progetto, questi risultati non possono essere considerati come totalmente affidabili in quanto potenzialmente inficiati da alcuni *bias*. La misurazione del successo fu poi perfezionata da

Foster & Swenson (1997). Questi ultimi raggrupparono le misure di successo in quattro principali categorie: (1) utilizzo delle informazioni prodotte dai sistemi ABC nei processi decisionali; (2) decisioni e azioni intraprese con le informazioni prodotte dal sistema ABC; (3) miglioramenti delle *performance* finanziarie percepiti conseguenti l'implementazione dell'ABC; (4) valutazione a carattere generale da parte del management del successo dell'ABC. Foster e Swenson condussero le loro indagini in 166 siti in cui era stato implementato l'ABC e appartenenti a 132 diverse società. I loro risultati variarono a seconda della misura del successo utilizzata. L'uso delle informazioni ABC fu la misura del successo che produsse il massimo  $r^2$  nelle analisi di regressione svolte con i cinque fattori identificati da Shields quali fattori determinanti dell'attuazione dell'ABC: supporto al top management, formazione, collegamento alla valutazione delle prestazioni, collegamento alla qualità, e adeguatezza delle risorse. In ogni caso, nessuno di questi fattori presentava un adeguato livello di significatività nei quattro modelli che consideravano come indipendenti le quattro categorie sopra citate e in un quinto che includeva come variabili indipendenti le quattro misure di successo combinate. Pertanto, il raffinamento delle misure del successo di un generico processo di implementazione e i risultati ottenuti non erano conclusivi. Un ulteriore studio di McGowan & Klammer (1997) tentò di esaminare l'associazione tra soddisfazione dei dipendenti, fattori contestuali e fattori organizzativi influenzanti l'attuazione dell'ABC. I ricercatori scoprirono che la soddisfazione dei dipendenti verso l'ABC era associata alla maggior parte dei fattori identificati da Shields & Young (1989) e Shields (1995). La principale limitazione di questa ricerca fu che la misurazione del successo era limitata a una dimensione, ovvero il livello percepito di soddisfazione, non carpando completamente quelle che potevano essere le varie misure come, invece, tentarono di fare Foster e Swenson. Inoltre, questa singola dimensione fu misurata solamente attraverso una scala di cinque punti che partiva da "fortemente sfavorevole" fino a "fortemente favorevole". Non v'erano, quindi, distinzioni sul tipo di progetto ABC e sul suo stadio di implementazione raggiunto. Anderson & Young (1999) tentarono, invece, di valutare l'impatto dei fattori contestuali e di processo sul successo delle implementazioni ABC in due aziende manifatturiere statunitensi. L'obiettivo era quello di collegare gli studi empirici sul successo dell'implementazione dell'ABC con le teorie sui processi di implementazione, fornendo un modello stabile attraverso un maggior numero di dimensioni. Secondo Anderson e Young, la valutazione complessiva dell'ABC era influenzata dall'ambiente di ricompensa e dalla

qualità del sistema informativo esistente. L'accuratezza delle informazioni ABC era correlata all'adeguatezza delle risorse dedicate al progetto ABC e alla necessità di un cambiamento in capo agli attori organizzativi intervistati. Il modello si rivelò stabile, ma era sensibile alla maturità del sistema ABC, confermando nuovamente la necessità di distinguere tra le fasi del processo di implementazione.

Riprendendo le variabili definite da Shields (1995), le relazioni tra esse ed il successo dell'implementazione sono così riassunte:

- **Supporto del top management:** in un sondaggio sottoposto ad alcune aziende manifatturiere, è stato riscontrato come il supporto del top management influenzasse l'adozione di sistemi innovativi come l'ABC (Chenhall & Langfield-Smith, 1998). Una delle principali cause del fallimento dell'implementazione ABC è la perdita o l'assenza del supporto del top management (Cokins, 2001), mentre il successo iniziale dell'implementazione ABC è stato spesso influenzato dal supporto del top management che può focalizzare strategie, obiettivi e risorse organizzative verso questo tipo di iniziative. Quando il top management si impegna in prima persona nei processi di implementazione dell'ABC, esercita un controllo sufficiente a garantirne il successo (Gosselin, 1997). Esaminando tre livelli di adozione dell'*activity management*, Baird et al. (2007) rilevarono che il supporto del top management è fondamentale a tutti i livelli. Questo fattore, unito alla leadership ed alla partecipazione collettiva dei lavoratori interessati all'ABC si è dimostrato determinante nell'influenzare i risultati del processo (Bruggeman & Hoozee, 2010). Infine, nei siti maturi in cui l'ABC veniva utilizzato nei processi decisionali, era integrato nel sistema informativo ed era in uso da più di un anno, Byrne (2011) ha riscontrato che il supporto del top management è cruciale per il successo dell'ABC.
- **Adeguatezza delle risorse:** nella fase di implementazione, l'adeguatezza delle risorse è stata definita come vitale per l'accettazione da parte degli utenti e il successo dell'ABC (Foster & Swenson, 1997) (Shields & Young, 1989) (Shields, 1995). Limitazioni delle risorse, sia umane che tecnologiche, sono tra gli ostacoli all'implementazione e all'utilizzo della ABC (Anderson, 1995). Quando studiata in modo indipendente, l'adeguatezza delle risorse si è dimostrata essere un *driver* significativo del successo di ABC nei siti maturi, sebbene a livello complessivo

l'influenza di questa variabile sia molto meno significativa rispetto al supporto del top management (Byrne, 2011).

- Educazione continua: la formazione è un veicolo che permette ai dipendenti di acquisire conoscenze ed “abbracciare” l'ABC, espandendo la loro *comfort zone* (Shields, 1995). Nella fase post-adozione, la formazione continua diventa vitale per le aziende che desiderano passare a *stage* di implementazione più avanzati e comprendenti l'integrazione con i sistemi informativi esistenti (Krumwiede, 1998). Un ulteriore addestramento, invece, è essenziale per garantire un uso efficiente delle informazioni generate dall'ABC (McGowan & Klammer, 1997). Byrne (2011) ha rilevato che l'educazione continua è un fattore determinante del successo dell'ABC quando è stata testata in modo indipendente, ma che, come per l'adeguatezza delle risorse, risulta meno significativa rispetto al supporto del top management.
- Valutazione delle prestazioni: basandosi sulla teoria della motivazione, Shields (1995) suggerì che il successo dell'ABC è correlato all'uso del sistema stesso per la misurazione delle *performance*. Gli atteggiamenti degli utenti sono influenzati dal premio o dalla mancanza di allineamento dello stesso rispetto l'ABC (Argyris & Kaplan, 1994). Nelle fasi successive dell'adozione dell'ABC, il collegamento tra misurazione della *performance* e sistemi di ricompensa è fondamentale per il successo (Anderson, 1995). In un sondaggio sottoposto ad una platea di controller, Baird et al. (2007) non hanno scoperto un legame significativo tra successo dell'ABC e valutazione delle prestazioni, così come confermato da Byrne (2011).
- Rendimento finanziario: implicita nella definizione del successo dell'ABC è la relazione causale tra l'adozione dello stesso e il miglioramento della *performance* finanziaria. A prima vista, la quantificazione dell'impatto che l'ABC comporta sulle *performance* organizzative sembra essere semplice; tuttavia questo collegamento è assai più complesso in quanto molteplici variabili incontrollabili come i mutamenti del contesto macroeconomico e dell'ambiente competitivo possono influenzare enormemente le *performance* organizzative rendendo questo tipo di ricerca fuorviante. Inoltre, la disponibilità limitata di dati sulle prestazioni finanziarie prima e dopo l'adozione ABC per le diverse SBU limita la capacità dei ricercatori di quantificare l'impatto dell'ABC al fine di misurarne il successo. Tra i vari studi sull'argomento, Kennedy e Affleck-Graves (2001) hanno tentato di

spiegare il "paradosso ABC" e di mostrare che la scelta di un sistema di contabilità direzionale come l'ABC, può avere un impatto significativo sul valore dell'impresa. In particolare, per un campione di aziende del Regno Unito, hanno dimostrato che le imprese che adottarono l'ABC sovra-performarono le aziende che non lo avevano adottato di circa il 27% nei tre anni successivi l'implementazione. Lo studio considerato presenta dei risultati sufficientemente robusti anche perché tiene conto di misure di *performance* sia contabili che basate sul mercato. Un'ulteriore analisi suggerì che l'ABC abbia contribuito a rafforzare il valore attraverso migliori controlli sui costi e miglior utilizzo delle risorse, assieme ad un maggiore uso della leva finanziaria, evidenziando come le aziende che adottano l'ABC scelsero razionalmente un sistema che ne incrementa il valore. Di conseguenza, i risultati forniscono supporto per le prove di Malmi a favore dell'ipotesi della scelta efficiente. Kennedy e Affleck-Graves (2001) affermano che i loro risultati non chiariscono il "paradosso ABC" introdotto da Gosselin (1997), ma piuttosto lo accentuano. Infatti, se le aziende che hanno adottato l'ABC hanno una migliore *performance* azionaria, oltre agli altri benefici già sottolineati dalla letteratura, allora perché un maggior numero di imprese non lo ha utilizzato? Un altro modo per valutare l'impatto dell'ABC sulle prestazioni è esaminare l'efficacia nel mercato azionario dell'annuncio dell'adozione di un sistema ABC. Questa tipologia di studio fu effettuata da Gordon & Sylvester (1999). La loro indagine mostrò che tale annuncio non provocò alcun effetto, positivo o negativo, sul prezzo delle azioni delle società considerate. Cagwin et al. (2002) studiarono il miglioramento delle prestazioni finanziarie associato all'uso di ABC e le condizioni in cui tale miglioramento fu raggiunto. Essi scoprirono che le imprese produssero un netto miglioramento delle prestazioni finanziarie quando l'ABC venne utilizzato in concomitanza con altre iniziative di carattere strategico come il JIT o il TQM, esaltando il ruolo di *enabler* ricoperto dall'ABC. Lo studio mostrò, inoltre, come vi fosse un'associazione positiva tra ABC e miglioramento del ROI quando il sistema fu implementato in società complesse, in ambienti in cui i costi erano relativamente importanti e quando c'era un numero limitato di transazioni intra-aziendali che ne limitavano i benefici. Vi fu anche l'indicazione che altre condizioni abilitanti (sofisticazione informatica, assenza di capacità in eccesso e ambiente competitivo) influenzarono l'efficacia dell'ABC. Cagwin et al. (2002) mostrarono

anche che le misure di successo precedentemente utilizzate erano dei buoni predittori del miglioramento delle prestazioni finanziarie. Ittner et al. (2002), invece, tentarono di valutare l'associazione tra uso estensivo dell'ABC e le prestazioni operative e finanziarie a livello di sito produttivo, utilizzando un ampio campione di imprese manifatturiere. Essi indicarono di aver trovato un risultato positivo, ma anche una modesta associazione tra l'uso estensivo dell'ABC e le *performance produttive*, con queste ultime misurate attraverso tre variabili: rendimento degli impianti, miglioramento dei *lead time*, miglioramento della qualità e riduzione dei costi associati ad essa. Infine, non furono trovate associazioni significative tra ABC e ritorno sull'investimento (ROI). In uno studio focalizzato sulle piccole imprese, Jankala e Silvola (2012) hanno studiato l'impatto dell'adozione ABC sulla *performance*, misurata in termini di vendite e di ritorno sull'investimento. I risultati hanno indicato una relazione positiva ma debole tra l'uso dell'ABC e l'aumento delle vendite. Le aziende che impiegavano attivamente l'ABC hanno avuto un forte effetto ritardante sulla crescita delle vendite con una riduzione iniziale delle stesse nel primo anno di adozione, seguita da aumenti negli anni successivi. Analogamente alle vendite, i ricercatori hanno determinato una relazione positiva ma debole tra l'adozione dell'ABC e gli aumenti del ritorno sull'investimento con, tuttavia, un effetto ritardante minore. Elhamma (2012), infine, utilizzando un campione variegato di aziende, mostrò che per le aziende di maggiori dimensioni le *performance* sono aumentate grazie all'adozione dell'ABC, mentre per le piccole e medie imprese non sono stati riscontrati impatti significativi.

Rimangono, tuttavia, molte perplessità in merito a questo flusso di ricerca. Determinare il successo dell'adozione ABC attraverso l'indagine sulle *performance* economico-finanziarie è permeato da numerosi fattori che possono pregiudicare i risultati ottenuti, tra cui il necessario, ma difficile, isolamento dei fattori ambientali e competitivi che influenzano le prestazioni di un'azienda prima e dopo l'adozione ABC. Questi fattori, se presenti, possono avere un impatto significativo indipendentemente dall'adozione dell'ABC.

- Uso e utilità di ABC: un'altra misura del successo dell'ABC è l'atteggiamento degli utenti nei confronti dello strumento in qualità di supporto al

conseguimento degli obiettivi aziendali attraverso l'uso e l'utilità delle informazioni prodotte ed i cambiamenti nei processi decisionali (Baird, et al., 2007) (Mansor, et al., 2012). Secondo Byrne et al. (2009) *“se chi adotterà l'ABC stabilisce che esso non avrà successo, ciò potrebbe fornire una possibile spiegazione alla mancanza di entusiasmo per il sistema stesso, con conseguente diminuzione delle probabilità di successo”* (p. 40). Baird et al. (2007) hanno studiato la relazione tra l'estensione dell'adozione dello strumento e diverse variabili organizzative quali dimensioni, utilità decisionale delle informazioni sui costi e cultura. Essi hanno trovato una relazione significativa tra l'adozione dell'ABC e l'utilità della decisione, la dimensione culturale dell'orientamento al risultato e forme allentate di controllo. I risultati, inoltre, indicavano che le società che avevano pienamente implementato l'ABC percepivano il miglioramento rispetto ai tradizionali sistemi di gestione dei costi. Le indagini sull'utilità dell'ABC e basate sull'utilizzo delle informazioni ABC per i processi decisionali e la percezione degli utenti sull'utilità dell'ABC a supporto dei processi organizzativi sono altre metriche utilizzate per definire il successo. Nei siti maturi, le informazioni ABC sono risultate utili per la pianificazione e il budgeting, la valutazione delle opportunità di miglioramento e la gestione operativa (Mansor, et al., 2012).

**Tabella 5.5: Misure del successo dell'implementazione ABC – Tratto da Gosselin (2007)**

<b>Fonte</b>	<b>Misure del successo</b>
(Shields, 1995)	Successo dell'iniziativa ABC e benefici finanziari dell'ABC (due elementi)
(Swenson, 1995)	Soddisfazione verso la metodologia per il calcolo dei costi di prodotto prima e dopo l'ABC (due elementi)
(McGowan & Klammer, 1997)	Grado di soddisfazione per l'implementazione dell'ABC (un elemento)
(Foster & Swenson, 1997)	Uso delle informazioni ABC nel processo decisionale; decisioni e azioni intraprese con le informazioni ABC; miglioramenti finanziari percepiti dall'attuazione dell'ABC; valutazioni del management riguardo al successo complessivo dell'ABC

(Anderson & Young, 1999)	Percezione del valore complessivo dell'ABC (cinque voci); accuratezza percepita dei dati ABC (tre elementi); uso percepito dei dati ABC (quattro voci)
--------------------------	--

I ricercatori hanno utilizzato diversi approcci per indagare sul successo dei processi di implementazione dell'ABC, sia in merito ai fattori che ne determinano il successo dell'implementazione sia in merito agli effetti sulle *performance* organizzative derivanti dal suo utilizzo. Tuttavia, la ricerca non ha ancora trovato molte prove empiriche che dimostrino le teorie in merito. Addirittura, c'è chi, come Malmi (1997), mette in discussione la definizione stessa di successo e fallimento. In particolare, secondo l'autore, *“se l'ABC è utilizzato per supportare il processo strategico, il successo dell'ABC non può dipendere dai risultati dell'analisi, né dalle azioni intraprese sulla base di tali risultati – come, invece, sostenuto da Cooper et al. (1992) - ma dalla sua capacità di fornire una diagnosi corretta della situazione. Riducendo l'incertezza e fornendo una base più solida per le decisioni strategiche, l'ABC può essere di grande valore anche senza azioni conseguenti e senza mutamenti nei processi decisionali”* (p. 475). Questo porta Malmi a suggerire che *“alcuni dei cosiddetti fallimenti ABC potrebbero non essere stati affatto dei fallimenti”* (p. 475). Di conseguenza, la discussione sul successo o l'insuccesso dell'ABC dovrebbe riconoscere anche gli usi delle informazioni diversi dalla dominante prospettiva decisionale.

