

Il controllo dei costi non strategici, come contributo al miglioramento della performance aziendale¹

Selena Aureli
Antonio Rizzuto

Sommario: 1. Premessa - 2. Il controllo dei costi per servizi e materiali non produttivi: tra teoria e prassi - 3. La definizione di costi strategici e non strategici - 4. Metodologia della ricerca - 5. Un nuovo approccio al controllo dei costi - 5.1. La focalizzazione su singole voci di costo - 5.2. I processi chiave del piano di intervento - 6. Analisi di un caso aziendale - 7. Discussione e conclusioni - Bibliografia

Abstract

This article analyzes the ways firms can monitor non-strategic costs. Great attention is devoted to side cost centres, where accountants allocate costs for generic goods and services that are largely provided by external suppliers and can be defined as non-strategic costs.

The article starts with a review of the literature, then we propose the adoption of a cost-reduction program specific for non-strategic costs. Such a program can be used together or as an alternative to traditional control systems usually devoted to monitor and guide the company as a whole. This approach is pragmatic and aims to help firms to obtain real cost savings in a short time period by implementing cost-reduction projects on some selected expenses or in areas that do not belong to the core business, such as packaging, phone communications, cleaning or transportation.

¹Il presente lavoro, benché frutto di una riflessione comune, è da attribuirsi come segue: a Selena Aureli per i paragrafi 1, 2, 3, 4, 5.1. e 6; ad Antonio Rizzuto per i paragrafi 5.2. e 7.

1. Premessa

Il ricorso a fornitori esterni da parte delle aziende di produzione rappresenta una condizione quasi connaturata alla stessa vita dell'organismo azienda. Ad esempio, esistono servizi non auto-producibili dalle imprese, come l'energia, l'acqua, l'assicurazione ed il telefono, che necessariamente devono essere acquisiti sul mercato. Inoltre, oggi, le imprese si rivolgono spesso a fornitori esterni, sia per ottenere materiali e servizi funzionali alla produzione (come lavorazioni, servizi di logistica e magazzino) sia per affidare ad altri attività di tipo amministrativo (quali la gestione documentale, l'assistenza informatica e la comunicazione).

La maggior parte della letteratura nazionale ed internazionale ha spiegato il ricorso al mercato da parte delle imprese utilizzando la teoria dei costi di transazione (Coase, 1937; Williamson, 1985), secondo la quale le aziende decidono di esternalizzare un processo ogni qualvolta i costi di transazione esterna sono inferiori ai costi di produzione interna. Un'altra importante spiegazione deriva dagli studi sulle competenze distintive condotti da Prahalad e Hamel (1990). Seguendo questo filone di studi, l'elevata richiesta di servizi esterni trova le proprie origini nel declino del modello d'impresa fordista, quando le imprese, non riuscendo a sviluppare tutte le diverse competenze richieste dai nuovi modelli produttivi, hanno preferito focalizzare le proprie risorse sulla produzione di quelle competenze e quei processi che più contribuiscono alla creazione di valore per il cliente, delegando a terzi le attività non a valore.

Per tali motivi, l'esternalizzazione (outsourcing) è stata sempre descritta come una prassi virtuosa. Quando l'azienda si rivolge ad un fornitore specializzato, essa riesce a ridurre i costi (beneficiando delle economie di scala del fornitore), si dota di una struttura produttiva più flessibile sostituendo costi fissi con costi variabili, accede a conoscenze specifiche del fornitore non presenti internamente e focalizza le risorse aziendali sulle attività considerate più strategiche. Inoltre, essa presenta il vantaggio di eliminare (almeno apparentemente) alcuni problemi di controllo (Merchant, Riccaboni, 2001), poiché i manager non sono più chiamati a controllare il comportamento dei dipendenti o i risultati associati ad un'attività interna, dovendo più semplicemente preoccuparsi di stipulare dei contratti di fornitura².

Ciò nonostante, l'esternalizzazione non è immune da svantaggi (Weidenbaum, 2005). Essa espone al pericolo di comportamenti opportunistici dei fornitori (Coase, 1937; Williamson, 1985) e se vengono delegate a terzi attività che influiscono in modo determinante sul raggiungimento dei fini aziendali, l'azienda

² Pur confermando l'esistenza di diversi vantaggi associati all'esternalizzazione, le ricerche dimostrano che l'obiettivo di riduzione dei costi di breve periodo continua a rappresentare la principale motivazione delle scelte di outsourcing (Corbett, 2005).

rischia una certa vulnerabilità strategica³. Inoltre, quando l'esternalizzazione raggiunge livelli eccessivi, è possibile perdere il controllo sui processi e conferire rigidità alla gestione (Bertini, 1990; Marchi, 2006). Per tale motivo, è sempre necessario prevedere dei meccanismi di indirizzo e controllo nei confronti dei fornitori, oltre che realizzare il contenimento dei costi connessi (Cuganesan *et al.*, 2006).

Rinviando alla letteratura esistente la disamina delle decisioni di make or buy, in questa sede si desidera focalizzare l'attenzione sul modo in cui le imprese possono controllare, in ottica di riduzione dei costi, una particolare categoria di beni e servizi acquistati dall'esterno: quelli di ausilio al funzionamento generale dell'azienda, che hanno carattere generico perché comuni alla molteplicità delle imprese, i quali raramente vengono prodotti internamente, anche se tecnicamente possibile⁴.

L'attenzione verso questo particolare oggetto di indagine deriva dal fatto che i tradizionali sistemi di controllo aziendale, come il budget e la contabilità analitica per centri di costo, non effettuano analisi approfondite su questa categoria di costi, in quanto sono considerati poco rilevanti per ammontare, non pertinenti all'attività produttiva, di difficile attribuzione ai prodotti perché in prevalenza di tipo indiretto e poco manovrabili essendo spesso vincolati da scelte fatte in passato. Viceversa, gli strumenti di contabilità direzionale sono principalmente finalizzati a programmare e monitorare i rendimenti e l'efficienza dei reparti interni, focalizzano l'attenzione sull'attività di produzione e di vendita e sul calcolo del costo industriale di prodotto, trascurando i costi di tipo indiretto derivanti dall'acquisto o consumo di risorse generali. Sovente, i costi legati all'acquisto di servizi esterni come la mensa, la vigilanza, le pulizie, l'assicurazione o la telefonia, finiscono per essere aggregati in centri di costo generali o di struttura, il cui ammontare è monitorato solo in fase di consuntivazione e raramente sono oggetto di una vera e propria gestione da parte dei manager (Brusa, 2000; Cinquini, 2008).

Eppure l'attuale contesto ambientale suggerisce l'opportunità di effettuare una misurazione più accurata ed un effettivo controllo dei costi riguardanti l'acquisto di materiali e servizi non direttamente legati all'attività produttiva aziendale. Tra i diversi motivi che spingono ad analizzare questa particolare categoria di costi, citiamo, in primo luogo, la loro rilevanza ormai non più residuale, nonché la loro persistenza anche quando il volume d'affari subisce delle contrazioni, la quale fa presumere una mancanza di monitoraggio da parte dei manager⁵. In secondo

³In realtà, sempre più spesso l'esternalizzazione riguarda anche attività di tipo strategico, capaci di influire sul *core business* gestionale (Quinn, Hilmer, 1994; Ricciardi, 2006; Holcomb, Hitt, 2007).

⁴Si tratta di materiali e servizi che alcuni autori hanno paragonato a delle *commodities* (Carenzo e Armano, 2010), per i quali il ricorso all'esternalizzazione è considerato come quasi obbligato, stante le caratteristiche standard dei beni e servizi richiesti dalle aziende e la presenza sul mercato di tanti fornitori.

⁵Ad esempio, per quanto riguarda i costi per servizi non produttivi, si nota che a livello internazionale è ormai largamente diffusa la pratica di esternalizzazione, anche offshore, di servizi amministrativi e professionali (Roth, Menor, 2003; McDougall, 2004; Ellram *et al.*

luogo, la crisi finanziaria ed economica iniziata a fine 2008 che stimola le imprese a ricercare risparmi anche agendo sulle voci di costo meno significative (come i costi per servizi amministrativi e generali esternalizzati) rispetto alla maggior rilevanza dei costi interni legati alla forza lavoro ed agli ammortamenti. A ciò si aggiunge la costante evoluzione delle tecnologie che giustifica una periodica rimessa in discussione dei processi con cui questi servizi vengono prodotti dal fornitore ed acquistati dall'impresa, nonché la dinamicità dei mercati ed il tasso di cambiamento degli operatori che giustificano un regolare confronto tra i fornitori esistenti.

