



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in Economia Aziendale

**LE BARRIERE
ALL'IMPLEMENTAZIONE
DELL'ACTIVITY BASED COSTING**

**THE BARRIERS TO THE IMPLEMENTATION OF
ACTIVITY BASED COSTING SYSTEMS**

Relatore:
Prof. Marco Gatti

Rapporto Finale di:
Giovanni Faraglia

Anno Accademico 2018/2019

INDICE

INTRODUZIONE	5
1. IL SISTEMA DI CONTABILIA' ANALITICA	
1.1. Aspetti definitivi.	7
1.2. Le differenze tra contabilità analitica e contabilità generale.	9
1.3. Le modalità di tenuta del sistema di contabilità analitica: il variable costing e full costing.	12
1.4. Il sistema di contabilità analitica a full costing: base unica, base multipla e centri di costo.	16
1.5. Il sovvenzionamento incrociato.	24
2. L'ACTIVITY BASED COSTING	
2.1. Introduzione all'Activity Based Costing.	26
2.2. Lo scopo dell'Activity Based Costing.	28
2.3. Il funzionamento dell'Activity Based Costing.	29
2.4. Limiti e critiche mosse all'ABC.	34
CONCLUSIONI	38
BIBLIOGRAFIA	40

INTRODUZIONE

In un contesto sempre più competitivo, come quello in cui molte aziende operano, diventa fondamentale disporre di un sistema di calcolo dei costi del prodotto efficace ed in grado di fornire adeguate informazioni di carattere strategico ed operativo. Il calcolo del costo del prodotto rappresenta, oggi, una inevitabile esigenza per tutte le aziende in quanto è calcolando il costo di prodotto che è possibile fissare un prezzo di vendita che sia in grado di remunerare tutti i fattori produttivi utilizzati per la sua realizzazione ma anche dare copertura ai costi che l'azienda sostiene per il suo funzionamento. Errori nella determinazione di tale costo, causati da errate valutazioni dei fattori impiegati o da un processo di calcolo non affidabile e attendibile, rischiano di provocare una distorsione nell'informazione finale. Una sovrastima dei fattori utilizzati farà sì che il costo finale del prodotto sia inattendibile, conducendo alla fissazione di prezzi poco competitivi che, in ultima istanza, potrebbero finire per avvantaggiare i concorrenti.

Una sottostima dei costi, invece, indurrà l'azienda ad applicare un prezzo particolarmente appetibile per i clienti ma che non sarà in grado di generare un margine adeguato per coprire i costi dei fattori utilizzati provocando, così, perdite nel lungo periodo per l'impresa. Alla luce di quanto detto, il presente lavoro di tesi mira a studiare il sistema di contabilità analitica focalizzando l'attenzione su uno

dei metodi di tenuta della stessa che, nel corso degli ultimi anni, ha riscosso particolare successo, almeno in teoria: l'Activity Based Costing.

Nella prima parte dell'elaborato si analizzerà il sistema di contabilità analitica, evidenziando le differenze con la contabilità generale ma anche le due diverse modalità di tenuta della contabilità analitica.: *variable costing* e *full costing*, mostrandone le peculiarità distintive. L'attenzione sarà posta, in particolare, sul *full costing*, strumento con il quale si giunge alla determinazione del costo pieno di prodotto.

Nella seconda parte del lavoro di tesi, invece, l'attenzione sarà posta sull'Activity Based Costing, un metodo di tenuta della contabilità analitica che presenta importanti vantaggi, il quale però non è stato risparmiato da critiche dagli studiosi in materia. Lo scopo del secondo capitolo è, in particolare, di porre in evidenza non solo i vantaggi che potrebbero scaturire dall'adozione di questo metodo di tenuta della contabilità analitica ma anche, e soprattutto, alcune delle più importanti criticità che la letteratura specialistica ha enfatizzato nel corso degli ultimi anni.

CAPITOLO I

IL SISTEMA DI CONTABILITÀ ANALITICA

1.1. Aspetti definitivi

La contabilità direzionale è l'insieme degli strumenti finalizzati a rilevare, organizzare ed aiutare ad interpretare le informazioni di tipo economico-finanziario ed anche non monetario, a supporto dell'attività di governo svolta a diversi livelli decisionali.¹

Lo scopo della contabilità direzionale è di fornire informazioni utili per:

- svolgere le attività di pianificazione e gestione aziendale; con la pianificazione si definiscono gli obiettivi di lungo periodo e le azioni da compiere per raggiungerli. Gli obiettivi vengono declinati in intervalli di tempo più brevi, di solito un anno, per mezzo del budget che è, invece, lo strumento principe della programmazione aziendale;
- attività di decision making: la contabilità direzionale fornisce dati e informazioni utili per supportare decisioni che riguardano, ad esempio, la

¹ Cinquini L., *Strumenti per l'analisi dei costi. Volume I. Fondamenti di Cost Accounting*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2013.

determinazione del prezzo di vendita del prodotto/servizio o scelte di convenienza economica;

- consentire un efficace impiego delle risorse: la misurazione delle risorse assorbite da un oggetto di costo, infatti, permette di misurare il grado di efficienza dell'azienda.