## 5.2 Possibili ipotesi rispetto all'esistenza del “Paradosso ABC”

Esaminati i rapporti intercorrenti tra le diverse categorie di fattori contingenti e le fasi di adozione ed implementazione dell'ABC, in quest'ultimo paragrafo si cercherà di far luce sulle cause che hanno generato il “paradosso ABC”, attraverso la formulazione di alcune ipotesi in merito e la successiva elaborazione di un *framework* esplicativo.

### 5.2.1 ABC e Bandwagon Theories

Le teorie dei “carrozzoni” (*bandwagon theories*) suggeriscono che le organizzazioni adottano o rifiutano un'innovazione a causa delle pressioni da parte di organizzazioni che hanno già adottato o respinto l'innovazione (Abrahamson & Rosenkopf, 1993). Gli stessi Abrahamson e Rosenkopf aggiungono che *“il livello delle pressioni è influenzato dal livello di ambiguità che circonda le valutazioni delle organizzazioni sull'efficienza e sui rendimenti delle innovazioni e anche dalle pressioni istituzionali e competitive”* (Gosselin, 2007, p. 663). Pertanto, i “cicli del carrozzone” possono indurre le organizzazioni ad adottare

innovazioni inefficienti, ma possono anche indurre le organizzazioni a rifiutare innovazioni redditizie a causa delle pressioni verso il rigetto da parte della massa.

Abrahamson (1991) criticò la prospettiva dominante nella letteratura sulla diffusione dell'innovazione che si basava su un modello in cui gli adottanti operavano scelte indipendenti e razionali, guidate da obiettivi di efficienza tecnica. Questa prospettiva si basava su due assunti principali: (a) le organizzazioni possono scegliere liberamente e indipendentemente di adottare una tecnologia amministrativa, e (b) le organizzazioni sono relativamente certe sui loro obiettivi e le loro valutazioni su quanto sia efficiente la tecnologia. Abrahamson, tuttavia, sviluppa delle contro ipotesi per respingere la prospettiva definita della "scelta efficiente". Se organizzazioni esterne, quali organismi di regolamentazione e società di consulenza, influenzano le scelte, allora è lecito chiedersi quanto siano libere e indipendenti le decisioni delle organizzazioni. Allo stesso modo, supponendo che le organizzazioni abbiano obiettivi poco chiari e alta incertezza sull'efficienza tecnica delle tecnologie amministrative, è possibile rifiutare la possibilità che le aziende operino sempre delle scelte efficienti. Inoltre, poiché le organizzazioni non sono in grado di valutare l'efficienza tecnica delle tecnologie amministrative, esse potrebbero imitare l'una con l'altra (DiMaggio & Powell, 1983). Abrahamson (1991), perciò, identifica quattro prospettive per spiegare la diffusione e il rifiuto delle tecnologie amministrative. Queste sono, appunto la teoria della "scelta efficiente", la teoria della "selezione forzata", la teoria della "moda" (*fashion theory*) e la teoria della "mania" (*fad theory*).

Le teorie che attribuiscono la diffusione dell'innovazione alla prospettiva della "scelta efficiente" si basano sulla nozione di "*performance gap*", ovvero sulle discrepanze tra gli obiettivi di un'organizzazione e ciò che essa può raggiungere (Abrahamson, 1991, p. 592). I cambiamenti ambientali creano lacune simili tra le organizzazioni e quelle con obiettivi altrettanto analoghi tendono a reagire ai *performance gap* adottando la stessa tecnologia amministrativa, mentre le organizzazioni che non sperimentano queste lacune o hanno obiettivi diversi, non adotteranno queste tecnologie. Le innovazioni si diffondono "*quando aiutano a ridurre i divari di prestazioni creati dai cambiamenti ambientali*" (Gosselin, 2007, p. 664). Secondo la teoria della scelta efficiente, quindi, "*le organizzazioni determinano la diffusione e il rifiuto delle innovazioni stesse; il loro comportamento è, quindi, non imitativo*" (p. 664). Questa teoria si sostanzia in una valutazione fatta dai manager sull'efficienza di

un'innovazione. Alcuni teorici ipotizzano che i non adottanti siano informati istantaneamente dell'efficienza e dei rendimenti tecnici dell'innovazione, mentre altri ritengono che con l'aumento del numero di adottanti, maggiori informazioni sull'efficienza tecnica e sui rendimenti dell'innovazione siano rese disponibili ai non adottanti. L'accesso a queste informazioni causerebbe la diminuzione dei costi di innovazione e l'aumento del ritorno sull'investimento. Ciò porterebbe ad un circolo virtuoso che aumenterebbe il tasso di diffusione dell'innovazione. Abrahamson e Rosenkopf (1993) suggeriscono che questa teoria ha una limitazione principale. Infatti, in molti gruppi di organizzazioni concorrenti, le informazioni sull'efficienza tecnica e sui rendimenti delle innovazioni non possono influire sulle decisioni dei potenziali adottanti. Abrahamson e Rosenkopf (1993) hanno sostenuto che questa influenza si verificherà solo se: (1) le informazioni sull'efficienza tecnica e i ritorni di un'innovazione sono prontamente disponibili per i potenziali adottanti; (2) esistono canali attraverso i quali queste informazioni possono fluire; (3) i primi adottanti accettano di diffondere le informazioni ai potenziali adottanti; (4) l'informazione può influenzare le decisioni dei potenziali adottanti. Pertanto, i "cicli del carrozzone" avverranno solo se tutte e quattro queste condizioni sono soddisfatte.

Le altre tre prospettive cercano, quindi, di superare questa limitazione introducendo altri soggetti e altre tipologie di relazioni tra adottanti e non adottanti. Le teorie che si basano sulla prospettiva della "selezione forzata", ad esempio, presuppongono che *"soggetti come gli organismi regolatori abbiano un potere sufficiente per dettare quali innovazioni sono diffuse"* (Malmi, 1999, p. 653). La selezione forzata implica che le organizzazioni che adottano un'innovazione affrontino una situazione in cui non possono scegliere e in cui le loro motivazioni non giocano alcun ruolo nello spiegare la diffusione o il rifiuto delle innovazioni. Le "teorie della moda" presuppongono, invece, che *"anche le organizzazioni che non adottano l'innovazione abbiano un impatto sulla diffusione"* (p. 653). L'impatto è, tuttavia, meno forte rispetto alla prospettiva della selezione forzata, in quanto questi *fashion setters* sono di solito società di consulenza, business school e *mass media*, soggetti che non dispongono del potere coercitivo detenuto dagli organismi regolatori. La chiave per distinguere la prospettiva della moda dalle altre due precedentemente analizzate è l'incertezza. La scelta di essere efficiente comporta un basso livello di ambiguità circa le forze ambientali, gli obiettivi o l'efficienza tecnica, mentre se la decisione di adottare o respingere un'innovazione è forzata da soggetti esterni, l'incertezza non è una

preoccupazione. Alcuni studiosi hanno sostenuto che in condizioni di incertezza, le organizzazioni tendono a imitare altre organizzazioni e, di conseguenza, la prospettiva della moda presuppone che *“le organizzazioni di un gruppo imitano modelli amministrativi promossi da trend setters”* (p. 653). La “teoria della mania”, infine, è diversa dalla prospettiva della moda in quanto si presume che le organizzazioni imitano altre organizzazioni piuttosto che i *trend setters*. Questa teoria suggerisce che le organizzazioni adottino le innovazioni perché altre organizzazioni le hanno adottate. Le pressioni istituzionali e concorrenziali possono causare questo comportamento. Le prime si verificano quando *“i non-adopters temono di sembrare arretrati e perdere così legittimità nei confronti degli stakeholders”* (Gosselin, 2007, p. 664). Questa minaccia li avrebbe portati ad adottare un'innovazione anche se non ne avevano valutato l'efficienza e i rendimenti. Le pressioni competitive nascono, invece, *“dalla minaccia di perdere un vantaggio competitivo”* (p. 664). I manager avversi al rischio preferirebbero abbracciare un'innovazione, anche se non adeguatamente valutata, per contrastare tali perdite. Adottare un'innovazione simile alla concorrenza *“impedirebbe ai manager di essere percepiti come incompetenti”* (p. 664). Se i rendimenti saranno alti, sembrerebbero dei buoni manager, mentre se i rendimenti saranno bassi, non sembrerebbero peggiori di altri operatori del settore.

La “pressione del carrozzone” derivante dalle ultime due teorie espone il processo di diffusione dell'ABC in due modi distinti. Da un lato, *“pressioni istituzionali come quelle create da consulenti e associazioni professionali possono costringere i manager ad adottare e implementare l'ABC”* (p. 664). Inoltre, *“a causa dell'elevato livello di ambiguità che circonda l'efficienza tecnica e i rendimenti dell'ABC, le imprese e le SBU all'interno di un settore in cui un gran numero di imprese ha adottato l'ABC, potrebbero sentire maggiori pressioni da parte dei concorrenti verso l'adottare e l'implementare l'ABC”* (p. 664). D'altra parte, queste pressioni competitive possono causare effetti di controtendenza *“poiché i dirigenti di un settore non possono provare pressioni per adottare l'ABC se i concorrenti tendono a rifiutare l'ABC”* (p. 664). Il monitor *Bain & Company* ha storicamente dimostrato come i manager statunitensi considerano l'ABM uno degli strumenti manageriali con un livello di soddisfazione inferiore alla media complessiva, al punto da ometterlo dalle indagini negli ultimi anni. Di conseguenza, data la bassa considerazione dei manager, le pressioni sul carrozzone verso il rifiuto dell'ABC potrebbero essere elevate e le pressioni per adottarlo sarebbero, invece, basse. Gosselin

(1999) ha esaminato la diffusione dell'ABC da questa prospettiva. I risultati di questo studio hanno dimostrato che le pressioni di concorrenti, fornitori e clienti influenzavano la decisione di adottare o respingere l'ABC.

Malmi (1999) ha altresì esaminato il processo di diffusione dell'ABC in Finlandia. Lo scopo della sua ricerca era di spiegare cosa spinse la diffusione dell'innovazione durante le sue varie fasi. Malmi eseguì quattro sondaggi, intervistando anche consulenti, accademici e dipendenti della società di software. I risultati di questa indagine furono assai importanti. Innanzitutto, Malmi mostrò come la precoce diffusione dell'ABC seguì una traiettoria temporale abbastanza simile a quella della maggior parte delle altre innovazioni. In secondo luogo, suggerì che la razionalità economica, le relazioni di potere e le relazioni politiche, da sole, erano inadeguate a spiegare il cambiamento nella contabilità direzionale e la diffusione tra le organizzazioni, poiché le mode e le manie sembravano giocare un ruolo importante in alcune fasi della diffusione. Egli concluse che la teoria della "scelta efficiente" poteva spiegare le prime adozioni, mentre i *trend setter* esercitavano una notevole influenza nella fase di decollo di un'innovazione. Nelle fasi successive, invece, l'influenza dei *trend setter* diminuì e un'ulteriore diffusione era spiegata dalla teoria "della mania" e da quella della "scelta efficiente".

Considerato quanto detto, si ipotizza la seguente ipotesi in merito alla presenza del "paradosso ABC":

*H1: il "paradosso ABC" esiste perché le scelte in merito all'adozione non sono state sempre guidate da una valutazione razionale dei costi e dei benefici dello strumento (teoria della scelta efficiente), bensì da scelte maggiormente attinenti alle teorie "della moda" e "della mania".*

Ipotizzando, quindi, che questa ipotesi sia vera, in un primo momento l'ABC fu adottato in quanto razionalmente più efficiente rispetto ai sistemi di costo tradizionali. Superata questa fase, si scatenò il circolo virtuoso che portò al decollo sia del numero delle organizzazioni adottanti l'ABC, sia all'aumento delle aspettative rispetto ai benefici conseguenti l'adozione dello strumento. Tuttavia, all'affacciarsi dei primi problemi relativi all'implementazione e all'utilizzo di quest'ultimo, quelle che prima sono state definite "pressioni del carrozzone" hanno prodotto una repentina e devastante ricaduta sulla legittimità dei benefici derivanti dall'adozione dell'ABC e, di conseguenza, sul

numero di organizzazioni che lo avrebbero successivamente adottato. Ciò spiegherebbe il mancato aumento dei tassi di adozione intervenuto negli ultimi vent'anni, come evidenziato nel Capitolo 3.

#### *5.2.2 ABC e il ruolo dei trend setter*

Proprio in relazione alla teoria “della moda” precedentemente illustrata, è possibile che anche il ruolo dei consulenti abbia in qualche modo influenzato l'esistenza del “paradosso ABC”. Infatti, un'altra importante conseguenza dell'emergere dell'ABC e dell'ABM negli anni Novanta fu lo sviluppo di un'importante industria dedicata a supportare le organizzazioni nei processi di implementazione dello strumento e nell'utilizzo delle informazioni generate dallo stesso. Questo fatto, probabilmente, ha avuto una forte influenza sul processo di diffusione dell'ABC. Solitamente, la presenza di consulenti accelera la diffusione di un'innovazione, ma può anche portare alla re-invenzione della stessa (Gosselin, 1997) o all'insoddisfazione e al successivo rifiuto, come dimostrato da Innes et al. (2000). Sebbene nello studio di Malmi (1999) il ruolo dei consulenti sia abbastanza limitato, nel paragrafo 5.2 è stato illustrato lo studio di Anderson et al. (2002), dove in ognuno dei team di implementazione oggetto di studio era presente almeno un consulente “esperto” nelle tematiche ABC. Come già menzionato in quella sede, alcune delle ipotesi supportate dai risultati ed in cui il ruolo del consulente è rilevante sono:

- Man mano che aumenta la capacità del team di risolvere i conflitti, aumenta anche il livello di coesione della squadra ABC;
- Con l'aumentare della capacità del team di risolvere i conflitti, la complessità del modello ABC diminuisce;
- Man mano che aumenta il livello percepito della concorrenza esterna, la complessità del modello ABC aumenta;
- La presenza di un consulente aumenta la complessità della ABC;
- Man mano che aumenta il livello di coesione della squadra, diminuisce il tempo necessario per sviluppare il modello ABC;

La presenza di un consulente dovrebbe, quindi, rispondere a un duplice obiettivo. Da un lato egli, in qualità di esperto nella costruzione del modello, dovrebbe portare a una maggior qualità dello stesso. Tuttavia, complessità e qualità spesso non vanno a braccetto, come evidenziato da Cokins (2001). Dall'altro lato, la figura del consulente dovrebbe

anche rivestire la carica di mediatore tra le diverse personalità presenti, le quali è molto probabile entrino in conflitto, soprattutto se provenienti da funzioni aziendali portatrici di interessi differenti. A questo potrà poi ricondursi l'effetto di controtendenza derivante dalla teoria "della moda", tramite il quale le pressioni istituzionali generate dai *trend setters* possono influenzare le decisioni delle organizzazioni.

Alla luce di quanto appena esposto, si ipotizza la seguente ipotesi in merito al "paradosso ABC":

*H2: la funzione di trend setter di consulenti, accademici e associazioni di categoria, riconducibile alla teoria "della moda", potrebbe svolgere il ruolo di volano, amplificando così gli effetti negativi derivanti dai fallimenti e dalle opinioni negative e generando un circolo vizioso che può aver fatto desistere altre organizzazioni dall'imbarcarsi in un progetto ABC.*

Purtroppo, non c'è ancora stata una ricerca empirica sulla validità delle teorie "della moda" e "della mania" nel contesto della contabilità direzionale che permetta di meglio comprendere il processo di diffusione delle innovazioni in questo ambito. Inoltre, il problema di come ponderare l'importanza delle varie prospettive nei processi di diffusione e se esse siano o meno correlate al successo o al fallimento di un'innovazione, è altresì da considerare. Allo stesso modo, uno studio dettagliato sull'interazione di accademici, consulenti, associazioni professionali e media nella creazione di mode e manie potrebbe contribuire in modo sostanziale alla comprensione di come e perché si diffondano le innovazioni nella contabilità direzionale.

