



CITTÀ DI ALESSANDRIA

**PRIME NOTE SULL'IMPLEMENTAZIONE
DELLA CONTABILITA' ANALITICA
NELL'AMBITO DEL COMUNE**

Centro Stampa Comunale

INDICE

Definizione e finalità della Contabilità Analitica	pag. 2
La classificazione dei costi in Contabilità Analitica	pag. 3
La Contabilità Analitica e le differenze con la Contabilità Generale	pag. 6
Activity Based Costing (ABC)	pag. 9
Cenni sull'ABM: Activity Based Management	pag. 14
Il ciclo PDCA e il miglioramento della qualità	pag. 15
Conclusioni	pag. 17

Definizione e finalità della contabilità analitica

La contabilità analitica è un sottosistema informativo grazie al quale vengono rilevati in modo sistematico i dati elementari di costo e di ricavo e i risultati conseguenti. Tali dati elementari vengono successivamente organizzati in relazione a prescelti oggetti di calcolo. L'oggetto di calcolo può essere un prodotto, un'unità organizzativa (centro di costo), un'attività, la fase di un processo produttivo.

La contabilità analitica è "alimentata" dalla contabilità generale e consente l'attribuzione dei costi e dei ricavi ai prodotti, alle unità organizzative, alle attività o ai processi (oggetti di calcolo).

FINALITÀ DELLA CONTABILITÀ ANALITICA

Come ogni altro strumento del controllo direzionale, la contabilità analitica agevola lo svolgimento dell'attività di direzione in termini di:

- CONTROLLO ECONOMICO :

verifica dei risultati.

- CONTROLLO ESECUTIVO :

(fattore propedeutico la coerenza tra struttura della contabilità analitica e organizzazione dei centri di responsabilità/centri di costo) valutazione dei risultati raggiunti dalle unità organizzative che operano ai vari livelli dell'organizzazione.

- SUPPORTO AL PROCESSO DECISIONALE :

(in funzione delle scelte dell'organizzazione) orientamento della contabilità analitica in funzione dei criteri di convenienza economica (make or buy).

- MOTIVAZIONE/MORALE :

influenzare, attraverso la definizione di obiettivi e la rilevazione dei risultati (di natura economica) assegnati alle differenti unità organizzative, i comportamenti e le motivazioni dei gruppi e degli individui che costituiscono l'organizzazione aziendale.

La classificazione dei costi in contabilità analitica

La **contabilità analitica** classifica i costi in base a diversi criteri:

1) In base al momento di calcolo si distinguono:

a) **i costi preventivi**, determinati prima dello svolgimento della gestione per fissare gli obiettivi che l'impresa si propone di raggiungere;

b) **i costi consuntivi**, determinati alla conclusione del periodo di tempo oggetto di osservazione, in occasione della stesura dei "rapporti di gestione" (report), nei quali i responsabili attuano il confronto con i costi preventivi, per individuare le cause dello scostamento e adottare le azioni correttive più appropriate.

2) In base al comportamento dei costi al variare della quantità prodotta si distinguono:

a) **i costi variabili**, che variano in modo direttamente proporzionale al variare della quantità prodotta (costi delle materie prime e delle lavorazioni di terzi);

il loro ammontare complessivo è variabile, mentre l'incidenza di tali costi su ogni unità di prodotto finito è costante o fissa.

b) **i costi fissi**, che non variano al variare delle quantità prodotta, ma solo al variare della capacità produttiva;

il loro ammontare complessivo è costante, mentre l'incidenza di tali costi su ogni unità di prodotto finito è decrescente all'aumentare della quantità prodotta.

L'incremento dei costi fissi, tuttavia, non è graduale e progressivo, ma avviene nel momento di acquisizione dei nuovi beni strumentali per l'intero importo degli ammortamenti calcolati sul loro costo storico.

Affinché, tuttavia, l'aumento dei costi fissi sia economicamente conveniente e non provochi un contemporaneo incremento del costo fisso unitario, è necessario che ad una maggiore capacità produttiva corrisponda uno stabile incremento della quantità media prodotta e venduta.

3) In base al numero di oggetti di costo per i quali i costi sono stati sostenuti, distinguiamo:

a) costi speciali, che vengono sostenuti soltanto per l'oggetto di costo;
b) costi comuni, che vengono sostenuti congiuntamente per una pluralità di oggetti di costo.