La contabilità analitica è parte della contabilità direzionale. Essa elabora informazioni relative a specifici oggetti della gestione o ad aree dell'organizzazione. Gestisce prevalentemente informazioni monetarie e non monetarie relative all'acquisizione e al consumo delle risorse.² Le principali funzioni sono riconducibili alla misurazione dell'efficienza della gestione aziendale; quest'ultima rappresenta la capacità di produrre il massimo output con le risorse disponibili.³ Quindi, le informazioni relative al consumo di risorse da parte di un oggetto di costo diventano fondamentali per la misurazione.

La contabilità analitica fornisce anche un supporto informativo per le scelte di convenienza economica le quali possono riguardare: prezzi dei prodotti o dei servizi, scelte di esternalizzazione di una o più fasi del processo produttivo (analisi di make or buy), o misurazione del grado di redditività delle diverse linee di prodotto.

² Cinquini L., op. cit.

³ Cinquini L., op. cit.

1.2. Le differenze tra contabilità analitica e contabilità generale.

In questo paragrafo si analizzeranno le principali differenze tra contabilità analitica (d'ora in poi co.an.) e contabilità generale (d'ora in poi co.ge.) mettendole a confronto su vari aspetti. Sia la co.ge. sia la co.an. sono parte del sistema di contabilità direzionale, tuttavia, hanno funzioni e applicazioni diverse. Di seguito saranno analizzate le principali differenze.

- modalità di tenuta: la tenuta della co.an. non è obbligatoria come per la co.ge. e, se per quest'ultima si dispone di una sola modalità di tenuta, la co.an. ne ha due: variable costing e full costing.⁴ La differenza tra variable costing e full costing dipende dalle diverse esigenze informative dell'organo direzionale aziendale. Nel prossimo paragrafo verranno approfondite le differenze tra queste due modalità di tenuta della co.an.
- Scopo: co.an e co.ge. differiscono anche per questo aspetto. Infatti, la co.ge. consente la misurazione del reddito e la determinazione del capitale di funzionamento mentre la co.an. rielabora i dati relativi ai costi e ai ricavi al fine di supportare l'attività decisionale e di controllo. Per mezzo della co.an., come già detto, è possibile determinare il costo del prodotto, i costi relativi ad una

⁴ Marasca S., Marchi L., Riccaboni A., *Controllo di Gestione. Metodologie e strumenti. Amministrazione, finanza e controllo*, Knowita Editore, Arezzo, 2013.

area aziendale, ma anche determinare il margine di contribuzione⁵ di una determinata linea di prodotto, oltre che ottenere dati necessari per redazione dei budget e per decisioni di programmazione aziendale.

- Oggetto di analisi: la co.ge. prende in analisi i fatti di gestione aventi manifestazione numeraria relativi a scambi di mercato mentre la co.an. analizza l'utilizzo dei fattori produttivi nei processi interni
- Destinatari delle informazioni: la contabilità generale fornisce informazioni per soggetti, prevalentemente esterni all'azienda. La contabilità analitica, invece, è uno strumento di supporto per l'organo direzionale aziendale, quindi si rivolge in prevalenza a soggetti interni.
- Rilevanza dei costi: un aspetto di particolare importanza riguarda la differente rilevanza dei costi. Vi sono costi comuni, ovvero che sono tenuti in considerazione sia nella co.an. sia nell'ambito della co.ge. Si tratta dei costi di utilizzo dei fattori della produzione, intesi come l'ammontare delle risorse assorbite per fini produttivi, (nella co.ge. sono definiti come costi di acquisto). Sono valori comuni alle due contabilità ad esempio quelli relativi all'acquisto di materie prime, salari e stipendi. L'altra categoria di costi, invece, è propria della contabilità analitica, ovvero i costi figurativi. Sono oneri che

⁵ Si definisce margine di contribuzione di un prodotto realizzato da un'impresa la differenza fra i ricavi di vendita ed il costo variabile delle quantità vendute di tale prodotto. Questa grandezza misura, quindi, il contributo che tale prodotto fornisce all'impresa per realizzare la copertura dei costi fissi.

costituiscono mancati ricavi, ad esempio gli interessi figurativi, cioè gli interessi che l'azienda avrebbe riscosso se avesse comprato titoli con le risorse investite in azienda, o i ricavi che avrebbe incassato se avesse affittato l'immobile di proprietà messo a disposizione per le attività aziendali (fitti figurativi). Questa tipologia di costi non è presente nella contabilità generale poiché si tratta di costi che non hanno manifestazione finanziaria, tuttavia nella contabilità analitica risultano particolarmente utili, soprattutto nelle analisi di convenienza. Nella contabilità generale vengono considerate le spese neutrali, definite come componenti negativi di reddito di natura straordinaria, un esempio possono essere le minusvalenze derivate dalla cessione di beni immobili se la vendita di beni immobili non rappresenta l'attività caratteristica aziendale. Questa categoria di costi non è considerata nella contabilità analitica in quanto, essendo quest'ultima uno strumento utile per supportare i processi decisionali, gli eventi straordinari non vengono presi in considerazione per non inficiare le decisioni future, data la loro natura.

