



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE  
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

---

Corso di Laurea triennale in  
Economia e Commercio

**Activity Based Costing: Potenzialità e Limiti**

**Activity Based Costing: Strengths and Weaknesses**

Relatore:  
Prof.ssa Maria Serena Chiucchi

Rapporto Finale di:  
Giacomo Magi

Anno Accademico 2021/2022

<b>Indice</b>	1
INTRODUZIONE	3
1. L'ACTIVITY BASED COSTING	6
1.1 Contesto storico e sviluppo dell'Activity Based Costing	6
1.2 Classificazione dei costi	8
1.3 Cos'è l'Activity Based Costing	17
1.4 Tecnica di calcolo del costo pieno di prodotto	23
1.5 Full Costing a base unica	24
1.6 Full Costing a base multipla	25
1.7 Contabilità per centri di costo	26
1.8 Confronto con altri metodi di calcolo a Full Costing	30
2. ANALISI DELL'ACTIVITY BASED COSTING	33
2.1 Paradosso dell'ABC, limiti ed ostacoli	33
2.2 Possibilità e sviluppi	37
CONSIDERAZIONI FINALI	42
RINGRAZIAMENTI	43
BIBLIOGRAFIA	44
Indice delle figure e delle tabelle	47



## INTRODUZIONE

A partire dagli anni 80' del secolo scorso, le imprese, su spinta di un mercato che diventava sempre più competitivo, si sono rese protagoniste di alcuni cambiamenti che hanno portato a rendere sempre più inadatte e meno affidabili le tecniche di contabilità analitica che fino a quel momento venivano per la maggior parte utilizzate. La nascita della Hidden Factory, o meglio, la sua scoperta, dovuta al contributo di Miller e Vollmann (1985), è un importante punto di partenza nello sviluppo dell'Activity Based Costing in quanto mette in risalto l'esigenza di un nuovo sistema contabile che sia in grado di dare il giusto peso ai "nuovi" costi (Bubbio A., 1994).

È per questo che a partire dalla fine degli 80' iniziò lo sviluppo dell'Activity Based Costing da parte di Kaplan e Johnson.

Tuttavia, nonostante la correttezza logica dell'ABC, quest'ultimo non riscosse il successo, in termini di adozione da parte delle aziende, cui sembrava essere destinato. Infatti, da una ricerca del 2007 condotta dall'Università Cattaneo e Gruppo Formula con il fine di verificare il grado

di diffusione di una qualche pratica di calcolo analitico dei costi delle imprese italiane, su un pool di 81 aziende posizionate in diverse fasce di fatturato (da “inferiore a 10 mln/€” a “superiore a 400 mln/€”) ed appartenenti a diversi settori, tra gli altri risultati emerge che: il 12% delle aziende intervistate ha già implementato una contabilità dei costi per attività, il 34% si è detto interessato all’Activity Based Costing per la sua maggiore, rispetto ad altri metodi, precisione e affidabilità di calcolo del costo pieno, mentre il 54% si è detto non interessato per motivi legati alla sua difficoltà di implementazione.

Emerge fin da subito, dunque, il problema noto come “paradosso dell’Activity Based Costing”; infatti gli studi riguardo questa metodologia di calcolo del costo di prodotto indicano una contraddizione. Se da una parte l’Activity Based Costing mostra un potenziale di un certo rilievo, dall’altra varie ricerche mostrano come in realtà i risultati raggiunti non sono così soddisfacenti e che meno organizzazioni del previsto lo hanno adottato (Moisello A.M., 2012).

L'obiettivo di questo elaborato è analizzare l'Activity Based Costing come metodo di calcolo e confrontarlo con alcune tra le sue alternative per poi comprenderne meglio i punti di forza e di debolezza.

La tesi si sviluppa nel modo seguente:

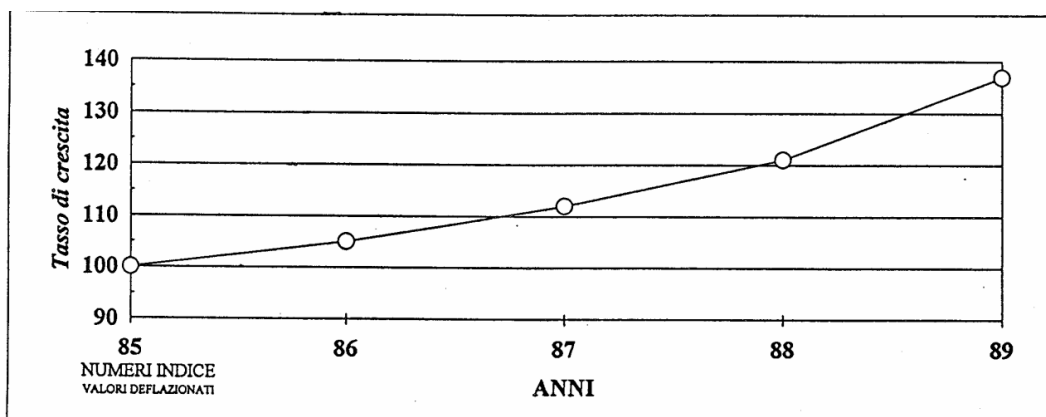
- Nel primo capitolo, dopo aver contestualizzato lo sviluppo dell'Activity Based Costing, si procederà ad una sua analisi per poi confrontarlo con altre tecniche di calcolo del costo pieno di prodotto.
- Nel secondo capitolo si indagheranno le potenzialità ed i limiti dell'Activity Based Costing sia dal punto di vista teorico sia dal punto di vista applicativo.

## **CAPITOLO UNO. L'ACTIVITY BASED COSTING**

### **1.1 Contesto storico e sviluppo dell'Activity Based Costing**

A cavallo tra il 1970 ed il 1980 si assiste ad un cambiamento relativo alla struttura dei costi sostenuti dalle aziende. In questo periodo, infatti, si passa dall'impresa fordista all'impresa post-industriale. La prima si riferisce alla tipica impresa degli anni 50', 60' e 70' del '900 che si caratterizza per grandi produzioni in serie di prodotti pressoché standardizzati con personalizzazioni quasi del tutto assenti; infatti, "Any customer can have a car painted any colour that he wants so long as it is black" (Ford H., 1922). Questo assetto produttivo ha una struttura dei costi composta quasi esclusivamente da costi diretti e relazioni causali piuttosto semplici tra fattori produttivi e prodotti. Mentre l'impresa post-industriale, che si sviluppa dagli anni 80' in poi, si è caratterizzata per una crescente incidenza dei costi indiretti (Fig. 1), anche della manodopera, e per relazioni causali tra fattori produttivi e prodotti sempre più complesse.

**Figura 1. Tasso di crescita dei costi indiretti periodo 1985-1990**



Fonte: Ricerca MIP Politecnico di Milano sui sistemi contabili in Italia (1990).