La distinzione fra costi speciali e costi comuni è relativa, perché varia al variare dell'oggetto di costo preso in esame: aumentando l'ampiezza dell'oggetto, aumenta la quantità di costi speciali e diminuisce quella di costi comuni.

Di conseguenza un costo, che è speciale per un oggetto di costo, può diventare comune per un altro più ristretto oggetto di costo.

4) In base alla modalità di attribuzione dei costi ad ogni singolo oggetto di costo, distinguiamo:

a) costi diretti, che si attribuiscono o si imputano direttamente all'oggetto di costo, in seguito ad una misurazione oggettiva del fattore produttivo consumato dall'oggetto di costo stesso.

Tutti i costi speciali, essendo stati sostenuti esclusivamente per l'oggetto di costo in esame, rendono possibile tale misurazione oggettiva.

Tuttavia non tutti sono imputati direttamente all'oggetto cui si riferiscono, a causa dell'eccessiva onerosità di una tale misurazione per alcuni di essi, per i quali la scarsa rilevanza e incidenza percentuale sul costo complessivo non ne rendono economicamente conveniente una siffatta misurazione.

Ciò significa che sono costi diretti solo una parte dei costi speciali, quelli cioè che per la loro rilevanza e consistenza quantitativa hanno un'elevata incidenza sul costo complessivo

dell'oggetto di costo preso in esame e, quindi, rendono economicamente conveniente una loro misurazione oggettiva.

La restante parte dei costi speciali, pur essendo stati sostenuti solo per l'oggetto di costo considerato ed essendo, quindi, misurabili in modo oggettivo con riferimento a tale oggetto, non vengono direttamente attribuiti ad esso.

b)costi indiretti, che si attribuiscono o si imputano indirettamente all'oggetto di costo, perché non è stata misurata in modo oggettivo la quantità di fattore produttivo consumata dall'oggetto di costo in esame.

Il motivo per il quale tale misurazione non viene effettuata varia in relazione alla diversa tipologia di costi indiretti:

per i costi comuni è tecnicamente impossibile, perché vengono sostenuti contemporaneamente per più oggetti di costo;

per i costi speciali imputati indirettamente, la misurazione oggettiva è tecnicamente possibile, ma non è economicamente conveniente.

La contabilità analitica e le differenze con la contabilità generale

La contabilità analitica è quel complesso di scritture che riguarda la determinazione preventiva dei costi e dei ricavi aziendali. A differenza della contabilità generale, la contabilità analitica è utilizzata al fine di programmare e controllare la gestione dell'attività economica dell'organizzazione aziendale. Essa ha per oggetto solo i fatti di gestione interna e, inoltre, i costi sono osservati nel momento del loro utilizzo e sono classificati secondo la loro destinazione piuttosto che al momento della loro registrazione. Per essere considerata efficace, la contabilità analitica deve essere fedele alla realtà, semplice e capace di fornire informazione in un tempo abbastanza breve da permettere la soluzione dei problemi attraverso azioni correttive.

La metodologia del calcolo dei costi

La determinazione dei costi è un processo molto elaborato che consiste di *tre fasi* che possono essere così sintetizzate.

1. La raccolta e la classificazione dei costi, che non riguardano la contabilità analitica poiché queste azioni sono afferenti alla contabilità generale.

2. La localizzazione, con l'attribuzione di costi ai centri di costo o alle unità organizzative che hanno causato il sostenimento dei costi stessi. Per *centro di costo* s'intende un'unità organizzativa cui è possibile attribuire specifiche attività e a cui sono imputabili costi e/o ricavi. A seconda dell'attività svolta i *centri di costo* si distinguono in:

Centri produttivi (in cui si "lavora" il prodotto – erogazione del servizio);

Centri ausiliari (in cui si svolgono servizi a beneficio dei centri produttivi);

Centri funzionali (dove sono localizzati i costi amministrativi).

3. L'imputazione dei costi consiste nell'attribuire i costi a un determinato oggetto di calcolo (prodotto, unità organizzativa, attività, processo).

L'imputazione dei costi è:

Diretta: quando i costi sono attribuiti all'oggetto di calcolo per intero;

Indiretta: quando i costi sono attribuiti all'oggetto di calcolo per quote, in base a criteri di ripartizione.