In sintesi, dunque, la co.an. è uno strumento complementare alla co.ge. Se quest'ultima è rivolta alla gestione globale dell'azienda, la co.an. fornisce informazioni più di dettaglio, utili per supportare il management nel prendere le decisioni.

1.3. Le modalità di tenuta del sistema di contabilità analitica: il variable costing e il full costing.

La contabilità analitica presenta due modalità di tenuta, variable costing e full costing, che si basano su principi differenti per quanto riguarda la determinazione dei costi.

Il variable costing è basato sulla logica marginalista secondo la quale, per ciascun livello di produzione, compreso entro una definita capacità produttiva, il costo totale del prodotto è costituito da una componente di costi fissi e da una componente di costi variabili. Pertanto, il cambiamento di una unità nel volume di produzione comporta un cambiamento nel costo totale pari al costo variabile di detta unità, denominato costo marginale.⁶

Il full costing, invece, è basato sul principio dell'assorbimento totale dei costi, secondo il quale la determinazione dei costi riferiti ad oggetti variamente definiti debbono includere tutti gli elementi di costo a prescindere dalla loro natura, dal loro regime di variabilità e dai problemi che il loro calcolo comporta.⁷

L'output informativo di un sistema di contabilità analitica può essere considerato l'uno alternativo all'altro. La diversa modalità di tenuta, infatti, produrrà

⁶ Sella L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica. Determinazioni quantitative e controllo di gestione*, Etas, Milano, 1999.

⁷ Sella L., op. cit.

informazioni differenti. In particolare, il variable costing attribuisce ai prodotti solo i costi variabili mentre i costi fissi sono considerati come costi del periodo ma non sono attribuiti ai prodotti, questo perché vengono definiti come costi che l'azienda sosterebbe in qualsiasi caso, quindi non dipendono dalla produzione effettuata. La configurazione di costo è data da:

costi materia prima diretta
+ costi MOD
+ altri costi industriali variabili
= costo industriale variabile
+ costi variabili commerciali
= costo variabile

La differenza tra i ricavi e il costo variabile conduce alla determinazione del margine di contribuzione. Il margine di contribuzione è una grandezza che sintetizza la marginalità e rappresenta la quota di ricavi che può essere utilizzata per coprire i costi fissi aziendali e la formazione dell'utile di esercizio.

Il sistema di co.an. tenuto a variable costing ha vissuto nel tempo un'evoluzione, questo perché le aziende industriali negli ultimi anni sono state caratterizzate da un profondo progresso tecnologico, fattore determinante per decretare il successo sulla concorrenza.

Le imprese industriali, in particolare, hanno assistito ad una sempre più marcata automazione dei processi produttivi, all'aumento dei costi di sviluppo dei processi e dei prodotti.

L'aumento dell'innovazione, inoltre, ha contribuito a generare una maggiore segmentazione del mercato. Le aziende si sono trovate a gestire un numero crescente di combinazioni tra prodotti, mercati e tecnologie, ciascuna delle quali caratterizzata da costi fissi specifici sempre più elevati e incisivi sul costo totale del prodotto.

La contabilità analitica a variable costing ha iniziato a contemplare, dunque, nella determinazione dei costi, anche i costi fissi specifici relativi all'oggetto preso in analisi (es. ammortamento macchinario specifico di una linea di prodotto).

Il "nuovo" sistema viene chiamato variable costing evoluto o sistema di contabilità a costi variabili e costi fissi specifici.⁸ Il sistema in oggetto, da un lato rappresenta un'evoluzione del sistema variable costing, dall'altro però ne snatura la logica.

Con l'introduzione dei costi fissi specifici viene meno il principio consistente nel considerare i costi fissi aziendali come costi del periodo. Tuttavia, l'inclusione, essendo limitata ad una categoria di costi, salvaguarda la caratteristica di non

⁸ Sella L., op. cit.

includere nella determinazione quote di costo definite arbitrariamente, le quali sono comportate dall'imputazione dei costi fissi comuni.

Si ottiene, così, una configurazione di costo:

Ricavi della produzione venduta
- Costo variabile del venduto
= Margine di contribuzione lordo
-Costi fissi specifici
= Margine di contribuzione semilordo

Il margine di contribuzione semilordo è ottenuto sottraendo al margine di contribuzione i costi fissi specifici di ogni linea di prodotto. Questo risultato esprime il contributo di ciascuna linea alla copertura dei costi fissi indiretti e alla generazione del reddito operativo. Sottraendo a questa grandezza i costi fissi comuni si perviene al risultato operativo aziendale.

Il full costing, come detto precedentemente, si basa su un principio differente: l'assorbimento integrale dei costi. Lo scopo è quello di definire un costo di prodotto che contempra il costo di tutti i fattori utilizzati, diretti ed indiretti, per un dato oggetto di costo.

La determinazione del costo pieno risulta particolarmente utile per soddisfare alcune esigenze informative, infatti senza di esso sarebbe impossibile ottenere una base valida per la formazione dei prezzi di vendita.

