



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE  
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

---

Corso di Laurea triennale in Economia e Commercio

**LA GESTIONE STRATEGICA DEI COSTI:  
L'ACTIVITY BASED COSTING**

**THE STRATEGIC COST MANAGEMENT: THE  
ACTIVITY BASED COSTING**

Relatore:

Prof.ssa Maria Serena Chiucchi

Rapporto Finale di:

Giorgia D'Alessandro

Anno Accademico 2018/2019

# INDICE

<b>Introduzione</b>	<b>3</b>
<b>CAPITOLO I</b>	
<b><i>Dalla contabilità per centri di costo all'ABC</i></b>	
1.1. <i>Contabilità per centri di costo</i>	5
1.2. <i>Limiti della contabilità per centri di costo</i>	12
<b>CAPITOLO II</b>	
<b><i>L'Activity Based Costing</i></b>	
2.1. <i>L'ABC: definizione e aspetti caratteristici</i>	15
2.2. <i>Attività e processi</i>	17
2.3. <i>Le fasi dell'ABC</i>	20
2.3.1. <i>Mappatura delle attività</i>	20
2.3.2. <i>Attribuzione dei costi delle risorse utilizzate alle attività mediante l'individuazione dei resource drivers</i>	23
2.3.3. <i>Identificazione e scelta degli activity drivers</i>	24
2.3.4. <i>Attribuzione dei costi delle attività ai prodotti e calcolo del costo pieno</i>	25
2.4. <i>Gli scopi dell'ABC</i>	26

2.5.	<i>L'ABC e la differenza con la contabilità per centri di costo</i>	29
------	---	----

## **CAPITOLO III**

### ***Gli aspetti innovativi dell'ABC***

3.1.	<i>Focalizzazione sulle attività</i>	31
3.2.	<i>Consumo delle risorse</i>	32
3.3.	<i>Condizioni per la diffusione</i>	34
3.4.	<i>Analisi critica dell'ABC</i>	35
3.5.	<i>La soluzione al problema del sovvenzionamento incrociato fra prodotti</i>	37
	<b>Conclusioni</b>	<b>39</b>
	<b>Bibliografia</b>	<b>43</b>

## INTRODUZIONE

Negli ultimi anni lo studio dei sistemi di contabilità ha subito una forte accelerazione a causa dell'evolversi incessante dell'ambiente competitivo. Le odierne necessità informative delle imprese sono diverse e più complesse che nel passato: non si tratta più di soddisfare esigenze legate a produzioni scarsamente differenziate, con pochi prodotti standardizzati realizzate con l'impiego di tecnologie semplici e ad alta intensità di lavoro. La naturale conseguenza è stata e dovrà essere quella di un adeguamento o, addirittura, un ripensamento dei sistemi di rilevazione e controllo preesistenti, in modo che l'uso di questi strumenti possa favorire lo sviluppo tecnologico ed organizzativo delle aziende.

La contabilità analitica è stata considerata, da molti studiosi, il principale ostacolo al raggiungimento del vantaggio competitivo di molte aziende occidentali. Per ovviare a tale problema si sono sviluppate due diverse correnti di pensiero: da una parte, si sono cercati nuovi sistemi di rilevazione contabile che permettessero maggiormente di misurare l'effettivo consumo di risorse nel processo produttivo; dall'altra parte, si è sviluppato un approccio non più basato sul costo come elemento centrale delle rilevazioni.

Nella mia tesi mi concentrerò sul primo tipo d'approccio denominato Activity Based Costing, comunemente noto come ABC che, rispetto ai tradizionali sistemi di contabilità, permette una migliore rappresentazione della complessità aziendale.

A monte di tutto questo si vanno a collocare le nuove filosofie gestionali di molte aziende tra cui il Just in Time e il Total Quality Management.

Quello che cercherò di fare sarà trattare tale metodo di misurazione e controllo dei costi basato sulle attività (da qui Activity Based Costing) illustrando, oltre agli aspetti tecnici, anche i principali vantaggi e svantaggi rispetto ai metodi tradizionali.

Prima di giungere alla trattazione del sistema contabile ABC, credo sia doveroso fornire, nel primo capitolo, un quadro di riferimento per le problematiche della misurazione dei costi studiando la contabilità analitica tradizionale, in particolare la contabilità per centri di costo e i suoi principali limiti.

Il secondo capitolo sarà interamente dedicato all'analisi e allo studio dell'Activity Based Costing sottolineandone gli aspetti caratteristici, le finalità e le differenze con la contabilità per centri di costo.

Nel terzo, ed ultimo, capitolo la trattazione verterà principalmente sull'elemento centrale di tale metodo, ossia le attività, sugli aspetti innovativi e sui fattori critici di successo dello stesso.

## CAPITOLO I

### ***DALLA CONTABILITÀ PER CENTRI DI COSTO ALL'ABC***

#### ***1.1. Contabilità per centri di costo***

Il costo unitario di prodotto assume un ruolo centrale nell'informazione di costo per cui le esigenze conoscitive variano in base al settore in cui opera l'impresa; le imprese commerciali trasferiscono beni prodotti da altre imprese, le aziende di servizi rendono al consumatore un servizio di natura intangibile, le imprese manifatturiere trasformano input di varia natura in output materiali. Questo mette in luce le differenze esistenti nella natura e nella contabilizzazione dei costi, si pensi, ad esempio, al problema delle scorte, che sono assenti nel settore dei servizi ma presenti negli altri due settori di cui sopra, seppur con problematiche differenti.<sup>1</sup>

Prima di giungere alla trattazione, nello specifico, della contabilità per centri di costo è opportuno effettuare un'introduzione generale sui sistemi di calcolo del costo di prodotto. Questi si basano su due impostazioni teoriche: il **full costing** e il **direct costing**, rispettivamente sistema di calcolo a costo pieno e sistema di calcolo a costo variabile; queste due impostazioni nascono per soddisfare molteplici esigenze informative manageriali per le quali è necessario considerare tutti o parte degli elementi di costo assegnabili al prodotto. L'impostazione *full costing*, si fonda sul principio dell'assorbimento integrale

---

<sup>1</sup> CINQUINI. L, *Strumenti per l'analisi dei costi. Elementi introduttivi, Vol. I*, Giappichelli Editore, Torino, 2003, cit.

dei costi, ottenendo così una configurazione di costo pieno e un volume di informazioni maggiore rispetto all'impostazione *direct costing*.

Una fase molto delicata che interessa il soggetto aziendale delegato all'attività di controllo, monitoraggio e rappresentazione dell'andamento dei costi riguarda sicuramente la ripartizione dei costi indiretti.

Tali costi devono essere imputati ai vari oggetti di calcolo secondo criteri di tipo soggettivo a piena discrezionalità del responsabile del controllo di gestione.

I metodi secondo cui poter ripartire tali voci di costo sono essenzialmente due e prevedono l'utilizzo:

- di una base unica;
- di una base multipla.

Ciò che contraddistingue questi due criteri consiste nel fatto che con l'applicazione della base unica viene individuata un'unica base secondo cui ripartire tutti i costi indiretti, mentre utilizzando il criterio della base multipla il management individuerà delle macroaree di costi e per ognuna verrà applicato un determinato metodo di ripartizione.

La determinazione del costo di prodotto è fondamentale per l'attività decisionale e di controllo del management; particolari criticità dovute a tale fase sono legate all'allocazione non dei costi diretti, poiché assegnati ai prodotti in modo oggettivo, quanto piuttosto dei costi indiretti. Tale ripartizione può essere effettuata utilizzando due diverse metodologie di calcolo del costo pieno di prodotto, la contabilità per centri di costo e l'*activity based costing*.<sup>2</sup>

La contabilità per centri di costo si basa sulla logica secondo cui le risorse vengono impiegate per il funzionamento di unità organizzative, nello specifico

---

<sup>2</sup> MARCHI L., MARASCA S., CHIUCCHI M.S., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, 2018, p.153, cit.

in presenza di una organizzazione complessa della produzione e, più in generale, di una maggiore dimensione aziendale, ai fini di un più corretto calcolo del costo unitario di prodotto vengono definite delle aggregazioni di costi indiretti<sup>3</sup> che coincidono con le unità organizzative, di cui sopra, in cui è articolata l'azienda: si parla in tal caso di **centri di costo**, nell'ambito dei quali vengono svolte tutte le operazioni che permettono di ottenere i vari prodotti.

I centri di costo si identificano con unità organizzative dell'azienda (laboratori, reparti, uffici, direzioni, ecc.) che rispecchiano la sua struttura e in essi vengono accumulati i costi che non risultano attribuibili secondo criteri di specialità al prodotto, configurandosi come dei veri e propri *oggetti di costo intermedi*.