La ripartizione dei costi può essere a *base unica* e a *base multipla*.

Si ha una *base unica* quanto i *costi indiretti* vengono ripartiti secondo un criterio, si ha una *base multipla* quando i *costi indiretti* vengono ripartiti in gruppi omogenei applicando ad essi un'appropriata base di ripartizione.

I Sistemi di svolgimento della contabilità analitica

In base alla configurazione di costo che si vuole ottenere, distinguiamo:

1. La contabilità a costi pieni (Full costing) che determina il costo globale del prodotto comprendendo sia costi fissi che variabili. I procedimenti che si possono attuare al fine di determinare i costi globali cambiano a seconda dell'organizzazione aziendale.

1.1 In presenza di un'organizzazione che attua una produzione diversificata e discontinua l'oggetto di calcolo dei costi è *la commessa*, ovvero, *un prodotto singolo*. Le fasi della determinazione dei costi nel procedimento per commessa/prodotto sono le seguenti:

- i costi diretti sono imputati in modo immediato alle commesse/prodotti identificati da un codice;
- i costi indiretti sono localizzati nei vari centri di costo;
- i costi localizzati nei centri ausiliari vengono ripartiti nei centri produttivi;
- i costi indiretti vengono ripartiti fra le varie commesse/prodotti in base a criteri opportunamente scelti;
- il costo della commessa/prodotto è determinato sommando i costi diretti e indiretti.

1.2 In presenza di un'organizzazione che attua una *produzione continua*, i costi vengono determinati eseguendo una semplice divisione tra il costo globale sostenuto in un determinato periodo di tempo e la quantità dei beni prodotta nello stesso periodo.

2. La contabilità a costi variabili (Direct costing) che determina solo il costo variabile del prodotto, mentre i costi fissi sono attribuiti in modo indistinto all'insieme delle produzioni attuate in un determinato periodo.

3. Il metodo dell'ABC (Activity Based Costing). Esso ha uno scopo pressoché simile a quello del *full costing* ma cerca di rendere meno soggettiva l'imputazione dei costi.

Nel metodo dell'*ABC*, infatti, il costo è correlato alle attività, ovvero a tutte le azioni che vengono svolte da una unità organizzativa (per approfondimenti vedi a pag.9).

4. Il costo suppletivo. Esso è il costo dato da un incremento di produzione e si ottiene dalla differenza tra il costo complessivo della produzione standard e quello che si sosterebbe per produrre quantità aggiuntive.

5. Break-even analysis. E' una tecnica che permette di trovare il punto di equilibrio tra costi e ricavi totali e che consente di prevedere i risultati economici con una data capacità produttiva.

ACTIVITY BASED COSTING (ABC) *

Nelle aziende industriali e nelle imprese di servizi, l'intensità dei costi di natura indiretta ha registrato, nel corso degli ultimi anni, un aumento notevole rispetto ai componenti di costo tendenzialmente diretti.

Alla luce di tutto ciò diventa importante sviluppare un sistema informativo che sappia fornire un valido supporto ai manager ai fini decisionali.

A tal fine, pertanto, l'organizzazione aziendale deve:

- Adottare un approccio alla qualità non fondato sul semplice controllo ex-post, bensì sulla creazione di una vera cultura della qualità;
- Adottare tecniche di gestione *Lean Manufacturing* (la *produzione snella* - dall'inglese *lean manufacturing* o *lean production* - è una filosofia che punta a minimizzare gli sprechi fino ad annullarli);
- *Empowerment* del personale (processo di crescita, sia dell'individuo sia del gruppo, basato sull'incremento della stima di sé, dell'autoefficacia e dell'autodeterminazione per far emergere risorse latenti e portare l'individuo ad appropriarsi consapevolmente del suo potenziale), per stimolare innovazione e creatività.

Tutto ciò ha comportato una maggiore attenzione da parte del management verso attività non strettamente legate al processo produttivo e, conseguentemente, i procedimenti tradizionali utilizzati per il calcolo dei costi non sono più in grado di soddisfare pienamente le esigenze decisionali.

CARATTERISTICHE E ASPETTI INNOVATIVI DELL'ABC

Uno degli approcci che negli ultimi anni ha suscitato il maggiore interesse e che meglio si adatta alle esigenze delle aziende operanti nel nuovo ambiente competitivo, è l'**Activity Based Costing**.