### *5.2.3 ABC e teoria dell'esagerazione*

Kennedy & Affleck-Graves (2001) sono stati i primi a tentare di fornire una spiegazione al "paradosso ABC", ipotizzando le seguenti ragioni: (p. 22)

- 1) I manager e i contabili potrebbero non aver percepito i vantaggi prescritti dall'ABC;
- 2) L'ABC potrebbe non essere utile per tutte le organizzazioni;
- 3) I costi di progettazione, manutenzione e aggiornamento del sistema eccedono i suoi potenziali benefici, quantomeno per alcune aziende;
- 4) L'ABC non può aggiungere direttamente valore, ma può farlo se correlato con altre variabili che lo generano;

- 5) Nonostante le affermazioni dei suoi sostenitori, l'ABC non è stato in grado di dimostrare significative prove empiriche sulla relazione tra la sua adozione e l'aumento del valore o della redditività aziendale.

Namazi (2016), invece, a partire da una revisione della letteratura sulle critiche ricevute dall'ABC nel corso degli anni, ipotizza le ragioni per cui è emerso il Time-Driven Activity-Based Costing, riassumendole nei seguenti punti: (p. 1014)

- 1) Il sistema ABC convenzionale soffre la mancanza di importanti basi teoriche e infrastrutturali;
- 2) L'ABC non è adatto ad ogni azienda ed in ogni contesto;
- 3) I benefici rivendicati dai sostenitori dell'ABC spesso non si sono materializzati empiricamente;
- 4) Il successo dell'ABC dipende da diversi fattori contestuali, inclusi fattori organizzativi, comportamentali e sociali, sia interni che esterni l'organizzazione.
- 5) I benefici dell'ABC sono stati esagerati nelle prime pubblicazioni sull'ABC e i problemi di implementazione sottostimati.

Considerando le precedenti ragioni, secondo Namazi (2016) il basso tasso di adozione dell'ABC ha gradualmente causato una riduzione dell'interesse verso la sua attuazione, in particolare nei paesi sviluppati, poiché *"i manager e i contabili hanno acquisito maggiore familiarità con i suoi inconvenienti, limiti e utilità"* (p. 1014).

Tuttavia, l'avvento del TDABC può anche essere spiegato in termini di *"exaggeration Theory"* (Ramiller, 2006). L'esagerazione si allaccia alla retorica, la quale implica l'uso del linguaggio in modo convincente al fine di ispirare e persuadere gli altri ad agire (Ramiller, 2006). L'esagerazione può essere positiva o negativa e, nel primo caso, può consistere *"in un'esagerazione, amplificazione o ingrandimento di un atto positivo"* (p. 1014). Tuttavia, l'esagerazione può anche comportare una marginalizzazione, minimizzazione o addirittura il silenzio rispetto a qualcosa di negativo. Ramiller (2006) ha identificato cinque modalità di trasmissione dell'esagerazione: (1) sapere cosa, (2) sapere perché, (3) sapere dove, (4) sapere quando, e (5) sapere come.

Diverse tipologie di retorica sono associabili all'ABC. *In primis*, "sapere cosa" implica che le organizzazioni dovranno conoscere lo strumento. Per fare ciò, viene utilizzata la

"retorica della novità" che *"cerca di inviare il messaggio ai potenziali adottanti che l'ABC è una nuova tecnica"* (Namazi, 2016, p. 1014). Tuttavia, secondo Namazi, *"poiché l'affermazione della novità può sollevare una questione sull'interpretabilità e sulla comprensibilità della tecnica moderna"* (p. 1014), la retorica della novità può essere congiunta a una "retorica dell'interpretabilità" attraverso cui *"i proponenti tentano di convincere gli altri che l'ABC, anche se molto recente, è altresì comprensibile"* (p. 1014). In questo caso, sapendo di che cosa si tratta, interviene poi la "retorica della plausibilità". Sapere il "perché" comporta, invece, la conoscenza *"dell'offerta di vantaggi della tecnica contemporanea, in questo caso l'ABC"* (p. 1014). La conseguente retorica, conosciuta come "retorica della trasformazione", invia un messaggio ai potenziali utenti che la tecnica moderna ha un valore significativo. In questo caso, l'esagerazione implica una sovrastima dell'importanza e dei relativi vantaggi della tecnica, ma può anche funzionare per omissione, ovvero sottostimando i problemi relativi alla tecnica stessa. La retorica della trasformazione è unita alla "retorica della ricompensa", attraverso la quale gli adottanti *"possono concepire il conseguimento di profitti esorbitanti"* (p. 1014), e può essere completata dalla "retorica dell'eccellenza", che si basa su slogan che invogliano a raggiungere codesto traguardo. Il "sapere dove" estende la connotazione della "migliore pratica" alla "retorica dell'imperativo". Di conseguenza, la retorica della migliore pratica risponde implicitamente alla domanda *"sapere dove?"* con *"ovunque"* (p. 1015). La retorica dell'imperativo può essere correlata alla "retorica della diffusione" che fa *"affermazioni esagerate sul grado della diffusione che sta effettivamente avvenendo"* (p. 1015). Essa è offerta come prova dell'inevitabilità dell'adozione e rafforza l'impressione che i migliori manager porteranno le loro organizzazioni ad adottare la tecnica. Il "sapere quando" implica, invece, *"l'adozione tempestiva di una tecnica contemporanea"* (p. 1015), a cui segue la "retorica dell'urgenza", la quale *"mette alla prova la preparazione dell'organizzazione nell'implementazione della tecnica"* (p. 1015) e può essere unita alla "retorica della prontezza". Il "sapere come" abbraccia, infine, la nozione di "retorica dell'attuazione" che *"tenta di convincere gli utenti del sistema che è nel loro interesse e beneficio apprendere come implementare efficacemente la tecnica"* (p. 1015). L'esagerazione qui implica l'amplificazione della sperimentazione, della comunicabilità e della compatibilità della tecnica *"mentre ne mutano la gruosità, la complessità, la radicalità e il costo"* (p. 1015).

Risulta evidente come molto di quanto appena detto possa essere ricondotto alla storia dell'ABC. È probabile, quindi, che la teoria dell'esagerazione sia intervenuta nel processo di diffusione dell'ABC determinandone l'iniziale esplosione ed il successivo e repentino crollo di popolarità.

Alla luce di quanto appena esposto, si ipotizza la seguente ipotesi in merito al “paradosso ABC”:

*H3: le proprietà ed i benefici dell'ABC sono stati esagerati e/o mal compresi e le difficoltà sottostimate dai suoi sostenitori e dagli altri soggetti, portando ad aspettative che, una volta disattese, hanno influito sui bassi tassi di adozione registrati.*

Ciò, ovviamente, non significa che l'ABC non possieda alcun beneficio, bensì che l'analisi costi-benefici preliminare all'adozione potrebbe essere stata viziata da questi *bias*.

#### *5.2.4 ABC e fattori organizzativi*

Dall'analisi della letteratura sull'implementazione ABC è evidente che a causare il fallimento delle implementazioni vi siano anche cause puramente organizzative. Secondo Moisello (2012), infatti, *“le aziende che sperimentano il modello allo stesso livello di implementazione hanno in realtà risultati diversi a seconda di come gestiscono le variabili organizzative”* (p. 61). Le analisi svolte da Moisello mostrano il ruolo di tre variabili organizzative che condizionano l'implementazione del modello, ovvero la capacità di implementare le innovazioni, la leadership da parte di coloro che guidano il progetto e il comportamento dei soggetti all'interno dell'organizzazione.

Per Moisello (2012), la capacità di rendere operative le innovazioni *“dipende dalla cultura e dalla struttura organizzativa, che a loro volta sono fortemente legate all'orientamento strategico dell'impresa. Una società orientata all'innovazione ha una cultura aperta al cambiamento e una struttura organizzativa flessibile e, quindi, è in grado di accettare o supportare l'introduzione di nuove metodologie”* (p. 61). La leadership di chi promuove il progetto, invece, esplica due importanti effetti. In primo luogo, *“porta al supporto del top management in termini di personale e finanziamenti”* (p. 61) anche quando l'introduzione del progetto non è a essi direttamente riconducibile. Il supporto umano e finanziario assume un'importanza particolare quando il progetto influisce sui sistemi informativi dell'impresa, dove la resistenza al cambiamento è piuttosto elevata a causa della rigidità

dei sistemi, del costo e del tempo che i cambiamenti comportano. Per questo motivo “è importante che al progetto vengano assegnate le risorse umane e quantitative necessarie” (p. 61). Il secondo effetto è il miglioramento del livello di accettazione e di impegno all'interno dell'organizzazione.

A quest'ultimo punto si ricollega la terza variabile considerata, sostanzialmente riconducibile alla resistenza organizzativa la quale, in molti studi è risultata essere la principale causa che ha portato al fallimento dell'implementazione. Malmi (1997) evidenzia come motivazioni economiche, politiche e culturali possano spiegare la resistenza organizzativa. Dal punto di vista economico, nell'azienda oggetto di studio, dato che il sistema ABC forniva fundamentalmente le stesse informazioni che il manager locale era in grado di ricavare da fonti informali e dato che il nuovo sistema non forniva mezzi migliori per il controllo della produzione, non vi erano incentivi a mantenere l'ABC. Tuttavia, i livelli manageriali più alti non potevano accontentarsi di stime o sistemi contabili informali ai fini del controllo e, pertanto, introdussero comunque il nuovo sistema. Tuttavia, ciò fece sorgere nelle unità locali una forma di resistenza verso l'integrazione tra il sistema ABC ed il sistema contabile interno esistente in quanto “il nuovo sistema di contabilità induceva costi extra in termini di lavoro a livello di unità, mentre i benefici, semmai ci fossero stati, sarebbero stati raccolti altrove nell'organizzazione” (p. 471). Ad alimentare ulteriormente la resistenza, secondo Malmi, sarebbe poi il ricorso a sistemi di controllo diagnostici (Simons, 1995) legati alla valutazione delle *performance* su base budgetaria. In questo contesto, è evidente come l'introduzione di un nuovo sistema generante maggiori costi renda ancor più difficile il raggiungimento degli obiettivi di budget per le unità locali, motivando l'accrescersi della resistenza organizzativa.

Sul lato politico, invece, Malmi (1997) evidenzia come “i sistemi di contabilità e controllo, attraverso i loro usi organizzativi, implicano una distribuzione del potere tra coloro che progettano, usano e sono influenzati dal loro uso da parte degli altri attori organizzativi” (p. 472)<sup>32</sup>. Di conseguenza, se un cambiamento nel sistema contabile può potenzialmente cambiare la distribuzione del potere in un'organizzazione, esso sarà contestato, poiché ulteriori aspetti della vita organizzativa ne potranno essere influenzati.

---

<sup>32</sup> Si vedano a tal senso i contributi di Markus e Pfeffer (1983), Macintosh e Scapens (1990) e Scapens e Roberts (1993)

Infine, anche la cultura organizzativa giocò un ruolo primario nella creazione di resistenza organizzativa. Oltre alla conflittualità esistente tra un nuovo sistema e le altre determinanti del potere organizzativo, la possibile non consonanza di un'innovazione contabile col paradigma organizzativo esistente potrebbe spiegare l'incorrere della resistenza (Markus & Pfeffer, 1983). Un paradigma *“racchiude valori, cultura e clima che identificano in modo univoco un'organizzazione”* (p. 208). Per Malmi (1997) l'eccessivo orientamento alla produzione formò una cultura di tipo *“ingegneristico”*, la quale considerava l'ABC *“una domanda interessante, ma non certo una questione di sopravvivenza”* (p. 473). Questa prospettiva è probabile fosse diffusa in quegli anni, soprattutto negli Stati Uniti, come diretta conseguenza della forte competizione giapponese nel settore manifatturiero. Tuttavia, come sottolineato da Markus e Pfeffer (1983), *“i sistemi che sottolineano dimensioni operative non precedentemente enfatizzate dalla cultura incontreranno difficoltà”* (Malmi, 1997, p. 473). Questo argomento può anche essere ricollegato alle teorie dell'istituzionalizzazione proposte da Burns e Scapens (2000) e analizzate nel Capitolo 4 dove *“le istituzioni e le routine a livello di impresa, diverse da quelle contabili, nonché la cultura dell'organizzazione, meritano attenzione nello spiegare la resistenza ai cambiamenti nei sistemi contabili”* (Malmi, 1997, p. 474).

Alla luce di quanto appena esposto, si ipotizzano le seguenti ipotesi in merito al *“paradosso ABC”*:

*H4: il “paradosso ABC” esiste perché l'ABC rappresentava un cambiamento troppo repentino rispetto alla cultura ed alle prassi consolidate e le aziende non sono state in grado di gestire la resistenza organizzativa da ciò derivante.*

*H5: il “paradosso ABC” esiste perché l'introduzione dello strumento non fu vista come una priorità da parte delle organizzazioni.*

Ciò avrebbe aumentato notevolmente l'impatto della resistenza organizzativa sui processi di implementazione con la conseguente incapacità delle aziende di superare questo ostacolo e l'incorrere in fallimenti che, diffondendosi, avrebbero alimentato il paradosso.

#### *5.2.5 ABC, orientamento a breve termine e ruolo dello strumento*

In precedenza, analizzando lo studio di Krumwiede (1998), è stato fatto notare come il fattore temporale sia un elemento particolarmente importante nello sviluppo e nell'implementazione dell'ABC, soprattutto in merito al raggiungimento delle fasi in cui,

sulla carta, si otterrebbero i maggiori benefici. Se questo è vero e se la misura principale utilizzata dalle organizzazioni per valutare il successo dell'ABC fosse il ritorno sull'investimento (evento non raro), allora dovremmo assistere ad una situazione in cui le aziende conseguono maggiori benefici economici a mano a mano che raggiungono i diversi stadi di implementazione.

Tuttavia, Jankala e Silvola (2012) dimostrano che la relazione tra tempo ed effetti sulle *performance* è tutt'altro che lineare. In primo luogo, essi mostrano che una maggior estensione d'uso dell'ABC ha un effetto ritardante e positivo sullo sviluppo delle vendite nelle imprese analizzate nei due anni successivi l'implementazione. I risultati, infatti, mostrano che *“gli utenti più attivi hanno inizialmente sperimentato una diminuzione della crescita durante l'anno del sondaggio. Tuttavia, la tendenza si è finalmente trasformata in un aumento più significativo della crescita dopo due anni rispetto agli utenti più passivi”* (p. 517). In secondo luogo, il *pattern* seguito da queste aziende mostra che l'estensione dell'uso di ABC ha *“un debole effetto ritardante sulla redditività nel periodo studiato di due anni”* (p. 517), risultato coerente con quello ottenuto da Cagwin e Bouwman (2002) e Ittner et al. (2002) su società di maggiori dimensioni. Pertanto, è plausibile che gli effetti dell'ABC possano non essere tangibili, in termini di *performance*, immediatamente dopo l'adozione dello strumento e che potrebbero essere necessari anche diversi anni prima che si raggiungano i miglioramenti sperati (Anderson & Young, 1999) (Kaplan & Cooper, 1998). I risultati di questo studio indicano che l'adozione dell'ABC è un investimento a lungo termine che inizia a generare benefici economici nel tempo. Eppure, molte organizzazioni hanno abbandonato il loro progetto ABC una volta implementato perché non ne trassero benefici immediati dalla sua applicazione. La spiegazione di tale fenomeno potrebbe essere ricondotta all'eccessivo orientamento a breve termine che contraddistingue alcune categorie di imprese. A supporto di questa teoria, vi sono sia il fatto che lo studio di Jankala e Silvola ha come oggetto piccole e medie imprese finlandesi, sia che gli studi passati sui processi di adozione e implementazione si siano concentrati sulle grandi imprese dove, notoriamente, l'orientamento al breve termine, le pressioni competitive e il conseguimento di soddisfacenti *performance* azionarie è notevolmente maggiore.