Di conseguenza, in questo lavoro ci proponiamo l'obiettivo di comprendere quali forme e strumenti di controllo le imprese possono porre in essere per misurare e gestire i costi di materiali e servizi non legati alla produzione acquistabili sul mercato. A tal fine, prima verrà effettuata una breve analisi degli strumenti sviluppati nel campo dell'accounting, che possono essere utilizzati per il controllo, in seguito, verrà proposta l'adozione di un approccio focalizzato al controllo dei costi di fornitura di beni e servizi non produttivi definibili come non strategici. In dettaglio, verrà presentata la sperimentazione di una tecnica di controllo avvenuta in un caso aziendale che è stato oggetto di analisi diretta da parte dei ricercatori, per dimostrare come l'introduzione di un programma di cost reduction abbia generato un significativo miglioramento della performance aziendale.

2. Il controllo dei costi per servizi e materiali non produttivi: tra teoria e prassi

Nella prassi, soprattutto nelle aziende di dimensioni medio-piccole, il controllo dei costi per l'acquisto di beni e servizi non produttivi può assumere modalità informali, come il ricorso a riunioni periodiche con il personale per discutere delle pratiche e dei costi di approvvigionamento o l'effettuazione di visite ed incontri con i fornitori per trattare sui listini prezzo. In certi casi, il controllo può essere anche completamente destrutturato, cioè svincolato da qualsiasi procedura e condotto in prima persona dall'imprenditore, in modo intuitivo e solo occasionalmente, di solito in concomitanza con una crescita anomala dei costi.

2008). In Italia, il ricorso a fornitori esterni per l'ottenimento di servizi è testimoniato da Acunzo (2002). Simili risultati sono stati ottenuti anche da una ricerca (ancora in corso) condotta sui bilanci di un campione di 88 imprese marchigiane, la quale, oltre a testimoniare la rilevanza dei costi per servizi sul totale di costi (possono arrivare a pesare fino al 90% dei costi aziendali), dimostra la presenza di costi dovuti a servizi generali ed amministrativi (mediamente pari al 20% del totale dei costi per servizi) che non seguono l'andamento dei volumi di vendita, come invece accade per le lavorazioni esterne. Complessivamente, si è registrato addirittura un aumento complessivo dei costi per servizi pari al 20% nel periodo 2008-2009, a fronte di una contemporanea diminuzione dei ricavi di vendita del 20%.

Esistono comunque diversi strumenti formali che possono essere utilizzati per monitorare e gestire i costi in esame. Focalizzandoci su quelli economico-finanziari di matrice contabile⁶, il primo elementare strumento con cui è possibile controllare i costi aziendali è rappresentato dalla contabilità generale e dal bilancio d'esercizio. Il bilancio, infatti, permette un'agile misurazione del costo dei servizi acquistati all'esterno, in quanto nella voce B.7. del Conto Economico sono raggruppati tutti i costi sostenuti dall'azienda ogni qualvolta essa preferisce ricorrere al mercato, piuttosto che eseguire internamente operazioni ed attività coordinate tra loro per ottenere un servizio. Inoltre, attraverso la nota integrativa è possibile conoscere gli elementi che compongono questa voce, distinguendo i servizi legati alla produzione dai servizi di tipo commerciale ed amministrativo. Tuttavia, non sempre le note integrative forniscono informazioni esaustive, né il bilancio risulta funzionale ad una programmazione dei costi futuri. Per tale motivo, per misurare e controllare i costi per beni e servizi non produttivi, è necessario ricorrere ad un sistema informativo più analitico, come la contabilità industriale ed il budget, finalizzati a supportare le decisioni di soggetti interni all'azienda.

Nei tradizionali sistemi di budgeting e di contabilità analitica per centri di costo - i quali adottano una visione funzionale dell'azienda e distinguono i costi per natura e per destinazione - i costi di fornitura per beni e servizi legati alla produzione vengono attribuiti direttamente ai prodotti (come nel caso delle lavorazioni esterne) oppure sono fatti confluire nei centri produttivi o ausiliari e riepilogati nel budget dei costi industriali indiretti. I costi non legati alla trasformazione fisico-tecnica dei fattori produttivi confluiscono invece nei centri di struttura o comuni e spesso fanno parte del budget delle spese generali (Brusa, 2000, Cinquini, 2008).

Questa diversa collocazione comporta che, mentre i costi per forniture di beni e servizi produttivi sono attentamente analizzati, i costi relativi ad altre tipologie di servizi finiscono per essere trascurati dal management. Nella prassi, infatti, i costi dei centri di struttura non sempre vengono attribuiti ai prodotti e così minore è l'attenzione aziendale verso questi raggruppamenti di costi. Spesso si preferiscono configurazioni di costo parziale o ci si ferma al calcolo del costo pieno industriale piuttosto che cercare nessi di causalità alquanto improbabili tra i centri di struttura e gli altri centri o i prodotti. La responsabilità di questi costi ricade su diversi soggetti (responsabile amministrativo, responsabile commerciale, responsabile magazzino e così via) in funzione della natura posseduta dalla voce di costo e la loro gestione è lasciata alla discrezionalità dei singoli. In generale, ne consegue che i costi non produttivi sono oggetto di misurazione solo in sede di consuntivazione (ad esempio si effettua un monitoraggio ex post sui costi dei centri e si calcolano quozienti basati sul rapporto "costi indiretti/vendite") o in fase di redazione del budget delle spese generali, spesso compilato in logica estrapolativa a causa della difficoltà a collegare queste attività con gli obiettivi aziendali (Arcari, 1997).

⁶I controlli formali, in realtà, possono anche di tipo qualitativo, per cui alcune aziende si limitano ad analizzare solo i livelli qualitativi dei servizi ottenuti, ad esempio, verificando il rispetto delle clausole contrattuali e della carta dei servizi del fornitore.

Trattandosi, in prevalenza, di costi di tipo indiretto, una valida alternativa al controllo dei costi qui analizzati è rappresentata dall'Activity Based Costing (Johnson, Kaplan, 1987; Johnson, 1991; Innes, Mitchell, 1993; Bubbio, 2003)⁷. Gli approcci activity-based, infatti, hanno l'indubbio vantaggio di riuscire a specializzare i costi indiretti, migliorando la capacità di misurazione dei costi aziendali. Inoltre, quando evolvono in un sistema di gestione dei costi quale l'Activity Based Management, favoriscono la divulgazione di una cultura aziendale più attenta al perseguimento del miglioramento continuo ed alla massimizzazione della performance aziendale (Brusa, 2000; Miolo Vitali, 2009). Tuttavia, la loro diffusione è limitata, perché costituiscono sistemi complessi, spesso costosi, nonché l'adozione di una visione per processi che incontra ancora molte resistenze. Inoltre, l'applicazione dell'Activity Based Management risulta essere più appropriata nel caso di servizi prodotti internamente dall'impresa, in quanto l'introduzione di un simile sistema si giustifica, cioè genera benefici superiori ai costi di implementazione, quando ha ad oggetto processi rilevanti (per entità di costi e numero di unità coinvolte), di cui è possibile definire le singole attività che li compongono ed i fattori causali su cui intervenire.

La natura di costi indiretti non di produzione, suggerisce anche la possibilità di controllare questa categoria di costi attraverso le tecniche dello *zero base budgeting* (ZBB)⁸ e della *overhead value analysis* (OVA)⁹, originariamente

⁷In realtà, l'ABC può essere utilizzato anche per decidere se perseguire l'opzione make or buy in quanto fornisce informazioni preziose sul consumo di risorse legate a soluzioni alternative (Santesso, 1997; Miolo Vitali, 2009).

⁸Lo ZBB è una tecnica di riduzione dei costi indiretti che viene applicata a singole unità organizzative aziendali a cui sono riconducibili costi indiretti, le quali possono a loro volta coincidere con centri di costo (es. la tesoreria, la funzione acquisti, il centro elaborazione dati) o con attività trasversali rispetto alla struttura organizzativa. Il suo funzionamento prevede una prima fase in cui si effettua un'analisi dell'esistente: si esaminano le attività elementari svolte e si misurano gli input utilizzati e gli output prodotti. Poi, nella seconda fase, si individuano i diversi livelli di servizio erogabili dall'unità organizzativa (livello minimo e livelli incrementali) ed i relativi costi, allo scopo di poter comprendere quali sono i costi indispensabili da sostenere e che dovranno rientrare nel programma di budget. Così facendo si valuta l'efficienza di impiego delle risorse indirette e si incentiva la definizione di possibili alternative di lavoro che possono migliorare il rapporto input-output (Innes, Mitchell, 1993).