Si tratta di una metodologia secondo la quale si procede a **calcolare il costo pieno di prodotto passando attraverso la determinazione dei costi delle attività**. Infatti, vengono dapprima calcolati i **costi di ogni singola attività** e, solo in seguito, assegnati ai prodotti e ai servizi (oggetti di costo) sulla base delle attività che sono state necessarie per produrli.

Partendo dalla **struttura del costo di prodotto** (costi materie prime, manodopera diretta e costi indiretti), occorre **distinguere i costi indiretti** inerenti allo svolgimento delle attività produttive (ammortamenti, utenze) da quelli relativi ad attività di supporto e ausiliarie (gestione scorte, approvvigionamento materiali).

Con il metodo ABC i costi dei centri ausiliari (indiretti) non vengono attribuiti ai centri produttivi sulla base di criteri di imputazione soggettivi, bensì direttamente alle **attività che li generano**: tali attività sono le effettive determinanti dell'entità dei costi.

L'Activity Based Costing mira sostanzialmente a determinare il costo pieno di prodotto **evitando le distorsioni provocate da una ripartizione semplicistica dei costi indiretti** mediante l'individuazione delle attività necessarie per la realizzazione del prodotto e del determinante di costo (*cost driver*) corrispondente.

CARATTERISTICHE PRINCIPALI

- Attento monitoraggio delle attività aziendali per individuare e mappare i collegamenti logici che legano tutte le attività costituenti ogni processo;
- Sostituzione dell'allocazione dei costi per centro di costo a quella per attività;
- Superamento della tradizionale distinzione tra costi fissi e costi variabili nel lungo termine;
- Attribuzione dei costi delle attività ai prodotti attraverso opportuni parametri definiti *cost driver*.

Occorre quindi suddividere le attività non più per centri di costo, bensì in gruppi omogenei in base ad altrettanto **omogenei determinanti di costo**. In questo modo si evitano le imprecisioni tipiche dei sistemi tradizionali in cui si utilizza di norma un unico coefficiente di allocazione per ogni centro di produzione calcolato in base ai volumi di output.

Negli ultimi anni si è assistito a un considerevole incremento dei costi comuni (esempio, costi della tecnologia), e ciò ha comportato notevoli problematiche nella determinazione del costo del prodotto o servizio.

In particolare occorre evidenziare il fenomeno del **sovvenzionamento incrociato di reddito**.

Quando un sistema di costing riserva ai prodotti i costi indiretti in proporzione alle quantità realizzate (ad esempio in funzione delle ore di manodopera), assegna al prodotto realizzato in grandi quantità buona parte dei costi comuni. Ciò è errato quando tali costi sorgono in seguito alla **presenza nella gamma di prodotti complessi e realizzati in piccole quantità**; quindi i prodotti più semplici sovvenzionano quelli che determinano la **complessità produttiva e gestionale**.

IL COSTO DELLA COMPLESSITÀ

Le attività vanno a definire quello che in azienda viene chiamato **costo della complessità**, che varia non tanto in funzione del numero di unità prodotte, quanto in base alla **diversità e alla complessità dei prodotti**. Tale complessità comporta un **aumento dei costi che non hanno una relazione di causa-effetto con l'output finale**, i costi indiretti appunto.

La diversificazione della gamma infatti rende problematica la gestione coordinata di tutte le attività svolte all'interno dell'azienda e aumenta il loro numero.

Basti pensare ad attività di servizio erogate ad utenti interni quali le ispezioni, i servizi amministrativi e contabili, le pubbliche relazioni, la ricerca e sviluppo.

Occorre poi sottolineare come la complessità si rifletta nelle attività di progettazione, nel controllo di gestione, nella contabilità generale, nella formazione del personale. Oltre il processo di produzione, anche il **processo di acquisto e distribuzione** diventano più onerosi. Occorre quindi fare attenzione che i costi della complessità non superino i vantaggi della diversificazione della gamma produttiva.

ANALISI DELLE ATTIVITÀ AZIENDALI

L'attento **monitoraggio delle attività** è alla base dell'applicazione della metodologia ABC.