PRODOTTI → CENTRI DI COSTO → RISORSE

Quello per centri di costo è un modello di rappresentazione del fabbisogno di risorse richieste dai vari prodotti abbastanza significativo, anche se non ottimale. Tale sistema permette di ottenere diversi vantaggi, infatti, i centri di costo:

- consentono una più corretta imputazione dei costi, specialmente quelli indiretti, ai prodotti in quanto individuano dei raggruppamenti intermedi che rendono più razionale la determinazione dei costi;
- facilitano alcune decisioni, in quanto la conoscenza dei costi relativi a centri di costo può dare maggiori dati e informazioni utili a migliorare la performance del singolo centro nello svolgimento del processo produttivo;

---

<sup>3</sup> Ad esempio si possono distinguere i costi tra:

- costi indiretti industriali;
- costi indiretti amministrativi e vari;
- costi indiretti commerciali.



- sono utili per il controllo di gestione, in quanto consentono una maggiore responsabilizzazione delle diverse aree aziendali.

Il principale inconveniente che la contabilità per centri di costo permette di evitare è l'attribuzione ai prodotti di costi che per quel prodotto non si sono affatto sostenuti.

I centri di costo possono essere classificati, in base alla natura delle operazioni svolte, in:

- centri *produttivi*;
- centri *ausiliari* o di servizio;
- centri *funzionali* o di struttura;

I centri di costo **produttivi** sono quelli in cui si svolge il processo produttivo, ossia quei centri dove avviene la lavorazione e la trasformazione dei materiali in prodotti finiti, hanno una relazione diretta con il prodotto.

I centri di costo **ausiliari** sono unità organizzative in cui si svolgono tutte quelle attività di supporto alla produzione, e di conseguenza ai centri produttivi. Sono tali, ad esempio, le attività di manutenzione.

I centri di costo **funzionali**, infine, si identificano come dei centri esterni alla produzione dove vengono svolte tutte quelle attività utili al funzionamento dell'azienda nel suo complesso.

Esistono anche dei centri di costo **virtuali**, essi non hanno un riferimento diretto o indiretto all'organizzazione, ma accolgono i costi non collocati negli altri centri, ossia costi generali che non sono relativi ad unità organizzative. Seguendo, invece, un criterio gerarchico, si distinguono i centri di costo *intermedi* dai centri di costo *finali*. Sono intermedi, se i costi in essi localizzati

vengono successivamente attribuiti ad altri centri; si dicono finali, se da essi i costi vengono attribuiti ai prodotti.

Il metodo in esame, ai fini della determinazione del costo pieno di prodotto, richiede il rispetto di un processo articolato in più fasi:

1. definizione di un *piano dei centri di costo*;
2. localizzazione dei costi nei centri di costo;
3. attribuzione dei costi dei centri intermedi ai centri finali previa definizione di opportune basi di ripartizione;
4. chiusura dei centri finali e imputazione dei costi ai prodotti;

Il piano dei centri di costo deve essere definito nel rispetto di alcuni principi, nello specifico le operazioni compiute nel centro devono essere *omogenee* in modo tale da permettere l'*individuazione* di una comune "unità di produzione", cioè un'unità di misura alla quale verranno commisurati i costi sostenuti; deve essere individuato un responsabile per ogni centro per tenere sotto controllo l'operato e i costi in esso sostenuti, i quali devono essere *significativi*, in termini di importo, per evitare di appesantire il lavoro amministrativo; infatti, il sostenimento di costi non eccessivi, comporta l'accorpamento di più centri poiché sono scarse le informazioni che si possono ottenere.

Seguendo i principi appena illustrati, nella prima fase si definiscono gli oggetti di costo intermedi. La seconda fase consiste nell'attribuzione dei costi indiretti ai centri di costo, questi possono essere: diretti o indiretti rispetto al centro. Nel primo caso si riferiscono a risorse consumate esclusivamente in esso (es: stipendi del personale del centro), nel secondo caso si riferiscono, invece, a risorse consumate comunemente in più centri (es: ammortamenti macchinari comuni) e, pertanto, richiedono la definizione di opportune basi di riparto. Ai prodotti sono allocati i costi diretti rispetto ad esso e, in alcuni casi, i costi

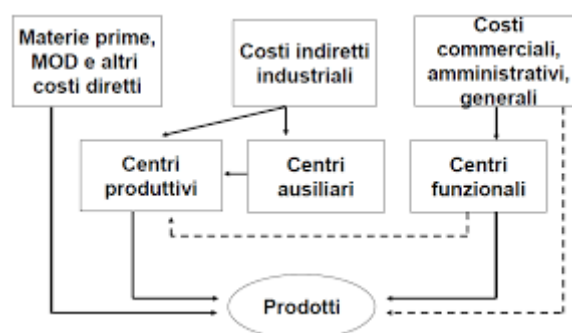
indiretti non di produzione. Nella terza fase, dopo che i costi dei vari fattori sono stati imputati ai rispettivi centri, si procede alla chiusura dei centri intermedi sui centri finali, occorre tenere presente che i centri ausiliari operano in funzione dei centri produttivi, a cui prestano i propri servizi. Pertanto, l'imputazione dei costi dei centri ausiliari nei centri produttivi avviene considerando il servizio che hanno reso a questi ultimi, ossia i rapporti reciproci tra centri. L'imputazione è attuabile in due modi:

1. misurando direttamente i servizi resi dai centri ausiliari ai centri produttivi mediante un'appropriata unità di misura di tali servizi;
2. in modo indiretto, in proporzione all'attività svolta dal centro utente.

Generalmente si misurano i servizi resi ai centri finali ipotizzando che, tanto maggiore è il livello di attività del centro finale, tanto maggiore è il servizio del centro intermedio di cui esso ha beneficiato.

Nella quarta, ed ultima, fase si procede all'imputazione dei costi ai prodotti in seguito alla chiusura dei centri finali (si veda la figura I.1). Fondamentale, in questa fase, è l'utilizzo delle basi di ripartizione che consentono di quantificare l'attività del centro produttivo e determinare quanta parte della stessa è richiesta da ciascun prodotto.

**Figura I.1** – Imputazione dei costi ai prodotti



**Fonte:** [www.dipartimento-dsgses.it](http://www.dipartimento-dsgses.it)

Osservando in particolare i centri produttivi, l'attribuzione dei loro costi ai prodotti si presenta come un problema che, teoricamente, si potrebbe risolvere applicando le stesse regole seguite per localizzare i costi ai centri o per l'attribuzione diretta dei costi ai prodotti, in base al consumo delle risorse.

In pratica, non si segue un tale approccio analitico, ma i costi allocati ai centri vengono considerati come un'entità unica che, divisa per il volume di produzione del centro, dà origine ad un costo unitario unico denominato "coefficiente unitario". È importante precisare che non sempre tale coefficiente unitario rispetta il principio causale, perché ai centri produttivi confluisce una massa eterogenea di costi, che include molte risorse indirette richieste dal prodotto sulla base di parametri che poco hanno a che vedere con i tempi di lavorazione e trasformazione. È facile, quindi, comprendere che il costo di prodotto può risultare poco attendibile se si scelgono unità di misura inadatte a riflettere il consumo di risorse da parte dei prodotti e della gestione in generale. In conclusione si può affermare che la contabilità per centri di costo permette di compiere un passo in avanti, fornendo informazioni più utili a spiegare le relazioni di causa-effetto relative al consumo di risorse. Il modello della contabilità per centri di costo costituisce un sistema di calcolo coerente con il modello aziendale per aree funzionali, nel senso che la struttura organizzativa influenza fortemente l'individuazione dei centri di costo; esiste, in tal senso, uno stretto legame con i centri di responsabilità ai fini del controllo di gestione, il modello, infatti, si presta ad essere impiegato, non solo per il calcolo del costo di prodotto, ma anche per valutare la performance e i risultati conseguiti dal management organizzativo.

## ***1.2. Limiti della contabilità per centri di costo***

Avendo chiaro il quadro completo sui centri di costo, possiamo procedere a un'analisi critica finalizzata a mettere in luce i principali limiti del cost accounting. Le principali critiche ad esso rivolte sono le seguenti:<sup>4</sup>

- I costi indiretti sono imputati ai prodotti in maniera, ancora, approssimativa;
- In virtù della metodologia usata si dà scarsa visibilità a fenomeni di grande rilevanza manageriale.

La prima critica deriva dal fatto che spesso i criteri utilizzati per l'allocazione dei costi dei centri ai prodotti, sono inappropriati. Infatti, si considerano determinanti fenomeni che nella maggior parte dei casi riescono a spiegare solo una piccola parte dei costi da ripartire. Per ovviare a tale limite, si potrebbero utilizzare basi di ripartizione più idonee; tuttavia questa scelta è ostacolata da uno dei principali cardini della contabilità. L'accumulazione dei costi per centri di costo, rende difficile imputarli ai prodotti seguendo principi causali, in base cioè ai fenomeni che li hanno determinati.