La causa principale dell'aumento dei costi indiretti è dovuta all'aumento delle attività di supporto essenziali allo svolgimento di un processo produttivo sempre più competitivo, attività necessarie in un contesto nel quale la produzione si orienta verso una personalizzazione e una qualità sempre maggiore. Ed è proprio l'insieme di queste attività di supporto che possono essere ricondotte alla Hidden Factory, la "fabbrica nascosta", così chiamata perché, con i sistemi di calcolo del costo di prodotto "classici", non si riesce a far emergere i costi delle attività di supporto alla produzione che



rimangono quindi “nascoste”. Questo spesso causò il cosiddetto fenomeno del sovvenzionamento incrociato tra produzioni, situazione in cui il costo unitario dei prodotti a basso volume, ma ad elevata complessità, è sottostimato a seguito della maggiore allocazione dei costi indiretti sui prodotti caratterizzati da alti volumi (Brusa L., 1992).

È questo il contesto in cui germina l’Activity Based Costing, visto come soluzione logica e tecnica al problema della difficoltà di calcolo dei costi sommersi.

## **1.2 Classificazione dei costi**

A questo punto è utile soffermarsi sulla distinzione e classificazione dei costi che, in sede di calcolo, siano rilevanti o meno per la contabilità analitica.

Innanzitutto, la contabilità analitica, che poco ha a che vedere con la contabilità generale (Tab. 1), “è uno strumento della struttura informativa tecnico-contabile che consente di raccogliere ed elaborare informazioni di

tipo quantitativo-monetario di supporto alle decisioni del management” (S. Marasca e G. Pettinari, 2021, p. 118).

Al fine di produrre informazioni utili per l’attività decisionale è importante classificare i costi di utilizzo dei fattori produttivi; questo perché, nonostante la validità, anche per la contabilità analitica, della classificazione per natura dei costi e di alcuni dati che vengono forniti dalla contabilità generale, le esigenze informative sono molteplici ed hanno bisogno di dati più specifici (S. Marasca e G. Pettinari, 2021).

**Tabella 1. Confronto tra contabilità generale e contabilità analitica**

	<b>Contabilità Generale</b>	<b>Contabilità Analitica</b>
Scopo	Misurazione del reddito e del capitale di funzionamento	Rielaborazione dei dati di costo e di ricavo per l'attività decisionale e di controllo
Momento rilevazione	Manifestazione di variazione numeraria	Utilizzazione dei fattori produttivi (costi)
Ampiezza rilevazioni	Tutti i costi e ricavi	Solo costi e ricavi relativi alla gestione caratteristica
Classificazione	Costi e ricavi per natura	Costi e ricavi per natura, per destinazione e secondo altri criteri utili per le decisioni
Destinatari	Principalmente soggetti esterni (bilancio civilistico e fiscale)	Management (informativa interna)
Metodologia di rilevazione	Contabile in partita doppia	Contabile o extracontabile

Fonte: Cinquini, 2017.

Esistono diversi criteri di classificazione dei costi che possono essere riassunti dalla seguente tabella (Tab. 2):

**Tabella 2. Classificazione dei costi**

Criteria di classificazione	Classi
Riferibilità alle aree funzionali dell'azienda	<ul style="list-style-type: none"><li>• Costi industriali</li><li>• Costi non industriali</li></ul>
Modalità di assegnazione agli oggetti di costo	<ul style="list-style-type: none"><li>• Costi diretti</li><li>• Costi indiretti</li></ul>
Comportamento al variare di un driver di riferimento	<ul style="list-style-type: none"><li>• Costi variabili</li><li>• Costi fissi</li><li>• Costi semivariabili</li><li>• Costi variabili a scalini</li></ul>
Modalità di programmazione	<ul style="list-style-type: none"><li>• Costi parametrici</li><li>• Costi discrezionali</li><li>• Costi impegnati</li></ul>
Controllabilità	<ul style="list-style-type: none"><li>• Costi controllabili</li><li>• Costi non controllabili</li></ul>

Fonte: Chiucchi, Iacoviello e Paolini, p. 119, 2021.

Ai fini dell'analisi che si sta conducendo in questo lavoro, è importante soffermarsi sui costi individuabili con il secondo criterio.

La classificazione dei costi in base alle modalità di assegnazione agli oggetti di costo permette di ottenere la stima del costo sostenuto per l'ottenimento o il funzionamento degli oggetti di costo rilevati nel sistema aziendale (S. Marasca e G. Pettinari, 2021). I costi diretti rispetto ad un oggetto di costo sono:

- costi sostenuti esclusivamente per un oggetto di costo: se l'oggetto di costo è un reparto produttivo, l'ammortamento di un macchinario utilizzato esclusivamente nel reparto è, rispetto ad esso, un costo diretto;
- costi sostenuti per i quali esiste la possibilità di misurare oggettivamente il consumo di fattori produttivi ed è economicamente conveniente effettuare tale misurazione: è possibile misurare con esattezza ed in modo economico quanti chili di lana (materia prima/fattore produttivo) servono per la fabbricazione di un maglione (prodotto), perciò il costo delle materie prime è diretto rispetto ad un prodotto.

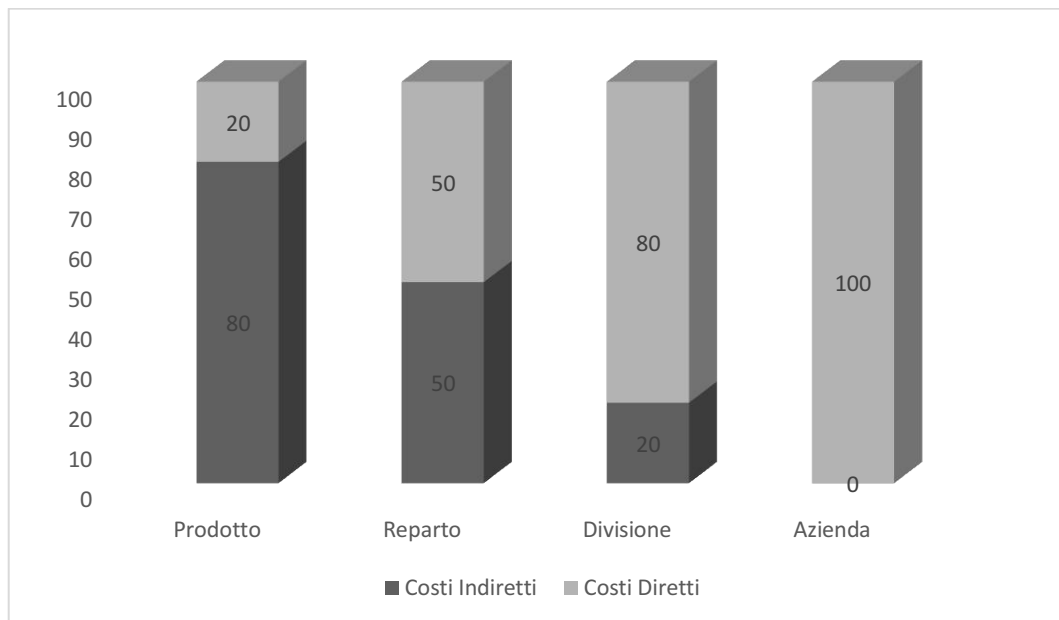
Si parla invece di costo indiretto rispetto ad un oggetto di costo quando:

- i costi sono comuni a più oggetti di costo per i quali è impossibile misurare oggettivamente la quantità di fattori produttivi impiegata da ogni oggetto: se, ad esempio, l'oggetto di costo è la linea di prodotto, gli ammortamenti dei macchinari utilizzati per realizzare più linee di prodotto sono un costo indiretto;
- è possibile misurare la quantità di fattori produttivi consumata da ogni oggetto di costo, ma ciò non è economicamente conveniente: ad esempio, in un'azienda con più reparti sarebbe possibile, in linea teorica, misurare e sapere l'effettivo consumo di energia elettrica di ogni reparto, ma ciò comporterebbe delle modifiche ad impianti e contatori tali da far risultare il beneficio della misurazione di gran lunga inferiore rispetto ai costi sostenuti per poterla fare.

È comunque importante sottolineare come qualsiasi costo aziendale non sia diretto o indiretto a prescindere, ma lo è in virtù della prospettiva adottata da colui che li analizza. Più si adotta una prospettiva stretta sul prodotto e più ci saranno costi indiretti, più si adotta una prospettiva ampia sull'azienda e più

ci saranno costi diretti (Fig.2). Tutti i costi aziendali sono diretti rispetto all'azienda (S. Marasca e G. Pettinari, 2021).

**Figura 2. Costi diretti e indiretti in relazione a differenti oggetti di costo**



Fonte: Chiacchi, Iacoviello e Paolini, p. 122, 2021.

Facendo riferimento al calcolo del costo pieno di prodotto, questo assume grande importanza poiché è un dato fondamentale da tenere in considerazione affinché il management possa attuare un corretto processo decisionale e di controllo, ciononostante, in relazione a costi diretti e indiretti, possono sorgere delle problematiche riguardo la giusta allocazione dei medesimi costi ai prodotti.

Per quanto riguarda i costi diretti, questi non generano particolari difficoltà poiché possono essere assegnati ai prodotti in modo oggettivo (Marasca S., Pettinari G., Chiucchi M.S., 2021):

- Se un determinato fattore produttivo viene consumato esclusivamente ed interamente per un prodotto, allora verrà attribuito a quel prodotto l'intero importo del fattore produttivo.
- Se un determinato fattore produttivo viene consumato parzialmente da un prodotto allora verrà misurata la quantità di risorsa impiegata da ciascun prodotto e moltiplicata per il relativo prezzo, così trovando la quota di costo diretto da attribuire al prodotto stesso.

La situazione si complica trattando i costi indiretti, infatti questi devono essere ripartiti tra i prodotti cui si riferiscono, ma, come ricordato poc'anzi, sono costi sostenuti per ottenere molteplici prodotti e per i quali non è



oggettivamente possibile o economicamente conveniente stabilire l'esatta quantità di fattori produttivi consumata dai prodotti stessi.

Innanzitutto, va chiarito il concetto di ripartizione o allocazione dei costi: si tratta di un procedimento attraverso il quale si identificano e si assegnano i costi ai diversi oggetti di costo. È un processo molto importante in quanto permette di evidenziare quali siano gli effettivi costi sostenuti per la produzione di un determinato prodotto; se l'allocazione dei costi è svolta in maniera superficiale, o con basi di ripartizione poco appropriate, i rischi possono essere diversi, come, per esempio, quello di distorcere i risultati e non avere la giusta consapevolezza riguardo quali siano i margini di guadagno dei prodotti, oppure non applicare il giusto prezzo ai prodotti o ancora continuare ad investire su prodotti giudicati erroneamente redditizi ma che, in realtà, non lo sono affatto (Waleed K.S. e Sivaram P.R., 2017).

Per effettuare la ripartizione dei costi indiretti esistono diverse metodologie, tra cui l'Activity Based Costing, che saranno approfondite in seguito.

### 1.3 Cos'è l'Activity Based Costing

“L'Activity Based Costing (ABC) è una metodologia di calcolo del costo di prodotto basata sulla logica secondo cui le risorse a disposizione dell'azienda sono consumate nello svolgimento di attività le quali, a loro volta, sono richieste per la realizzazione dai vari prodotti (Fig. 3)” (Marasca S., Pettinari G. e Chiucchi M.S., 2021, p.147).

**Figura 3. Rappresentazione del consumo di risorse nell'ABC**



Fonte: Chiucchi, Iacoviello e Paolini, p. 147, 2021.

Il funzionamento dell'ABC (Fig. 4) prevede la mediazione delle attività, che sono delle operazioni elementari che, unite insieme, costituiscono dei fattori di costo (Kenton, 2022).

Possono essere considerate come oggetti intermedi di costo ai quali assegnare quei costi che, seppur indiretti rispetto ai prodotti, sono relativi ai fattori produttivi impiegati per la loro esecuzione (Marasca S., Pettinari G., Chiucchi M.S., 2021). A differenza della contabilità per centri di costo, le attività non corrispondono ad unità organizzative aziendali, ma identificano ciò che l'azienda fa effettivamente (Brimson J.A., 1992).

Poiché l'attività può essere definita come “qualsiasi impegno lavorativo effettuato all'interno dell'azienda” (Miolo Vitali P., 2003, p. 24) e le attività sono “aggregati di operazioni elementari tecnicamente omogenei” (Brusa L., 1992, p. 44), per una attività come “ricevimento e controllo materiali” si avranno tutta una serie di operazioni elementari che la compongono come “scarico colli, apertura scatole, controllo materiali, identificazione materiali da restituire, identificazione materiali da spostare in magazzino e trasporto materiali accettati in magazzino” (Marasca S., Pettinari G., Chiucchi M.S., 2021); dato che, secondo la logica dell'abc, tutte queste operazioni ed attività concorrono alla formazione del costo di prodotto, è di fondamentale

importanza tenerne traccia nella maniera più precisa possibile e, di conseguenza, viene da sé che la mappatura delle attività è una fase fondamentale in sede di progettazione e implementazione di una metodologia di calcolo del costo di prodotto che sia activity based. Una volta definito il piano delle attività, la determinazione del costo di prodotto avviene attuando le seguenti fasi: (Marasca S., Pettinari G., Chiucchi M.S., 2021)

1. Localizzazione dei costi nelle attività.
2. Identificazione delle basi di allocazione (activity driver) e allocazione dei costi delle attività ai prodotti.