Il confronto tra i ricavi e i costi di un determinato oggetto non può assumere significato in termini di utile o perdita se non sono compresi tutti gli elementi di costo.

1.4. Il sistema di contabilità analitica a full costing: base unica, base multipla e centri di costo

Il full costing, come spiegato in precedenza, si basa sul principio di assorbimento integrale dei costi. E' evidente che per i costi diretti non ci sono problemi di attribuzione, in quanto è immediato il nesso causa-effetto tra sostenimento del costo e l'oggetto di costo, pertanto i costi di utilizzo di un fattore verranno attribuiti interamente all'oggetto per il quale sono stati sostenuti.

I costi che non presentano un legame diretto con il prodotto, invece, necessitano di un particolare procedimento chiamato processo di imputazione o di allocazione.

L'imputazione dei costi indiretti comporta l'assunzione di un'ipotesi finzione, quella che consente, sia pure in astratto, di ammettere di isolare una quota di tali costi dal loro valore totale per attribuirli agli oggetti assunti alla base della determinazione dei costi.⁹

⁹ Cinquini L., *Strumenti per l'analisi dei costi. Volume I. Fondamenti di Cost Accounting*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2013.

La logica che guida l'imputazione dei costi indiretti è quella che consiste nell'ammettere che ci siano uno o più parametri in grado di stabilire quanta parte del fattore produttivo sia stato utilizzato dall'oggetto di costo preso in analisi. I parametri sono denominati basi di imputazione o basi di riparto e, variano a seconda del metodo che si decide di adottare per tale processo.

Il full costing a base unica

Questo metodo di calcolo del costo di prodotto consiste nell'attribuire tutti i costi indiretti aziendali attraverso una unica base di riparto. Nella prima fase si individuano i costi indiretti, l'aggregazione di tali costi è definita cost pool. Successivamente si sceglie la base di riparto idonea ad imputarli, in modo che l'ammontare di tali costi vari in maniera proporzionale al variare della base di imputazione scelta. Le basi di riparto si distinguono in:

- basi tecniche
- basi di costo
- basi di risultato

Le prime sono basate sui volumi dei fattori produttivi come volume di materie impiegate, numero di ore di lavoro diretto impiegate, numero di ore macchina, numero di chilowattora consumati; le basi di costo, invece, derivano dalla valorizzazione dei consumi di fattori produttivi, ad esempio, costo speciale delle materie, costo della manodopera diretta, costo primo. Le basi di risultato, invece,

sono fondate sui risultati delle produzioni attuate, come volume della produzione ottenuta, valore della produzione ottenuta.

Definita la base di riparto che meglio consente di imputare i costi indiretti ai prodotti si passa al calcolo del coefficiente di riparto. Si tratta del rapporto tra il valore del cost pool (nel caso del metodo di imputazione su base unica) e la base di riparto. Successivamente, moltiplicando il coefficiente di riparto per il valore che la base di riparto presenta con riferimento ad un determinato prodotto si otterrà la parte di costo indiretto da attribuire all'oggetto.

Il metodo di imputazione dei costi indiretti su base unica presenta delle criticità. Infatti, il cost pool comprende costi indiretti di varia natura e l'imputazione attraverso una sola base potrebbe non esprimere adeguatamente il consumo di risorse dell'oggetto per ogni categoria di costo indiretto. Il metodo in esame, tuttavia, è il più semplice da adottare e la sua implementazione è la più economica. Si tratta di un metodo utilizzato prevalentemente nelle aziende nelle quali l'incidenza dei costi indiretti sui prodotti potrebbe non giustificare il maggiore esborso economico dovuto all'implementazione di metodi più razionali.

Il full costing a base multipla

Un altro metodo per l'imputazione dei costi indiretti aziendali è quello su base multipla. Le fasi del processo sono identiche rispetto al metodo su base unica ma la sostanziale differenza sta nell'aggregazione dei costi. Infatti, nel sistema di full

costing a base multipla non si dispone più di un cost pool, ma i costi di natura similare verranno aggregati insieme, formando molteplici categorie.

La basi di riparto, di conseguenza, saranno anch'esse diverse e saranno scelte in modo tale da poter attribuire i costi delle singole categorie nella maniera più appropriata, cioè più adeguata al grado di utilizzazione delle risorse da parte di ciascuno di essi nell'ambito dei processi produttivi dell'impresa.

Con i coefficienti di riparto, infine, si attribuirà ai prodotti la parte del costo di utilizzo di quelle risorse, moltiplicando tale coefficiente con il volume della base riferibile al prodotto.

Il full costing a base multipla rappresenta un superamento dei più evidenti limiti riconducibili al full costing a base unica pur rimanendo un sistema non particolarmente dispendioso in termini di risorse sia economiche che non.

La contabilità analitica per centri di costo

La contabilità per centri di costo permette un calcolo più corretto del costo unitario del prodotto, in particolare in aziende di dimensioni maggiori o comunque in organizzazioni complesse per quanto riguarda l'aspetto produttivo.¹⁰

¹⁰ Marasca S., Marchi L., Riccaboni A., *Controllo di Gestione. Metodologie e strumenti. Amministrazione, finanza e controllo*, Knowita Editore, Arezzo, 2013.