La seconda critica è legata alla prima e mette in evidenza altri tre importanti limiti della contabilità per centri di costo, in particolare:

- non evidenzia alcuni oggetti di costo che risultano fondamentali per una corretta attribuzione dei costi indiretti al prodotto/servizio; ad esempio i costi della complessità rimangono nascosti all'interno delle aggregazioni di costo più ampie costituite da reparti o uffici; ciò significa che il management viene informato circa la suddivisione dei costi di un centro, ma lascia nascoste tutte o parte delle operazioni di gestione su cui,

---

<sup>4</sup> BRUSA L., *L'amministrazione e il controllo*, seconda edizione, Etas, Milano, 1994, cit.

invece, l'attenzione manageriale dovrebbe soffermarsi perché da esse si origina la maggior parte dei costi indiretti. Tra le principali distorsioni causate da tale metodo è da ricordare il noto fenomeno del “sovvenzionamento incrociato”, che verrà analizzato nel dettaglio alla fine di tale capitolo.

- essendo un sistema connesso alla struttura organizzativa aziendale non coglie le trasversalità dei processi aziendali ed usa un linguaggio contabile (costi diretti, costi generali, etc.) piuttosto che un linguaggio legato al processo (acquisti, attrezzaggio, logistica, etc.);
- l'impiego prevalente di basi di ripartizione dei costi indiretti correlate al volume produttivo fa sì che tali costi vengano distribuiti sui prodotti/servizi senza corrispondenza all'effettivo consumo di risorse, in contrasto quindi con il “principio di causalità”.<sup>5</sup>

Tale sistema, inoltre, rimane legato al volume di produzione: l'attribuzione finale ai prodotti avviene sempre utilizzando basi di imputazione generalmente volumetriche, cioè espresse considerando le ore di manodopera diretta o le ore macchina, la cui variabilità è legata alle unità di output realizzate in un dato periodo di tempo. Questo può portare a significative distorsioni nelle informazioni sui costi; può verificarsi infatti il fenomeno del “**sovvenzionamento incrociato**” tra prodotti, principale limite di tale metodo, vale a dire la sottostima del costo unitario di prodotti a basso volume ma ad elevata complessità, e la sovrastima del costo unitario di prodotti ad alto volume ma a bassa complessità. Nel primo caso i prodotti risultano più profittevoli di quello che in realtà sono, mentre nel secondo caso risultano meno redditizi che nella realtà. Conseguenza di ciò è che i prodotti del primo tipo possono stimolare

---

<sup>5</sup> [www.futurecons.com](http://www.futurecons.com)

scelte di ampliamento della gamma solo perché illusoriamente redditizie; mentre, i prodotti del secondo tipo rischiano di essere presentati sul mercato a prezzi non competitivi o addirittura abbandonati; non a caso la contabilità tradizionale penalizza prodotti maturi ad alto volume. Si dice quindi che nella gamma aziendale, spesso, molti prodotti ne sovvenzionano altri la cui esistenza non è giustificata in termini di redditività, nonostante la contabilità li presenti come convenienti.

La contabilità per centri di costo, nonostante abbia come criterio guida il principio causale, non può spingersi oltre lungo tale strada, per limiti intrinseci che conducono ad un costo pieno di prodotto poco attendibile. Resta da chiarire il motivo di tale inattendibilità, in riferimento alla quale si può affermare che i centri ribaltati contengono ingenti costi indiretti, parecchi dei quali individuabili a livello di prodotto piuttosto che di centro produttivo; inoltre non è detto che un'unica base di riparto sia in grado di misurare il fabbisogno che di essi lo specifico prodotto manifesta.

Infine, va osservato che la struttura dei costi di produzione è cambiata, si ha il passaggio da una prevalenza dei costi diretti variabili ad una maggiore incidenza dei costi fissi, facendo nascere la necessità di adeguati sistemi di calcolo per un loro effettivo controllo.

## CAPITOLO II

### *L'ACTIVITY BASED COSTING*

#### *2.1. L'ABC: definizione e aspetti caratteristici*

Negli ultimi anni il contesto economico è notevolmente mutato, con la conseguenza che i sistemi contabili sono diventati un ostacolo per la gestione aziendale; i prodotti, infatti, non sempre vengono valutati in modo corretto causando distorsioni che porterebbero a decisioni errate. Una delle critiche mosse allo schema di contabilità analitica si basa principalmente sull'incapacità di rispecchiare il reale impiego delle risorse nel processo produttivo.<sup>6</sup> Infatti, le risorse impiegate “non vengono adeguatamente rilevate da un sistema contabile che vede nel volume di produzione il principale fattore dell'intero processo di formazione dei costi”<sup>7</sup>. Tutto ciò ha portato alla ricerca e all'elaborazione di un metodo che ampliasse la cerchia dei fattori da considerare determinanti nell'uso delle risorse; il risultato che ne è scaturito è il noto sistema *Activity Based Costing*.

Nato sostanzialmente come risposta ai limiti e alle insufficienze della contabilità analitica, l'*Activity Based Costing* (ABC) è una metodologia di calcolo del costo di prodotto, più precisamente un sistema contabile a costo pieno, il cui principio fondamentale che ne è alla base rispecchia i nuovi connotati assunti dalle

---

<sup>6</sup> COLLINI P., *Strumenti di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, Cedam, Padova, 1993, p.120, cit.

<sup>7</sup> Miller e Vollmann, 1985, cit.



moderne gestioni aziendali, ove le risorse a disposizione dell'azienda vengono principalmente consumate nello svolgimento delle "attività" richieste per la realizzazione dei vari prodotti, nonché fondamentali oggetti di costo da considerare. Porre al centro del calcolo dei costi le attività e non i prodotti costituisce uno dei tratti caratteristici del sistema.

### RISORSE → ATTIVITÀ → PRODOTTI

L'ABC è un sistema che produce ed elabora informazioni sulle attività aziendali, identifica quelle svolte ai fini della produzione, attribuisce i costi a queste ultime e utilizza diversi driver, che esprimono il consumo di attività, per imputare i costi delle stesse ai prodotti. Il nuovo sistema contabile, divenuto uno strumento con cui è possibile studiare l'organizzazione attraverso le attività, si fonda su due principali concetti: tutte le attività all'interno dell'azienda sono svolte con lo scopo di contribuire alla produzione e pertanto il loro costo deve essere incluso nel costo di prodotto; i costi non devono essere considerati fissi ma variabili secondo il variare di specifici fattori. Questi, denominati *cost driver*, determinano l'intensità con cui ogni specifica attività si svolge e si utilizzano per l'imputazione dei costi delle attività ai prodotti. Si può sostenere che l'ABC si pone l'obiettivo di calcolare un costo pieno di prodotto cercando di evitare distorsioni dovute all'utilizzo di criteri troppo semplici ed inadeguati, analizzando le attività necessarie per la realizzazione del prodotto ed individuando i cost driver per ogni attività<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e Activity Based Costing*, Giuffrè, Milano, 1995, cit.

Ai fini del calcolo del costo pieno, l'ABC classifica i costi indiretti in base alle attività a cui si riferiscono, nello specifico:<sup>9</sup>

- costi indiretti riferiti alle attività di supporto alla **produzione**;
- costi indiretti riferiti alle **attività produttive**;
- costi indiretti correlati alle **attività di direzione e gestione generale**;
- costi indiretti correlati alle **attività commerciali e amministrative**.

Al contrario dei sistemi tradizionali, l'Activity Based Costing, è più operativo che amministrativo<sup>10</sup>. Se nella contabilità tradizionale i prodotti richiedono l'utilizzo dei centri di costo che a loro volta assorbono le risorse, nel nuovo sistema il "pool di costo" è, invece, rappresentato dalle attività che richiedono risorse da impiegare nella realizzazione dei prodotti.

## ***2.2. Attività e processi***

A prescindere da come sia stata definita la previgente struttura organizzativa aziendale, occorre promuovere il coordinamento verso obiettivi gestionali comuni. Questi risultati possono essere raggiunti impostando il lavoro aziendale per **attività e processi**. Tale impostazione, orienta l'azione verso il cliente, evidenzia le relazioni *input-output*, favorisce la responsabilizzazione del personale.

---

<sup>9</sup> Per ulteriori approfondimenti circa la classificazione, si visiti il sito [dipartimento-dsgses.it](http://dipartimento-dsgses.it), nonché fonte di quanto riportato.