⁹L'OVA è una tecnica finalizzata al miglioramento dell'efficacia delle attività che generano costi indiretti, senza che venga messa in discussione l'efficienza di impiego delle risorse (cosa che invece fa lo ZBB) (Acari, 1997). Essa nasce dalla ricerca di razionalizzazione del rapporto "funzione/costo" di prodotti e processi produttivi, la quale suggerisce di eliminare le funzioni non apprezzabili dal cliente (e così i relativi costi) e di ricercare modalità alternative di produzione che implicano costi ridotti a parità di funzioni offerte. L'OVA prevede l'individuazione di tutti i servizi erogati e ricevuti da un certa area o unità organizzativa aziendale, precisandone la frequenza, i volumi, gli utenti beneficiari, le risorse impiegate, le modalità di erogazione e l'importanza di ogni funzione o attività elementare svolta dentro l'area. Viene esplicitato l'ammontare di spesa necessaria per svolgere ogni singolo servizio erogato ed ogni attività cosicché diventa possibile

progettate per tentare di programmare i costi indiretti di tipo discrezionale e di struttura (Arcari, 1997; Burrows, Syme, 2000). Si tratta di strumenti di cost management particolarmente utili sia perché stimolano la ricerca di risparmi di costo, sia perché favoriscono lo sviluppo di una cultura aziendale aperta al miglioramento ed alla ricerca continua di soluzioni più razionali. Anche essi sono però poco diffusi (Bhimani *et al.*, 2007; Gosselin, 2007), in quanto richiedono importanti investimenti e tempi lunghi di implementazione, la presenza di personale aziendale capace di fare analisi sofisticate sulle attività ed i costi ad esse correlate, nonché un forte commitment aziendale. Inoltre, la loro introduzione non può essere giustificata in riferimento al limitato ambito dei costi per beni e servizi non produttivi, poiché sono strumenti che danno benefici significativi se applicati in modo sistemico in tutta l'azienda, ad esempio in tutti i centri di costo di struttura o in tutte le funzioni aziendali¹⁰. Non meno importante, poi, è il fatto che questi strumenti, al pari dell'Activity Based Management, generano benefici rilevanti per l'azienda se applicati a processi svolti internamente, mentre appaiono poco appropriati per la gestione dei costi derivanti da servizi esterni, sui cui processi di produzione ed erogazione (svolti dal fornitore) si presume di non poter intervenire.

Piuttosto che cercare di applicare i sistemi di cost management sopra descritti, può apparire più opportuno adottare tecniche di riduzione dei costi che la funzione acquisti ha sviluppato nel tempo a seconda del tipo relazione stabilita con il mercato esterno (Rizzo *et al.*, 2010)¹¹. La funzione acquisti è oggi responsabile dei costi di approvvigionamento di tantissimi beni e servizi, nonché della stessa selezione dei fornitori, con i quali deve decidere se instaurare semplici transazioni o veri e propri rapporti di cooperazione. Nel primo caso, essa si limita a effettuare pressioni sul fornitore per ottenere i beni e servizi desiderati al costo più basso possibile. Nel secondo caso, invece, la funzione acquisti dialoga con i fornitori e sviluppa con essi soluzioni condivise utili ad ottenere risparmi di costo, nonché miglioramenti qualitativi ed innovazioni. Ove possibile, essa può anche dar vita ad iniziative di supply chain management ovvero interventi di ottimizzazione di tutta la struttura dei costi di filiera, attuati mediante una contemporanea integrazione dei rispettivi processi aziendali. In questo ultimo caso i vantaggi conseguibili sono maggiori, ma sono più elevati anche i costi necessari per creare e mantenere la relazione.

confrontare tale spesa con i costi che deriverebbero da soluzioni alternative di razionalizzazione (es. riduzione della frequenza, riduzione qualitativa, eliminazione totale o parziale).

¹⁰ D'altro canto un utilizzo focalizzato potrebbe impedire una corretta individuazione del valore associato ad ogni attività o servizio se consideriamo che il soggetto (beneficiario di un servizio) capace di esplicitare il valore di un'attività è spesso esterno all'unità interessata.

¹¹ La letteratura si è ampiamente occupata di come la funzione acquisti può ridurre i costi di approvvigionamento di materie prime, componenti e servizi produttivi specifici per il business in cui opera l'impresa, mentre ancora scarse risultano le indicazioni sul controllo dei costi per servizi non strettamente legati alla produzione (Takeishi, 2001; Amaral *et al.*, 2004; Ulrich and Ellison, 2005).

La teoria dei costi di transazione (Williamson, 1985) suggerisce che il passaggio da un tipo di rapporto all'altro dipende principalmente dalla specificità dell'oggetto fornito (e degli investimenti che richiede), nonché dalla stabilità del mercato dell'offerta e dalla capacità dell'azienda di definire e controllare le caratteristiche del bene/servizio desiderato. Via via che aumenta la singolarità del bene o servizio, diminuisce la convenienza della semplice transazione, a causa della difficoltà di trovare un fornitore, del rischio di interruzioni di servizio se il fornitore viene a mancare e dei problemi legati ad una non corretta definizione delle caratteristiche desiderate, mentre aumentano i benefici ottenibili dalla creazione di un rapporto duraturo e cooperativo con il fornitore, basato sulla fiducia e sulla conoscenza reciproca delle strutture di costo.

Da ciò si deduce che la ricerca di soluzioni cooperative con gli attori della filiera non rappresenta una soluzione ottimale per la fornitura di beni e servizi non produttivi, avendo questi normalmente caratteristiche generiche. E' preferibile instaurare semplici transazioni con i fornitori poiché si tratta di oggetti a bassa specificità, di cui sono facilmente definibili sia le caratteristiche/prestazioni richieste che le modalità di controllo, per i quali devono essere scambiate poche informazioni tra fornitore ed acquirente ed il cui mercato dell'offerta è fatto da tanti fornitori, spesso fra loro perfettamente sostituibili, i quali riducono l'incertezza ambientale (si pensi, ad esempio, all'uso di una mensa esterna, alla telefonia mobile per i dipendenti o al servizio di vigilanza, per i quali esistono tanti fornitori, le cui prestazioni possono essere facilmente specificate in un contratto e controllate). Di fatto, quindi, risulta più efficace confrontare i fornitori sulla base del prezzo e scegliere quello che comporta il costo di acquisto più basso (implicitamente si presume che non esistano fornitori capaci di apportare miglioramenti qualitativi o benefici economici superiori al costo di istituzione di una relazione cooperativa)¹².

3. La definizione di costi strategici e non strategici

Seguendo l'impostazione sopra descritta, un bene o servizio non produttivo con bassa specificità sarà esternalizzato semplicemente al miglior offerente e

¹²Da questa impostazione è stata poi sviluppata la Total Cost of Ownership (Ellram, 1993; 1995). Fondata sulla teoria dei costi di transazione, la TCO è una tecnica di calcolo dei costi di approvvigionamento che non considera eventuali migliorie apportabili dai diversi fornitori e suggerisce di selezionarli mettendo a confronto i costi di acquisto ed i costi indotti dall'uso del bene o servizio acquistato. Infatti, oltre al prezzo di acquisto, essa propone di misurare anche i costi collegati al processo di approvvigionamento e all'uso dell'oggetto (come i costi di magazzinaggio del bene acquistato, i costi per ispezioni e controlli, i costi della non qualità, eventuali riparazioni, servizi di manutenzione e formazione ai dipendenti). Il suo uso, tuttavia, si presta maggiormente al confronto tra fornitori di materie prime e beni strumentali anche pluriennali, i quali richiedono elevati costi d'uso (Miolo Vitali, 2009).

l'azienda acquirente non dovrà fare altro che mettere a confronto i listini prezzo dei fornitori e sviluppare tecniche di contrattazione. Tuttavia, è necessario considerare che la specificità di un oggetto non sempre coincide con il suo grado di rilevanza strategica per l'impresa. Esistono beni e servizi con bassa specificità che contribuiscono in modo fondamentale alla sopravvivenza dell'impresa ed al raggiungimento degli obiettivi strategici, i cui processi di produzione andrebbero delegati a terzi con cautela o addirittura non dovrebbero essere dati all'esterno (Arnold, 2000). Si pensi, ad esempio, ad un servizio di post-vendita, facilmente esternalizzabile ad una delle tante società di call center esistenti, ma di grande importanza per il cliente finale, dunque, particolarmente rilevante ai fini del successo aziendale.

Onde evitare conseguenze negative di lungo periodo, derivanti da un'eccessiva pressione sui prezzi, si ritiene utile, pertanto, scegliere la modalità di gestione della fornitura e di controllo dei relativi costi, non solo in base alla specificità dell'oggetto fornito, ma anche considerando la valenza strategica posseduta ossia la capacità dello stesso di contribuire all'ottenimento di differenziali di costo e/o di prodotto offerto.

Un aiuto all'identificazione dei costi a valenza strategica arriva dai concetti di *core business* e *core competences* elaborati da Prahalad e Hamel (1990), i quali evidenziano come una strategia aziendale vincente debba essere formulata sempre a partire dalle competenze chiave o strategiche dell'impresa, ovvero da quelle competenze che più danno forza all'azienda sul piano concorrenziale¹³. Di conseguenza, possono essere definiti strategici tutti quei costi che riguardano l'acquisto o la produzione interna di elementi che contribuiscono all'ottenimento ed al mantenimento del vantaggio competitivo aziendale e che contribuiscono a creare valore per l'azienda e per i suoi azionisti.