L'individuazione delle attività va operata seguendo un **approccio di tipo bottom-up**, con la partecipazione attiva dei soggetti appartenenti ai più bassi livelli aziendali. Ciò permette di:

- **individuare le attività** svolte nelle unità organizzative;
- **rilevare le risorse** assorbite da ogni attività;
- **misurare i determinanti di costo** di tali attività.

Non esistono regole precise per individuare le attività, solitamente comunque si fa riferimento alla **significatività** e all'**assorbimento di risorse** in relazione all'entità del costo di un prodotto. Un modo per poter elencare le attività che si svolgono all'interno dell'organizzazione è quello di **intervistare direttamente i responsabili** dei centri di responsabilità, i quali sono in tal modo coinvolti fin da subito nel processo.

Almeno quattro sono le **categorie di attività** rilevabili nella fase di progettazione di un sistema activity based:

- **Unit level activity** (costi che nascono a livello di unità)
Attività di realizzazione del prodotto/servizio legate al volume di output; i costi delle medesime vengono imputati ai prodotti in base al numero di unità realizzate.
- **Batch level activity** (costi che nascono a livello di lotto)
Attività relative all'attrezzaggio e alla messa a punto delle linee produttive; i costi variano in funzione del numero di lotti produttivi ma non dipendono dall'entità di ciascun lotto.
- **Product level activity** (costi che nascono a livello di prodotto)
Attività di progettazione, engineering, prove e controllo, che definiscono e migliorano i cicli di lavorazione; i costi sono indipendenti rispetto al volume e al numero dei lotti, ma nascono dalla esistenza stessa del prodotto nella gamma.
- **Facility level activity** (costi che nascono a livello di struttura)
Attività che sviluppano servizi a supporto dell'intero processo produttivo.

Per ciascuna attività deve essere determinato un opportuno *cost driver*, cioè il determinante dei costi.

categoria	esempi di attività	esempi di cost driver
Unit level activity	<ul style="list-style-type: none"> • controlli dei singoli prodotti • supervisione manodopera diretta • consumo di energia per macchinari 	<ul style="list-style-type: none"> • numero di unità prodotte • ore di manodopera diretta • ore macchina
Batch level activity	<ul style="list-style-type: none"> • attrezzaggio macchinari • gestione ordini approvvigionamento • movimentazione materiali • programmazione produzione 	<ul style="list-style-type: none"> • ore di attrezzaggio • numero di ordini • numero di movimentazioni • numero di cicli produttivi
Product level activity	<ul style="list-style-type: none"> • progettazione del prodotto • gestione della componentistica • attività tecniche 	<ul style="list-style-type: none"> • numero di prodotti • numero di componenti • numero ordini di produzione
Facility level activity	<ul style="list-style-type: none"> • gestione impianti • amministrazione personale • pulizia e illuminazione 	<ul style="list-style-type: none"> • metri quadrati di superficie • numero di dipendenti • numero adunanze consiglio di amministrazione

Uno dei principali aspetti innovativi dell'ABC è costituito dal fatto che i *cost driver* non collegano necessariamente il consumo di risorse delle attività al volume di output realizzato. Come è evidente dalla tabella sopra riportata, si ricerca infatti, come parametro, ciò che realmente ha generato i costi connessi all'attività in questione.

IMPLEMENTAZIONE DELL'ABC

Per implementare in modo efficiente il sistema, occorre valutare le seguenti fasi:

- Analizzare i dati a disposizione;
- Comprendere tali dati;
- Sviluppare il sistema (implementazione);
- Valutare i risultati.

Si distinguono quindi **due macrofasi**: una di analisi relativa allo studio delle attività, dei cost driver e dei costi, e una di sintesi relativa all'adattamento del sistema alla realtà aziendale.

Le **fasi logiche di applicazione dell'Abc** sono:

- Identificazione delle attività;
- Scelta di cost driver;
- Valorizzazione in termini di costo delle attività;
- Attribuzione dei costi delle attività indirette al prodotto.

Affinché il sistema generi reali vantaggi, bisogna evitare l'eccesso di dettaglio: infatti il sistema deve essere alimentato, gestito e utilizzato nel modo più fluido possibile.