<sup>10</sup> BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e Activity Based Costing*, Giuffrè, Milano, 1995, cit.

*“Le attività sono aggregati di operazioni elementari attraverso le quali si ottiene un output destinato ad uno specifico cliente, interno o esterno all’azienda, e il cui svolgimento è necessario all’ottenimento dei prodotti”<sup>11</sup>.*

Il concetto di attività come fondamento della gestione aziendale è ciò che rende il sistema ABC di particolare interesse nel campo del costing. Esso si fonda sull’idea che le attività richiedono e consumano risorse per realizzare i diversi prodotti; in altri termini, cioè, un’attività si configura come un “servizio” reso all’oggetto di costo per la sua realizzazione; il costo unitario di prodotto non risulta dalla somma di costi diretti e costi indiretti rispetto ad esso, ma di costi espressione del valore delle attività richieste dal prodotto, ovvero, del valore dei servizi resi dai fattori produttivi impiegati nelle attività per realizzarli.

Le attività, analogamente ai centri di costo, costituiscono *oggetti di costo intermedi* cui assegnare i costi indiretti, ma se ne differenziano in quanto non rappresentano unità organizzative aziendali, bensì identificano ciò che l’azienda fa effettivamente. Teoricamente, un riferimento, potrebbe essere quello del modello del *vantaggio competitivo di Porter*, secondo il quale i fattori critici di successo vanno ricercati scomponendo le unità di business nelle attività che generano valore aggiunto, queste si possono classificare in:

- attività **primarie** (logistica, produzione, marketing e vendite);
- attività **di supporto** (approvvigionamento e gestione delle risorse umane);
- attività **infrastrutturali** (attività amministrative).

*“I processi sono costituiti da un gruppo d’attività, collegate e coordinate, che trasformando delle risorse in prodotti realizzano un output complessivo; di*

---

<sup>11</sup> MARCHI L., MARASCA S., CHIUCCHI M.S., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, 2018, p.164, cit.

*solito sono trasversali all'organizzazione gerarchica aziendale: ragionare in termini di funzioni potrebbe portare ad una competizione controproducente tra i vari settori".<sup>12</sup>*

Questa trasversalità, permette di raggruppare anche le attività svolte in aree differenti; secondo alcuni autori, inquadrare il sistema delle operazioni focalizzandosi anche sulla produzione di valore, porta a strutturare i processi secondo una *catena del valore*, dove le categorie individuate costituiscono, ciascuna, processi autonomi (detti macro-processi aziendali)<sup>13</sup>. La definizione di processo non è stata elaborata in epoche recenti, ma già Zappa aveva rilevato come il modo migliore per guidare la gestione fosse la sua organizzazione per processi; l'autore sosteneva che le singole operazioni non hanno esistenza autonoma, ma sono correlate con una pluralità di accadimenti. Ai giorni nostri, consapevoli dell'importanza attribuita ai processi nell'analisi aziendale, non si può non rilevare come in letteratura siano state proposte varie definizioni<sup>14</sup>. Una prima qualificazione di processo è da intendersi come "evasione dell'ordine", cioè output come spedizione del prodotto al cliente. In realtà, ogni processo viene a caratterizzarsi per il compimento di una serie di attività che consentono la trasformazione quali-quantitativa di uno o più *input* in uno o più *output*. Alcuni autori affermano che il processo si caratterizza per la "creazione di valore" per il cliente, sia esso interno o esterno all'azienda.

La gestione aziendale si deve fondare sul principio secondo cui è fondamentale guardare a ciò che essa fa e come lo fa; è quindi necessaria la costruzione di un sistema contabile in grado di comprendere l'efficienza e l'efficacia delle attività.

---

<sup>12</sup> studiobarale.it – cit.

<sup>13</sup> *Dai macro-processi si possono individuare e sviluppare dei processi secondari, detti sotto-processi.*

<sup>14</sup> ROFFIA P., *Il controllo di gestione. Activity Based*, Giappichelli Editore, Torino, 2002, cit.

Queste devono essere valutate verificando l'esistenza di metodi migliori per svolgere l'attività di riferimento, identificando le attività improduttive e individuando la causa del costo.

### ***2.3. Le fasi dell'ABC***

Dopo aver delineato un quadro generale relativo all'Activity Based Costing e aver chiarito il concetto e l'importanza di attività e processi, si può proseguire con la trattazione, nei paragrafi successivi, delle fasi in cui si articola tale sistema che, nello specifico, sono:<sup>15</sup>

1. mappatura delle attività
2. allocazione dei costi alle attività
3. identificazione e scelta degli activity drivers
4. attribuzione dei costi delle attività ai prodotti

#### ***2.3.1. Mappatura delle attività***

L'analisi delle attività costituisce una fase cruciale nell'applicazione dei sistemi *activity-based*. A seconda del livello di dettaglio che si vuole ottenere, si possono individuare *macroattività* o *microattività*, distinzione funzionale ad una appropriata analisi delle risorse attribuibili e utile per comprendere il livello adeguato per l'identificazione degli activity-driver. È importante raggiungere un

---

<sup>15</sup> MARCHI L., MARASCA S., CHIUCCHI M.S., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, 2018, p168-169, cit.

livello di dettaglio che permetta una buona gestibilità del sistema e che sia economicamente giustificato dal rapporto costi-benefici.

La mappatura delle attività è una fase fondamentale per l'implementazione dell'*activity based costing* e consiste nell'individuare ed aggregare le attività, in base agli elementi che li caratterizzano, al fine di minimizzare i costi di gestione del sistema; il livello di aggregazione, però, non deve essere troppo elevato perché si rischia di utilizzare cost driver non in grado di misurare correttamente la quantità di risorse consumate. La mappatura può essere altresì definita come lo schema analitico delle relazioni logiche fra oggetti, evidenziando separatamente inputs e outputs. Le *attività*, in sostanza, elementi dei più generali *processi* aziendali, sarebbero individuabili chiedendosi il perché del consumo di determinati fattori produttivi<sup>16</sup>. La mappatura dovrebbe essere essenzialmente *induttiva*, ossia *basata* sull'osservazione empirica, documentando ciò che effettivamente accade sul campo. È lecito chiedersi se, in alternativa, non sia possibile procedere per via *deduttiva*, basando la mappatura su una logica “to be”, cioè su ciò che dovrebbe essere, costruendo la mappa delle attività in base alle informazioni e alle conoscenze raccolte<sup>17</sup>. In generale, tale fase, può essere effettuata con riferimento al *flusso dei processi* e al *flusso delle attività*. Nel primo caso la mappatura, cioè l'identificazione delle attività, è effettuata con riferimento ai processi aziendali; in virtù della trasversalità tipica dei processi, questo approccio privilegia una visione orizzontale del funzionamento del sistema d'azienda in quanto “parte dalle esigenze del cliente e individua la sequenza di attività che ne garantisce la soddisfazione”<sup>18</sup>. Nel secondo caso,

---

<sup>16</sup> ROFFIA P., *Il controllo di gestione. Activity Based*, Giappichelli Editore, Torino, 2002, cit.

<sup>17</sup> ROFFIA P., *Il controllo di gestione. Activity Based*, Giappichelli Editore, Torino, 2002, cit.

<sup>18</sup> MARCHI L., MARASCA S., CHIUCCHI M.S., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, 2018, cit.

invece, è la struttura organizzativa che guida l'identificazione delle attività e non i fabbisogni dei clienti. Tale approccio suggerisce di seguire la suddivisione dei compiti proposta dalla struttura organizzativa, prendendo in esame le attività realizzate all'interno di ciascuna funzione aziendale.<sup>19</sup> L'identificazione delle attività risponde all'esigenza di avviare un'analisi più approfondita circa la modalità d'impiego delle risorse al fine di favorire una corretta allocazione dei costi indiretti; relativamente al processo di produzione delle imprese manifatturiere, Cooper e Kaplan, hanno proposto una "gerarchia delle attività" (si veda Figura II.1) che si articola nei seguenti livelli:<sup>20</sup>

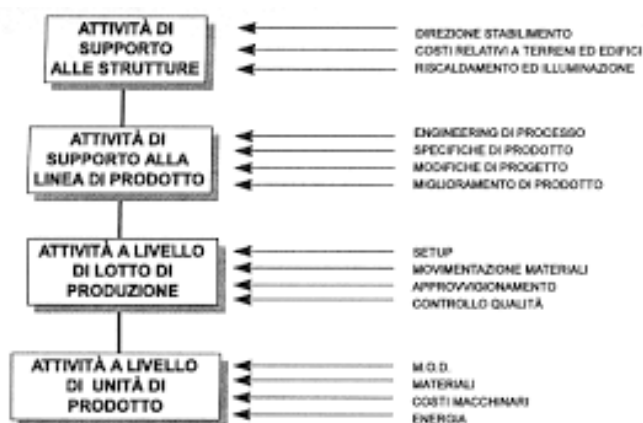
- *attività al livello di unità di prodotto* con riferimento a quelle eseguite ogni qual volta si realizza una unità di prodotto aggiuntiva;
- *attività a livello di lotto di produzione*, ossia quelle attività eseguite ogni qual volta si movimentava un nuovo lotto, a prescindere dal numero di unità di prodotto che lo costituiscono;
- *attività a livello di linea di prodotto*, generate dall'esistenza stessa del prodotto;
- *attività generali di supporto*, forniscono supporto al funzionamento aziendale a prescindere dal numero di lotti e unità di prodotto realizzati.