Per distinguere i costi strategici da quelli non strategici, è utile analizzare le operazioni e le attività aziendali in ottica di processo¹⁴ e, in particolare, attraverso il modello della catena del valore di Porter (1985). Secondo questo autore, infatti, ogni azienda ha un proprio modo di creare valore attraverso le attività ovvero ha una propria catena del valore, la quale si differenzia dalle altre sulla base della storia e della strategia aziendale. Operativamente è quindi necessario costruire per ogni azienda un modello di determinazione della performance aziendale (di norma misurata in termini di redditività), che trae origine dalla formulazione della strategia aziendale e dal quale sia possibile derivare tutti i processi necessari per creare gli attributi di prodotto che generano valore per il cliente (Lebas, 1999; Brusa, 2000), nonché i costi ad essi associati.

¹³Il termine *core business* o nucleo strategico d'impresa (Siano, 1995) include sempre il concetto di vantaggio competitivo e serve per indicare quella attività principale (*core*) che risulta maggiormente funzionale alla sostenibilità ed allo sviluppo della profittabilità aziendale nel tempo (Sicca, 2003).

¹⁴La visione per processi, rispetto alla classica visione funzionale d'impresa, ha il merito di focalizzare l'attenzione su come raggiungere le finalità aziendali, in quanto ogni processo non nasce dall'aggregazione di operazioni omogenee da un punto di vista tecnico (le funzioni), bensì dal raggruppamento di operazioni aventi specifici obiettivi coerenti e collegati con la creazione del valore per il cliente (Ferrero, 1980; Marchi, 2006).

I costi collegati a processi che garantiscono attributi rilevanti al prodotto offerto, come il suo funzionamento ed affidabilità tecnica, l'immagine, l'assistenza post-vendita o l'inclusione di materiali innovativi, sono costi strategici. Essi possono essere svolti internamente o affidati all'esterno (quindi dare luogo a costi di produzione interna o costi di acquisto). In ogni caso, la ricerca di risparmi di costo non dovrà mai prescindere da considerazioni riguardanti la qualità, il possibile sviluppo di miglioramenti, innovazioni e sinergie, né il rapporto con un eventuale fornitore può essere gestito come una semplice transazione di mercato. Al contrario, sono definibili come costi non strategici tutti i costi legati a processi che sono "lontani" dal cliente finale o che comunque, se modificati, non vanno ad intaccare gli attributi di prodotto considerati rilevanti.

4. Metodologia della ricerca

Partendo dall'osservazione di una categoria di costi spesso trascurata dalla contabilità tradizionale nell'ambito del controllo di gestione - quali i costi di acquisto di beni e servizi non strettamente legati all'attività produttiva -, il presente lavoro analizza la letteratura esistente in tema di cost management e di gestione degli approvvigionamenti, per cercare di identificare un approccio ottimale al controllo di questo gruppo di costi; un approccio, cioè, che sia realmente in grado di migliorare le performance aziendali senza comportare l'introduzione di sistemi informativi troppo complessi e quindi costosi per l'azienda.

Dalla rassegna degli studi effettuati, emerge l'inadeguatezza delle tradizionali classificazioni di costo di matrice contabile su cui si basano i diversi strumenti di misurazione e controllo e si promuove l'uso simultaneo di una pluralità di definizioni di costo che derivano dalla teoria dei costi di transazione e dalla teoria delle competenze distintive. Così facendo, si evita l'errore di considerare gli acquisti indiretti come una categoria omogenea, da gestire in modo uniforme, per affermare che, mentre i costi di acquisto non produttivi, specifici e legati ad attività strategiche, richiedono un approccio strutturato (quale lo studio di come dar svolgimento ai rapporti di cooperazione tra fornitore e cliente, considerando gli obiettivi di riduzione dei costi alla luce di tutto il processo di formazione del valore lungo la filiera produttiva), i costi generici non strategici per l'impresa possono essere efficacemente gestiti con strumenti non complessi, finalizzati solo a generare una manifesta pressione sui costi dei fornitori senza richiedere modifiche aziendali interne.

Tale approccio verrà verificato ricorrendo all'analisi di un caso aziendale, in cui è stato applicato un programma di cost reduction focalizzato su una singola voce di costo, anche se teoricamente applicabile a tutti i costi esterni non strategici riguardanti beni e servizi non produttivi, quali i costi legati a: pulizia interna, mensa aziendale o buoni pasto, noleggio veicoli aziendali e altri contratti di noleggio, spedizioni postali, telefonia e trasmissione dati, preparazione ed

archiviazione di documenti amministrativi, elaborazione delle buste paghe, servizi informatici, assicurazioni, manutenzioni, vigilanza, smaltimento rifiuti, energia elettrica, trasporti, cancelleria e materiali di consumo.

Benché consapevoli che lo studio di singoli casi non può condurre a generalizzazioni universalmente valide, l'approccio qualitativo qui adottato risulta essere particolarmente funzionale all'esposizione del metodo di analisi dei costi utilizzato e fornisce una misurazione puntuale dei benefici ottenuti¹⁵. Inoltre, esso aiuta i manager ed i loro consulenti esterni ad identificare le diverse sottocategorie di costi per servizi oggetto di controllo, nonché le possibili problematiche associate e le diverse strategie di gestione degli stessi.

5. Un nuovo approccio al controllo dei costi

5.1. La focalizzazione su singole voci di costo

Con il termine *cost saving* o *cost reduction* si intende indicare tutti quei progetti finalizzati a rendere più efficiente, sia dal punto di vista operativo che economico-finanziario, una determinata azienda, attraverso la razionalizzazione e/o ottimizzazione dei suoi principali processi operativi e gestionali interni. Spesso si tratta di progetti articolati, sistematici e continui (soprattutto quando l'azienda adotta una logica di miglioramento continuo o di tipo kaizen) che si traducono nella revisione dei processi aziendali interni. Per tale motivo sono normalmente giudicati progetti complessi. Quando le medesime finalità si estendono all'acquisto di beni e servizi generici da fornitori esterni, i programmi di *cost reduction* dovrebbero essere invece più semplici.

Inoltre, potrebbe essere utile applicare il programma di riduzione dei costi su singole aree o voci di spesa, come l'imballaggio, la telefonia, le pulizie o i trasporti. Una simile focalizzazione può comportare diversi vantaggi per l'impresa, riassumibili nell'ottenimento di risparmi concreti nel minor tempo possibile. Più in dettaglio, essa permette di:

- concentrarsi solo sulle voci di costo che possiedono valori elevati e/o un andamento anomalo (non tutti i costi non produttivi generici hanno lo stesso trend);
- effettuare in tempi rapidi l'analisi della situazione esistente e la valutazione delle alternative in quanto il campo di osservazione (area o voce di costo) è limitato;
- ottenere risultati potenzialmente rapidi poiché l'implementazione delle nuove soluzioni identificate non richiede una modifica globale o di sistema, ma riguarda singole aree o uffici di una funzione aziendale e, per tale motivo, è

¹⁵L'utilità di procedere per casi studio è suggerita da diversi autori (Yin, 1984; Scapens, 1990; Otley e Berry, 1994; Siggelkow, 2007).

suscettibile di incontrare minori resistenze al cambiamento rispetto a progetti di business process reengineering che stravolgono intere funzioni, rivedendo profondamente i processi di tutta l'azienda (Davenport, 1993; Hammer e Champy, 1993; Ampollini, 2003);

- consumare poche risorse interne, in quanto sono coinvolti solo il responsabile e in parte gli addetti dell'ufficio o funzione aziendale interessata (se il progetto di riduzione dei costi è realizzato con il supporto di consulenti esterni che effettuano il lavoro di analisi dell'esistente e di identificazione delle alternative, l'impegno del personale interno è ancora più contenuto);
- coinvolgere consulenti esterni beneficiando delle conoscenze specialistiche da essi possedute e delle loro esperienze pregresse, senza temere di diffondere a terzi informazioni sensibili sui processi *core* dell'azienda.

Un approccio focalizzato su singole voci di spesa è opportuno anche in considerazione del fatto che non tutte le aziende hanno una gestione centralizzata degli acquisti. Quando gli approvvigionamenti sono delegati a diversi soggetti, le pratiche di acquisto risultano eterogenee e la competenza nella materia è poco capitalizzata all'interno delle imprese, mentre un approccio incentrato su una singola voce di spesa, comunque successivamente replicabile su altre voci, può dare luogo ad una più facile individuazione di procedure standardizzate da diffondere nel resto dell'organizzazione favorendo così l'apprendimento aziendale.