Fondamentale infine è la **scelta del momento in cui adottare il metodo ABC** in sostituzione (o a supporto) di un tradizionale sistema di cost accounting. Ciò ad esempio si verifica se i prodotti complessi sembrano più profittevoli di quanto in realtà sono, se vi sono difficoltà nello spiegare il livello di profitto, se i prezzi dei concorrenti sui prodotti ad alto volume sono più bassi. Quando questi fenomeni si materializzano, deve scattare la leva del cambiamento, ed è quindi consigliabile passare all'ABC.

L'aspetto più delicato dell'implementazione del sistema nasce dal **cambiamento culturale** che esso comporta all'interno dell'organizzazione aziendale: non si modifica solamente il sistema di costing, ma anche il criterio di misurazione delle performance dei responsabili. E' quindi necessario porre particolare attenzione affinché l'implementazione avvenga gradualmente e che la nuova logica aziendale sia condivisa dai singoli responsabili operativi.

CENNI SULL'ABM: ACTIVITY BASED MANAGEMENT

L'**Activity Based Management (ABM)** è un sistema contabile gestionale per ottimizzare l'informazione utile alla vita dell'azienda.

Il fine ultimo dell'ABM è il raggiungimento dell'eccellenza agendo su quattro fattori:

- Qualità totale;
- Miglioramento continuo;
- Eliminazione delle attività a non valore aggiunto;
- Efficienza.

L'ABC e l'ABM sono tecniche strettamente correlate tra di loro: la prima reperisce le informazioni, **la seconda le utilizza per effettuare tutta una serie di analisi** volte al miglioramento continuo, al controllo dei costi, alla gestione dei carichi di lavoro e all'eliminazione delle attività non a valore aggiunto.

La metodologia ABM si focalizza su ciascuna attività facente parte della catena del valore e soprattutto evidenzia quelle che possono essere le interrelazioni tra le attività.

La creazione del valore aziendale si fonda su un complesso di attività (processo) tra loro collegate dal raggiungimento di un obiettivo comune e specifico.

Le **fasi logiche dell'ABM** sono:

- Individuazione delle attività rilevanti;
- Misurazione delle performance di tali attività tramite l'individuazione di idonei indicatori;
- Miglioramento di tali attività, laddove possibile;
- Sostenimento del processo di implementazione tramite un'adeguata cultura organizzativa e specifici sistemi informativi.

* tratto da "Activity Based Costing - Chiarini e associati"

Il Ciclo PDCA e il miglioramento della qualità

Il ciclo PDCA viene spesso citato anche con termini diversi (ciclo di Deming o ciclo di Shewhart), e costituisce la metodologia di riferimento più diffusa nel contesto del *ciclo di gestione della performance*.



Al di là delle espressioni utilizzate, si tratta di un approccio rivolto al *miglioramento continuo* come parte integrante della gestione della qualità.

Il suo utilizzo è ampio e va dall'applicazione dei principi del **Total Quality Management** (TQM) all'utilizzo nell'ambito dei progetti come modalità di gestione di fasi sensibili dal punto di vista della qualità del lavoro e dei deliverables.

Il termine **PDCA** è in realtà un acronimo in cui le lettere hanno il seguente significato:

- ✓ **Plan**: Pianificazione
- ✓ **Do**: Applicazione in via sperimentale di quanto pianificato
- ✓ **Check**: Controllo dei risultati e verifica della compatibilità con quanto pianificato
- ✓ **Act**: Implementazione delle soluzioni che hanno superato le verifiche.

Il ciclo **PDCA** può essere impiegato quando:

- ✓ è necessario apportare dei miglioramenti ad un processo;
- ✓ si sta definendo e progettando un nuovo processo;
- ✓ quando si implementano dei cambiamenti ad un processo già esistente o un progetto;
- ✓ quando si definisce un nuovo servizio o prodotto.

Anche la stessa metodologia di *project management* (con i suoi processi di avvio, pianificazione, monitoraggio e controllo e chiusura) costituisce un'applicazione strutturata del metodo alla conduzione di un progetto.

Nel seguito vengono analizzate le quattro fasi di questo metodo.

Ciclo PDCA

La fase “Plan”

Consiste nella definizione di ciò che deve essere fatto per risolvere un problema o migliorare un processo e nella successiva pianificazione delle azioni da svolgere.