I costi indiretti vengono, dunque, accumulati in aggregazioni denominate centri di costo. Questi ultimi spesso coincidono con le unità organizzative in cui è articolata l'azienda.

Il sistema oggetto di analisi risulta essere particolarmente utile anche per il controllo del consumo delle risorse all'interno dell'organizzazione, oltre che per la responsabilizzazione sul loro utilizzo da parte dei responsabili delle unità organizzative.

I centri di costo, oltre a consentire maggiore precisione nell'imputazione dei costi ai prodotti, mediante i raggruppamenti intermedi che rendono più razionale il processo di imputazione, facilitano anche le decisioni da adottare al fine di migliorare le performance nello svolgimento del processo produttivo, questo perché forniscono informazioni importanti in merito alle risorse utilizzate dalle singole unità organizzative aziendali.

L'implementazione di un sistema di contabilità per centri di costo fornirà la determinazione del costo pieno unitario, generalmente attraverso le seguenti fasi:

- definizione di un piano dei centri di costi;
- selezione degli elementi di costo da includere e dei criteri di locazione dei costi nei centri di costo;
- chiusura dei centri intermedi sui centri finali mediante opportune basi di riparto;
- imputazione dei costi all'oggetto di calcolo.

Definizione di un piano dei centri di costo; questa è la fase in cui vengono individuati i centri e rappresenta la base sulla quale si fonda il procedimento preso in esame. È particolarmente importante perché tutte le altre fasi dipendono dalle scelte adottate in questa. Al variare della quantità e della tipologia dei centri di costo individuati, infatti, mutano le informazioni che si possono ottenere sul consumo delle risorse, ma anche la significatività delle informazioni ottenute, oltre a condizionare le azioni di controllo sugli aggregati di costo.

La determinazione dei centri di costo, dunque, deve essere fatta tenendo conto di diversi aspetti quali: la omogeneità delle attività compiute all'interno del centro di costo ma anche la omogeneità dei fattori produttivi impiegati e la significatività dei costi localizzati nel centro. Infine, la possibilità di individuare un responsabile per il centro di costo, ovvero un soggetto che è in grado di modificare con le proprie scelte i costi sostenuti.

La selezione degli elementi di costo da includere e dei criteri di locazione dei costi nei centri di costo; in questa seconda fase si classificano i costi che saranno successivamente attribuiti ai centri di costo. La classificazione può essere per natura ma anche sulla base delle caratteristiche fisico ed economiche del fattore produttivo a cui si riferiscono.

Tali costi vengono imputati ai centri nei quali le risorse cui si riferiscono sono state consumate. Sono costi indiretti rispetto al prodotto, poiché i costi diretti vengono attribuiti esclusivamente al prodotto in riferimento, tuttavia è necessario distinguere tra costi diretti e costi indiretti ai centri di costo.

Nel primo caso i costi saranno localizzati interamente nel centro di costo di riferimento, questo vuol dire che le risorse sono state consumate interamente da quel determinato centro.

Nel secondo caso, invece, un costo indiretto a più centri di costo, rende necessario un parametro per la sua localizzazione.

La chiusura dei centri intermedi sui centri finali mediante opportune basi di riparto; la terza fase consiste nella chiusura dei centri intermedi sui centri finali. Gli importi dei costi localizzati nei centri intermedi vengono imputati ai centri di produzione, in quanto i loro costi misurano le risorse impiegate per ottenere servizi che sono stati effettuati ai centri di produzione.¹¹

La chiusura dei centri intermedi può avvenire sia misurando direttamente il servizio reso da tali centri a quelli finali, sia indirettamente. In questo caso si tiene conto dell'attività svolta dai centri finali e la quota dei costi ausiliari varierà supponendo che più è elevata l'attività maggiore sarà il servizio erogato dal centro ausiliario.

¹¹ Cinquini L., op, cit.

Conclusa la chiusura dei centri intermedi, i centri finali conosceranno un incremento in termini di costi che corrisponde alla quota dei centri ausiliari ad essi attribuita.

I centri funzionali invece, possono essere chiusi direttamente sui prodotti, guidati da opportune basi di riparto, o chiusi sui centri ausiliari o produttivi.

L'imputazione dei costi all'oggetto di calcolo; l'ultima fase della contabilità analitica per centri di costo consiste nell'attribuire i costi dei centri finali ai prodotti. Per fare ciò è necessario definire un'unità che esprima l'output del centro produttivo. Se i prodotti realizzati sono omogenei è possibile utilizzare i volumi delle quantità prodotte come unità di output, tuttavia, nella maggior parte dei casi, i prodotti realizzati sono eterogenei questo fa sì che vengano individuate unità relative ad un fattore produttivo o ad una risorsa significativa del centro come, ad esempio, le ore macchina.

1.5. Il sovvenzionamento incrociato

Nonostante i vantaggi che il sistema di contabilità analitica per centri di costo permette di conseguire in merito al trattamento dei costi indiretti, questo presenta dei limiti soprattutto in aziende ad elevata complessità.¹²

Nella contabilità analitica per centri di costo, infatti, le basi di imputazione sono principalmente volumetriche; perciò esse sono espresse da parametri che fanno riferimento ai volumi di output, come ore macchina od ore manodopera.