Infine, operando su una singola voce di spesa aziendale, si isolano e contengono le possibili ripercussioni che una decisione di *cost reduction* può generare su altre aree, attività o, più in generale, sulla capacità dell'azienda di perseguire i propri obiettivi, fermo restando che ogni decisione di intervento, oltre ad essere sottoposta ad una valutazione economica, dovrebbe sempre essere analizzata anche in termini di fattibilità tecnica, di rischio (rischi legati ad interruzioni di servizio o allo slittamento dei tempi di esecuzione) e di impatto sull'organizzazione (come l'eventuale necessità di fare formazione ai dipendenti che devono usare un nuovo software del fornitore).

5.2. I processi chiave del piano di intervento

L'adozione di un programma di riduzione dei costi non strategici, come detto, prevede un'analisi delle categorie di spesa legate a processi operativi "distanti" dal cliente finale e che non condizionano la sostanza dell'impresa, in termini di strategie, prodotti e mercati serviti. Seguendo tale modello, si mantiene l'impostazione per natura dei costi, tradizionalmente rilevata nei sistemi di contabilità generale, ma si interviene esclusivamente sui quei costi ritenuti non strategici per il *core business* aziendale, aventi bassa specificità.

I risparmi vengono ricercati mediante due procedure:

- la ricerca di nuovi fornitori nel mercato che possono assicurare lo stesso livello di qualità ad un prezzo minore;
- la ricontrattazione del rapporto di fornitura in essere, del bene o del servizio, in base al “modello di consumo” dell’impresa e in base alle caratteristiche dell’oggetto richiesto.

Risulta evidente la diversità di approccio rispetto ai sistemi di cost management basati sull’analisi delle attività, in quanto il focus dell’analisi si sposta dalle attività e dai processi, ai fattori produttivi impiegati, con il tentativo di ottenere prezzi di acquisto e altre condizioni accessorie migliori. Si passa, quindi, da una logica interna come quella dei sistemi *activity-based* ad una esterna, nella quale i risparmi sono principalmente il frutto della contrattazione nel mercato. Di conseguenza, i risparmi si ottengono mediante la ricerca di un fornitore “ideale” per l’azienda.

I processi chiave del piano di intervento dei programmi di riduzione dei costi non strategici sono i seguenti¹⁶:

- riunione del top management e approvazione dei progetti di riduzione dei costi;
- rilevamento delle esigenze attese di qualità e di servizio riguardanti la categoria di costo presa in esame (telefonia, spese di pulizia, energia, carburanti, flotta aziendale e così via);
- raccolta dati, quali contratti di fornitura, fatture, schede contabili, listini prezzi e cataloghi prodotti, ricevute di pagamento, raccolta di informazioni generiche;
- pre-analisi della documentazione ricevuta;
- definizione del “modello di consumo” dell’azienda sulla base di dati oggettivi e definizione dei valori economici di riferimento (o benchmark);
- confronto con le best performance di mercato e definizione del “rapporto di analisi” in cui indicare le possibili alternative e le raccomandazioni da seguire per l’ottenimento dei risparmi;
- accettazione delle alternative e delle raccomandazioni; discussione delle aree di efficienze e dei nuovi scenari;
- implementazione operativa delle raccomandazioni;
- monitoraggio del modello di consumo attuato;
- misurazione periodica (trimestrale e annuale) dei risparmi ottenuti nel primo anno.

Nell’ambito di questi processi chiave ci sono delle attività fondamentali che descrivono la metodologia per controllare i costi non strategici ed ottenere dei risparmi veloci e misurabili, che si ripercuotono positivamente sulle performance generali. Qui di seguito, approfondiamo le attività chiave o fondamentali.

La **pre-analisi** è finalizzata alla scelta delle categorie di costo non strategiche da prendere in esame (esempio, telefonia, spese di pulizia, carburanti flotta aziendale e così via) e al rilevamento delle esigenze di qualità e servizio

¹⁶ Lo schema è stato ricostruito da ricerche svolte sul campo e grazie all’intervista conoscitiva condotta ad Alessandro Calabrese, presidente della società di consulenza “Cost Reduction Specialists”. Si ringrazia anche il contributo del dott. Comm. Marco Foresi.

che si desidera ottenere da essi. La pre-analisi comprende la raccolta dei documenti e dei dati relativi ai costi non strategici, quali contratti di fornitura, fatture, schede contabili, listini prezzi, cataloghi prodotti, ricevute di pagamento, e di altre informazioni generiche, in base ai quali è possibile pervenire alla definizione del “modello di consumo” e dei valori economici di riferimento. In questo processo sono coinvolti il top management, che provvede all’approvazione dei progetti di riduzione dei costi prescelti, e i rispettivi manager, in collaborazione con eventuali consulenti esterni, che gestiscono le categorie di costo definite nel programma di riduzione. E’ importante soprattutto avere ben chiara la distinzione dei costi strategici da quelli non strategici, in modo da intervenire solo su quelle categorie di costo che non mettono a rischio la capacità dell’impresa di creare valore.

La **definizione del modello di consumo** è la base fondante per impostare il progetto di riduzione delle spese in quanto rappresenta la descrizione puntuale del prodotto o del servizio correntemente acquistato. Il modello di consumo spiega perché l’azienda ha bisogno di quel bene o servizio, come avviene il consumo, quando e quanto spesso. In questo modo è possibile evidenziare qual è il consumo aziendale di una o più risorse (elettricità, telecomunicazioni, trasporto, imballaggi, cancelleria e così via), e come si sviluppa in relazione alle funzioni aziendali.

Per elaborare il modello di consumo è necessario stabilire qual è il campione significativo, sia temporale sia quantitativo, di acquisti necessario ad una rappresentazione esaustiva del consumo di risorse. Inoltre, si individuano tutti gli attuali fornitori dell’impresa (evidenziando anche quelli non eventualmente utilizzati nel periodo di riferimento) e si analizzano i documenti da cui risulta l’effettiva spesa per la categoria analizzata. Il costo deve essere analizzato in ogni sua sottocategoria, allo scopo di evidenziare quali sono i reali fabbisogni in termini qualitativi e quantitativi. Per avere un quadro completo in merito al “comportamento d’acquisto” vengono, poi, esaminate le modalità di approvvigionamento dell’azienda. Una volta individuati tutti i fornitori di un prodotto/servizio e il prezzo base minimo di ognuno, si procede alla elaborazione dello schema riassuntivo di ogni fornitore (ad esempio, specificando il valore totale della categoria, prezzo praticato, caratteristiche chiave del servizio o prodotto acquistato, luogo, frequenza e puntualità della consegna o della prestazione).

Il **benchmark**, invece, è il valore economico di riferimento emergente dai dati contabili analizzati e rettificati in base ai listini più recenti applicati dai fornitori. I valori da esporre sono i valori di costo unitari suddivisi secondo le evidenze del modello di consumo. Essi costituiscono il riferimento per il calcolo del risparmio realizzabile attraverso l’applicazione delle risultanze dell’attività di riduzione dei costi.

Il calcolo del costo unitario del prodotto o del servizio di riferimento e la definizione dell’unità di misura più adatta alla singola categoria di costo sono

molto complessi. Inoltre, la loro individuazione segue logiche diverse a seconda del modello di consumo aziendale e della tipologia di costo presa in esame¹⁷.

Dopo l'individuazione del costo unitario del prodotto o del servizio, si passa alla ricerca nel mercato dei fornitori maggiormente compatibili al modello di consumo individuato, al fine di effettuare il **confronto con le best performance di mercato** ovvero con i fornitori che offrono i prezzi migliori (best price) seguendo le pratiche ottimali richieste dal settore (best practice). L'ottimizzazione dei costi si ottiene attraverso l'individuazione di un fornitore alternativo capace di soddisfare le specifiche richieste. Molto importante è anche verificare se il fornitore attuale sta rispettando le clausole contrattuali.

Nella **definizione del rapporto di analisi** vengono descritti sia l'esame svolto sulla categoria di spesa che il calcolo dei potenziali risparmi ottenibili utilizzando il fornitore best performer. Il report evidenzia gli obiettivi dell'intervento, le modalità di applicazione, l'analisi dei singoli fornitori (distinguendo i fornitori attuali da quelli alternativi) e il fornitore, o gruppo di fornitori, suggeriti. In alcuni casi la strategia può essere quella di affiancare all'attuale fornitore, un nuovo fornitore specialistico per determinati aspetti, in modo da non stravolgere le abitudini e l'assetto organizzativo dell'azienda. Il report perviene al calcolo dei risparmi ottenibili attraverso il confronto fra i valori di riferimento calcolati attraverso il modello di consumo ed i prezzi che il cliente pagherà dopo l'intervento di ottimizzazione dei costi. Il report contiene, dunque, una serie di raccomandazioni da adottare per la riduzione delle spese, che dovranno essere necessariamente approvate dall'alta direzione.