Alla luce di quanto appena esposto, si ipotizzano le seguenti ipotesi in merito al “paradosso ABC”:

*H6: il “paradosso ABC” esiste perché le imprese si aspettavano che l’ABC, ovvero un’investimento a medio/lungo termine, producesse effetti a breve termine sulle performance organizzative.*

Ultimo fattore, ma non meno importante, è la mancata comprensione del ruolo dell’ABC nei sistemi di *performance management*, evidenziato nel Capitolo 2. Infatti, è plausibile che gran parte dei miglioramenti delle *performance* siano il risultato dell’interazione di varie tecniche manageriali e che l’ABC avesse principalmente un ruolo di supporto, come confermato sia da Krumwiede (1998) che da Jankala e Silvola (2012).

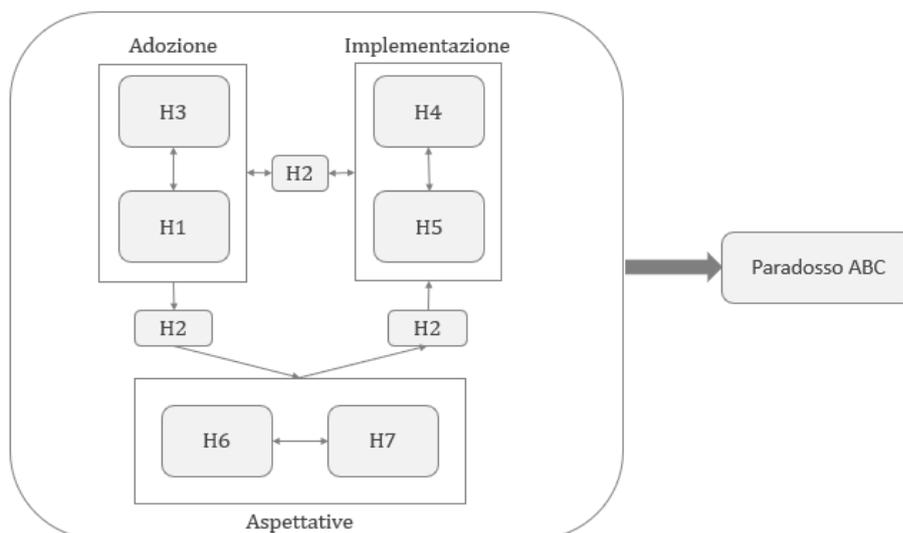
Di conseguenza, l’ultima ipotesi riguardante l’esistenza del “paradosso ABC” è la seguente:

*H7: le imprese non hanno compreso il ruolo di enabler dell’ABC, quanto piuttosto hanno creduto che esso, da solo, potesse portare ad un automatico e migliorativo effetto sulle performance aziendali.*

#### 5.2.6 Mettere tutto insieme

Le ipotesi fatte nelle pagine precedenti non sono alternative tra loro e non possono spiegare in maniera univoca l’esistenza del “paradosso ABC”. È probabile, infatti, che ad aver generato l’oggetto di studio di questo elaborato sia stato l’effetto combinato di tutte le cause citate in precedenza. Pertanto, a conclusione dell’elaborato stesso, viene di seguito ipotizzato il *framework* di cui alla Figura 5.4, il quale tenta di sistematizzare il processo che ha portato alla nascita del “paradosso ABC”.

**Figura 5.4: Framework proposto a spiegazione dell’esistenza del “paradosso ABC” – Fonte: elaborazione personale**



In breve, l'effetto delle teorie della "moda" e della "mania", unito all'esagerazione delle proprietà e dei benefici apportati dall'ABC (H1 + H3), avrebbe creato delle false aspettative in capo alle organizzazioni che si trovarono ad adottare lo strumento, oltre al mancato riconoscimento del ruolo di *enabler* dell'ABC nei sistemi di *performance management* (H6 + H7). Inoltre, durante la fase dell'implementazione, l'incapacità nel gestire le variabili organizzative (H4 + H5) ha fatto sì che molte delle implementazioni fallissero oppure che i benefici attesi non si concretizzassero generando malcontento e ulteriore resistenza organizzativa, con il conseguente abbandono del sistema. Ciò ha generato un circolo vizioso amplificato dal ruolo dei *fashion setters* (H2), il quale ha portato molte altre organizzazioni a rigettare a priori l'ABC facendo emergere il "paradosso ABC".

Ovviamente, lungi da chi scrive pretendere di aver definitivamente risolto il "paradosso ABC". Tuttavia, questo primo *framework* potrà dar adito, in futuro, ad ulteriori ricerche empiriche che potranno, innanzitutto, confermare o smentire la sussistenza delle ipotesi poc'anzi proposte, nonché analizzare l'impatto dei diversi soggetti coinvolti su quello che è stato il processo di diffusione dell'ABC, il quale, nonostante le grandi potenzialità, si può quasi considerare un fallimento.

### **5.3 L'Activity-Based Costing in Italia: uno studio esplorativo**

Proprio nell'ottica di dimostrare la sussistenza del *framework* poc'anzi esposto e delle ipotesi sottostanti, all'interno del processo che ha portato alla realizzazione di questo elaborato è stato condotto uno studio esplorativo al fine di constatare il livello di consapevolezza che le piccole e medie imprese hanno dell'Activity-Based Costing nonché le caratteristiche delle aziende e del loro modello di business, le motivazioni alla base delle decisioni prese, i benefici attesi, i problemi e le difficoltà riscontrate, gli utilizzi fatti delle informazioni prodotte dal sistema e l'impatto delle diverse classi di fattori contingenti sul processo di adozione e implementazione.

#### *5.3.1 Metodologia*

Lo studio è stato condotto attraverso un questionario somministrato al campione prescelto attraverso una piattaforma online. La metodologia in oggetto è adatta a valutare come determinate variabili indipendenti si relazionano ed eventualmente influenzano le variabili dipendenti su cui la ricerca si concentra. Nel caso in esame, come detto poc'anzi,

l'obiettivo era constatare come caratteristiche aziendali e fattori contingenti abbiano influenzato il processo di diffusione dell'Activity-Based Costing tentando, inoltre, di dimostrare la sussistenza o meno delle ipotesi del *framework* proposto attraverso un'analisi qualitativa delle risposte fornite.

Inoltre, è stata utilizzata questa metodologia perché permetteva di entrare in contatto con un campione decisamente maggiore garantendo, potenzialmente, una maggior quantità di dati che, considerate le premesse storiche relative ai sondaggi effettuati nel corso degli anni, avrebbe permesso di ottenere dati statisticamente significativi ancorché non esplicativi. Di seguito viene esposto il procedimento che ha portato alla definizione del campione e alla strutturazione del sondaggio.

### *Campione*

Per lo studio in oggetto è stato selezionato un particolare campione di imprese. Infatti, l'indagine era rivolta esclusivamente a medie imprese site in Veneto. I motivi che hanno portato a questa scelta sono principalmente riconducibili a ragioni organizzative e culturali. Innanzitutto, la media impresa è la fattispecie che meglio rappresenta il tessuto imprenditoriale italiano, in particolare quello veneto. Inoltre, le medie imprese sono quelle che in questo momento storico sono sottoposte alle maggiori pressioni da parte dell'ambiente competitivo. In molti casi esse si trovano a un bivio: da un lato gestire il passaggio da media a grande impresa attraverso ricambi generazionali, managerializzazione ed internazionalizzazione, dall'altro rimanere incagliate in una condizione di mediocrità col rischio di farsi sovrastare dai mutamenti in atto nel contesto competitivo e da operatori più innovativi o maggiormente dimensionati. Nel primo caso è necessario anche uno *shift* culturale riguardo quelli che sono (o dovrebbero essere) i sistemi di *performance management*. Essi sono un prerequisito imprescindibile per poter realizzare i modelli di business e le strategie deliberate, raggiungendo, quindi, lo *status* di grande impresa tanto agognato.

Definite le motivazioni alla base della scelta del campione, quest'ultimo è stato estratto dal database *AIDA-Bureau Van Dijk* secondo i criteri di seguito descritti:

1) Sono state selezionate le imprese con sede legale nella Regione Veneto (45.230 risultati);

2) Sono state selezionate le imprese appartenenti ai seguenti settori merceologici ATECO: 10 - Industrie alimentari, 11 - Industria delle bevande, 12 - Industria del tabacco, 13 - Industrie tessili, 14 - Confezione di articoli di abbigliamento; confezione di articoli in pelle e pelliccia, 15 - Fabbricazione di articoli in pelle e simili, 16 - Industria del legno e dei prodotti in legno e sughero (esclusi i mobili); fabbricazione di articoli in paglia e materiali da intreccio, 17 - Fabbricazione di carta e di prodotti di carta, 18 - Stampa e riproduzione di supporti registrati, 19 - Fabbricazione di cake e prodotti derivanti dalla raffinazione del petrolio, 20 - Fabbricazione di prodotti chimici, 21 - Fabbricazione di prodotti farmaceutici di base e di preparate farmaceutici, 22 - Fabbricazione di articoli in gomma e materie plastiche, 23 - Fabbricazione di altri prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi, 24 - Metallurgia, 25 - Fabbricazione di prodotti in metallo (esclusi macchinari e attrezzature), 26 - Fabbricazione di computer e prodotti di elettronica e ottica; apparecchi elettromedicali, apparecchi di misurazione e di orologi, 27 - Fabbricazione di apparecchiature elettriche ed apparecchiature per uso domestico non elettriche, 28 - Fabbricazione di macchinari ed apparecchiature nca, 29 - Fabbricazione di autoveicoli, rimorchi e semirimorchi, 30 - Fabbricazione di altri mezzi di trasporto, 31 - Fabbricazione di mobili, 32 - Altre industrie manifatturiere, 33 - Riparazione, manutenzione ed installazione di macchine ed apparecchiature, 35 - Fornitura di energia elettrica, gas, vapore e aria condizionata, 36 - Raccolta, trattamento e fornitura di acqua, 37 - Gestione delle reti fognarie, 38 - Attività di raccolta, trattamento e smaltimento dei rifiuti; recupero dei materiali, 39 - Attività di risanamento e altri servizi di gestione dei rifiuti, 41 - Costruzione di edifici, 42 - Ingegneria civile, 43 - Lavori di costruzione specializzati, 45 - Commercio all'ingrosso e al dettaglio e riparazione di autoveicoli e motocicli, 46 - Commercio all'ingrosso (escluso quello di autoveicoli e di motocicli), 47 - Commercio al dettaglio (escluso quello di autoveicoli e di motocicli), 49 - Trasporto terrestre e trasporto mediante condotte, 50 - Trasporto marittimo e per vie d'acqua, 51 - Trasporto aereo, 52 - Magazzinaggio e attività di supporto ai trasporti, 53 - Servizi postali e attività di corriere, 55 - Alloggio, 56 - Attività dei servizi di ristorazione, 61 - Telecomunicazioni, 62 - Produzione di software, consulenza informatica e attività connesse, 63 - Attività dei servizi d'informazione e altri servizi informatici, 86 - Assistenza sanitaria.

L'obiettivo era quello di includere solamente le imprese del settore secondario e terziario escludendo, quindi, quelle del settore primario, le imprese pubbliche e le diverse tipologie di istituti finanziari, in quanto governati da logiche diverse.

3) Le 31.082 imprese risultanti dall'applicazione del secondo criterio sono poi state filtrate sulla base dei parametri generalmente accettati per definire le medie imprese, ovvero ricavi di vendita (voce A1 del conto economico civilistico) compresi tra 10 e 50 milioni di euro e numero di dipendenti tra 50 e 250. Il risultato è un campione composto da 1.396 imprese. Da questa lista sono state poi eliminate le imprese non attive o in fase di liquidazione, nonché le imprese sottoposte al controllo di soggetti stranieri.

La fase successiva consisteva nel raccogliere le informazioni necessarie alla somministrazione del questionario, in particolare un indirizzo e-mail desumibile dal sito della società, diverso da quello PEC. Ogni singola azienda appartenente al campione è stata, pertanto, scrutinata fino al raggiungimento di un numero sufficiente di recapiti a cui poi inviare il questionario, pari in questo caso a 300, con la possibilità di individuarne di ulteriori nel caso in cui la prima *tranche* avesse dimostrato un tasso di risposta congruo al proseguimento dello studio.

#### *Struttura del sondaggio*

Il sondaggio, elaborato e somministrato attraverso la piattaforma online *Google Forms*, si divideva in sezioni, ognuna volta a esplorare un particolare aspetto rilevante ai fini dell'indagine. La prima sezione mirava ad accertare le caratteristiche dell'azienda studiata al fine di evidenziare l'eventuale presenza di variabili significativamente rilevanti nel processo di diffusione dell'ABC. Le domande poste riguardavano le seguenti variabili: strategia perseguita, tipologia di processo produttivo (variabile da "*Just-in-Time*" a "per commessa"), complessità del processo produttivo (misurata attraverso una scala likert volta a valutare caratteristiche quali: numero delle fasi del processo, lunghezza dei processi, diversità dei volumi produttivi, tempi di set-up ecc.), diversità della produzione (misurata attraverso una scala likert i cui estremi sono da una parte "prodotto standardizzato" e dall'altra "massima customizzazione") e l'intensità competitiva (misurata anch'essa attraverso una scala likert).

La seconda sezione, invece, mirava a descrivere i sistemi di costo presenti all'interno delle aziende indagate. Il sistema di costo, se presente, è stato definito in termini di:

configurazione/i di costo utilizzate (si parte dal semplice costo variabile industriale fino ad arrivare al costo pieno aziendale), oggetti di costo per il quale il sistema forniva informazioni (le opzioni inserite vanno ben al di là dei semplici prodotti e clienti arrivando ad includere dimensioni quali i canali distributivi, le aree geografiche, i fornitori ecc.) e decisioni in cui venivano utilizzati i dati forniti dal sistema (inclusi la maggior parte di quelli evidenziati nel paragrafo 2.6). Sempre in questa sezione è indagato il livello di soddisfazione verso il sistema in essere, misurato dal livello percepito di precisione e affidabilità delle informazioni prodotte dai sistemi di calcolo dei costi utilizzati, nonché le aree in cui i sistemi di costo attualmente utilizzati necessiterebbero di un *upgrade* (riferibili principalmente all’allocazione di alcune categorie di costi ed alla rilevanza delle informazioni prodotte per i processi decisionali).

Esaurita questa parte “generale”, nella terza sezione è stato analizzato quello che è il rapporto tra l’impresa in oggetto e l’Activity-Based Costing. La prima domanda, ovviamente, mirava a constatare il tasso di adozione dello strumento attraverso la domanda “*qual è il rapporto tra l’impresa e l’Activity-Based Costing?*”. Nonostante le opzioni fossero molteplici, le aziende si potevano fundamentalmente suddividere in due *cluster*: chi ha adottato lo strumento (anche se ancora nella fase di implementazione) e chi non lo ha fatto. Si ha, quindi, la prima biforcazione all’interno del questionario. Infatti, alle imprese che non hanno adottato l’ABC sono state chieste le motivazioni alla base di questa scelta. Le possibili risposte spaziavano da motivazioni di carattere tecnico (ad esempio “difficoltà nei processi di raccolta dati” o “fiducia nei sistemi esistenti”) a motivazioni di carattere organizzativo (“possibile resistenza organizzativa”, “mancanza di interesse da parte della proprietà/top management”) oltre ovviamente a motivazioni di carattere economico (“benefici attesi inferiori ai costi di implementazione”). Interessante, in questo contesto, è anche l’opzione “opinione contraria di soggetti esterni l’impresa quali consulenti, commercialisti ecc.” la quale tentava di dimostrare se l’ipotesi H2 (ed in parte l’ipotesi H1) formulate in precedenza possano essere confermate nel contesto analizzato. Sono, inoltre, interessate le ipotesi H3, H6 e H7. Per le imprese che, invece, si trovano nella fase di valutazione o hanno adottato lo strumento è stato chiesto di individuare sia i principali benefici attesi dall’implementazione, sia i principali problemi attesi in seno alla stessa, risposte che poi sarebbero state confrontate con quelle date in seguito al completamento del processo di implementazione.