Nella fase di localizzazione dei costi delle attività, se ci sono dei fattori produttivi che vengono consumati esclusivamente da una attività, allora sono costi diretti e, come tali, sono interamente attribuibili a quella attività. Tuttavia, molto più spesso accade che le aziende abbiano a disposizione delle risorse che impiegano in comune per una pluralità di attività, andando così a rendere indiretti quei costi. Di conseguenza sarà necessario andare ad individuare delle basi di allocazione, i cosiddetti resource drivers, che siano in grado di esprimere adeguatamente il consumo delle risorse comuni da parte delle attività, consentendo una corretta ripartizione dei relativi costi (Marasca S., Pettinari G., Chiucchi M.S., 2021). I costi attribuiti alle attività vengono

poi ripartiti agli oggetti di costo mediante gli activity driver, che sono dei parametri in grado di misurare il consumo delle attività. Questi possono essere classificati secondo alcune categorie (Moisello A.M., 2008):

- Transaction activity driver.
- Duration activity driver.
- Intensity activity driver.

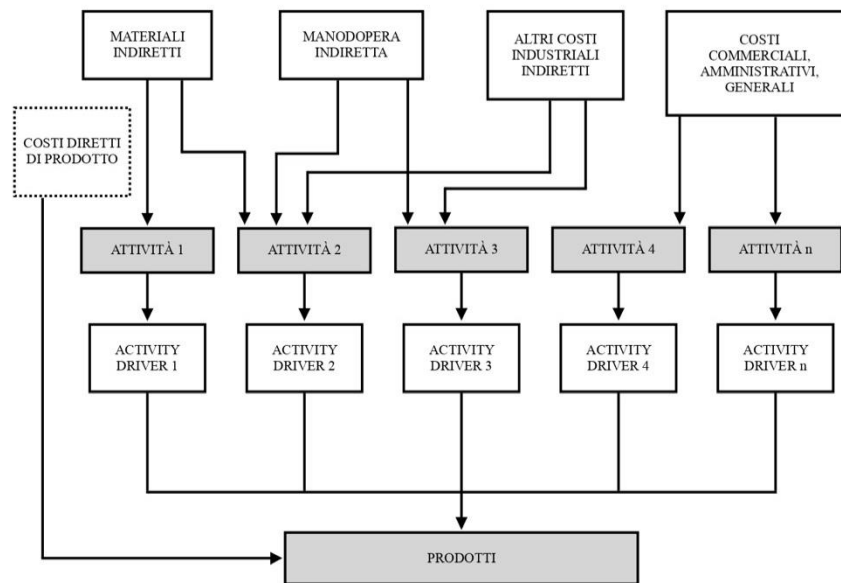
I transaction activity driver “misurano la frequenza dello svolgimento dell’attività richiesta dai diversi oggetti di costo e il loro utilizzo presuppone l’omogeneità negli atti di servizio richiesti dai diversi oggetti in quanto tali parametri attribuiscono il costo sulla base del volume di servizi assorbito dall’attività” (Moisello A.M., 2008, p. 45).

I duration activity driver misurano il tempo di svolgimento dell’attività impiegato dai diversi oggetti di costo e “consentono di attribuire correttamente i costi delle attività anche nel caso in cui gli atti di servizio richiesti dai diversi oggetti non siano omogenei, ma caratterizzati da diversi livelli di complessità” (Moisello A.M., 2008, p. 45).

Gli intensity activity driver vengono invece utilizzati quando il costo orario delle attività varia in base all’oggetto di costo (Moisello A.M., 2008).

È infine importante sottolineare come la scelta degli activity driver sia molto importante in quanto essi stessi saranno la conseguenza di una serie di importanti fattori come la corrispondenza al principio causale, la facilità di reperimento dei dati ed anche il loro effetto comportamentale su coloro i quali operano in azienda (Cooper R., 1989). In particolare, quest'ultimo aspetto non è da sottovalutare in quanto mostra, ancora una volta, come la dimensione comportamentale del controllo di gestione e l'effetto che la sua applicazione ha sulle persone che compongono ogni azienda siano celati dietro ogni scelta, anche la più tecnica ed apparentemente lontana dall'aver ripercussioni comportamentali. Nello specifico caso della scelta degli activity driver e della loro ripercussione comportamentale che sorge quando coloro che operano nell'azienda ritengono che la valutazione della propria performance dipenda dalla misura del driver rilevata, è utile riporre attenzione nella loro scelta poiché il driver può essere usato come strumento per indurre comportamenti coerenti con gli obiettivi aziendali, ma viceversa può portare anche a generare comportamenti che vanno nella direzione opposta (Moisello A.M., 2008).

**Figura 4. Funzionamento dell'Activity Based Costing**



Fonte: Chiacchi, Iacoviello, Paolini, p. 154, 2021.

#### **1.4 Tecnica di calcolo del costo pieno di prodotto**

L'operatività di questa metodologia di calcolo può essere sintetizzata attraverso alcune fasi logiche che vanno dall'implementazione del sistema di activity based costing al calcolo del costo di prodotto (Bubbio, 1994):

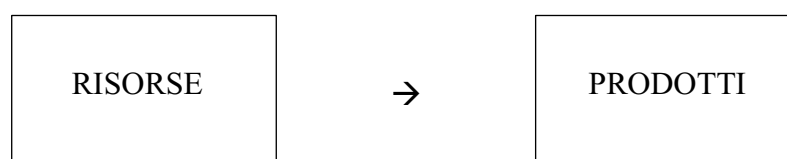
1. Si definiscono le attività e si definiscono i centri di costo per attività (activity cost pool).
2. Si attribuiscono alle attività i costi ad esse attribuibili, anche mediante i resource driver.
3. Si individuano i cost driver relativi a tutte le attività.
4. Si calcola il costo delle singole attività per unità di cost driver (activity rate), facendo il rapporto tra il costo totale dell'attività e il valore complessivo dei cost driver.
5. Infine, si imputano i costi delle attività ai prodotti mediante il prodotto tra activity rate ed il valore che l'activity driver assume nei confronti del prodotto oggetto di calcolo.



## 1.5 Full Costing a base unica

La logica di funzionamento (Fig. 5) di questo sistema è più semplice e tra i prodotti e le risorse non vi è un oggetto intermedio di costo. Nella metodologia a base unica, tutti i costi indiretti sono ripartiti secondo una medesima base di ripartizione.

**Figura 5. Rappresentazione del consumo di risorse nella base unica e multipla di allocazione dei costi indiretti.**



Fonte: Chiucchi, Iacoviello e Paolini, p. 138, 2021.