A seguito dell'approvazione delle raccomandazioni definite nel report, si avvia la **fase dell'attuazione**. Se si è individuato un altro fornitore, si inizierà il nuovo rapporto di fornitura; se il fornitore resta lo stesso si richiederà a questo di erogare il prodotto/servizio al prezzo rinegoziato. La fase dell'implementazione consiste, dunque, nel mettere in pratica le raccomandazioni descritte nel report. Questa è la fase più importante di tutto il processo di revisione ed è il momento in cui iniziano a realizzarsi gli effettivi risparmi. Se si è ottenuta una rinegoziazione del rapporto col fornitore abituale i benefici sono immediatamente tangibili in quanto il prodotto o il servizio è lo stesso ma il prezzo è minore.

Questa fase tuttavia non è priva di insidie ed i pericoli maggiori derivano dallo scarso coinvolgimento dell'organizzazione al processo di riduzione e dai conflitti interni che si possono generare. Al risparmio dei costi effettivi si possono aggiungere i costi ipotetici di coordinamento per l'applicazione delle nuove procedure. Per questo motivo l'organizzazione e l'alta direzione, in collaborazione con gli eventuali consulenti esterni, devono creare un buon

¹⁷Ad esempio, per le spese telefoniche, l'unità di misura presa in considerazione è generalmente il costo di conversazione al minuto per direttrice di traffico (linea fissa nazionale, cellulari, paese estero, internet). Per gli imballaggi, l'unità di misura può variare in base al peso, superficie, pezzo speciale o in base ad altri parametri qualitativi. Ancora più complesso può essere il caso delle spese di trasporto o delle spese di pulizia dei locali.

rapporto di cooperazione con gli organi di staff e con il personale coinvolto nel cambiamento.

Nei dodici mesi successivi all'implementazione delle raccomandazioni è necessario **monitorare** la corretta applicazione del progetto di revisione. Per avere un riscontro dei risultati si elaborano dei prospetti di sintesi trimestrali nei quali vengono evidenziati i risparmi effettivamente ottenuti e si procede quindi ad un confronto con quelli ipotizzati. Qualora si verificano delle differenze piuttosto significative si cercano i motivi degli scostamenti. Se dipendono da un'implementazione parziale dovuta a conflitti interni si interviene ad eliminarle. Se invece dipendono dal mancato rispetto delle condizioni da parte del fornitore si cerca di ricondurre il rapporto a quello precedentemente stabilito, sia in termini di qualità che di prezzo.

6. Analisi di un caso aziendale

L'analisi pratica si riferisce ad un caso di ottimizzazione dei costi di trasporto dell'azienda Fabi S.p.A., calzaturificio marchigiano del segmento lusso, svolta dalla società di consulenza Cost Reduction Specialists (CRS), sotto la responsabilità del dott. Alessandro Calabrese (Presidente CRS Italia), e con il coordinamento del dott. Massimo Belvederesi (CFO Fabi S.p.A.). Il report è stato concluso il 15 aprile 2009.

Il valore complessivo della voce di costo trasporti, nel 2008, è di 489.500,00 euro. Tuttavia, si è deciso di tralasciare una parte di costi, per i quali si ritiene non ci sia possibilità o convenienza di intervento e l'analisi è stata concentrata su un totale costo per trasporti pari a 443.223,02 euro.

Stante l'obiettivo di individuazione di possibili ottimizzazioni della spesa sostenuta da Fabi S.p.A. nel settore trasporti e spedizioni nazionali e internazionali, il lavoro è proceduto come di seguito descritto:

1. analisi dei contratti in vigore e della documentazione ricevuta rilevando, per tipologia di servizi, le condizioni contrattuali, i costi sostenuti e le modalità di fornitura, così da giungere alla definizione del modello di consumo;
2. determinazione dei valori di riferimento (*benchmark* aziendale);
3. confronto con le *best performance* (*best price*, *best practice*) contrattuali assimilabili per tipologie dei servizi / volumi / destinazioni / peculiarità ed aspettative aziendali.

La definizione del modello di consumo, con cui descrivere la situazione attuale, è partita dalla constatazione che il servizio di trasporto per Fabi si articola in sei diverse sotto-categorie ognuna delle quali rappresenta una diversa modalità di spedizione: espressa, per via aerea, via terra con groupage in Italia, via terra con groupage internazionale e spedizione internazionale dedicata verso la Bulgaria. Di conseguenza, per ogni tipo di spedizione sono stati identificati i corrieri attualmente utilizzati, le destinazioni servite, il numero di spedizioni effettuate per

ogni destinazione, l'unità di misura con cui le spedizioni vengono misurate (peso o volume) ed i costi ad essi relativi.

Ad esempio, nel 2008, il servizio espresso in uscita veniva svolto da 6 corrieri, i quali spedivano merce soprattutto in Europa e in Cina (Tab. 1). Complessivamente l'azienda richiedeva oltre 150 spedizioni di questo tipo verso i paesi esteri e oltre 2.000 spedizioni in Italia. Attraverso il modello di consumo si evidenzia il peso medio delle merci e dei collettami trasportati (il peso medio oscilla tra 18 e 113 Kg), il volume medio della merce, il numero di città raggiunte per ogni destinazione, il costo complessivo, il costo medio e l'incidenza dei costi di ogni destinazione rispetto al totale.

L'analisi è svolta per ogni corriere, distinto per destinazione, e riportato in una scheda, in modo da definire il modello di consumo dei trasporti prevalente dell'impresa. Per essere giudicato attendibile, il modello di consumo deve trarre origine dall'analisi di un numero significativo di documenti aziendali. Ad esempio, il campione di fatture esaminate per definire i consumi di corriere espresso per spedizioni in uscita rappresenta l'84% del totale.

I calcoli effettuati sono, in realtà, molto complessi ed esistono numerose schede che riportano i relativi valori unitari e medi, che per esigenze di brevità, in questo lavoro, si è preferito non riportare. La differenziazione tra schede è necessaria in quanto per alcuni tipi di trasporto diventano rilevanti altre unità di misura del servizio acquistato, come ad esempio il numero di colli per singola spedizione e il peso medio di ogni collo.

Successivamente, il lavoro si sposta sulla definizione del benchmark. Come citato in precedenza, il benchmark è il valore di riferimento emergente dai dati contabili analizzati e rettificati in base ai listini più recenti applicati dagli attuali fornitori. Se i listini prezzi sono veritieri sono direttamente utilizzabili in quanto sono considerati una buona base di partenza per la definizione del valore di riferimento. Se non sono disponibili listini prezzo, invece, si deve far riferimento alle fatture ricevute. I valori di costo unitari (espressi in Euro), sono stati qui suddivisi per area geografica e tipologia di servizio.

Essi costituiscono il riferimento per il calcolo del risparmio realizzabile attraverso le raccomandazioni che sono oggetto della relazione conclusiva. Infatti, il costo unitario chiesto dall'attuale fornitore per una spedizione con certe caratteristiche e verso il paese X, sarà poi messo a confronto con il prezzo praticato da un altro fornitore. Anche in questo caso, si tracciano tante schede, suddivise per fornitore, al fine di individuare il valore di riferimento per ogni tipologia di spedizione.

Di seguito, si effettua una comparazione tra le schede redatte ed i dati ottenuti da un'analisi delle offerte praticate da altri operatori di mercato, per individuare le possibili economie e miglioramenti qualitativi ottenibili. Le comparazioni sono fatte per ogni sotto-categoria di servizio e normalmente mettono a confronto i costi attuali con i costi che si sosterebbero con uno o due (come evidenziato in Tab.2) fornitori alternativi.

Tab.1- Modello di consumo per servizio espresso

Destinazioni	SPEDIZIONI		PESI		COSTI		peso medio	costo medio
	N.	%	N.	%	N.	%		
Cina	39	42,4%	1.392,90	35,3%	11.571,84	51,3%	35,72	296,71
Russia	13	14,1%	7,00	0,2%	630,07	2,8%	0,54	48,47
Monaco	12	13,0%	1.556,00	39,4%	6.080,81	26,9%	129,67	506,73
Germania	7	7,6%	220,90	5,6%	1.037,24	4,6%	31,56	148,18
Francia	6	6,5%	103,00	2,6%	412,43	1,8%	17,17	68,74
Italia	4	4,3%	120,00	3,0%	103,20	0,5%	30,00	25,80
Svezia	2	2,2%	65,00	1,6%	231,97	1,0%	32,50	115,99
Olanda	2	2,2%	6,70	0,2%	72,82	0,3%	3,35	36,41
Israele	2	2,2%	51,00	1,3%	532,37	2,4%	25,50	266,19
Emirati	2	2,2%	25,00	0,6%	320,89	1,4%	12,50	160,45
UK	1	1,1%	5,00	0,1%	48,11	0,2%	5,00	48,11
Grecia	1	1,1%	130,00	3,3%	518,51	2,3%	130,00	518,51
Belgio	1	1,1%	264,50	6,7%	1.015,68	4,5%	264,50	1.015,68
Totale	92	100,0%	3.947,00	100,0%	22.575,94	100,0%	42,90	245,39