La quarta e ultima sezione del questionario è rivolta esclusivamente alle aziende che si trovano nella fase di implementazione o che l'hanno completata. Innanzitutto, è stato chiesto quali soggetti hanno partecipato al team di implementazione. Tale domanda si propone di indagare sulla sussistenza delle ipotesi H2 e H5 relative al ruolo dei consulenti ed all'emergere di resistenza organizzativa, in questo caso causata dalla mancata partecipazione di alcune funzioni aziendali al team di progetto. Successivamente è stata definita la fase del processo di implementazione raggiunta secondo quello che fu il modello proposto da Krumwiede (1998), seppur leggermente modificato. Si passa poi all'analisi del sistema ABC, determinandone le caratteristiche salienti utilizzando le stesse dimensioni utilizzate per i sistemi di costo nella prima sezione (oggetti di costo ed utilizzi) nonché il numero di attività e di driver utilizzati per modellare il sistema. Importante era soprattutto constatare quello che era l'utilizzo all'interno dei processi decisionali delle informazioni fornite dal sistema ABC, tentando così di dimostrare l'ipotesi H7 attraverso l'eventuale uso in pochi e ristretti ambiti. Il sondaggio continuava poi col confronto tra benefici e problemi attesi e quelli realmente intervenuti nel processo. In questo caso, le ipotesi interessate sono sostanzialmente la H4 e la H5 (relative alla gestione delle variabili organizzative) oltre che alla H6 ed alla H7, relative alle opinioni e alle aspettative che l'azienda aveva sullo strumento. Infine, è stata chiesta qual era, secondo gli intervistati, la misura più idonea a definire un processo di implementazione "di successo" e qual è stato l'impatto, all'interno del processo di adozione ed implementazione, delle seguenti classi di fattori contingenti: struttura organizzativa (tipologia di struttura, grado di formalizzazione, grado di centralizzazione ecc.), cultura organizzativa (orientamento al risultato, capacità di lavorare in gruppi anche di funzioni diversi, attenzione ai dettagli, tendenza all'innovazione, apertura al cambiamento e resistenza organizzativa), fattori tecnici (disponibilità di risorse tecniche e finanziarie, adeguatezza sistemi informativi, presenza di membri del team con esperienza in materia ABC) e fattori organizzativi (supporto del management, collegamento con la strategia aziendale, collegamento alla valutazione delle performance, formazione, responsabilizzazione, chiarezza sugli obiettivi del modello). Tutte le variabili sono state misurate attraverso una scala likert. L'obiettivo era quello di scoprire se vi fosse una correlazione tra gli impatti relativi, le problematiche incontrate durante il processo e l'esito dello stesso, tentando così di dimostrare l'ipotesi H5. Nessuna domanda, invece, era direttamente finalizzata a dimostrare l'esistenza dell'ipotesi H3 relativa alla teoria dell'esagerazione.

Il questionario così strutturato è stato, quindi, inviato alle aziende appartenenti al campione accompagnato dalla seguente lettera accompagnatoria:

*Spett.le Ditta,*

*Il sottoscritto Enrico Neri, laureando del corso di Laurea Magistrale in Amministrazione, Finanza e Controllo presso l'Università Ca' Foscari di Venezia, intende sviluppare, come oggetto di ricerca del suo elaborato finale (relatore Prof. Fasan Marco), il tema dell' Activity-Based Costing nel contesto italiano, con l'obiettivo di constatare lo stato dell'arte e la diffusione della metodologia in oggetto nel contesto delle PMI italiane, indagando soprattutto sui benefici che esso ha apportato ai soggetti che lo hanno implementato e sui fattori che, invece, ne hanno determinato la non adozione.*

*La metodologia di ricerca prevede, quindi, l'utilizzo di un breve questionario da sottoporre ad un campione di aziende selezionato. In particolare, esso è rivolto a CFO, Direttori Finanziari, Direttori Amministrativi, Controller o chiunque sia responsabile del controllo di gestione all'interno della Vostra organizzazione. Vi chiedo, quindi, gentilmente di compilare o di inoltrare ai soggetti sopracitati il suddetto questionario di cui al link sottostante:*

*<https://goo.gl/forms/57mHSEkjWdHPSDCn1>*

*Il questionario è suddiviso in sezioni e comprende sia una serie di domande a carattere generale riguardanti i sistemi di calcolo dei costi, nonché una serie di domande più specifiche relative al rapporto tra la Vostra impresa e l'Activity-Based Costing.*

*Vi invito, pertanto, a dedicare alcuni minuti del Vostro tempo per la lettura di tale questionario, il quale è stato formulato nel modo più semplice ed esaustivo possibile, proprio per essere di facile e rapida compilazione (max 10-15 min).*

*Conscio di arrecare disturbo e confidando nella Vostra gentile collaborazione, Vi ringrazio per l'attenzione dedicatami e Vi porgo i miei più cordiali saluti.*

*Enrico Neri*

### *5.3.2 Risultati e discussione*

Delle 300 mail inviate, purtroppo solo 11 si sono tradotte nella compilazione del questionario con, pertanto, un tasso di risposta pari al 3,66% del campione contattato. Tra le undici aziende ad aver risposto, solo 5 (1,66%) hanno implementato (2 risposte –

0,66%) o stanno implementando (3 risposte – 1%) l'Activity-Based Costing. La percentuale tra parentesi è calcolata sul totale delle imprese contattate e non solamente sul numero di risposte ricevute. In questo modo viene preso in considerazione anche il *non-response bias* già menzionato nel capitolo 3. Presupponendo, quindi, che le imprese che hanno o stanno adottando lo strumento nel 100% dei casi abbiano risposto alle domande poste, ogni mancata compilazione del questionario somministrato (pari a n = 289) è da considerarsi come una risposta negativa che andrà a sommarsi ai *non-adopters* individuati attraverso il *form*. Negli altri sei questionari, infatti, le risposte fornite alla domanda “qual è il rapporto tra la Vostra impresa e l'Activity-Based Costing” sono state: non considerato (2 risposte), non conosciuto (2), in fase di valutazione (1) e valutato e rifiutato (1).

L'indagine, pertanto, non ha consentito di produrre alcuna conclusione statisticamente rilevante scoraggiando, inoltre, l'eventuale proseguimento dello studio. Tuttavia, dalle pur poche risposte è comunque possibile trarre qualche conclusione sul rapporto tra l'Activity-Based Costing e le medie imprese venete. *In primis*, paiono non esserci relazioni desumibili tra strategia aziendale e adozione, così come tra tipologia di processo produttivo. Interessante è, invece, il confronto tra adottanti e non adottanti in merito alla valutazione media della complessità e della diversità di prodotti e processi. Si nota, infatti, che entrambe le variabili hanno un valore medio più alto per gli adottanti (5,8 e 5,4 su sette) rispetto a quello dei *non-adopters* (4,8 e 4,83). Trattandosi di una valutazione soggettiva, il risultato potrebbe indicare che gli *adopters* hanno una maggior consapevolezza di quelle che sono le complessità insite la loro attività e, pertanto, hanno assegnato punteggi relativamente più alti alle variabili descritte, al di là del fatto che ciò sia vero o meno nella realtà fattuale.

Per quel che riguarda i sistemi di costo esistenti, spicca la bassa percentuale di aziende (2 su 11 – 22,2%) che utilizza una configurazione basata sul costo pieno, con, invece, la maggior parte di esse che si affida prevalentemente ai costi variabili industriali e ai costi diretti industriali, spesso non tenendo conto di quelli che sono i costi che sorgono al di fuori del vero e proprio processo di trasformazione fisica. Eppure, una delle principali aree di miglioramento citata è stata l'allocazione dei costi indiretti ai diversi oggetti di costo o ai centri di responsabilità. Le informazioni di costo, invece, sono fornite solo per poche categorie di oggetti di costo. Tralasciando le imprese che operano su commessa,

nelle altre organizzazioni non si va quasi mai oltre la classica coppia prodotto-cliente, a cui in qualche caso si aggiungono le aree geografiche, denotando così poca propensione all'analisi di ulteriori e fondamentali dimensioni interne (lotti, fornitori ecc.) ed esterne (canali ecc.). Variegato è, al contrario, il ventaglio di applicazioni in cui i dati di costo sono utilizzati. Si passa, infatti, da un utilizzo volto esclusivamente a conseguire una maggior efficienza produttiva a utilizzi ben più consistenti, comprensivi anche dei processi di pianificazione e *budgeting* nonché della definizione dei prezzi di trasferimento e, soprattutto, delle strategie aziendali (trattasi di una delle due aziende che ha completato il processo di implementazione dell'ABC). Sembra, quindi, esserci un maggior livello di consapevolezza rispetto a quello che può essere il ruolo dei sistemi di costo nei sistemi di *performance management*, confermata anche dalla presenza della risposta "utilizzo delle informazioni per la valutazione delle performance" alla domanda su quali fossero le aree di miglioramento più importanti. Altra variabile interessante è il livello di soddisfazione verso il sistema esistente. Tale variabile (misurata attraverso una scala likert) assume un valore medio più alto per le imprese che hanno implementato l'ABC (5,5 su 7) rispetto a chi è nella fase di implementazione (4,00) e chi non ha adottato lo strumento (4,83). Questi valori non sono casuali: è, infatti, chi ha un basso livello di considerazione verso il sistema esistente il maggior indiziato ad intraprendere il processo di adozione dell'ABC, mentre chi non lo ha adottato si troverà, suo malgrado, ad assegnare un valore maggiore a questa variabile.

Proprio la soddisfazione verso i sistemi esistenti è stata citata da uno dei *non-adopters* come una delle cause che ha portato alla non adozione dell'ABC. Tuttavia, la causa più ricorrente è la mancanza di interesse della proprietà/top management (2 casi). Ciò è esemplificativo della poca propensione a valutare nuovi strumenti che possano fornire un aiuto alle aziende, sebbene il loro impatto non sia direttamente riconducibile all'adozione dello strumento bensì sia spesso mediato e si espliciti solo ed esclusivamente attraverso l'utilizzo delle informazioni nel maggior numero possibile di processi decisionali. A riprova di ciò, si segnala anche la presenza in un caso della risposta "benefici previsti inferiori ai costi di implementazione". Solo in un caso, invece, è stata citata la resistenza organizzativa come causa della mancata adozione. A livello di implementazione del sistema, le principali problematiche attese, sia dagli *adopters* che dai *non-adopters* si riferiscono a problematiche di natura tecnica come la difficoltà nei processi di raccolta dati e a problematiche di tipo organizzativo come la resistenza conseguente al notevole

cambiamento delle dinamiche interne che l'ABC comporta. In ben tre casi è stata altresì citata l'inadeguatezza dei sistemi informativi. Si tratta di un campanello d'allarme non indifferente, considerando la strategicità di dotarsi di sistemi capaci di gestire la moltitudine di processi e informazioni aziendali anche alla luce della notevole diminuzione del costo dell'informatizzazione che rende gli investimenti in queste infrastrutture assai economici per aziende di codeste dimensioni. Molte sono, invece, le similarità per quel che riguarda i benefici attesi dall'adozione dell'ABC per gli *adopters*. La gamma non si estende, infatti, solamente ad un miglior controllo o ad una riduzione dei costi, bensì alcune delle risposte fornite suggeriscono l'importanza dell'informazione prodotta per i processi strategici, per la pianificazione e per il controllo operativo.

Passando a un'analisi maggiormente particolareggiata dei sistemi ABC implementati, è evidente come non vi sia convergenza in quella che è la composizione del team di implementazione. Ricordiamo che le opzioni di risposta proposte erano: proprietà/top management, consulenti esterni, funzione AFC, funzione produzione, funzione IT e funzione commerciale. In nessuno dei cinque casi in cui l'ABC è stato o è in fase di implementazione sono presenti più di quattro delle sei entità proposte. Addirittura, in un caso il team di implementazione era formato solamente dalla funzione IT mentre proprietà/top management (2 su 5), funzione AFC (2), consulenti esterni (1) e funzione commerciale (0) molto spesso non sono state coinvolte. Al di là di quello che può essere il risultato del processo di implementazione, è fondamentale che tutte le funzioni aziendali collaborino tra loro in modo da favorire il riconoscimento a livello aziendale dell'utilità del sistema, mitigando al massimo gli effetti della resistenza organizzativa, elemento molto più facilmente presente se il sistema è modellato da una singola funzione in base esclusivamente ai suoi particolari bisogni.

Un altro aspetto critico che si evince dalle risposte fornite è il basso numero di oggetti di costo per cui il sistema fornisce informazioni. Questo aspetto denota l'incapacità di sfruttare pienamente le potenzialità del sistema il quale, invece, potrebbe essere di giovamento a tutti i livelli della catena del valore. Stesso discorso si può fare in termini di complessità del modello. In due dei quattro casi in cui è stata superata la fase di raccolta dei dati, il modello prevedeva un numero di attività tra 1 e 10 ed un numero di driver tra 1 e 5. Considerate le dimensioni delle aziende in oggetto, è difficile ipotizzare che modelli così basilari possano carpire l'intero livello di complessità insito le loro *operations*, al di là

di quello che può essere il *trade-off* tra dettaglio del modello e costo di implementazione dello stesso che, come abbiamo visto, non per forza implica che il modello migliore sia anche quello maggiormente complesso.

Venendo poi al confronto tra benefici e problemi attesi e benefici e problemi effettivi si possono fare alcune considerazioni interessanti. Tra i benefici attesi e non conseguiti (ancorché il processo di implementazione non si sia concluso) troviamo la mancanza di “informazioni più accurate per misurare la profittabilità dei prodotti”, una miglior misurazione della redditività di ulteriori oggetti di costo e migliori processi di definizione della strategia. Tra i benefici conseguiti eppure non attesi, in tre casi su quattro viene segnalata la miglior gestione delle attività aziendali, spesso correlata ad una riduzione dei costi. I problemi non preventivati ma in cui le aziende sono incorse riguardano principalmente la difficoltà nell'analisi, nella predisposizione e nel mantenimento del sistema oltre alla inadeguatezza dei sistemi informativi ed alla difficoltà nella raccolta dei dati.

Ultima ma non meno importante è l'analisi dei valori relativi all'impatto delle diverse categorie di fattori contingenti sul processo di adozione ed implementazione dell'ABC. La classe che fa registrare il valore medio maggiore è la cultura organizzativa (5,6 su 7), seguita rispettivamente da ambiente competitivo (5,4), struttura organizzativa (5,2), fattori organizzativi (5,2) e, in fondo alla classifica, dai fattori tecnici (4,8).

Cosa si può dire in merito alle ipotesi proposte nel paragrafo 5.2? Come anticipato, il campione analizzato non è statisticamente significativo, ma, ad esempio, parrebbe che l'ipotesi H2, relativa al ruolo dei *trend setter* (in particolar modo i consulenti) non sia confermata in quanto solo in uno dei casi nel team di implementazione erano presenti consulenti esterni. Inoltre, in nessuno dei sondaggi compilati dai *non-adopters* tra le cause del rifiuto o della mancata considerazione verso l'ABC è stata citata l'opinione contraria di consulenti, commercialisti ecc. Tuttavia, non va dimenticato come il 96% delle aziende non abbia risposto al questionario. Pertanto, appare affrettato trarre una conclusione sulla sussistenza di tale ipotesi solo in base alle poche risposte ricevute, come anche in merito all'ipotesi H1.