La metodologia di calcolo è piuttosto semplice:

- Tutti i costi indiretti vengono raggruppati in un unico cost pool.
- Viene scelta la base di ripartizione più adatta.
- Dopo aver calcolato il coefficiente di ripartizione (facendo il rapporto tra costi indiretti e base di ripartizione), si calcola la quota di costo attribuibile all'oggetto (mediante il prodotto tra il coefficiente di ripartizione ed il volume della base di riparto riferibile al prodotto in esame).

L'ipotesi sottostante questo sistema di calcolo è che esista un elemento in grado di esprimere il consumo da parte dei prodotti di tutti i fattori sottostanti i costi indiretti.

Rimane comunque chiaro che, a fronte dell'estrema semplicità di utilizzo e comprensione, la criticità principale di questo sistema è che l'utilizzo di una singola base di ripartizione molto difficilmente sarà in grado di esprimere la causa del sostenimento di tutti i costi indiretti andando a generare, quasi inevitabilmente, distorsioni nei risultati finali con conseguente scarsa attendibilità delle informazioni di costo prodotte in termini di rispetto del principio funzionale (Marasca S., Pettinari G., Chiucchi M.S., 2021).

### **1.6 Full Costing a base multipla**

La metodologia di calcolo a base multipla, pur seguendo la stessa logica del calcolo a base unica, ripartisce i costi indiretti mediante basi di allocazione differenziate che, in parte, consentono di superare le criticità dell'utilizzo della base unica. Infatti, questo sistema permette di creare diversi cost pool cui saranno assegnate diverse basi di ripartizione che meglio risponderanno alle caratteristiche dei diversi pool.

Ad esempio, i costi indiretti potrebbero essere distinti in costi industriali, commerciali e amministrativi, e con riferimento a tali aggregazioni potrebbero essere individuate delle basi di ripartizione che meglio rispondono al principio funzionale e che quindi meglio saranno in grado di

esprimere le rispettive cause del consumo dei fattori produttivi da parte dei prodotti.

Tuttavia, anche la metodologia a base multipla, nonostante sia comunque più affidabile della metodologia precedente, difficilmente potrà condurre alle informazioni di costo in maniera sufficientemente attendibile; infatti, “tale metodologia non considera che sono le operazioni con cui si ottengono i prodotti, e non i prodotti stessi, a determinare il fabbisogno ed il consumo delle risorse” (Marasca S., Pettinari G., Chiucchi M.S., 2021, p. 140).

### **1.7 Contabilità per centri di costo**

“La contabilità per centri di costo è basata sulla logica secondo cui le risorse sono impiegate per il funzionamento di unità organizzative, i centri di costo, nell’ambito delle quali sono svolte le operazioni che consentono di ottenere i vari prodotti (Fig. 6)” (Marasca S., Pettinari G., Chiucchi M.S., 2021, p. 141).

**Figura 6. Consumo di risorse nella contabilità per centri di costo**



Fonte: Chiucchi, Iacoviello, Paolini, p. 141, 2021.

I centri di costo sono infatti degli oggetti intermedi di costo che coincidono con le unità organizzative dell'azienda cui vanno assegnati i costi relativi ai fattori produttivi impiegati per il loro funzionamento ed in base a questi una specifica base di ripartizione che meglio ne esprima il consumo. “In questo modo, non solo è possibile determinare costi di prodotto più attendibili ma anche disporre di un'informazione aggiuntiva, il costo di funzionamento dei singoli centri, di per sé utile per le decisioni di gestione” (Marasca S., Pettinari G., Chiucchi M.S., 2021, p. 142).

L'operatività di questa metodologia di calcolo può essere sintetizzata in quattro fasi principali (Cinquini I., 2017):

1. Definizione del piano dei centri di costo.
2. Localizzazione dei costi nei centri di costo.
3. Chiusura dei centri di costo intermedi.
4. Calcolo del costo di prodotto.

Nella prima fase, devono essere individuati i centri di costo coerenti con la struttura organizzativa aziendale, il che avviene secondo alcuni principi: (Brusa L., 1995, p.50 – 51)

- Omogeneità delle operazioni svolte al fine di individuare un output omogeneo rispetto al quale commisurare i costi.
- Omogeneità nella dotazione di fattori produttivi così da poter individuare una corretta base di ripartizione che esprima al meglio la causa del sostenimento dei costi indiretti.

- Significatività, in termini di importo, delle spese sostenute presso un dato centro di costo per avere un effettivo vantaggio informativo della sua individuazione.
- Possibilità di individuare un responsabile del centro così da responsabilizzare circa l'impiego delle risorse.

Dopo aver definito il piano dei centri di costo, si passa alla loro classificazione che può essere fatta secondo due criteri: Gerarchico e Funzionale. In base al primo, i centri possono essere intermedi o finali. In base al secondo, i centri possono essere produttivi (fondamentali per il processo produttivo), ausiliari (di supporto ai centri produttivi, es.: magazzino, manutenzione, ...) o funzionali (esterni all'area produttiva, erogano servizi a supporto di tutta l'azienda, es.: area commerciale, area amministrativa, ...) (Marasca S., Pettinari G., Chiucchi M.S., 2021).

Nella seconda fase, devono essere localizzati i costi nei rispettivi centri di costo. Tali costi, indiretti rispetto ai prodotti, sono sostenuti per il funzionamento dei diversi centri e quindi, a loro volta, possono essere diretti o indiretti rispetto ai vari centri di costo. In questa seconda ipotesi, si deve procedere alla ripartizione dei costi indiretti rispetto ai centri di costo e, mediante un'opportuna base di ripartizione che sia in grado di esprimere la percentuale di consumo delle risorse comuni da parte dei vari centri, allocare i giusti costi ai giusti centri di costo.

Nella terza fase, si procede alla chiusura dei centri di costi intermedi sui centri di costo finali. Ovvero in questa fase vengono ripartiti i costi appartenenti ai centri intermedi sui centri di costo finali.

Nella quarta ed ultima fase, infine si giunge al calcolo del costo di prodotto mediante la chiusura dei centri di costo finali sui prodotti.

È chiaro come, vista anche la maggiore complessità logica e di calcolo, la contabilità per centri di costo riesce a raggiungere, in termini di affidabilità di calcolo, risultati migliori rispetto alle due precedenti alternative.

Tuttavia, questa metodologia di calcolo si è sviluppata in contesti produttivi in cui i prodotti risultavano ancora piuttosto standardizzati e dove l'area produttiva concorreva per la maggior parte all'assorbimento delle risorse a disposizione (non a caso le basi di ripartizione utilizzate maggiormente sono di tipo volumetrico dalle quali deriva che maggiori sono le ore richieste da un prodotto per la sua realizzazione, maggiore è la quota di costo da attribuire a quel prodotto). È proprio per questa motivazione che la contabilità per centri di costo è ancora inadatta a far fronte a tutti quei nuovi costi che la Hidden Factory porta con sé.