---

<sup>19</sup> Brimson e Antos, 1994; Harrington, 1991; Cit.

<sup>20</sup> MARCHI L., MARASCA S., CHIUCCHI M.S., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, 2018, cit.

**Figura II.1** – Classificazione delle attività in relazione al grado di riferibilità al prodotto.



**Fonte:** Miolo Vitali P., Strumenti per l'analisi dei costi. Vol. II. Approfondimenti di Cost Accounting, seconda edizione, Giappichelli, Torino, 2004, p.111.

L'identificazione di questa "gerarchia delle attività" chiarisce bene le differenze tra i sistemi di calcolo tradizionali e i sistemi ABC; mentre nei primi le basi di imputazioni dei costi indiretti sono individuate unicamente a livello di unità di prodotto, nei sistemi Activity Based Costing si individuano nuovi driver e altri livelli di insorgenza.

Per ogni livello di attività, vedremo nei paragrafi successivi, verranno individuate diverse basi di ripartizione che esprimono la quantità esatta di attività domandata dai diversi prodotti realizzati.

### **2.3.2. *Attribuzione dei costi delle risorse utilizzate alle attività mediante l'individuazione dei resource drivers***

Dopo aver identificato le attività, la fase successiva consiste nell'individuare dei parametri, definiti *resource drivers*, attraverso i quali si attribuiscono ad esse i costi delle risorse assorbite. Ad ogni attività, infatti, devono essere attribuiti i



costi dei fattori produttivi impiegati per il suo svolgimento; se una risorsa è comune a più attività deve essere ripartita in base al fattore determinante, il **resource driver** (ad es. i macchinari per le ore macchina, il tempo per le risorse umane, ecc.).

È una fase che consente di semplificare il lavoro, dato che diversamente occorrerebbe procedere individualmente per ciascuna spesa e, successivamente, attribuirla alle attività. Un resource driver, comunemente, serve ad attribuire in via unitaria le spese appartenenti ad un gruppo, omogeneo rispetto alle attività, denominato *Activity Cost Pool*.

### **2.3.3. Identificazione e scelta degli activity drivers**

Dopo aver determinato il costo complessivo de ciascuna attività, si procede, all'identificazione dei cosiddetti "**activity drivers**" o, semplicemente, basi di allocazione per ripartire il costo delle attività ai prodotti. È molto importante, in questa fase, analizzare la relazione di causalità tra attività e prodotto/servizio in modo da minimizzare la distorsione dei costi di prodotto, determinate dalla diversità di volume produttivo tra gli output. La scelta degli *activity drivers* è importante, poiché, per ogni categoria di attività le risorse domandate dai prodotti hanno natura diversa. Infatti, si ha una classificazione degli activity drivers sulla base di diversi parametri:<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup> MARCHI L., MARASCA S., CHIUCCHI M.S., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, 2018, p.170, cit.

- *activity drivers correlati al volume di produzione*, se la quantità di risorse necessaria per lo svolgimento di ciascuna attività è determinata dalle unità di prodotto da realizzare;
- *activity drivers correlati alle linee di prodotto*, quando è la gestione delle diverse linee di prodotto il fattore principale che determina il fabbisogno di risorse per ciascuna attività;
- *activity drivers correlati ai lotti*, se, invece, i fattori determinanti il fabbisogno di risorse sono legati ai lotti di produzione realizzati.

Per agevolare e rendere meno complessa la determinazione del costo di prodotto, i costi delle risorse utilizzate da attività analoghe che si svolgono per prodotti diversi sono raccolti negli Activity Cost Pools, di cui parlavamo in precedenza, caratterizzati da un *activity driver* comune.

#### **2.3.4. *Attribuzione dei costi delle attività ai prodotti e calcolo del costo pieno***

L'individuazione del cost driver è fondamentale, poiché influenza notevolmente la determinazione del costo pieno di prodotto al cui calcolo si procede nell'ultima fase, attribuendo ad esso i costi delle attività svolte per la sua produzione. È opportuno richiamare la differenza tra *resource drivers* e *activity drivers*; i primi vengono impiegati per assegnare alle attività i costi delle risorse/fattori produttivi generali, mentre i secondi vengono impiegati per assegnare i costi delle attività agli oggetti di costo. I *driver* delle attività assegnano ai prodotti/servizi realizzati i costi delle attività sulla base del "consumo" delle attività medesime. Per tal motivo, tanto più complessa è la

realizzazione di un prodotto/servizio, tanto maggiore sarà l'attività e, di conseguenza, la quota di costi indiretti attribuita.

Generalmente gli *activity drivers* corrispondono a fattori che permettono di misurare adeguatamente gli outputs delle attività, individuati mediante i diagrammi di flusso; se un'attività presenta più output diversi è opportuno e consigliabile scomporla in attività altrettanto distinte. Lo svolgimento della metodologia ABC si conclude con la misurazione del costo pieno di prodotto, che avviene imputando, oltre alla quota dei costi indiretti relative alle diverse attività, anche i costi diretti da esso determinati. Si perviene così ad una struttura di costo di prodotto che mette in luce non solo i costi connessi allo svolgimento delle attività produttive, ma anche quelli relativi alle attività di supporto, i quali, costituiscono, una rilevante quota dei costi aziendali<sup>22</sup>.

#### ***2.4. Gli scopi dell'ABC***

L'approccio alla contabilità basato sulle attività trova una precisa motivazione nella seguente considerazione: tra il prodotto e il consumo di certe risorse non c'è un legame diretto. Pertanto non è il prodotto che in un'impresa genera direttamente i costi e non può essere quindi l'unico oggetto di calcolo a cui imputare direttamente tutti i costi. Il prodotto, infatti, per essere ottenuto e venduto richiede che vengano svolte delle attività e sono queste ultime che consumano risorse e quindi generano i costi. Grazie al calcolo del costo di

---

<sup>22</sup> MARCHI L., MARASCA M., CHIUCCHI M.S., *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, 2018, p.172, cit.

prodotto attraverso il sistema ABC, il management può avvalersi di informazioni utili a diversi scopi:

- per prendere decisioni di convenienza economica circa i prodotti;
- per tenere sotto controllo l'economicità dei prodotti e per attuare eventuali azioni correttive;
- per programmare in modo più opportuno il fabbisogno di risorse e i relativi costi.

Si è più volte evidenziato come man mano che ci si allontana dal direct cost per arrivare a configurazioni di costo più complesse, tendono ad aumentare le difficoltà e, soprattutto, l'incertezza circa l'attendibilità dei calcoli effettuati, per le relazioni tra i fatti di gestione che rendono alquanto difficile individuare, in riferimento ad un determinato oggetto aziendale, il consumo specifico di risorse relativo. In sostanza si può dire che i metodi contabili tradizionali tendono a utilizzare criteri che falsano il vero costo di prodotto sottovalutando quelli più redditizi, mentre l'Activity Based Costing appare più attendibile da questo punto di vista. Prima di analizzare nello specifico gli scopi dell'ABC, è lecito chiedersi quali sono le decisioni più opportune da prendere utilizzando le informazioni ottenute dal nuovo sistema. Per le aziende che producono una vasta gamma di prodotti, disporre di un accurato sistema di calcolo dei costi che possa supportare le politiche decisionali, è cruciale per il successo dell'impresa stessa. Le decisioni strategiche di prodotto cui l'ABC può dare un contributo sarebbero:

- decisioni di prezzo;
- decisioni di mix;
- decisioni di progettazione e lancio di nuovi prodotti.