Fonte: nostra elaborazione

Tab.2 – Individuazione delle possibili economie sul trasporto espresso suddivise tra spedizione verso l'estero e importazioni

EXPORT ESPRESSO	N	Costo storico	Tariffa X	Tariffa Y
Campione 84%	196	22.472,74	16.144,79	13.443,29
Proiezione annua	233	26.753,26	19.184,27	16.003,91
RISPARMIO ANNUO SU SPESA STORICA			7.568,99	10.749,35
RISPARMIO ANNUO %			28,3%	40,2%
Campione 31,6%%	6	3647,94	2.153,91	2.163,14
Proiezione annua	19	11.544,11	6.816,16	6.845,37
RISPARMIO ANNUO SU SPESA STORICA			4.727,95	4.698,74
RISPARMIO ANNUO %			41,0%	40,7%
Costo annuo totale		38.297,37	26.000,43	22.849,28
TOTALE RISPARMIO ANNUO EXPORT ESPRESSO			12.296,94	15.448,09
RISPARMIO ANNUO %			32,1%	40,3%

Fonte: nostra elaborazione

In altri termini, le schede permettono all'azienda o al consulente esterno di costruire una sorta di budget flessibilizzato con cui è possibile mettere a confronto il costo storico (dato dal consumo unitario medio effettivo moltiplicato per il costo unitario praticato dall'attuale fornitore) con i costi ottimali ("standard") che si potrebbero ottenere con altri fornitori, fermo restando l'attuale modello di consumo e gli attuali standard qualitativi.

Dal confronto con le quotazioni offerte dai migliori operatori del mercato non sempre è possibile identificare dei risparmi di costo. Per alcune combinazioni di aree geografiche-tipologie di servizio, usare i big player del mercato (si pensi a UPS o Fedex) può anche comportare costi più elevati di quelli attualmente sostenuti. I costi, in questo caso, non sono migliorabili, salvo un peggioramento della qualità del servizio o un allungamento dei tempi di consegna. D'altro canto non è esclusa la possibilità di identificare dei possibili miglioramenti di servizio ottenibili (il fornitore Y oltre a praticare una tariffa più bassa offre anche un servizio collaterale di tracciamento della spedizione).

Sommando le evidenze ottenute dal confronto con le aziende *best performer*, nel caso dell'azienda Fabi emerge che è possibile ottenere un risparmio complessivo di circa il 20% (Tab. 3). Seguendo le raccomandazioni proposte, le spese di trasporto possono scendere dall'attuale 443.223,02 euro a 351.261,02 euro, mantenendo e ove possibile migliorando la qualità e la puntualità dei servizi di trasporto ricevuti. In questo modo, l'azienda ottiene un extraprofitto di 91.961,99 euro annui, che sarebbe stato più difficile conseguire dal mercato delle vendite, se non a fronte di ulteriori investimenti o dall'adozione di strategie di marketing aggressive.

L'atto successivo per la realizzazione degli attesi risparmi è stato quello di individuare quali tra gli attuali fornitori, i cui costi sono risultati più onerosi di quelli proposti dai *best performer* di mercato, era opportuno consultare per ottenere un adeguamento, totale o quantomeno parziale, dei listini. L'obiettivo, infatti, non è sostituire il fornitore aprioristicamente, ma ottenere dei risparmi di costo. Dunque l'azienda e i consulenti esterni, sulla scorta di tali valutazioni, hanno aperto una negoziazione con gli attuali fornitori per chiedere loro un adeguamento ai *best price* ottenuti. In questo modo si ottengono i risparmi sperati minimizzando i rischi e gli eventuali costi nascosti che possono derivare da una sostituzione del fornitore.

Nel caso di Fabi c'è stato sia l'inserimento dei nuovi fornitori selezionati che il riposizionamento dei vecchi fornitori. Tale mutamento ha prodotto gli attesi risparmi, che sono stati poi verificati a posteriori sulla base dei reali consumi che l'azienda ha effettuato nel corso dei primi 12 mesi di piena applicazione delle raccomandazioni.

Tab.3 – Risparmi di costo complessivi

AREA	ATTUALI FORNITORI	COSTO ANNUO	FORNITORE SELEZIONATO	NUOVO COSTO ANNUO	RISPARMIO ANNUO	RISPARMIO %
Espesso	A1	26.753,26	AA	16.003,91	10.749,35	40,2%
	A2	15.014,21	AA	9.326,78	5.687,43	37,9%
	A3	2.478,35	AA	2.478,35	-	0,0%
	<i>Sub Totale</i>	<i>44.245,82</i>		<i>27.809,04</i>	<i>16.436,78</i>	<i>37,1%</i>
Via Aerea	B1	151.993,24		110.329,04	41.664,20	27,4%
	B2	20.102,17	BB	9.025,87	11.076,30	55,1%
	B3	6.105,81		6.105,81	-	0,0%
	<i>Sub Totale</i>	<i>178.201,22</i>		<i>125.460,72</i>	<i>52.740,50</i>	<i>29,6%</i>
Collettame Italia	C1	142.319,54	C1	127.091,35	15.228,19	10,7%
	C2	7.355,33	C1	7.355,33	-	0,0%
	C3	1.654,29	C1	1.654,29	-	0,0%
	<i>Sub Totale</i>	<i>151.329,16</i>		<i>136.100,97</i>	<i>15.228,19</i>	<i>10,1%</i>
Europa	D1					
	D2	21.005,13	DD	13.447,87	7.557,26	36,0%
	D3					
	<i>Sub Totale</i>	<i>21.005,13</i>		<i>13.447,87</i>	<i>7.557,26</i>	<i>36,0%</i>
Bulgaria	E1	48.441,69	E1	48.441,69		0,0%
	TOTALE	443.223,02		351.260,29	91.962,73	20,7%

Fonte: nostra elaborazione

7. Discussione e conclusioni

Il caso qui esposto dimostra che le aziende possono ottenere un extraprofitto, abbastanza rilevante, anche cercando esclusivamente risparmi su singole voci di costo considerate non strategiche. Inoltre, i risparmi ottenuti sono facilmente misurabili e verificabili a posteriori, e soprattutto, conseguibili in un breve lasso temporale.

La scelta di puntare a classificare i costi aziendali in due grandi categorie (costi strategici e costi non strategici) è motivata dal fatto che tramite tale distinzione l'azienda interviene, mediante specialisti interni o in collaborazione con consulenti esterni, solo sulle categorie di costo che non influenzano la capacità competitiva dell'impresa. Di conseguenza, la decisione di eventuale sostituzione di un fornitore con un altro non comporta valutazioni complessive, né è necessario considerare le implicazioni di lungo periodo. Inoltre, si tratta di aree o attività aziendali in cui esistono meno resistenze al cambiamento da parte del personale coinvolto (si pensi all'acquisto dell'energia elettrica, o dei servizi di pulizia).

I benefici dell'applicazione di un programma di cost reduction come quello qui esposto sono numerosi. Ogni progetto di riduzione dei costi porta sempre a risultati misurabili ed immediati (a seconda dei casi, la definizione e l'implementazione può durare da tre a sei settimane). Caratteristica peculiare dell'attività di tale controllo è il cosiddetto *quick win*: interventi rapidi, estremamente definiti ed efficaci, di facile implementazione, per un immediato effetto positivo sulle spese, sul cash flow aziendale e sulle performance generali. Inoltre, si ha la possibilità di ridurre i costi generali senza sottrarre risorse all'azienda (le risorse aziendali consumate per fare la raccolta e l'analisi dei dati sono minimali), senza intaccare la qualità del bene o servizio acquistato, né del sistema d'offerta proposto ai clienti, e mantenendo un rapporto corretto con i fornitori che, prima di essere sostituiti, vengono interpellati sulla base di comparazioni oggettive.

E' interessante notare che gli interventi proposti si basano su una visione della funzione acquisti come centro di profitto che contribuisce in maniera diretta e misurabile, e spesso determinante, al risultato dell'azienda, liberando le risorse necessarie alla sua crescita. Quindi, a fronte di un intervento focalizzato positivo, è possibile ipotizzare l'estensione dell'analisi a tutte le attività non strategiche esternalizzate.

Considerando, poi, che il lavoro effettuato richiede capacità e conoscenze specialistiche del mercato esterno relativo al prodotto o al servizio acquistato, può essere interessante valutare la convenienza a specializzare del personale interno, tale da attivare una vera e propria funzione aziendale che si dedica a tale attività e/o avvalersi di consulenti esterni specializzati nella ricerca dei risparmi per categoria di costo.