“Sono le modalità di svolgimento dei processi aziendali e, più nello specifico, le sequenze di attività che definiscono ciascun processo che consentono di produrre output di valore per i clienti ed impattano sul fabbisogno e sul consumo delle risorse in azienda” (Marasca S., Pettinari G., Chiucchi M.S., 2021, p. 147).

## **1.8 Confronto con altri metodi di calcolo a Full Costing**

Il sistema di calcolo del Full Costing si basa sul principio di assorbimento integrale dei costi, logica secondo cui tutti i fattori produttivi utilizzati devono concorrere alla determinazione dell'oggetto di costo (Cinquini, 2017). Come visto, oltre al modello ABC, esistono altri metodi di calcolo del costo pieno di prodotto.

Le principali differenze (Tab. 3) tra i sistemi tradizionali di costing e l'Activity Based Costing, fanno riferimento all'ambito della rilevazione dei costi e all'impatto che i dati rilevati hanno sulle decisioni manageriali.

I sistemi tradizionali di costing non sono idonei al riconoscimento delle dinamiche che caratterizzano i costi della Hidden Factory e ciò comporta una distorsione nella attribuzione e nella determinazione del costo di prodotto e la conseguente impossibilità di supportare in modo adeguato i processi decisionali laddove il contesto produttivo sia particolarmente diversificato e dipendente dalle attività di supporto alla produzione, infatti queste possono essere esplicitate solo mediante l'utilizzo dell'Activity Based Costing.

L'Activity Based Costing presenta due caratteristiche principali in grado di conferire correttezza alla metodologia di calcolo (Moisello A.M., 2008):

- La prima consiste nel riconoscere che i diversi oggetti di costo sono combinazioni di attività, il che equivale a riconoscere che i costi non variano solo in funzione dei volumi di produzione (presupposto dei sistemi di calcolo tradizionali) ma anche e soprattutto in base alla complessità degli oggetti di costo.

- La seconda consiste nell'utilizzo di un'ampia gamma di activity driver che consente l'imputazione dei costi agli oggetti di costo secondo un criterio di causalità più soddisfacente.

Queste caratteristiche permettono all'Activity Based Costing sia di ottenere una determinazione di costo priva delle distorsioni causate dalle metodologie tradizionali sia, di conseguenza, di fornire al management dati di costo più affidabili sui quali fondare i processi decisionali/strategici d'impresa.



**Tabella 3. Sistemi tradizionali e modello ABC a confronto**

	Sistemi tradizionali	Modello ABC
Caratteristiche delle rilevazioni dei costi a consuntivo	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Distorsioni del costo di prodotto</li> <li>- Distinzione tra costi fissi e variabili basata sul volume di produzione</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Product costing accurato</li> <li>- Classificazione dei costi fissi e variabili basata su:               <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Volume di produzione</li> <li>2. Attività svolte</li> </ol> </li> <li>- La variabilità dei costi è riferita ai cost driver</li> </ul>
Caratteristiche della preventivazione dei costi	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Caratterizzata dall'inadeguatezza</li> <li>- Fondata sull'analisi della variazione dei volumi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Si basa su un costo corretto</li> <li>- Stima dei costi basata su un'ampia sfera di determinanti dei costi</li> </ul>
Impatto sulle decisioni manageriali	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Alto rischio di fondare le decisioni su informazioni fuorvianti</li> <li>- Finalizzazione dell'analisi delle decisioni di breve periodo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Il costo di prodotto è utilizzabile per le decisioni di breve periodo</li> <li>- Supporto alla gestione tramite l'analisi dei driver e l'utilizzo di indicatori di performance</li> </ul>

Fonte: Moisello, p. 28, 2008.

## CAPITOLO DUE. ANALISI DELL'ACTIVITY BASED COSTING

### 2.1 Paradosso dell'ABC, limiti ed ostacoli

Nonostante la teorica superiorità, in termini di affidabilità delle informazioni di costo prodotte, che l'Activity Based Costing sembrerebbe avere rispetto agli altri metodi tradizionali di calcolo del costo di prodotto, in realtà secondo la critica non ha ottenuto i risultati cui sembrava essere destinato. È proprio qui, infatti, che si apre il paradosso dell'ABC.

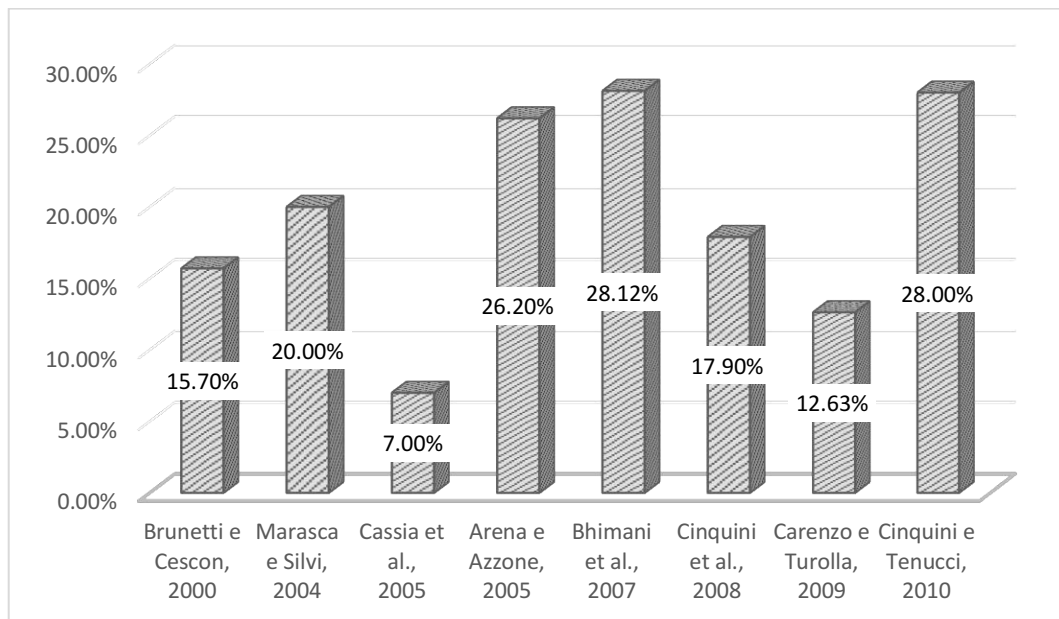
In effetti, in merito alla diffusione dell'Activity Based Costing, il contributo di Cinquini (Fig. 7), che raccoglie i risultati delle principali ricerche condotte sulle aziende italiane tra il 2000 ed il 2010, mostra come il tasso di adozione di questo sistema di calcolo non sia così alto.