Tuttavia, l'ammontare dei costi indiretti dipende da altre dinamiche e non solo dalle quantità di prodotto realizzate, ad esempio dalle operazioni necessarie per la realizzazione di un prodotto o dalla complessità dei processi produttivi.

La determinazione del costo pieno con l'utilizzo di parametri volumetrici può portare a significative distorsioni nelle informazioni sui costi. Potrebbe, infatti, verificarsi il fenomeno del *sovvenzionamento incrociato*¹³ tra produzioni.

Questo fenomeno porta ad una sottostima del costo unitario di prodotti a basso volume ma ad elevata complessità ed alla maggiore allocazione dei costi indiretti sui prodotti standardizzati caratterizzati da alti volumi, anche se le transazioni che generano costi generali sono prevalentemente causate dalla complessità dei prodotti a basso volume.

¹² Cinquini L., op. cit.

¹³ Cinquini L., op, cit.

Per evitare, dunque, che prodotti meno complessi ma realizzati in quantità superiori possano subire una sovrastima dei costi, o al contrario che ai prodotti particolarmente complessi ma realizzati in bassa quantità possano essere attribuiti meno costi, sono stati definiti nuovi sistemi di calcolo dei costi come l'Activity Based Costing che sarà oggetto di analisi nel prossimo capitolo.

CAPITOLO II

L'ACTIVITY BASED COSTING

2.1. Introduzione all'Activity Based Costing

L'activity based costing (d'ora in poi ABC) è nato sostanzialmente come soluzione ai limiti delle metodologie tradizionali per il calcolo del costo di prodotto.¹⁴

Un primo articolo, nel 1987 di T.H Johnson e R.S. Kaplan¹⁵, preparava il terreno all'Activity Based Accounting ma al momento della pubblicazione non tutti ne rimasero colpiti tanto che in Europa, in particolare, questo nuovo approccio fu liquidato come una sorta di “déjà vu”.¹⁶

Una grande spinta per la diffusione iniziale di questa tecnica fu data sicuramente dal CAM-I (Computer Aided Manufacturing – International) e dalla National Association che, nel 1988, dedicarono gli studi al cost management nei contesti produttivi più avanzati.

¹⁴Cinquini L., *Srumenti per l'analisi dei costi. Volume I. Fondamenti di Cost Accounting*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2013.

¹⁵ Johnson T.H., Kaplan R.S., “*The importance of long-term product costing*”, McKinsey Quarterly, autumn 1987.

¹⁶ Bubbio A., *Calcolo dei costi per attività. Activity based costing*, Guerini e Associati, Milano, 2002.

E' all'inizio degli anni Novanta che l'ABC, grazie alle grandi società di consulenza che ne favorirono il processo di diffusione anche in Europa, iniziò a prendere piede.¹⁷

L'ABC, con il maturare degli studi e delle applicazioni, ha progressivamente palesato le sue potenzialità di metodologia di calcolo del costo di prodotto, in grado di fornire configurazioni di costo impiegabili per molteplici scopi.¹⁸

Il tratto caratteristico dell'ABC è, sicuramente, quello di porre al centro del calcolo del costo di prodotto, come fondamentali oggetti di costo, non i prodotti ma le attività. Il principio, infatti, è quello di considerare le attività come “consumatrici” delle risorse, piuttosto che i prodotti. Inoltre, bisogna tener conto di come negli ultimi periodi sia diventato sempre più strategica la relazione con il cliente in una visione di lungo periodo e, dato che molte attività sono volte al miglioramento di tale relazione, mettere al centro della contabilità le attività, vuol dire mettere al centro il cliente.

L'ABC, nata come un raffinato metodo di calcolo dei costi pieni di prodotto, va oggi qualificato come un metodo che suggerisce di calcolare il costo delle attività, dei processi, dei prodotti o dei servizi. Un metodo che, come suggerisce Peter

¹⁷ Bubbio A., op. cit.

¹⁸ Cinquini L., op. cit.

Drucker¹⁹, sarà l'unico veramente in grado di soddisfare i sempre più sofisticati fabbisogni informativi del management.

2.2. Lo scopo dell'Activity Based Costing

Attraverso l'utilizzo dell'ABC è possibile pervenire ad una configurazione di costo di prodotto che cerca di riflettere in modo obiettivo il reale consumo delle risorse e perseguire una molteplicità di altri scopi²⁰:

- assumere decisioni strategiche relative ai prodotti;
- controllare l'economicità dei singoli prodotti;
- programmare il fabbisogno di risorse da parte delle attività

L'ABC è in grado di supportare decisioni strategiche relative ai prodotti in termini di: definizione del volume di produzione, eliminazione dal processo produttivo di determinati prodotti, introduzione di nuovi prodotti o variazione del prezzo di vendita dei prodotti.