Nel dettaglio le attività previste sono:

- Precisazione degli obiettivi del miglioramento da attuare
- Raccolta dei dati relativi al problema o processo
- Mappatura del processo utilizzando un diagramma di flusso od altro strumento utile
- Individuazione delle cause principali dei vincoli da rimuovere
- Determinazione degli interventi necessari per risolvere la situazione
- Determinazione dei risultati attesi
- Definizione delle responsabilità per la fase di attuazione
- Pianificazione delle azioni da svolgere
- Pianificazione delle risorse
- Determinazione delle metriche per misurare i miglioramenti o gli scostamenti da quanto previsto.

La fase “Do”

Durante questa fase del PDCA, vengono attuate le soluzioni ed i piani precedentemente definiti:

- I responsabili individuati mettono in pratica le azioni previste
- Ogni soluzione è implementata per un periodo di prova
- Viene verificata l'adeguatezza delle soluzioni adottate rispetto agli obiettivi attesi
- Vengono formati i dipendenti sulle nuove modalità operative a fronte delle soluzioni adottate.

La fase “Check”

Successivamente alla prima applicazione delle soluzioni progettate, queste vengono sottoposte ad un controllo nel tempo per verificare la sostenibilità di quanto realizzato ed eventualmente approfondire cosa non ha funzionato.

In questa fase del PDCA occorre riprendere le attività di analisi delle cause dei problemi per individuare cosa deve essere fatto per superare le difficoltà o le anomalie che ancora persistono.

La fase “Act”

Una volta che le soluzioni adottate hanno dimostrato di funzionare, è opportuno procedere a:

- Standardizzare il miglioramento ottenuto applicandolo in via definitiva
- Individuare eventuali esigenze di formazione del personale per rendere operative le soluzioni adottate
- Continuare a monitorare la situazione ripetendo il ciclo più volte fino a raggiungere i miglioramenti desiderati
- Individuare altre opportunità di miglioramento.

Il PDCA è un modello per il miglioramento continuo dei processi e dei progetti, per cui, una volta raggiunti gli obiettivi iniziali, si passa a fissare nuovi obiettivi per aumentare il livello qualitativo ed abbattere le non-conformità.

Conclusioni

Come esplicitato nel contesto delle presenti note, con l'approccio **ABC** muta l'ottica di osservazione della realtà dell'organizzazione aziendale, con il passaggio da una logica “strutturale-organizzativa” ad una logica “di processo”.

I sistemi tradizionali di rilevazione e imputazione di costi e ricavi, utilizzati nell'ambito della contabilità analitica, infatti, “osservano” l'organizzazione secondo un'ottica verticale (le attività sono classificate per funzioni); attraverso l'ABC, invece, le attività vengono interrelate le une alle altre a formare i processi produttivi e sono oggetto di osservazione secondo un'ottica orizzontale.

Le attività, pertanto, sono alla base delle funzioni, dei centri operativi e dei processi aziendali, intendendo per

- *funzioni*, un insieme di attività specializzate legate da uno scopo comune e da un comune insieme di conoscenze;

- *centro operativo*, una unità organizzativa preordinata per lo svolgimento di attività rientranti in specifiche funzioni;

- *processo*, un insieme di attività interdipendenti ed interagenti preordinate al raggiungimento di un risultato produttivo.

In definitiva, l'oggetto finale dell'indagine (il prodotto) è inteso come il risultato di un processo che coinvolge alcune funzioni, nell'ambito dei rispettivi centri operativi, e si sviluppa in specifiche attività.

In estrema sintesi, pertanto,

le attività

- “assorbono” le risorse e quindi “generano” i costi,
- vengono individuate con il criterio della rilevanza nella creazione di valore per l’utente/destinatario del servizio;

i costi indiretti vengono assegnati alle attività attraverso gli “activity driver”, basi di ripartizione che consentono di esprimere il legame di consumo delle attività da parte dell’oggetto finale considerato (prodotto);

i costi delle attività vengono poi ripartiti tra gli oggetti finali (prodotti) sulla base di *cost driver*.

Ciò premesso, l’introduzione – graduale – dell’**ABC** nell’ambito del Comune è ipotizzabile (con un adeguato software) considerando, quali centri di responsabilità, i Settori/Servizi Autonomi e individuando in ciascuno di essi – inizialmente - alcune attività prevalenti ed i loro risultati (prodotti), oggetto di monitoraggio.

A tal fine si reputa indispensabile la collaborazione della dirigenza, attraverso l’assegnazione di un obiettivo trasversale.