Andando più nel dettaglio della ricerca:

- Brunetti e Cescon (2000); la ricerca ha analizzato un campione di 277 aziende (delle quali però solo 70 – ovvero il 25,2% – hanno fornito dati utilizzabili) di tipo manifatturiero e con più di 30 dipendenti.
- Marasca e Silvi (2004); la ricerca ha analizzato un campione di 248 aziende (delle quali però solo 81 – ovvero il 32,7% – hanno fornito dati utilizzabili) di tipo manifatturiero, appartenenti alla Regione Marche e con un fatturato di almeno 15 milioni/€.
- Cassia et al. (2005); la ricerca ha analizzato un campione di 2.603 aziende (delle quali però solo 501 – ovvero il 19,2% – hanno fornito

- dati utilizzabili) appartenenti al settore manifatturiero e dei servizi, appartenenti alla sola provincia di Bergamo e con più di 10 dipendenti.
- Arena e Azzone (2005); la ricerca ha analizzato un campione di 289 aziende (delle quali però solo 84 – ovvero il 29,1% – hanno fornito dati utilizzabili) appartenenti al settore manifatturiero e dei servizi, incluse le presenti nel “*Leading 100 Italian Firms*” pubblicato da Mediobanca.
  - Bhimani et al. (2007); la ricerca ha analizzato un campione di 450 aziende (delle quali però solo 32 – ovvero il 7,11% – hanno fornito dati utilizzabili) appartenenti alla lista delle 450 aziende più grandi dell’Italian Trade Center.
  - Cinquini et al. (2008); la ricerca ha analizzato un campione di 126 aziende (delle quali però solo 84 – ovvero il 66,67% – hanno fornito dati utilizzabili) appartenenti ad un’altra indagine fatta (Cinquini et al., 1999).
  - Carenzo e Turolla (2009); la ricerca ha analizzato un campione di 2,575 aziende (delle quali però solo 264 – ovvero il 10,25% – hanno fornito dati utilizzabili) appartenenti al settore manifatturiero, appartenenti alla Regione Piemonte e selezionati dalla banca dati dell’AIDA.
  - Cinquini e Tenucci (2010); la ricerca ha analizzato un campione di 328 aziende (delle quali però solo 92 – ovvero il 42,80% – hanno fornito dati utilizzabili) appartenenti al settore manifatturiero, con un fatturato superiore a 25 milioni/€ e selezionate dal database di Business International.

**Figura 7. Percentuali di diffusione dell'ABC**



Fonte: Cinquini, Marelli, Passetti, Tenucci, 2010

La relativamente bassa adozione che ha avuto questo sistema è causa dei diversi limiti e possibili svantaggi del suo utilizzo che la letteratura ha poi individuato. Alcuni svantaggi possono essere (Woodruff J., 2019):

- Il raccoglimento e la preparazione dei dati necessari all'implementazione dell'abc, qual ora non disponibili, è molto costoso in termini di tempo, e quindi, di risorse.
- I dati di cui sopra non sono facilmente rintracciabili.

- Può accadere che, nelle organizzazioni in cui i “costi sommersi” dovessero risultare non così impattanti, il costo relativo all’implementazione dell’abc superi il beneficio economico tratto da esso.

Altri limiti relativi all’utilizzo dell’Activity Based Costing possono essere (Waleed K.S., Sivaram P.R., 2017):

- Oltre ad esserne costosa l’implementazione, è costoso anche il mantenimento dell’ABC.
- L’abc non può essere adattato e flessibilizzato su tutte le imprese a causa delle loro poche risorse per poterlo fare in maniera ottimale.
- Se la scelta degli activity driver o la fase di mappatura delle attività dovessero risultare poco adatte alla tipologia di impresa, il rischio di sotto o sovra stimare i prodotti è molto elevato.

## **2.2 Possibilità e Sviluppi**

Nonostante la percentuale di diffusione dell'Activity Based Costing non del tutto soddisfacente e le critiche ad esso rivolte, è impossibile negarne le potenzialità legate soprattutto alla maggiore affidabilità e precisione di calcolo.

In un contesto produttivo sempre più competitivo, evoluto e sensibile alle personalizzazioni del prodotto, si pensi alle produzioni On Demand e Just in Time, contesto in cui la strategia aziendale deve necessariamente attribuire la priorità al cliente che richiede un determinato prodotto fortemente personalizzato, si pensi al Total Quality Management, l'Activity Based Costing sembra essere l'unica modalità di tenuta della contabilità analitica in grado di percepire quei "costi sommersi" relativi a tutte le attività essenziali di supporto alla produzione che il contesto produttivo appena descritto comporta.

L'Activity Based Costing coglie e tiene conto di questi "costi sommersi", definibili anche come "costi della complessità" (Moisello A.M., 2008), la cui variabilità non dipende dal volume di produzione ma dal livello di complessità che richiede il processo di produzione. Le informazioni che

questo modello genera sono pertanto particolarmente efficaci se usate per assumere decisioni strategiche di prodotto, in quanto i dati a disposizione saranno certamente più affidabili.

L'apporto innovativo dell'Activity Based Costing è inoltre visibile sia perché fornisce un'analitica determinazione causale-funzionale del costo di prodotto sia perché è uno strumento in grado di orientare il management nelle decisioni (Moisello A.M., 2008).

Alcuni dei vantaggi dell'utilizzo dell'Activity Based Costing possono essere:

(Waleed K.S., Sivaram P.R., 2017)

- L'implementazione di questo sistema di costing prevede necessariamente uno studio approfondito di tutti i processi e attività aziendali, ciò comporta una migliore e più approfondita conoscenza dell'azienda stessa e consente quali sono i processi da migliorare e quelli che invece funzionano bene.
- Utilizzando l'ABC è possibile migliorare la conoscenza degli sprechi ed aumentare di conseguenza il parametro dell'efficienza; infatti, spesso alcuni processi sprecano risorse che, grazie all'utilizzo di

questa metodologia, possono essere riutilizzate in maniera più produttiva.

- Avendo una superiore consapevolezza dei costi possono essere praticate strategie e politiche di pricing di più alta qualità e competitività.
- Le aziende appartenenti al settore dei servizi hanno una struttura dei costi molto diversa dalle aziende manifatturiere, si caratterizza infatti per la quasi totale assenza di costi diretti, e l'Activity Based Costing sembra essere decisamente più adatto rispetto ai sistemi tradizionali di costing in quanto offre loro un potenziale informativo decisamente superiore.
- In generale, l'utilizzo di questo sistema consente al management di avere migliori informazioni di costo ed una migliore consapevolezza dei vantaggi competitivi, dei punti di forza e di debolezza dell'azienda.