¹⁹ Scriveva in proposito P. Drucker (*"The Information Executives Truly Need"*, *Harvard Business Review*) "probabilmente abbiamo riprogettato tutto quello che c'era da riprogettare riguardo al più tradizionale dei nostri sistemi informativi: la contabilità. In effetti molte aziende sono già passate dalla contabilità dei costi tradizionale all'Activity Based Costing. Quest'ultima tecnica rappresenta sia un concetto diverso del processo di business, specie per le imprese manifatturiere, sia un sistema di misurazione diverso". Il futuro è già qui. Etas Libri, Milano 1999.

²⁰ Brusa L., *Contabilità dei costi, contabilità per centri di costo ed Activity Based Costing*, Giuffrè Editore, Milano, 1995.

La contabilità per attività, definendo un costo pieno del prodotto tiene conto che i costi generalmente ritenuti fissi, in realtà, possono essere variabili nel lungo periodo e variano in funzione del grado di differenziazione e di complessità dei prodotti e non dal volume di produzione. Esso evita, dunque, i rischi, di ‘sovvenzionamento incrociato’ tra prodotti dovuti a metodi di imputazione basati sul solo volume di produzione.

Un ulteriore finalità dell’ABC riguarda la corretta programmazione delle risorse che danno origine ai costi indiretti. Dal volume di produzione dei beni e dei servizi si può risalire alle unità di attività indirette necessarie, misurate con l’opportuno driver e determinare il totale dei costi indiretti da sostenere.²¹

2.3. Il funzionamento dell’Activity Based Costing

Come già anticipato, la parola chiave dell’ABC è: attività.

Il focus, in termini di calcolo dei costi, non è più il prodotto. Questo perché le risorse sono consumate dalle attività, le quali sono richieste per la realizzazione dei prodotti. Il nuovo approccio rappresenta un radicale cambiamento

²¹ Brusa L., op, cit.

rispetto ai precedenti metodi di calcolo dei costi. Quali sono però le fasi da seguire se si volesse implementare un sistema di contabilità per attività?

Possiamo dividere il processo in tre fasi:

- mappatura delle attività;
- attribuzione dei costi alle attività;
- imputazione dei costi delle attività ai prodotti.

L'azienda deve anzitutto comprendere esattamente quali attività svolge, intendendo con attività non tanto cosa produce, quanto le differenti azioni da porre in essere affinché un dato prodotto o servizio prenda forma e sia vendibile sul mercato.

Le attività rappresentano un aggregato di operazioni elementari, tecnicamente omogenee, attraverso le quali si ottiene un output definito per uno specifico cliente interno od esterno²². Per ottenere questo, spesso si effettua un'intervista al personale nell'ambito delle varie unità organizzative e funzionali.

Le attività possono essere articolate secondo diversi criteri. Le attività primarie sono quelle necessarie per realizzare il prodotto. Le attività secondarie sono, invece, attività di supporto alle primarie e sono indispensabili per la realizzazione di queste ultime e per il funzionamento complessivo dell'azienda. Un esempio sono le attività

²² Bubbio A., *Calcolo dei costi per attività. Activity based costing*, Guerini e Associati, Milano, 2002.

di logistica o di amministrazione. Le attività obbligatorie, invece, sono attività imposte o dalla legge o dalle normative aziendali. Le attività discrezionali, infine, sono quelle che vengono svolte sulla base di valutazioni soggettive dei singoli manager.²³

Da questo lavoro di definizione delle attività scaturisce l'indicazione delle attività da inserire nel "piano dei conti", in base al quale impostare le rilevazioni della contabilità dei costi. Questo piano dei conti rappresenta un grosso cambiamento rispetto alle tradizionali impostazioni di contabilità analitica per centri di costo. Questi ultimi, normalmente, coincidono con unità organizzative chiamate a svolgere una pluralità di attività, più che con le singole fasi del generale processo produttivo.²⁴

Definite, dunque, le attività è necessario mapparle in modo da capire a quali processi appartengono. La mappatura delle attività "*intrafunzionali*" permette di evidenziare le attività svolte dalle diverse aree funzionali aziendali, ad esempio l'area funzionale produzione, piuttosto che la funzione amministrazione o R&D. La mappatura delle attività "*interfunzionale*", invece, rende visibile la contemporaneità e l'interconnessione dei processi aziendali, i quali coinvolgono più aree funzionali dell'azienda.

²³ Bubbio A., op, cit.

²⁴ Bubbio A., op, cit.

La seconda fase necessaria per il funzionamento del sistema di calcolo preso in esame è quella consistente nell'attribuzione dei costi delle risorse utilizzate alle attività.

Il processo è teoricamente semplice. Si tratta, infatti, di individuare i fattori di consumo delle risorse da parte delle diverse attività e, in base a queste variabili, calcolare il costo per attività. Tuttavia, simili informazioni in imprese non sono sempre disponibili in azienda e sono necessari metodi dedicati per rilevarle. Uno degli strumenti più utilizzati per reperire informazioni sulle attività svolte delle singole persone è il time report. Il time report è il documento all'interno del quale vengono indicati i tempi dedicati dalla singola persona alle diverse attività. In questo modo è possibile capire come l'individuo utilizzi il proprio tempo e per quali attività lo impiega principalmente.²⁵ I limiti di questo strumento possono essere legati sia ai tempi in quanto si tratta di un'attività particolarmente complessa da svolgere, soprattutto in aziende di grandi dimensioni con numerosi dipendenti, ma anche al fatto che questo metodo incontra, spesso, resistenze da parte del personale in quanto è percepito come uno strumento di controllo più che come uno strumento di rilevazione delle informazioni rilevanti al fine di garantire il funzionamento del sistema di contabilità per ABC.