Innanzitutto occorre trovare una risposta a due quesiti importanti: come impiegare l'informazione del costo pieno di prodotto nelle valutazioni di convenienza economica e quale significato ha il concetto di costo variabile nel lungo periodo. Molte delle decisioni precedentemente elencate sono di lungo periodo e di conseguenza è quella del costo pieno la configurazione di costo più adatta. Per quanto riguarda il primo quesito le informazioni fornite dal sistema ABC, indicano alla direzione aziendale quali sono i prodotti più redditizi; le decisioni si fondano su un modello di ragionamento "*differenziale*" secondo il quale si confrontano costi e ricavi relativi a scelte economiche differenti, al fine di individuare il risultato differenziale derivante da una decisione rispetto ad una situazione di partenza. Per tal motivo è fondamentale fare una distinzione tra costi rilevanti o eliminabili e costi irrilevanti o ineliminabili. Per quanto riguarda, invece, il secondo quesito, bisogna dire che la variabilità dipende da cause legate alla differenziazione dei prodotti e, pertanto, diverse dal volume di produzione; condizione necessaria per applicare un modello corretto di ragionamento differenziale è l'esatta classificazione di costi fissi e variabili.

Il secondo scopo dell'ABC consiste nel controllo e monitoraggio dei costi. Il principale vantaggio, rispetto alla contabilità per centri di costo, è rappresentato dall'individuazione dei costi specifici di ogni attività sostenuti per la realizzazione del prodotto/servizio e le cause da cui scaturiscono. Quest'ultimo vantaggio è reso possibile dall'identificazione di cost driver che permettono, altresì, di attuare eventuali azioni correttive. Il terzo, ed ultimo, scopo consiste nella corretta programmazione delle risorse necessarie per lo svolgimento delle attività. In tal senso, l'Activity Based Costing, può assumere la funzione di programmazione delle risorse; dal volume di produzione che l'azienda intende realizzare deriva la quantità di attività necessaria che, a sua volta, dà origine al

fabbisogno di risorse. Da ciò si evince che l'ABC permette di programmare le risorse anche in aree aziendali in cui la pianificazione e il controllo sono spesso complicati.

## ***2.5. L'ABC e la differenza con la contabilità per centri di costo***

L'ABC, come già affermato, è un sistema di calcolo di costo di prodotto che rispetto alla contabilità per centri di costo fornisce più informazioni utili al processo gestionale e decisionale, ma è opportuno domandarsi se esso è da considerarsi un'alternativa al sistema tradizionale o un sistema ad esso complementare. Negli Stati Uniti, patria dell'ABC, la dottrina adotta l'idea del sistema contabile unico, dove addirittura *“contabilità generale e contabilità analitica si integrano in un solo apparato contabile governato da regole sostanzialmente comuni”*<sup>23</sup>.

L'Activity Based Costing, come è stato più volte sottolineato, si fonda sul concetto che l'azienda realizza i prodotti grazie allo svolgimento di determinate attività le quali assorbono risorse aziendali; dunque l'attenzione si pone sulle attività, perno di tutta la gestione. La complessità dell'ambiente competitivo degli ultimi decenni ha determinato un cambiamento delle esigenze aziendali portando a ridefinire il punto centrale su cui concentrarsi. L'impostazione gestionale per attività ha permesso di compiere un passo avanti rispetto alla contabilità per centri di costo, in particolare:<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> KAPLAN-JOHNSON, *Ascesa e declino della contabilità direzionale*, Isedi, 1989, cit.

<sup>24</sup> Per ulteriori approfondimenti è possibile consultare il seguente testo: PASTORE A., *La gestione per attività. Activity Based Costing e Activity Based Management: principi ed applicazioni*, Cedam, Padova, 1995, cit.

- si supera la tradizionale visione verticale dell'organizzazione aziendale secondo la quale a capo di ogni funzione vi è un responsabile il quale la gestisce e ne controlla il rispetto delle risorse e dei costi, al contrario della gestione per attività che predilige un'impostazione diversa dell'organizzazione, puntando principalmente sullo studio degli obiettivi e le attività attraverso le quali si possono raggiungere;
- si possono ottenere informazioni utili al processo decisionale e alla valutazione delle conseguenze relative alle azioni intraprese;
- il nuovo sistema ABC permette di individuare le attività a valore aggiunto da quelle che non apportano alcun beneficio al processo produttivo consentendo, altresì, un costante miglioramento;
- si mettono in luce le relazioni di causa-effetto tra costi e risultati per poter attuare tempestivamente le azioni di miglioramento, di cui al punto precedente;
- a differenza della contabilità tradizionale, punta a stabilire un collegamento tra strategia ed azioni.

Nella contabilità analitica, nota anche come “contabilità dei costi”, diversamente dalla contabilità generale i costi vengono imputati alle singole parti in cui può essere suddivisa la struttura aziendale. L'obiettivo ultimo è quindi quello di rilevare periodicamente la redditività di determinate parti aziendali, al fine di verificare se la redditività ottenuta è in linea con quella attesa. In contesti produttivi e distributivi nei quali i costi indiretti raggiungono dimensioni tre o quattro volte superiori al costo della manodopera diretta, l'utilizzo dell'ABC in alternativa ai metodi di *costing* tradizionali consente di **giungere a una più precisa definizione del costo di prodotto**<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> [www.sapere.it](http://www.sapere.it)

## CAPITOLO III

### *GLI ASPETTI INNOVATIVI DELL'ABC*

#### *3.1. Focalizzazione sulle attività*

I limiti dei sistemi di allocazione non rispondenti al criterio funzionale sono stati posti in evidenza da molti studiosi, così come sono state concettualmente indicate delle soluzioni che si avvicinavano a quelle che si sono concretamente e operativamente realizzate con i sistemi ABC. Sono tre le peculiarità di tali sistemi che li rendono particolarmente interessanti nel campo del *costing*:

- l'individuazione delle attività come fondamentale oggetto di costo;
- il "valore aggiunto" nell'informazione di costo da essi prodotta;
- le condizioni per la diffusione.

In questo paragrafo andremo ad analizzare principalmente il primo punto; esso riguarda la visione del funzionamento gestionale per attività e la loro individuazione come principali oggetti di attribuzione dei costi.

Il costo unitario di prodotto non risulta dalla somma di costi diretti e costi indiretti rispetto ad esso, da ripartire seguendo criteri più o meno funzionali, ma di costi espressione del valore delle attività richieste dal prodotto, ovvero, del valore dei servizi resi dai fattori produttivi impiegati nelle attività per la loro realizzazione, impiegati secondo il criterio che moltiplica il costo unitario del servizio per la quantità erogata. Questo criterio viene definito "di specialità" in quanto può essere considerato una tecnica in grado di **specializzare** i costi indiretti, perfezionando notevolmente la determinazione dei costi rispetto ad



oggetti identificati, nell'ambito del principio funzionale dell'imputazione dei costi<sup>26</sup>. Infatti, individuare i costi relativi alle attività aziendali consente di attribuire i costi ai prodotti sulla base di driver che proporzionano, con precisione, il valore delle risorse attribuite rispetto alle effettive modalità di erogazione del servizio da parte dei fattori impiegati: ad esempio, i costi sostenuti a livello di lotto sono indipendenti dal numero di unità presenti nel lotto. La specializzazione dei costi indiretti così ottenuta costituisce il presupposto per il monitoraggio della dinamica d'impiego delle attività. In pratica, quindi, l'attività si configura come un *servizio* reso all'oggetto di costo per la sua realizzazione; la misurazione dell'entità dei servizi resi permette di calcolare un costo unitario funzionale ad una procedura di imputazione specializzata rispetto all'oggetto di costo. I valori ottenuti non perdono il carattere di valori stimati e congetturati; tuttavia il valore informativo prodotto dal sistema, grazie alla focalizzazione sulle attività, risulta superiore per le potenzialità di impiego che da questa impostazione possono derivare.

### **3.2. Consumo delle risorse**

Il secondo punto, indicato nel precedente paragrafo, riguarda il monitoraggio del consumo delle risorse consentito dall'ABC coerentemente con il principio di causalità. Nei sistemi tradizionali, rispetto all'ABC, si tende a misurare la spesa sostenuta per l'oggetto di costo e ad allocare gli altri costi oppure ad ignorarli.

---

<sup>26</sup> L. CINQUINI, *Strumenti per l'analisi dei costi. Approfondimenti di Cost Accounting, vol. II*, Giappichelli Editore, Torino, 2005, cit.