Altro punto di forza dell'Activity Based Costing è che tiene in considerazione che il consumo delle risorse non è legato solo al volume di produzione, ma in ampia misura ad attività connesse alle transazioni che avvengono nell'ambito dell'organizzazione; gli ambienti produttivi avanzati infatti si



distinguono per il sostenimento dei costi indiretti di produzione non tanto per l'intensità dell'impiego dei fattori come manodopera diretta e macchinari, "quanto per la presenza di attività di supporto indispensabili per lo svolgimento dei processi produttivi che costituiscono una Hidden Factory all'interno dell'azienda" (Moisello A.M., 2008, p. 22).

È stato presentato, in seguito alle critiche ricevute, un possibile sviluppo del modello dell'Activity Based Costing, ovvero il Time Driven Activity Based Costing.

Il Time Driven ABC non abbandona il concetto originario, che comunque è stato utile a molte aziende mantenendo tutte le promesse, ma piuttosto lo semplifica in quanto il suo potenziale rappresenta comunque una grande opportunità per le aziende interessate (Kaplan R.S., Anderson S.R., 2004).

In breve, questo modello prevede le seguenti fasi:

- Per ogni risorsa si determina una occupazione standard della capacità produttiva, facendo il rapporto tra il costo della risorsa e la capacità produttiva standard.
- Per ogni attività si individua un modello che descriva il tempo necessario per lo svolgimento di quell'attività.

- Il costo di prodotto viene poi trovato moltiplicando il tempo necessario per lo svolgimento di ogni attività per il rispettivo costo orario.

## **Considerazioni finali**

Come si è visto, l'Activity Based Costing mostra molteplici potenzialità ma anche alcuni limiti che ne restringono le possibilità applicative.

Come visto dalle ricerche effettuate, è difficile che le piccole-medie imprese siano attratte dall'implementazione di questo modello a causa dei costi che questo richiederebbe. Pertanto, il limite dell'ABC è, in qualche modo, anche dimensionale dovuto ad una questione prettamente economica connessa al rapporto costi-benefici che un suo utilizzo comporterebbe.

Se invece le aziende idonee ad una sua implementazione non vogliono investire in un sistema di costing che fornisca loro un potenziale informativo di gran lunga maggiore, allora il problema è di tipo culturale.

Se dunque la correttezza formale di questo modello si scontra con la difficoltà di costruzione dello stesso, solo le aziende che saranno disposte a comprenderlo e accettarlo a pieno potranno poi goderne dei consistenti benefici.

## **Ringraziamenti**

Dedico questo breve spazio alle persone che hanno contribuito, a vario titolo, al raggiungimento di questo primo risultato.

In primis, vorrei ringraziare la Professoressa Maria Serena Chiucchi per avermi fin da subito fatto appassionare alla sua materia stimolando costantemente il mio interesse ad approfondirla e per avermi guidato con disponibilità e sapienza nella redazione di questo lavoro.

Ringrazio inoltre tutti quei Professori che in questo primo ciclo di studi hanno saputo formarmi ed appassionarmi riguardo la sfera economica, in particolar modo l'ambito aziendale/manageriale.

Infine, desidero ringraziare la mia famiglia, presenti e non, e tutti i miei amici.

## **Bibliografia**

BRIMSON J.A. (1992), *Contabilità per attività. Il nuovo approccio alla contabilità industriale*, Franco Angeli, Milano.

BRUSA L. (1995), *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano.

BUBBIO A. (1993), *L'Activity Based Costing per la gestione dei costi di struttura e delle spese generali*, in Liuc Papers n.4, dicembre.

CINQUINI I. (2017), *Cost Management, Volume I*, Giappichelli, Torino.

CINQUINI I., TENUCCI A., MARELLI A., PASSETTI A., (2010), *The diffusion of activity based costing in Italy in the last decade: A research note*, in Contemporary Research in Cost and Management Accounting Practices: The 21<sup>st</sup> Century Perspective, North American Business Press.

COLLINI P. (1993), *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, CEDAM, Padova.

COOPER R. (1989), *The rise of activity based costing – Part Three: How many cost drivers do you need and how do you select them?*, in Journal of Cost Management, winter, pp. 34-36.

FORD H. (1922), *My life and work*, Page & Company, New York.

KAPLAN R.S., ANDERSON S.R. (2004), *Time-Driven Activity-Based Costing*, in Harvard Business Review, November.

KENTON W. (2022), *Activity-Based Costing (ABC): Method and Advantages Defined with Example*, in Investopedia, March 25.

MARASCA S., PETTINARI G., CHIUCCHI M.S. (2021), *I metodi di calcolo del costo pieno di prodotto*, in Chiucchi M.S., Iacoviello G., Paolini A. (a cura di), *Controllo di Gestione: Strutture, Processi, Misurazioni*, Giappichelli, Torino.

MARASCA S., PETTINARI G. (2021), *Il sistema di contabilità analitica*, in Chiucchi M.S., Iacoviello G., Paolini A. (a cura di), *Controllo di gestione: Strutture, Processi, Misurazioni*, Giappichelli, Torino.

MIOLO VITALI P. (2003), *Strumenti per l'analisi dei costi. Vol. III. Percorsi di Cost Management*, 2° ed. (a cura di), Giappichelli, Torino.

MOISELLO A.M. (2012), *ABC: Evolutions, Problems of Implementations and Organizational Variables*, in American Journal of Business Management, Vol. 2, Nr. 2, pp. 55-63, April.

MOISELLO A.M. (2008), *L'activity based costing nelle decisioni d'impresa di breve e lungo periodo*, Giuffrè, Milano.

WALEED K.S., SIVARAM P.R. (2017), *Activity Based Costing System*, in International Journal of Recent Scientific Research Vol. 8, Issue 7, pp. 18288-18306, July.

WOODRUFF J. (2019), *The Disadvantages & Advantages of Activity-Based Costing*, in Chron, January 25.

## **Indice delle figure**

Figura 1: Tasso di crescita dei costi indiretti periodo 1985-1990	7
Figura 2: Costi diretti e indiretti in relazione a differenti oggetti di costo	14
Figura 3: Rappresentazione del consumo di risorse nell'ABC	17
Figura 4: Funzionamento dell'Activity Based Costing	22
Figura 5: Rappresentazione del consumo di risorse nella base unica e multipla di allocazione dei costi indiretti	24
Figura 6: Consumo di risorse nella contabilità per centri di costo	26
Figura 7: Percentuali di diffusione dell'ABC	35

## **Indice delle tabelle**

Tabella 1: Confronto tra contabilità generale e contabilità analitica	10
Tabella 2: Classificazione dei costi	11
Tabella 3: Sistemi tradizionali e modello ABC a confronto	32