L'approccio è utilizzabile dalle imprese di qualsiasi dimensione (ovviamente i risultati sono più evidenti nelle grandi aziende e nei grandi gruppi multinazionali), e dalle imprese pubbliche (quali università, municipalizzate, aziende ospedaliere,

comuni e così via), anche se per queste la fase dell'implementazione è più complessa e deve rispettare ulteriori regole pubbliche di trasparenza e tempistiche più lunghe. Stessa cosa può dirsi per i programmi di riduzione dei costi del personale, che devono necessariamente ottemperare alla normativa di legge in materia di diritto del lavoro, che di conseguenza rende non adatto l'approccio proposto in questo lavoro.

Il programma di riduzione dei costi non strategici qui proposto, non deve però essere considerato come sostitutivo di un sistema ordinato di pianificazione e controllo strategico e operativo, ma anzi si inserisce in tale sistema come metodo efficace e pragmatico di intervento per ottenere risparmi senza rischiare di intaccare il *core business* aziendale. Intervenire, con lo stesso tipo di approccio, sui costi strategici, invece, potrebbe essere errato e rischioso, poiché la collaborazione con i fornitori in quelle attività sensibili e vitali dell'impresa, non può essere gestita con lo stesso criterio sopra esaminato.

Infine, esso presenta il forte limite di non porre mai in discussione le attuali modalità di consumo di un bene o servizio. Risparmi ulteriori di costo si potrebbero ottenere, infatti, dalla definizione di nuove e più adeguate policy di consumo interno mediante le quali contenere la domanda di beni e servizi non produttivi da parte dei dipendenti.

Bibliografia

- Acunzo G.A. (2002), "Costi per servizi: analisi di un fattore di successo", *Amministrazione & Finanza*, 19, pp. 11-19.
- Amaral J., Billington C., Tsay A. (2004), "Outsourcing production without losing control", *Supply Chain Management Review*, Novembre/Dicembre, pp. 44–52.
- Ampollini C. (2003), "Un profondo ripensamento dei processi di business: il business process reengineering", *Amministrazione & Finanza*, 14(4), pp. 151-173.
- Arcari A. (1997), "La gestione dei costi delle attività di servizio: lo zero base budgeting e l'overhead value analysis", in Farneti G., Silvi R. (cura di), *L'analisi e la determinazione dei costi nell'economia delle aziende. Principi, metodi e strumenti*, Giappichelli, Torino.
- Armano B., Careno P. (2010), "La riconfigurazione dei processi "non core" nelle aziende sanitarie pubbliche: dalla sperimentazione gestionale mista pubblico-privato all'in-house providing", IV Convegno Nazionale di Azienda Pubblica, 25-26 marzo 2010, Roma.
- Arnold U. (2000), "New dimensions of outsourcing: a combination of transaction cost economics and the core competencies concept", *European Journal of Purchasing & Supply Management*, 6, pp. 23-29.
- Bertini U. (1990), *Il sistema d'azienda*, Giappichelli, Torino.
- Bhimani A., Gosselin M., Ncube M., Okano H. (2007), "Activity-based costing: How far have we come internationally?", *Cost Management*, 21(3), pp. 12-17.
- Brusa L. (2000), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano.
- Brusa L. (2000), *Strumenti manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Torino.
- Bubbio A. (1993), "L'activity based costing per la gestione dei costi di struttura e delle spese generali", *Liuc Papers - serie Economia Aziendale*, 4(1).
- Burrows G., Syme B. (2000), "Zero-Base Budgeting: Origins and Pioneers", *Abacus*, 36, pp. 226–241.
- Cinquini L. (2008), *Strumenti per l'analisi dei costi - Fondamenti di cost accounting*, VOL I, Giappichelli, Torino.
- Collini P. (1997), "Cost management e 'proprietà dei costi': l'efficienza lungo la catena del valore", in Farneti G. Silvi R. (cura di), *L'analisi e la determinazione dei costi nell'economia delle aziende*, Giappichelli, Torino.
- Corbett M.F., (2005), "Trends to watch in 2005", *Fortune*, March 21.
- Cuganesan S., Rooney J., Silvi R. (2006), "Contractual and accounting controls in outsourcing agreement", *Journal of Law and Financial Management*, 5(1), pp. 8 – 17.
- Davenport T.H. (1993), *Process Innovation. Reengineering work through information technology*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- Ellram L. (1993), "Total Cost of Ownership: Elements and Implementation", *Journal of Supply Chain Management*, 29, pp. 2–11.

- Ellram L. (1995) "Total cost of ownership: an analysis approach for purchasing", *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 25(8), pp.4 – 23.
- Ellram L., Tate W., Billington C. (2008), "Offshore outsourcing of professional services: A transaction cost economics perspective", *Journal of Operations Management*, 26, pp. 148-163.
- Ferrero G. (1980), *Impresa e Management*, Giuffrè, Milano.
- Gosselin M. (2007), "A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation and Consequences", in Chapman C.S, Hopwood A.G., Shields M.D. (eds), *Handbook of management accounting research*, Volume 2, Elsevier, Oxford.
- Hammer M., Champy J. (1993), *Reengineering the Corporation*, Harper Collins, New York.
- Holcomb T.R., Hitt M. (2007), "Toward a model of strategic outsourcing", *Journal of Operations Management*, 25 (2), p. 464-481.
- Innes J., Mitchell E. (1993), *Overhead Cost*, Academic Press.
- Johnson H.T. (1991), "Activity Based management: Past, Present, and Future", *The Engineering Economist*, 36 (2), pp. 219-238.
- Johnson T.H., Kaplan R.S. (1987), *Relevance lost. The raise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- Lebas M. (1999), "Which ABC? Accounting based on causality rather than activity-based costing", *European Management Journal*, 17(5), pp. 501-511.
- Marchi L. (2006), *Introduzione all'economia aziendale*, Giappichelli, Torino.
- McDougall P. (2004), "Outsourcers fall short", *Information Week*, 22 (1015), pp. 44–55.
- Miolo Vitali P. (2009), *Strumenti per l'analisi dei costi - Percorsi di Cost Management*, VOL. III, Giappichelli, Torino.
- Otley D.T., Berry A.J. (1994), "Case study research in management accounting and control", *Management Accounting Research*, 5(1), pp. 45-65.
- Porter M. (1985), *Competitive advantage: creating and sustaining superior performance*, Free Press, New York.
- Prahalad C.K., Hamel G. (1990), "The core competence of the corporation", *Harvard Business Review*, 68(3), pp. 79-91.
- Quinn J.B., Hilmer F.G. (1994), "Strategic outsourcing", *Sloan Management Review*, 35(4), pp-43-55.
- Ricciardi A. (2006), *L'outsourcing strategico. Modalità operative, tecniche di controllo ed effetti sugli equilibri di gestione*, Franco Angeli, Milano.
- Rizzo S., Serravalle L., Lucchini G., Silvi R., Visani F. (2010), *La gestione degli acquisti. Strategia, implementazione, controllo*, Hoepli, Milano.
- Roth A., Menor L. (2003), "Insights into services research: a research agenda", *Production and Operations Management*, 12 (2), pp. 145–164.
- Santesso E. (1997), " 'Analisi delle attività' e le decisioni di 'make or buy' ", in Farneti G., Silvi R. (cura di), *L'analisi e la determinazione dei costi nell'economia delle aziende. Principi, metodi e strumenti*, Giappichelli, Torino.
- Scapens R.W. (1990), "Research management accounting practice: the role of case study methods", *British Accounting Review*, 22, pp. 259-281.

- Shank J.K., Govindarajan V. (1993), *Strategic Cost Management*, The Free Press, New York.
- Siano A. (1995), "I diversi significati di "core business" nell'analisi strategica: alcune osservazioni", *Esperienze d'impresa*, 1.
- Sicca L. (2003), *La gestione strategica d'impresa*, Cedam, Padova.
- Siggelkow N. (2007), "Persuasion with case studies", *Academy of Management Journal*, 50 (1), pp. 20-24.
- Takeishi A. (2001), "Bridging inter- and intra-firm boundaries: management of supplier development in automobile product development", *Strategic Management Journal*, 22 (5), pp. 403–433.
- Ulrich K.T., Ellison D.J. (2005), "Beyond make–buy: internalization and integration of design and production", *Production and Operations Management*, 14 (3), pp. 315–331.
- Yin R. (1984), *Case study research*, Sage, Beverly Hills.
- Weidenbaum M. (2005), "Outsourcing: pros and cons", *Business Horizons*, 48 (4), pp. 311–315.

Selena Aureli

Ricercatore di Economia Aziendale
Dipartimento di Economia, Società e Politica (DESP)
Università degli Studi di Urbino "Carlo Bo"
Via Saffi, 42
61032 URBINO PU
E-mail: selena.aureli@uniurb.it

Antonio Rizzuto

Dottore di Ricerca di Economia Aziendale
Facoltà di Economia
Università degli Studi di Urbino "Carlo Bo"
Via Saffi, 42
61029 URBINO PU
E-mail: antonio.rizzuto@uniurb.it