Si tratta di un problema legato alla presenza di fattori da acquisire anticipatamente rispetto al loro impiego nel processo produttivo, il cui inserimento lo si effettua in blocco data l'impossibilità di dividere i servizi da essi erogati; è da ciò che derivano i problemi di ripartizione dei costi nel tempo. Una notevole entità di tali risorse genera costi di esercizio, cioè oneri che incidono interamente nel periodo in cui sono stati sostenuti indipendentemente dal volume di produzione e dal grado di utilizzazione. L'impresa tenderà ad aumentarne l'impiego fin quando è possibile, poiché tale incremento di capacità farà aumentare il livello del costo che a sua volta graverà sui conti economici. La presenza di capacità inutilizzata, vale a dire la situazione opposta, genera maggiori problemi al management in quanto sarà possibile ridurre i costi impegnati solamente riducendo la spesa per le risorse in eccesso, poiché non esiste alcun meccanismo automatico di adeguamento<sup>27</sup>. Esiste una relazione tra risorse utilizzate e risorse impiegate in virtù della quale, rispetto ad un dato livello di costo relativo alle risorse impiegate in un'attività, il consumo di esse aumenta all'aumentare della domanda delle stesse da parte degli oggetti di costo, al fine di rendere disponibile nuova capacità. Sulla base di quanto analizzato, il sistema ABC si rivela essere estremamente importante per supportare decisioni circa l'utilizzo della capacità nelle attività all'interno dell'azienda. Si avranno effetti positivi sul conto economico nella misura in cui si compiranno delle scelte che implicino o l'eliminazione delle risorse liberate dalle attività ove il consumo è stato minore od il loro reimpiego ai di un aumento dell'output e dei ricavi<sup>28</sup>.

---

<sup>27</sup> Cooper e Kaplan 1998, cit.

<sup>28</sup> L.CINQUINI, *Strumenti per l'analisi dei costi. Approfondimenti di Cost Accounting*, Vol. II, Giappichelli Editore, Torino, 2005, p.138, cit.

### ***3.3. Condizioni per la diffusione***

L'impiego di sistemi più sofisticati di calcolo dei costi quali l'ABC è connesso a diversi fattori tra essi coordinati che, interagiscono convergendo nella creazione delle condizioni per la diffusione dei sistemi di costing. Alcuni di questi elementi, oggetto di numerosi studi e ricerche, sono: il mutamento nella struttura dei costi, la crescente pressione competitiva, la maggiore complessità delle produzioni, le dimensioni dell'azienda, lo sviluppo e la diffusione di tecniche gestionali innovative. Questi hanno reso necessario l'utilizzo di approcci più sofisticati nel processo di allocazione, di più accurate informazioni di costo per le decisioni e, infine, di una maggiore disponibilità di risorse per l'innovazione dei sistemi manageriali e di controllo per migliorare rapidamente l'efficacia e l'efficienza della gestione aziendale. I nuovi sistemi di costing, anche se non presentano particolari contributi innovativi, sono considerati un progresso significativo nella possibilità di ottenimento di informazioni di costo qualitativamente superiori.

Nell'ambito dell'evoluzione dei sistemi di calcolo dei costi il principale vantaggio o, per meglio dire, "valore aggiunto" dell'Activity Based Costing non consiste nella possibilità di determinare un costo "vero", quanto piuttosto nella capacità di produrre efficaci informazioni sui costi a supporto delle decisioni e scelte manageriali.

### 3.4. *Analisi critica dell'ABC*

L'analisi critica del sistema ABC è svolta in questo paragrafo facendo riferimento all'idea che attorno allo stesso si sono sviluppati numerosi studi che hanno portato ad una pluralità di approcci. Sulla base delle affermazioni di studiosi, quali Cooper e Kaplan, si è ritenuto opportuno strutturare l'analisi critica in diverse parti in modo da concentrare l'attenzione su diversi, importanti, aspetti. Molti autori, a volte, non accettano il fatto che “il costo di prodotto sia un concetto astratto che non trova un'univoca corrispondenza nella realtà”<sup>29</sup>. Ne consegue che il costo di prodotto deve essere definito sulla base di presupposti teorici e obiettivi decisionali e di controllo. I diversi aspetti sui quali ruota l'analisi critica riguardano, principalmente:

- l'ABC e le decisioni di prodotto;
- l'ABC e il sistema contabile tradizionale;
- l'ABC e la strategia di prodotto.

Spesso le decisioni di prodotto non si fondano solo ed esclusivamente sulla redditività di un singolo prodotto, ma anche sull'intera linea di prodotto e altre variabili strategiche. Tuttavia, l'informazione di costo è indiscutibilmente utile; come affermava *Porter*, “il costo di prodotto è un elemento fondamentale nella definizione della posizione relativa all'impresa in un dato mercato rispetto ai suoi concorrenti sia effettivi che potenziali”. L'ABC è, per sua natura, un metodo che dovrebbe essere adattato ad ogni singola realtà aziendale e, pertanto, non può essere soggetto a standardizzazione. Dunque, se da un punto di vista teorico l'ABC ha delle potenzialità che superano quelle dei sistemi tradizionali,

---

<sup>29</sup> Questa posizione è condivisa da molti autori italiani ed europei, si richiamano qui Guatri, D'Ippolito, Zappa; (L. CINQUINI, *Strumenti per l'analisi dei costi*), p.157, cit.

da un punto di vista applicativo è talvolta troppo semplificato rispetto alla sua potenzialità. Per quanto riguarda l'ABC e il sistema tradizionale è lecito chiedersi se esso possa sostituirlo interamente. Basandosi sull'idea che tutti i costi sono variabili nel lungo periodo, si arriva alla conclusione che l'ABC può svolgere un ruolo, non esclusivo, nel sistema informativo-contabile ma non può risolvere tutti i problemi e tutte le decisioni. In altri termini, dunque, pur avendo delle ottime potenzialità nel supporto informativo alle decisioni manageriali, il sistema ABC può essere ritenuto più un sistema complementare che uno alternativo.

Circa la relazione tra ABC e strategia di prodotto iniziamo col dire che i vantaggi competitivi che dovrebbero essere conseguiti non sono più solo la leadership di costo, ma si estendono alla qualità, tempestività e flessibilità; a tal proposito il metodo ABC si è presentato con un orientamento strategico, ossia in grado di supportare, attraverso la produzione di dati e informazioni utili, le decisioni strategiche manageriali. Esso si presenta quindi come uno strumento strategico poiché abbraccia tutti gli aspetti gestionali dell'azienda, ciò però non sembra costituire un elemento soddisfacente per poterlo definire un "sistema ad orientamento strategico". Per capire se può essere considerato tale, occorre individuare le caratteristiche che un sistema di questo tipo deve possedere, la principale delle quali consiste nella capacità di supportare tutto il processo di formulazione e applicazione della strategia. Solo se è in grado di interagire con formulazione e attuazione della strategia<sup>30</sup>, un sistema di calcolo di costo può essere ritenuto ad orientamento strategico; l'ABC, invece, presenta dei limiti "strategici" dati dal fatto che esso considera dei cost driver prettamente operativi (numero di setup, di ordini d'acquisto, ecc.), pertanto si colloca in un ambito più

---

<sup>30</sup> Occorre precisare che non esiste una netta e precisa demarcazione tra formulazione e attuazione.

operativo. La conclusione è che, in virtù di tali limiti, il metodo ABC non permette di valutare l'opportunità di introdurre nuove filosofie di produzione e, di conseguenza, non è idoneo a sostenere il processo strategico.

### ***3.5. La soluzione al problema del sovvenzionamento incrociato fra prodotti***

Come è stato già detto precedentemente, uno dei principali limiti dei tradizionali sistemi di contabilità dei costi legato ai criteri utilizzati per imputare i costi indiretti al prodotto è il cosiddetto *sovvenzionamento incrociato tra prodotti*. Poiché nella contabilità per centri di costo non esiste un criterio oggettivo per imputare i costi indiretti al prodotto, essi vengono assegnati secondo parametri volumetrici, ad esempio le ore di manodopera diretta (MOD), con la presunzione che i prodotti a più alto contenuto di costi variabili assorbano maggiori costi indiretti. Questo fenomeno, sostanzialmente, consiste nella sottostima del costo unitario di prodotti a basso volume ma ad elevata complessità e la sovrastima del costo unitario di prodotti ad alto volume ma a bassa complessità.