Per quel che riguarda le (eccessive) aspettative nei confronti del sistema (ipotesi H3) è possibile trarre spunto dalle risposte relative ai benefici attesi e poi effettivamente

realizzatisi. Come già evidenziato in precedenza, in alcuni casi si è manifestato un maggior numero di benefici rispetto a quelli attesi, mentre la fattispecie contraria è stata più rara. Da ciò si potrebbe dedurre che le aspettative verso il sistema ABC non erano troppo inflazionate e che, anzi, molto spesso l'implementazione ha generato maggiori benefici rispetto a quelli attesi grazie alla rilevanza delle informazioni prodotte dal sistema.

Difficile è valutare, invece, la sussistenza delle ipotesi H4 e H5 relative alla gestione delle variabili organizzative nel processo di adozione e implementazione. È abbastanza evidente sia come la resistenza organizzativa fosse tenuta in considerazione, sia come la classe di fattori contingenti "fattori organizzativi" abbia ottenuto un punteggio relativamente alto nella valutazione dell'impatto complessivo sul processo. Va, comunque, sottolineato come in nessuna delle aziende analizzate il processo di implementazione si sia concluso con un fallimento e come nessuna delle aziende abbia abbandonato il sistema una volta implementato.

L'ipotesi H6 (orientamento a breve termine) potrebbe trovare una spiegazione nelle cause che hanno determinato la non adozione dell'ABC. Tra di esse, infatti, trovano posto sia la mancanza di interesse della proprietà/top management, sia l'opinione che il sistema avrebbe generato più costi che benefici. Nel primo caso, la mancata conoscenza a priori di quello che potrebbe apportare l'ABC alla causa aziendale, nonché la resistenza verso forme di controllo di gestione avanzate in ambienti dove vige il classico modello *command and control* la fa ancora da padrone, possono portare al netto rifiuto del sistema. Nel secondo caso, invece, potrebbero non essere stati valutati attentamente i possibili benefici economici, soprattutto se (e qui ci si ricollega all'ipotesi H7) non si sono prese in considerazione le molteplici applicazioni strategiche e operative che possono trarre giovamento dalle informazioni ABC. Proprio la sussistenza dell'ipotesi H7 può anche essere ricondotta al campo di applicazione delle informazioni prodotte dal sistema una volta implementato. Ciò, soprattutto quando l'ABC è stato sviluppato da e per una singola funzione, potrebbe portare, nel lungo periodo, all'insorgere di una forma di malcontento e resistenza interna con conseguente abbandono del sistema.

Quanto detto si può estrarre dalle poche risposte ricevute. Uno studio maggiormente strutturato, con tassi di risposta più alti e, perché no, un'analisi approfondita di alcuni *case study* potrebbe dirci molto di più sul perché dell'esistenza del "paradosso ABC". Un

paradosso che appare essere talmente radicato da portare ad un notevole disinteresse verso lo strumento e verso gli studi ad esso connessi.

## **Conclusioni: l'importanza dell'Activity-Based Costing oggi**

I recenti sviluppi nel contesto competitivo globale hanno portato ad una ridefinizione delle dinamiche all'interno di diversi settori, mettendo in discussione il posizionamento strategico e l'esistenza di molte organizzazioni. Tematiche quali innovazione organizzativa, innovazione di significato, cooperazione ecosistemica, *digital disruption*, responsabilità sociale d'impresa, sostenibilità, cultura organizzativa, reti di imprese assumono sempre maggior importanza nella vita delle imprese.

Nasce, quindi, la necessità di adattarsi costantemente ai mutamenti attraverso la ridefinizione o l'invenzione di nuovi *business model* che possano portare alla creazione di un vantaggio competitivo sostenibile nel tempo. Alla base di ogni *business model* v'è una "proposta di valore" (*value proposition*), la quale è costituita dall'insieme dei vantaggi che l'impresa promette di offrire e che giustificano lo svolgimento della sua attività economica. Questi vantaggi si sostanziano in una serie di caratteristiche quali novità, prestazioni, qualità materiali, qualità immateriali, ampiezza e varietà nella scelta, customizzazione, servizi complementari, esternalità positive ecc. L'impresa, pertanto, promette ai clienti un'esperienza appagante nella fruizione dei prodotti e servizi offerti, ma anche e soprattutto una serie di vantaggi intangibili che derivano dallo sviluppo della relazione tra impresa, clienti e società. Tali vantaggi devono essere percepiti anche all'interno dell'impresa nonché dai suoi fornitori e dagli altri attori con cui essa entra in contatto e, in conclusione, dall'intera società.

Eppure, molto spesso nuovi business model, all'apparenza ottimi, falliscono da un punto di vista economico-finanziario. Questo perché modificare e aggiungere elementi all'offerta di valore può portare ad un forte incremento dei costi senza che esso sia correlato a un aumento più che proporzionale dei ricavi. Lo stesso *Business Model Canvas* contempla sia la dimensione dei ricavi che quella dei costi per poter così pervenire a nuovi e funzionali modelli di business.

Per superare queste complessità è essenziale conoscere le caratteristiche delle diverse dimensioni che compongono il *canvas*, tra cui vi sono anche le attività aziendali. Ciò implica, quindi, la conoscenza degli impatti che ogni singola dimensione, ogni singolo oggetto di costo comporta per le *performance* aziendali. *Performance* che non possono più basarsi meramente su variabili economico-finanziarie, ma che devono anche integrare

misure non finanziarie che possano fornire agli *stakeholders* una panoramica più ampia su quelli che sono i rapporti tra l'impresa e l'ambiente in cui opera. Un primo tentativo di integrare questa visione è quello riconducibile al modello dell'*Integrated Reporting* (IR), il quale si sta diffondendo soprattutto tra le imprese quotate nei mercati regolamentati.

Per poter raggiungere gli scopi di cui sopra, è necessario che anche i sistemi di *performance management* si adattino alle necessità organizzative odierne. Ed è proprio in questo momento storico che l'Activity-Based Costing diventa ancora più importante, in quanto capace di fornire le informazioni rilevanti a gestire e monitorare le diverse dimensioni dei modelli di business. Inoltre, esso permette di valutare *ex-ante* quali possono essere le conseguenze economiche dei piani strategici in fase di elaborazione, aiutando, di conseguenza, le organizzazioni a superare i trade-off tra costi e ricavi che si presentano.

È fondamentale altresì comprendere come l'approccio alla contabilità direzionale proposto dall'Activity-Based Costing non sia di esclusiva competenza delle grandi imprese. Anzi, è possibile che maggiori benefici si possano ottenere nelle PMI. L'ABM guida gli sforzi aziendali verso l'adattamento delle strategie di business alle pressioni competitive in essere e al miglioramento delle attività aziendali. Esso utilizza le informazioni ottenute dall'ABC in varie forme progettate per ottenere un miglioramento continuo, guidandone il processo e indirizzando le risorse organizzative verso le attività che generano la massima redditività con la massima efficienza. L'ABM mira, quindi, a due obiettivi, entrambi comuni alle PMI. Il primo è migliorare il valore ricevuto dai clienti. Il secondo è migliorare i profitti fornendo questo valore. Questi obiettivi possono essere raggiunti concentrandosi sulle attività organizzative in quanto soddisfare le esigenze dei clienti è una cosa, ma farlo con profitto è un'altra. È essenziale che le PMI adottino l'ABC tenendo conto dell'ambiente in cui operano e della crescente competitività nel mercato globale. Infatti, le tendenze in atto mostrano come la stabilità non sia più una caratteristica dei mercati e delle tecnologie moderne e, pertanto, anche i sistemi di controllo direzionale devono adattarsi a questa flessibilità, misurando le *performance* delle variabili rilevanti per i diversi *business model* e coadiuvando i decisori nei processi strategici attraverso le informazioni prodotte, in modo da reagire in modo pressochè istantaneo agli stimoli del mercato.

L'attuale era della competizione globale rende necessario per tutte le PMI raggiungere l'eccellenza nella definizione e nell'implementazione di migliori o nuovi modelli di business. I tradizionali sistemi di calcolo dei costi non forniscono le informazioni finanziarie e non, necessarie a questa *task*. Essi forniscono poche informazioni su ciò che conta per i clienti e fattori fondamentali come la qualità e il livello di servizio sono fuori dal loro dominio.

Le PMI devono ridurre la loro dipendenza dai sistemi di costo tradizionali adottando, invece, sistemi come l'ABC che meglio rappresentano la realtà aziendale. Proprio quest'ultimo è stato inizialmente considerato dai manager come una metodologia più accurata per calcolare i costi del prodotto. Tuttavia, si tratta di una visione semplicista e che non tiene in considerazione l'elevato potenziale insito l'ABC, soprattutto alla luce di quanto appena detto. L'obiettivo principale di questo sistema non è quello di creare una soluzione elegante e tecnicamente solida, bensì quello di fornire una soluzione che modifichi il comportamento organizzativo al fine di ottenere migliori *performance* o, perché no, sopravvivere.

## Bibliografia

- National Association of Accountants. 1991. *Cost Management Update*. Montvale, New Jersey.
- Abdel-Maksoud, A. B., Cerbioni, F. & Ricceri, F., 2007. Non-financial performance measures in the Italian manufacturing firms. . In: A. B. Abdel-Maksoud & M. Abdel-Kader, a cura di *Non-financial performance measurement and management practices in manufacturing firms: a comparative international analysis*. s.l.:Elsevier.
- Abernethy, M. A., Bouwens, J. & van Lent, L., 2004. Determinants of control systems design in divisionalized firms. *The Accounting Review*, 79(3), pp. 545-570.
- Abrahamson, E., 1991. Managerial fads and fashions: the diffusion and rejection of innovations. *Academy of Management Review*, Volume 16, pp. 568-612.
- Abrahamson, E. & Rosenkopf, L., 1993. Institutional and competitive bandwagons: using mathematical modelling as a tool to explore innovation diffusion. *Academy of Management Review*, Volume 18, pp. 498-517.
- Al-Omiri, M. & Drury, C., 2007. Organizational and behavioural factors influencing the adoption and success of ABC in the UK. *Cost Management*, Volume 21, pp. 38-48.
- Anderson, S. W., 1995. A framework for assessing cost management system changes: the case of activity based costing implementation at General Motors, 1986–1993. *Journal of Management Accounting Research*, Volume 7, pp. 1-51.
- Anderson, S. W., 2007. Managing Costs and Cost Structure throughout the Value Chain: Research on Strategic Cost Management. In: C. S. Chapman, A. G. Hopwood & M. D. Shields, a cura di *Handbook of Management Accounting Research: Vol. 2*. Oxford: Elsevier, pp. 481-506.
- Anderson, S. W. & Young, S. M., 1999. The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity based cost systems. *Accounting, Organizations and Society*, Volume 24, pp. 525-559.
- Anderson, S., Young, M. S. & Hesford, J. W., 2002. Factors influencing the performance of activity based costing teams: a field study of ABC model development time in the automobile industry. *Accounting, Organizations and Society*, Volume 27, pp. 195-211.
- Anthony, R. N., Hawkins, D. F., Macri, D. & Merchant, K. A., 2012. *Sistemi di Controllo: analisi economiche per le decisioni aziendali*. Milano: Mcgraw-Hill.
- Arena, M. & Azzone, G., 2005. ABC, Balanced Scorecard, EVA: an empirical study on the adoption of innovative management accounting techniques. International. *Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 2(3), pp. 206-225.
- Argyris, C., 1953. Human problems with budgets. *The Harvard Business Review*, Issue January-February, pp. 97-110.
- Argyris, C. & Kaplan, R. S., 1994. Argyris, C. & Kaplan, R. S. (1994). Implementing new knowledge: the case of activity based costing. *Accounting Horizons*, Volume 8, pp. 83-105.
- Armitage, H. M. & Nicholson, N., 1993. *Activity-based costing: a survey of Canadian practice - Management Accounting Issue Paper 3*. Hamilton, OH: The Society of Management Accountants of Canada.

- Askarany, D., Smith, M. & Yazdifar, H., 2007. Technological innovations, activity based costing and satisfaction. *Journal of Accounting - Business & Management*, Volume 14, pp. 53-63.
- Ask, U. & Ax, C., 1992. *Trends in the development of product costing practices and techniques—a survey of the Swedish manufacturing industry. Proceedings of the 15th Annual Congress of the European Accounting Association*. Madrid, s.n.
- Ax, C. & Bjornenak, T., 2007. Management Accounting Innovations: Origins and Diffusion issues in management accounting. In: T. Hopper, R. Scapens & D. Northcott, a cura di *Issues in management accounting*. Harlow: Prentice Hall, pp. 357-376.
- Babad, Y. M. & Balachandran, B. V., 1993. Cost driver optimization in activity based costing. *The Accounting Review*, 68(3), pp. 563-575.
- Baines, A. & Langfield-Smith, K., 2003. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7), pp. 675-698.
- Baird, K., Harrison, G. & Reeve, R., 2007. Success of activity management practices: the influence of organizational and cultural factors. *Accounting and Finance*, Volume 47, p. 47.
- Baird, K. & Reeve, R., 2004. Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors. *Management Accounting Research*, Volume 15, pp. 383-399.
- Balakrishnan, R., Labro, E. & Sivaramakrishnan, K., 2012. Product Costs as Decision Aids: An Analysis of Alternative Approaches. *Accounting Horizons*, 26(1), pp. 1-41.
- Banhub, B., 2010. *Activity-Based Management for Financial Institutions: Driving Bottom Line Results*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc..
- Banker, R. D., Potter, G. & Schroeder, R. G., 1993. Reporting manufacturing measures to workers: an empirical investigation. *Journal of Management Accounting Research*, Volume 3, pp. 34-55.
- Barrow, J., 1977. The variables of leadership: A review and conceptual framework. *Academy of Management Review*, Volume 2, pp. 231-251.
- Baxter, J. & Chua, W., 2003. Alternative management accounting research - whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), pp. 97-126.
- Bescos, P. L., Cauvin, E. & Gosselin, M., 2002. Activity-based costing and activity-based management: comparison of the practices in Canada and in France. *Comptabilité, contrôle et audit*, Volume 8, pp. 229-244.
- Bhimani, A. M., Gosselin, M. & Ncube, M., 2005. A cross national study of process and outcomes. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Volume 2, pp. 18-27.
- Bjornenak, T., 1997. Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, Volume 8, pp. 3-17.
- Bolton, M. K., 1993. Organizational innovation and substandard. *Organizations Science*, Volume 4, pp. 57-75.
- Brewer, P. C., Juras, P. E. & Brownlee, E. R., 2003. Global Electronics, Inc.: ABC Implementation and the Change Management Process. *Issues in Accounting Education*, 18(1), pp. 49-69.
- Brierley, J. A., 2008. An examination of the factors influencing the level of consideration for activity-based costing. *International Journal of Business and Management*, 3(8), pp. 58-66.

- Bright, J., Davies, R. E., Downes, C. A. & Sweeting, R. C., 1992. The deployment of costing techniques and practices: a UK study. *Management Accounting Research*, Volume 3, pp. 201-211.
- Brimson, J. A., 1992. *Contabilità per attività: il nuovo approccio alla contabilità industriale*. Milano: Franco Angeli.
- Brimson, J. A., 1992. *Contabilità per Attività: il nuovo approccio alla contabilità industriale*. Milano: Franco Angeli.
- Bromwich, M. & Hong, C., 1999. Activity-based costing systems and incremental costs. *Management Accounting Research*, Volume 10, pp. 39-60.
- Brownell, P. (., 1985. Budgetary systems and the control of functionally differentiated organizational activities. *Journal of Accounting Research*, 23, Volume 23, pp. 502-512.
- Bruggeman, W. & Hoozee, S., 2010. Identifying operational improvements during the design process of a time-driven ABC system: the role of collective worker participation and leadership style. *Management Accounting Research*, 21(3), pp. 185-198.
- Bruggeman, W. & Slagmulder, R., 1995. The impact of technological change on management accounting. *Management Accounting Research*, 6(3), pp. 241-252.
- Brunetti, G. & Cescon, F., 2000. Management Accounting, Costing and the new business environment. In: Dahija, a cura di *The Current State of Business disciplines*. s.l.:s.n.
- Bruns, W. J. J. & Waterhouse, J. H., 1975. Budgetary control and organizational structure. *Journal of Accounting Research*, Issue Autumn, pp. 177-203.
- Burns, J., Ezzamel, M. & Scapens, R., 1999. Management Accounting Change in the UK. *Management Accounting*, 77(3), pp. 28-30.
- Burns, J. & Scapens, R., 2000. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), pp. 3-25.
- Burns, J. & Vaivio, J., 2001. Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12(4), pp. 389-402.
- Burns, T. & Stalker, G., 1961. *The Management of Innovation*. Londra: Tavistock.
- Busco, C., 2006. Interpreting Management Accounting Systems within Processes of Organisational Change. In: Z. Hoque, a cura di *Methodological issues in accounting research: Theories, Methods and Issues*. London: Spiramus Press, pp. 223-245.
- Busco, C., Quattrone, P. & Riccaboni, A., 2007. Management Accounting: Issues in interpreting its nature and change. *Management Accounting Research*, 18(2):125-149.. *Management Accounting Research*, 18(2), pp. 125-149.
- Byrne, S., 2011. What determines ABC success in mature sites? 7(3), 259-277. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 7(3), pp. 259-277.
- Byrne, S., Stower, E. & Torry, P., 2009. Is ABC adoption a success in Australia?. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 7(1), pp. 37-51.
- Cagwin, D. & Bouwman, M. J., 2002. The association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research*, Volume 13, pp. 1-39.
- CAM-I, 1988. *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing: The CAM-I Conceptual Design*. Boston: Harvard Business School Press.

- Carenzo, P. & Turolla, A., 2009. *The diffusion of management accounting tools in manufacturing companies: an empirical analysis in Italian firms*, paper presented at 8th MAR conference. Muenster, s.n.
- Cassia, L., Paleari, S. & Redondi, R., 2005. Management Accounting Systems and Organisational Structure. *Small Business Economics*, Volume 25, pp. 373-391.
- Chandler, A. D. (., 1962. *Strategy and structure—chapters in the history of American industrial enterprise*. Cambridge: MIT Press .
- Chandler, A. D., 1977. *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*. Boston: Harvard University Press.
- Chapman, C. S., 1998. Accountants in organizational networks. *Accounting, Organizations and Society*, 23(8), pp. 737-766.
- Chenhall, R. H., 1997. Reliance on manufacturing performance measures, total quality management and organizational performance. *Management Accounting Research*, Volume 8, pp. 187-206.
- Chenhall, R. H., 2004. The role of cognitive and affective conflict in the early implementation of activity-based cost management. *Behavioral Research in Accounting*, Volume 16, pp. 19-44.
- Chenhall, R. H., 2007. Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research. In: C. S. Chapman, A. G. Hopwood & M. D. Shields, a cura di *Handbook of Management Accounting Research, Vol. 1*. Oxford: Elsevier, pp. 163-205.
- Chenhall, R. H. & Langfield-Smith, K. M., 1998. Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study,. *Management Accounting Research*, Volume 9, pp. 1-20.
- Chenhall, R. H. & Morris, D., 1986. The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, 61(1), pp. 16-35.
- Chenhall, R. H. & Morris, D., 1995. Organic decision and communication processes and management accounting systems in entrepreneurial and conservative business organizations. *Omega, International Journal of Management Science*, 23(5), p. 485-497.
- Chongruksut, W., 2009. Chongruksut, W. (2009). Organizational culture and the use of management accounting innovations in Thailand. *RU. International Journal*, 3(1), pp. 113-126.
- Church, A. H., 1908. The Proper Distribution of Expense Burden. *The Engineering Magazine*.
- Church, A. H., 1931. Overhead: The cost of production preparedness. *Factory and Industrial Management*, Volume Gennaio, pp. 38-41.
- CIMA, 2008. *Activity-Based Costing Topic Gateway*. [Online] Available at: [http://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/cid\\_tg\\_activity\\_based\\_costing\\_no\\_v08.pdf.pdf](http://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/cid_tg_activity_based_costing_no_v08.pdf.pdf)
- Cinquini, L. et al., 1999. *A survey on cost accounting practices in Italian large and medium size manufacturing firms*, paper presented at 22th Annual Congress of the European Accounting Association.. Bordeaux, s.n.

- Cinquini, L., Collini, P., Marelli, A. & Tenucci, A., 2008. *An exploration of the factors affecting the diffusion of Advanced Costing techniques: a comparative analysis of two surveys (1996-2005)*, paper presented at 31st Annual Congress of the European Accounting Association. Rotterdam, s.n.
- Cinquini, L. & Tenucci, A., 2010. Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(2), pp. 228-259.
- Clarke, J. M., 1923. *Studies in the Economics of Overhead Costs*. Chicago: University of Chicago Press.
- Clark, P. J., Hall, N. T. & Stevens, K., 1999. Activity-based costing in Ireland. Barriers to and opportunities for change. *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 10, pp. 443-468.
- Clark, P. J., Hall, N. T. & Stevens, K., 1999. Activity-based costing in Ireland. Barriers to and opportunities for change. *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 10, pp. 443-468.
- Clegg, S. R. & Hardy, C., 1999. *Handbook of Organization Studies*. London: Sage.
- Cobb, I., Helliard, C. & Innes, J., 1995. Management accounting change in a bank. *Management Accounting Research*, 6(2), pp. 155-175.
- Cobb, J., Innes, J. & Mitchell, F., 1992. *Activity-based costing: problems in practice*. London: Chartered Institute of Management Accounting.
- Cokins, G., 2001. *Activity-Based Cost Management: An Executive's Guide*. New York: John Wiley & Sons, Inc..
- Collini, P., 1993. *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*. Padova: Cedam.
- Collini, P., 2008. *Analisi dei costi: un approccio orientato alle decisioni*. Milano: Franco Angeli.
- Collini, P. & Stefani, A., 1996. Verso la leggerezza dei sistemi di controllo? Indizi da una ricerca sul campo. *Budget*, Volume 7, pp. 44-61.
- Colwyn Jones, T. & Dugdale, D., 2002. The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1-2), pp. 121-163.
- Cooper, R., 1988a. The rise of activity based costing - Part one: what is an activity based cost system?. *Journal of Cost Management*, 2(2), pp. 45-54.
- Cooper, R., 1988b. The rise of activity based costing - Part two: when do I need an activity based cost system. *Journal of Cost Management*, 2(3), pp. 41-48.
- Cooper, R., 1989. ABC: Key to future costs. *Management Consultancy*, October. Volume October.
- Cooper, R., 1989. The rise of activity based cost systems - Part three: How many cost drivers do you need and how to select them. *Journal of Cost Management*, 34-46(Winter).
- Cooper, R. B. & Zmud, R. W., 1990. Information Technology Implementation Research: A Technological Diffusion Approach. *Management Science*, 36(2), pp. 123-139.
- Cooper, R. & Kaplan, R. S., 1988. How cost accounting distorts product costs. *Management Accounting*, 69(10), pp. 20-27.
- Cooper, R. & Kaplan, R. S., 1991. Profit priorities from Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, Issue May-June, pp. 130-135.

- Cooper, R. & Kaplan, R. S., 1992. Activity-Based systems: measuring the costs or resource usage. *Accounting Horizons*, Issue September, pp. 1-19.
- Cooper, R. et al., 1992. *Implementing Activity-Based Cost Management: Moving from Analysis to Action*. Montvale, NJ: Institute of Management Accountants .
- Cooper, R., Weiss, L. & Montgomery, J., 1985. "Schrader Bellows", Harvard Business School Case 186-050/4. In: R. S. Kaplan & C. R., a cura di *Reprinted in "The Design of Cost Management Systems" (1991)*. New Jersey: Prentice Hall Inc., pp. 321-345.
- Cotton, W. D. J., Jackman, S. M. & Brown, R. A. (., 2003. Note on a New Zealand replication of the Innes et al. UK activity-based costing survey. *Management Accounting Research*, Volume 14, pp. 67-72.
- Daft, R. L., 1978. A dual-core model of organizational innovation. *Academy of Management Journal*, Volume 21, pp. 193-210.
- Damanpour, F., 1991. Organizational innovation: a meta-analysis of effects of determinants and moderators. *Academy of Management Journal*, Volume 34, pp. 555-590.
- Damanpour, F. & Evan, W. M., 1984. Organizational innovation and performance: the problem of "organizational lag". *Administrative Science Quarterly*, Volume 29, pp. 392-409.
- Davila, T. & Wouters, M., 2005. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 30(7), pp. 587-608.
- Dawson, P., 1994. *Organizational Change: a Processual Approach*. London, Paul Chapman, 224 p. London: Paul Chapman.
- De Rosa, B., 2009. Il nuovo modello Break-Even Point. *Contabilità, Finanza e Controllo*, Issue 8-9, pp. 725-729.
- DiMaggio, P. J. & Powell, W. P., 1983. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), pp. 147-160.
- Drucker, P., 1963. Managing for business effectiveness. *Harvard Business Review*, Issue May-June, pp. 59-62.
- Drury, C. & Tayles, M., 1994. Product costing in UK manufacturing organisations. *European Accounting Review*, Volume 3, pp. 443-469.
- Duncan, R. B., 1976. The ambidextrous organization: designing dual structures for innovation. In: K. R. E., P. L. E. & D. P. Slevin, a cura di *The management of organization design: strategies and implementation*. New York: Elsevier, pp. 167-188.
- Eckel, L. G., 1976. Can financial accounting allocations be justified?. *California Accounting Magazine*, Issue 106, pp. 49-53.
- Elhamma, A., 2012. The relationship between firm size, activity-based costing and performance: an application on Moroccan enterprises. *Journal of Accounting- Business & Management*, 19(1), pp. 90-102.
- Ellram, L. M., 1995. Total cost of ownership: An analysis approach for purchasing. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 25(8), pp. 4-23.
- Emsley, D., 2000. Variance analysis and performance: two empirical studies. *Accounting, Organizations and Society*, Volume 25, pp. 1-12.

- Euske, K. J. & Vercio, A., 2007. Enhancing the ABC Cross. *Management Accounting Quarterly*, 8(4), pp. 48-61.
- Evans, H. & Ashworth, G., 1995. Activity-based management: moving beyond adolescence. *Management Accounting (UK)*, Issue December.
- Evan, W. M., 1966. Organizational lag. *Human Organizations*. *Human Organizations*, Volume 25, pp. 51-53.
- Farneti, G. & Marasca, S., 1993. *Nuove metodologie per la determinazione dei costi di prodotto*, Ancona, CLUA. Ancona: CLUA.
- Ferreira, D. & Otley, D. T., 2009. The design and use of performance managementsystems: an extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), pp. 263-282.
- Fiel Consulting, s.d. *L'Activity-Based Management*. [Online] Available at: <http://www.consulenzastrategicaedirezionale.it/consulenza/activity-based-management.html>
- Foster, G. & Gupta, M., 1994. Marketing, cost management and management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, Volume 6, pp. 43-77.
- Foster, G. & Swenson, D. W., 1997. Measuring the success of activity-based cost management and its determinants. *Journal of Management Accounting Research*, Volume 107-139, p. 9.
- Galbraith, J., 1973. *Designing complex organizations*. USA: Addison Wesley Publishing Company.
- Gordon, L. A. & Sylvester, K. J., 1999. Stock market reactions to activity-based costing adoptions. *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 18, pp. 229-251.
- Gosselin, M. (., 1999. *Bandwagon theories: some explanations for the activity based costing paradox*. Paper presented at the European Accounting Association Congress.. Bordeaux, s.n.
- Gosselin, M., 1997. The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22, Volume 22, pp. 105-122.
- Gosselin, M., 2007. A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation and Consequences. In: C. S. Chapman, A. G. Hopwood & M. D. Shields, a cura di *Handbook of Management Accounting Research Vol. 2*. Oxford: Elsevier, pp. 641-671.
- Granlund, M., 2001. Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research*, 12(2), pp. 141-166.
- Groot, T. L. C. M., 1999. Activity based costing in US and Dutch food companies. *Advances in Management Accounting*, 7, 47-63, Volume 7, pp. 47-63.
- Hartmann, F., 2000. The appropriateness of RAPM: towards the further development of theory. *Accounting, Organizations and Society*, 25(4), pp. 451-482.
- Hilton, R. W., 2005. *Managerial accounting: creating value*. New York: McGraw-Hill/Irwin.
- Hixon, M., 1995. Activity-based management: its purpose and benefit. *Management Accounting (UK)*, June, Issue June.
- Hofstede, G. H., 1984. The cultural relativity of the quality of life concept. *Academy of Management Review*, Volume 27, pp. 389-398.

- Homburg, C., 2001. A note on optimal cost driver selection in ABC. *Management Accounting Research*, 12(2), pp. 197-205.
- Hopwood, A. G., 1974. *Accounting and Human Behaviour*. Londra: Haymarket Publishing.
- Hoque, Z. & James, W., 2000. Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research*, Volume 12, pp. 207-220.
- Innes, J. & Mitchell, F., 1990. The Process of Change in Management Accounting: Some Field Studies. *Management Accounting Research*, 1(1), pp. 3-19.
- Innes, J. & Mitchell, F., 1991. ABC: a survey of CIMA members. *Management Accounting (UK)*, Volume 69, pp. 28-30.
- Innes, J. & Mitchell, F., 1995. A survey of activity-based costing in the U. K.'s largest companies. *Management Accounting Research*, Volume 6, pp. 137-153.
- Innes, J., Mitchell, F. & Sinclair, D., 2000. Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*, Volume 11, pp. 349-362.
- Islam, J. & Hu, H., 2012. A review of literature on contingency theory in management accounting. *African Journal of Business Management*, 6(15), pp. 5159-5164.
- Ittner, C. D., Lanen, W. N. & Larcker, D. F., 2002. The association between activity-based costing and manufacturing performance. *Journal of Accounting Research*, Volume 40, pp. 711-726.
- Ittner, C. D. & Larcker, D. F., 1997. Quality strategy, strategic control systems and organizational performance. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3), pp. 293-314.
- Jankala, S. & Silvola, H., 2012. Lagging effects of the use of activity-based costing on the financial performance of small firms. *Journal of Small Business Management*, 50(3), pp. 498-523.
- Johnson, H. T., 1988. Activity-based information: a blueprint for world-class. *Management Accounting*, Volume June, pp. 23-30.
- Johnson, H. T., 1988. Activity-Based Information: a blueprint for world-class management accounting. *Management Accounting*, June, pp. 23-30.
- Johnson, H. T., 1992. It's Time To Stop Overselling Activity-Based Concepts. *Management Accounting*, Issue September, pp. 26-35.
- Johnson, T. H., 1972. Early Cost Accounting for Internal Management Control: Lyman Mills in the 1850s. *Business History Review*, Volume Winter, pp. 466-474.
- Juran, J. M., 1999. *Juran's Quality Handbook*. New York: McGraw-Hill.
- Kalagnanam, S. S. & Lindsay, R. M., 1999. The use of organic models of control in JIT firms: generalizing Woodward's findings to modern manufacturing practices. *Accounting, Organizations and Society*, 24(1), pp. 1-30.
- Kallunki, J.-P. & Silvola, H., 2008. The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. *Management Accounting Research*, 19(1), pp. 62-79.
- Kaplan, R. S., 1984. The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review*, LIX(3), pp. 390-418.