Nella dottrina economica si fa riferimento al sovvenzionamento incrociato qualora i costi indiretti (e ricavi) siano erroneamente attribuiti ad un certo business; ovvero in proporzione alle grandezze legate al volume produttivo oppure utilizzando driver non corretti che comportano la sovrastima del costo dei prodotti su larga scala e la sottostima dei costi dei prodotti su piccola scala ma conservando una elevata complessità. Ciò che accade è che i prodotti ad alto volume e maturi risultano meno redditizi di quelli nuovi e a basso volume. Questo fenomeno, che è in sostanza una distorsione del costo di prodotto, ha

conseguenza rilevanti sulle decisioni di make or buy dell'azienda, decisioni di breve periodo, ma soprattutto di lungo periodo. Questa distorsione, a sua volta, a livello informativo potrebbe favorire l'assunzione di decisioni sbagliate, quali, ad esempio, l'abbandono di prodotti standard a favore di quelli customizzati, o la determinazione non corretta dei prezzi in quanto basata su informazioni non corrette e precise di costo. L'Activity Based Costing (ABC) è un metodo di calcolo dei costi che minimizza il rischio del sovvenzionamento incrociato tra prodotti, in quanto si prefigge di sviluppare un modello in grado di rilevare con precisione i costi che si sostengono per realizzare i singoli prodotti, erogare i singoli servizi e consegnarli ai clienti. Questo strumento permette una maggiore precisione attraverso la comprensione approfondita sia delle attività coinvolte, sia delle risorse consumate da ciascuna attività attraverso ribaltamenti di costi e ricavi utilizzando drivers idonei ad evidenziare il risultato complessivo di ciascun business dell'impresa. Infatti la logica sottostante all'ABC è che non sono tanto i prodotti a consumare i fattori produttivi, quanto le attività che si generano dalla combinazione di tali fattori<sup>31</sup>. Per cui, con il metodo Activity Based Costing, si perviene ad una struttura di costo di prodotto che mette in luce non soltanto i costi connessi allo svolgimento delle attività produttive, ma anche quelli relativi alle attività di supporto, che, costituiscono una quota rilevante dei costi aziendali<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> [www.revitor.it](http://www.revitor.it)

<sup>32</sup> L.MARCHI, S. MARASCA, M.S. CHIUCCHI, *Controllo di gestione*, Giappichelli Editore, Torino, 2018, cit.

## CONCLUSIONI

Giunti a questo punto della trattazione, è opportuno fare qualche riflessione di sintesi circa la contabilità basata sulle attività. Il tema principale affrontato in questo elaborato riguarda l'utilizzo in azienda di tecniche organizzative a supporto della gestione. Nello specifico si è voluto spiegare come l'implementazione di un sistema di controllo di gestione basato sulle attività possa essere considerato uno strumento fondamentale per un'azienda che voglia aggredire il mercato imponendosi sui competitors in maniera efficace grazie a un costante supporto al top management ed alla gestione direzionale da parte del sistema di controllo di gestione. L'intento di questa tesi è stato quello di evidenziare il cambiamento avvenuto nel corso degli anni nel contesto economico e l'esigenza di restituire la giusta importanza e rilevanza ai sistemi di contabilità analitica al fine di superare i limiti propri della contabilità tradizionale, incapace di rappresentare correttamente il reale impiego delle risorse nel processo produttivo, analizzando e studiando nuovi sistemi che superassero la semplice considerazione del volume di produzione come principale fattore determinante, ampliando, quindi, la serie di fattori da considerare. Questa tesi spiega il perché si arriva all'adozione della metodologia ABC quale sistema più accurato nell'allocazione dei costi indiretti; partendo da quella che è la contabilità tradizionale per centri di costo e dai suoi principali limiti, la trattazione è stata, poi, incentrata sulla contabilità analitica in tutti i suoi aspetti. La contabilità per centri di costo porta ad una identificazione poco attendibile del costo di prodotto; utilizzando tale metodo si può, facilmente, incorrere in decisioni errate sui prodotti. La distorsione più evidente riscontrata



da molti studiosi della contabilità tradizionale consiste nelle “sovvenzioni incrociate” delle quali si è più volte parlato nel corso dei vari capitoli. La contabilità tradizionale non a caso penalizza prodotti maturi ad alto volume che, in realtà, manifestano un minor fabbisogno di risorse rispetto a prodotti nuovi ad alto volume e complessità. Molto spesso, nel mix aziendale di per sé abbastanza differenziato, vi sono prodotti che ne sovvenzionano altri, i quali, appaiono più redditizi e convenienti di quello che sono.

Abbiamo visto invece, nel corso della trattazione, che l’Activity Based Costing determina un costo di prodotto più attendibile rispetto alla contabilità per centri di costo, offrendo una chiave di lettura della struttura economica utile all’assunzione di importanti decisioni manageriali per il miglioramento dell’efficienza. Spesso però, risulta difficoltosa la misurazione oggettiva di costi e attività che non hanno legami diretti e significativi con i prodotti realizzati e i servizi resi ai clienti; si fa, in tal caso, riferimento al concetto, spesso forzato, di costo variabile nel lungo periodo che rischia di far perdere di vista lo stesso in riferimento al breve periodo, utile per prendere diverse decisioni. Nonostante l’ABC sia il modello di costing più evoluto in quanto rappresenta meglio la crescente complessità delle aziende moderne, e dunque, quello che più si adatta alle mutate esigenze degli attuali contesti economici-imprenditoriali, esso non ha riscosso il successo che ci si aspettava, eccetto negli USA dove la sua diffusione tra le aziende è maggiore rispetto al nostro Paese.<sup>33</sup> In Italia, il motivo di questa scarsa adozione è principalmente dovuto alla complessità relativa alla sua implementazione, poiché tale sistema richiede sia un cambiamento nella struttura organizzativa aziendale, sia un cambiamento di mentalità e del modus

---

<sup>33</sup> CINQUINI L., *Strumenti per l’analisi dei costi. Approfondimenti di Cost Accounting*. Vol. II, Giappichelli Editore, Torino, 2005 p.152, cit.

operandi, in quanto il consumo delle risorse va riferito alle attività e ai processi, e non più alle funzioni. Richiede, inoltre, un sistema informativo adeguato, che permetta di ottenere dati e informazioni riferibili a ciascun oggetto di costo, e spesso, le aziende, soprattutto di piccole dimensioni non hanno le risorse necessarie per dotarsi di tali sistemi informativi. Altra difficoltà risiede nella scelta degli *activity driver*; bisogna chiedersi quanti di essi individuarne per rispondere al meglio al nesso causale-funzionale che, deve essere correttamente ponderato con il livello di accuratezza dell'informazione. Anche nell'ABC si presenta lo stesso problema riscontrato nel modello a centri di costo: se (come quasi sempre accade) nel costo di un'attività sono compresi anche costi fissi<sup>34</sup>, qualora nell'*activity costing rate* (ovvero il costo di un'unità del driver) andiamo ad utilizzare, al denominatore, il livello consuntivo dell'*activity driver*, otterremo che, al variare del livello totale di *activity driver* da un periodo a un altro di misurazione, l'*activity costing rate* varierà, e con esso varierà anche il livello dei costi imputati agli oggetti di costo, ma non in proporzione alla variazione della loro "domanda di attività". In questo modo, infatti, attribuiamo sempre tutti i costi dell'attività agli oggetti di costo, anche i costi dovuti a eventuali inefficienze che sono la causa di un output minore dell'attività. Ciò crea distorsione nelle informazioni di costo ottenute, e può pertanto portare a decisioni future errate, che potrebbero anche portare alla crisi aziendale<sup>35</sup>.

A mio parere, dunque, affinché l'Activity Based Costing possa essere definitivamente adottato e realizzato all'interno della maggior parte delle aziende, la strada è ancora lunga, a causa delle difficoltà dovute alla sua implementazione, ma ciò non vuol dire che non possa essere possibile, dal

---

<sup>34</sup> Ogni volta che parliamo di costi fissi facciamo riferimento al loro comportamento nel breve periodo.

<sup>35</sup> [www.biblio.liuc.it](http://www.biblio.liuc.it)

momento che il contesto economico è caratterizzato da svariati cambiamenti e da un notevole sviluppo tecnologico.

## Bibliografia

- BRUSA L. (1994), *L'amministrazione e il controllo*, Etas, Milano, seconda edizione.
- BRUSA L. (1995), *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e Activity Based Costing*, Giuffrè, Milano.
- CINQUINI L. (2003), *Strumenti per l'analisi dei costi. Elementi introduttivi*, vol. I, Giappichelli Editore, Torino.
- CINQUINI L. (2005) *Strumenti per l'analisi dei costi. Approfondimenti di Cost Accounting*, vol. II, Giappichelli Editore, Torino.
- COLLINI P. (1993), *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, Cedam, Padova.
- JOHNSON H. T. e KAPLAN R. S. (1989), *Ascesa e declino della contabilità direzionale*, Isedi.
- MARCHI L., MARASCA. S., CHIUCCHI M. S. (2018), *Controllo di gestione*, Giappichelli editore, Torino.
- PASTORE A. (1995), *La gestione per attività. Activity Based Costing e Activity Based Management: principi e applicazioni*, Cedam, Padova.

- ROFFIA P. (2002), *Il controllo di gestione. Activity Based*, Giappichelli Editore, Torino.
- [www.biblio.liuc.it](http://www.biblio.liuc.it)
- [www.dipartimento-dsgses.it](http://www.dipartimento-dsgses.it)
- [www.futurecons.com](http://www.futurecons.com)
- [www.sapere.it](http://www.sapere.it)
- [www.studiobarale.it](http://www.studiobarale.it)