- Kaplan, R. S., 1986. Accounting Lag: The Obsolescence of Cost Accounting Systems. *California Management Review*, XXVIII(2), pp. 174-199.
- Kaplan, R. S., 1988. One Cost System Isn't Enough. *Harvard Business Review*, January-February, Volume January-February, pp. 61-66.
- Kaplan, R. S., 1992. In defense of activity-based cost management. *Management Accounting*, Issue November, pp. 58-63.
- Kaplan, R. S. & Anderson, S. R., 2007. *Time-Driven Activity-Based Costing: a simpler and more powerful path to higher profits*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. & Cooper, R., 1988. Measure Cost Right: Making The Right Decisions. *Harvard Business Review*, Issue September/October, pp. 96-103.
- Kaplan, R. S. & Cooper, R., 1998. *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston: Harvard School Press.
- Kaplan, R. S. & Johnson, H. T., 1987a. The Rise and Fall of Management Accounting. *Management Accounting*, Gennaio, 68(7), pp. 22-29.
- Kaplan, R. S. & Johnson, H. T., 1987b. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. & Thompson, G. L., 1971. Overhead allocation via mathematical programming models. *The Accounting Review*, Issue 46, pp. 352-364.
- Kaplan, R. S., Weiss, D. & Desheh, E., 1997. Transfer Pricing with ABC Management Accounting. *Management Accounting*, Issue May, pp. 20-28.
- Kaplan, R. S. & Welam, U. P., 1974. Overhead allocation with imperfect markets and non linear technology. *The Accounting Review*, Issue 49, pp. 477-484.
- Kasurinen, T., 2002. Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation. *Management Accounting Research*, 13(3), pp. 323-343.
- Kennedy, T. & Affleck-Graves, J., 2001. The impact of activity-based costing techniques on firm performance. *Journal of Management Accounting Research*, Volume 13, pp. 19-45.
- Khandwalla, P., 1977. *Design of organizations*. New York, NY: Harcourt Brace Jovanovich. New York, NY: Harcourt Brace Jovanovich .
- Kiani, R. & Sangeladji, M., 2003. An empirical study about the use of the ABC/ABM models by some of the Fortune 500 largest industrial corporations in the USA. *Journal of American Academy of Business*, Volume 3, pp. 174-182.
- Kip, K. & Augustin, S., 2007. Comparing United States and German cost accounting methods. *Management Accounting Quarterly*, 8(3), pp. 1-14.
- Klammer, T., 1996. *Capacity measurement and improvement: a manager's guide to evaluating and optimizing capacity productivity*. Chicago: Irvine Professional Publishing.
- Krumwiede, K., 1998. The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors. *Journal of Management*, Volume 10, pp. 240-277.
- Kwon, T. H. & Zmud, R. W., 1987. Unifying the fragmented models of information systems implementation. In: *Critical issues in information systems research*. New York: John Wiley & Sons Inc., pp. 227-251.

- Langfield-Smith, K., 2006. Understanding Management Control Systems and Strategy. In: A. Bhimani, a cura di *Contemporary issues in management accounting*. Oxford: Oxford University Press, pp. 243-265.
- Lawrence, P. & Lorsch, J., 1967. *Organization and environment: managing differentiation and integration*. Boston: Harvard University Press.
- Lawrence, S. & Sharma, U., 2002. Commodification of Education and Academic Labour - Using the Balanced Scorecard in a University Setting. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(5-6), pp. 661-677.
- Lewin, K., 1952. *Field Theory in Social Science*. New York: Harper&Row.
- Libby, T. & Waterhouse, J. H., 1996. Predicting change in management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research*, Volume 8, pp. 137-150.
- Lukka, K. & Granlund, M., 1996. Cost accounting in Finland: current practice and trends of development. *European Accounting Review*, Volume 5, pp. 1-28.
- MacDonald, L. D. & Richardson, A. J., 2005. *Management accounting system innovation: insights from dual core theory - Working Paper*.
- Maher, M. W. & Marais, L., 1998. A Field Study on the Limitations of Activity-Based Costing When Resources Are Provided on a Joint and Indivisible Basis. *Journal of Accounting Research Vol. 36 No. 1 Spring 1998*, pp. 129-142, 36(1), pp. 129-142.
- Major, M. & Hopper, T., 2005. Managers divided: implementing ABC in a Portuguese telecommunications company. *Management Accounting Research*, 16(2), pp. 205-229.
- Major, M. & Hopper, T., 2005. Managers divided: implementing ABC in a Portuguese telecommunications company. *Management Accounting Research*, 16(2), pp. 205-229.
- Malmi, T., 1997. Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in decentralized organization. *Management Accounting Research*, Volume 8, pp. 459-480.
- Malmi, T., 1999. Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms. *Accounting, Organizations and Society*, Volume 24, pp. 649-672.
- Malmi, T., 2001. Balanced scorecards in Finnish companies: a research note. *Management Accounting Research*, Volume 207-220, p. 12.
- Malmi, T. & Brown, D. A., 2008. Management control systems as a package—opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, Volume 19, pp. 287-300.
- Mansor, T., Tayles, M. & Pike, R., 2012. Information usefulness and usage in business decision-making: an activity based costing perspective. *International Journal of Management*, 29(1), pp. 19-32.
- Marasca, S. & Silvi, R., 2004. *Sistemi di controllo e Cost management tra teoria e prassi*. Torino: Giappichelli.
- March, A. & Kaplan, R. S., 1987. John Deere Component Works, Harvard Business School Case 187-107/8. In: R. S. Kaplan & C. R., a cura di *reprinted in The Design of Cost Management Systems (1991)*. New Jersey: Prentice Hall Inc..
- Markus, M. L. & Pfeffer, J., 1983. Power and the design and implementation of accounting and control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2), pp. 205-218.

- Mays, J. W. & Sweeney, R. B., 1994. Activity-based costing in banking: a case study. *CMA - the Management Accounting Magazine*, 68(4), pp. 19-32.
- McGowan, A. S. & Klammer, P., 1997. Satisfaction with activity-based cost management implementation. *Journal of Management Accounting Research*, Volume 9, pp. 217-237.
- McGowan, A. S. & Klammer, T. P., 1997. Satisfaction with activity-based cost management implementation. *Journal of Management Accounting Research*, Volume 9, pp. 217-237.
- Merchant, K. A., 1981. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. *The Accounting Review*, Volume 56, pp. 813-829.
- Merchant, K. A., 1985. *Control in business organizations*. Boston: Pitman.
- Merchant, K. A. & Shields, M. D., 1993. When and why to measure costs less accurately to improve decision making. *Accounting Horizons*, Volume 7, pp. 76-81.
- Merchant, K., Van der Stede, W. A. & Zoni, L., 2014. *Sistemi di Controllo di Gestione - Misure di performance, valutazione e incentivi*. I a cura di Milano: Pearson Italia.
- Miller, J. A., 1996. *Implementing Activity Based Management in Daily Operations*. New York: John Wiley & Sons Inc..
- Miller, J. & Vollmann, T., 1985. The Hidden Factory. *Harvard Business Review*, Settembre, Volume September, pp. 142-150.
- Modell, S., 2007. Management Accounting Change. In: T. Hopper; R.W. Scapens; D. Northcott . In: T. Hopper, R. W. Scapens & D. Northcott, a cura di *Issues in management accounting*. Harlow: Prentice Hall, pp. 335-356.
- Moisello, A., 2008. *L'Activity-Based Costing nelle decisioni di impresa di breve e lungo periodo*. Milano: Giuffrè Editore.
- Moisello, A., 2012. ABC: Evolution, Problems of Implementation and Organizational Variables. *American Journal of Industrial and Business Management*, Volume 2, pp. 55-63.
- Moll, J., Burns, J. & Major, M., 2006. Institutional Theory. In: Z. Hoque, a cura di *Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues*. London: Spiramus Press, pp. 183-205.
- Morrow, M. & Ashworth, G., 1994. An evolving framework for activity-based approaches. *Management Accounting (UK)*, Issue February.
- Namazi, M., 2016. Emergence of the Time-Driven Activity-Based Costing. *International Review of Management and Business Research*, 5(3), pp. 1008-1020.
- Nanni, A. J., Dixon, R. & Vollmann, T. E., 1992. Integrated performance measurement: management accounting to support the new manufacturing realities. *Journal of Management Accounting Research*, Volume 4, pp. 1-19.
- Nanni, A. J., Miller, J. G. & Vollmann, T. E., 1988. What shall we account for?. *Management Accounting*, Volume 69, pp. 42-48.
- Nicholls, B., 1992. ABC in the UK—a status report. *Management Accounting (UK)*, Volume 70, pp. 22-28.
- Noreen, E., 1991. Conditions under which activity-based cost systems provide relevant costs. *Journal of Management Accounting Research*, Volume 3, p. 159-168 .

- Otley, D., 1978. Budget use and managerial performance. *Journal of Accounting Research*, Volume 16, pp. 122-149.
- Otley, D., 2016. The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. *Management Accounting Research*, Volume 31, pp. 45-62.
- Otley, D. T., 1980. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), pp. 413-421.
- Otley, D. T., 1994. Management control in contemporary organizations: a wider perspective. *Management Accounting Research*, Volume 5, pp. 289-299.
- Partridge, M. & Perren, L., 1998. An integrated framework for activity-based decision making. *Management Decision*, 36(9), pp. 580-588.
- Perera, S., Mckinnon, J. & Harrison, G., 2003. Diffusion of transfer pricing innovation in the context of commercialization - a longitudinal case study of a government trading enterprise. *Management Accounting Research*, 14(2), pp. 140-164.
- Perrow, 1970. *Organizational analysis: a sociological view*. Belmont, CA, USA : Wadsworth Publishing Company.
- Piper, J. A. & Walley, P., 1990. Testing ABC logic. *Management Accounting (UK)*, Volume 68, pp. 37-42.
- Piper, J. A. & Walley, P., 1991. ABC relevance not found. *Management Accounting (UK)*, Volume 69, pp. 42-44.
- Poole, M. S. & van de Ven, A. H., 1989. Using a paradox to build management and organization theories. *Academy of Management Review*, Volume 14, pp. 562-578.
- Porter, M., 1985. *Competitive Advantage: creating and sustaining superior Performance*. New York: Free Press.
- Quattrone, P. & Hopper, T., 2001. What does organizational change mean? Speculations on a taken for granted category. *Management Accounting Research*, 12(4), pp. 403-435.
- Quinn, M., Elafi, O. & Mulgrew, M., 2017. Reasons for not changing to activity-based costing: a survey of Irish firms. *PSU Research Review*, 1(1), pp. 63-70.
- Ramiller, N. C., 2006. *Hype! Toward Theory of Exaggeration in Information Technology Innovation, Academy of Management Best Conference Paper, OCIS, A1-A6*, s.l.: s.n.
- Rogers, E. M., 2003. *Diffusion of innovations*. 5th a cura di New York: Free Press.
- Sartorius, K., Eitzen, C. & Kamala, P., 2007. K. Sartorius, C. Eitzen, P. Kamala The design and implementation of Activity Based Costing (ABC): a South African survey. *Meditari Accountancy Research*, Vol. 15 Issue: 2, pp.1-21, 15(2), pp. 1-21.
- Scapens, R., Ezzamel, M., Burns, J. & Baldvinsdottir, G., 2003. *The future direction of UK management accounting practice*. Amsterdam/London: Elsevier.
- Scapens, R. W., 2006b. Understanding management accounting practices: a personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), pp. 1-30.
- Schoute, M., 2011. The relationship between product diversity, usage of advanced manufacturing technologies and activity-based costing adoption. *The British Accounting Review*, Volume 43, pp. 120-134.

- Senior, B., 1997. *Organisational change*. London: Pitman.
- Shank, J. & Govindarian, V., 1993. *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*. New York: Free Press.
- Shields, M. D., 1995. An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, Volume 7, pp. 148-166.
- Shields, M. D. & Young, S. M., 1989. A behavioral model for implementing cost management systems. *Cost Management*, Volume 3, pp. 17-27.
- Siguenza-Guzman, L. et al., 2013. Recent Evolutions in Costing Systems: A Literature Review of Time-Driven Activity-Based Costing. *Review of Business and Economic Literature*, Vol. 58(1), pp. 34-64.
- Sim, K. L. & Killough, L. N., 1998. The performance effects of complementarities between manufacturing practices and management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research*, Volume 10, pp. 325-346.
- Simons, R., 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
- Swenson, D., 1995. The benefits of activity-based cost management to the manufacturing industry. *Journal of Management Accounting Research*, Volume 7, pp. 167-180.
- Thompson, J., 1967. *Organizations in action*. New York: McGraw-Hill.
- Toscano, G., 1995. *Il ruolo dei sistemi di activity-based management accounting nelle iniziative di benchmarking - Liuc Papers n. 20, Serie Economia aziendale 3, maggio 1995*.
- Turney, P. B. B., 1989. Activity-Based Costing: A Tool for Manufacturing Excellence. *Target*, Issue Summer, pp. 13-19.
- Turney, P. B. B., 1991. *Common cents : the ABC performance breakthrough : how to succeed with activity-based costing*. Hillsboro: Cost Technology.
- Van der Stede, W. A., 2000. The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society*, 25(6), pp. 609-622.
- Vieira, R. & Hoskin, K., 2005. *Power, discourses and accounting change: the implementation of activity based costing in a Portuguese bank. Paper presented at the IX International Congress of costs Florianópolis, Brazil. s.l., s.n.*
- Walley, P., Blenkinsop, S. & Duberley, J., 1994. The adoption and non-adoption of modern accounting practices: a study of twenty manufacturing firms. *International Journal of Production Economics*, Volume 36, pp. 19-27.
- Wanderley, C. & Cullen, J., 2013. Management accounting change: A review. *Revista de Administrao e Contabilidade da Unisinos*, 10(4), pp. 295-305.
- Williams, J. J. & Seaman, A. E., 2001. Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4), pp. 443-460.
- Wnuk-pel, T., 2010. Changes In Company's Management Accounting Systems: Case Study on Activity-Based Costing Implementation and Operation in Medium-Sized Production Company. *Eurasian Journal of Business and Economics*, 3(6), pp. 85-111.

Yazdifar, H. & Tsamenyi, M., 2005. Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1(2), pp. 180-198.

Zimmerman, J. L., 1979. The costs and benefits of cost allocations. *The Accounting Review*, 54-521(54).

## Indice delle Figure

Figura 1.1: Trade-off tra accuratezza costo di un'informazione	6
Figura 1.2: Evoluzione storica componenti costitutive valore aggiunto	18
Figura 2.1: Struttura sistema di calcolo dei costi tradizionale	31
Figura 2.2: Distorsioni causate dai sistemi di costo tradizionali	31
Figura 2.3: Struttura di un sistema di Activity-Based Costing (ABC)	32
Figura 2.4: Esempio di assegnazione degli overhead secondo la logica ABC	36
Figura 2.5: Gerarchia delle attività	40
Figura 2.6: Il numero ideale di macroattività	42
Figura 2.7: ABC Cross	46
Figura 2.8. Modello ABC "esteso"	50
Figura 2.9: Flusso di costo multilivello	51
Figura 2.10: Cost Assignment Network	51
Figura 2.11: Flusso bidirezionale di informazioni e decisioni	52
Figura 2.12: La capacità quale misura primaria delle attività	53
Figura 2.13: "Expanded ABC Cross"	54
Figura 2.14: Il confronto fra i sistemi tradizionali e l'ABC	55
Figura 2.15: Il modello TDABC	64
Figura 2.16: Activity-Based Management model	69
Figura 2.17: Framework integrato per l'Activity-Based Management	70
Figura 4.1: Management Accounting Change Model	94
Figura 4.2: Il modello di Burns & Scapens	95
Figura 5.1: Modello delle 7C	119
Figura 5.2: Fattori contingenti e influenza sulle fasi di implementazione	131
Figura 5.3: Ipotesi sul rapporto da caratteristiche del team e implementazione dell'ABC	134
Figura 5.4: Framework proposto a esplicazione dell'esistenza del "paradosso ABC"	159

## **Indice delle Tabele**

Tabella 1.1: Principali differenze tra Financial e Management Accounting	4
Tabella 1.2: Principali configurazioni di costo – Elaborazione personale	8
Tabella 1.3: Funzioni e caratteristiche dei sistemi di costo – Adattato da Kaplan (1988)	25
Tabella 5.1: Le sei fasi del processo di implementazione di Cooper e Zmud (1990)	122
Tabella 5.2: Fattori contingenti e influenza sui vari stadi di implementazione	126
Tabella 5.3: Modello di implementazione a dieci fasi	127
Tabella 5.4: Classificazione dei fattori contingenti nel caso Alfa SA	137
Tabella 5.5: Misure del successo dell'implementazione ABC	145