²⁵ Bubbio A., op, cit.

Tuttavia, quando si vuole apprezzare un'attività non è sufficiente misurarne il costo complessivo. Può essere opportuno ricercare altre variabili espressione di altre dimensioni dell'output come la qualità o di altri aspetti intangibili. In proposito, il suggerimento originale dell'ABC è quello di utilizzare delle variabili che tengano conto anche del grado di complessità dell'attività.²⁶

Il driver con il quale il costo viene imputato alle attività è definito *resource driver*.

La terza ed ultima fase consiste nell'imputazione dei costi delle attività ai prodotti. È probabile che le singole unità produttive abbiano più di un output, cioè che un'attività serva a produrre più servizi o prodotti. È necessario, pertanto, dotarsi di parametri in grado di “distribuire” il costo di quella attività sui vari output che la stessa contribuisce a produrre. I parametri sono chiamati “*activity drivers*”. I drivers possono essere distinti in tre “macro-categorie”:

- numero di transazioni;
- tempo;
- intensità di legame con l'attività.

Dei primi sono esempi emblematici il numero dei riattrezzaggi o dei setup in produzione; dei driver legate al tempo le ore di fermo macchina, le ore di tempo lavorativo dedicate alla formazione, il tempo dedicato dalla forza vendita per

²⁶ Bubbio A., op, cit.

cliente. Esempi, infine, dell'intensità di legame sono le risorse che si consumano ogni qual volta si svolge l'attività, come nel caso dei materiali di consumo.

2.4. Limiti e critiche mosse all'ABC

Il primo aspetto che ha diviso gli studiosi del tema e che è stato indicato come un elemento di criticità nell'utilizzo della BSC è la possibilità di utilizzare questo metodo di tenuta della contabilità analitica anche per fini gestionali e decisionali. Secondo l'orientamento tradizionale, tale metodologia ha lo scopo di imputare ai prodotti i costi indiretti, al fine di giungere a determinare la redditività dei singoli prodotti o delle linee di prodotti. Kaplan lo definisce come un sistema in grado di fornire informazioni destinate ad assumere decisioni di prezzo, di mix, di marketing, ecc. Secondo Cooper, invece, l'ABC può essere impiegato anche per assumere decisioni di investimento e, in generale, per tutte le decisioni di budget relative al livello di costi operativi nella produzione di diversi prodotti.²⁷

Una parte della dottrina economica considera l'ABC un metodo contabile "ad orientamento strategico" in quanto consente di comprendere come ogni prodotto consumi le risorse, incluse quelle che possono essere influenzate nel lungo termine, e quindi fornisce un costo che, quando confrontato con i prezzi di vendita, permette

²⁷ Avi M.S., *Management Accounting, Vol. II, cost analysis*, Eif e-book editore, Venezia, 2012.

di indirizzare l'attenzione della direzione sulle implicazioni strategiche relative ai prodotti da realizzare. In proposito, però, Collini²⁸ sottolinea che il fatto che un sistema informativo costituisca un supporto alle decisioni strategiche non può essere considerato un fattore sufficiente a definirlo un "sistema ad orientamento strategico". Infatti, affinché un sistema contabile possa essere definito "strategico" deve supportare il processo di formulazione e implementazione della strategia stessa. Indubbiamente, il sistema contabile prende parte al processo strategico, difatti fornisce le informazioni di costo ma ciò non è sufficiente. Un sistema strategico, per essere tale, dovrebbe indirizzarsi verso tutte le sue fasi, definizione dell'obiettivo, dei mezzi e delle azioni per raggiungerlo, non verso quelle di una sola fase. Per esempio, non dovrebbero essere trascurati tutti gli aspetti legati alla realizzazione della strategia.

Un altro aspetto, di carattere "pratico", che è stato oggetto di diverse critiche riguarda i vantaggi e le opportunità che derivano dall'impiegare, l'ABC. Una delle principali critiche è quella relativa alla sua eccessiva onerosità d'implementazione. Il sistema, infatti, richiede un'analisi molto accurata e dettagliata delle attività aziendali e ciò comporta tempi molto lunghi, oltre a costi elevati rispetto ai sistemi tradizionali per centri di costo. L'utilizzo di numerosi *resource driver*, inoltre, determina elevati costi di misurazione. Spesso i risultati a cui si giunge non si

²⁸ Collini P., *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, Cedam, Padova, 1993.

distaccano troppo dai risultati ottenibili con metodi tradizionali e, questo non giustificerebbe i maggiori costi di misurazione da sopportare.

La mappatura delle attività, inoltre, richiede informazioni spesso ottenibili con delle interviste ai dipendenti. Questa fase può risultare limitante rispetto al corretto funzionamento dell'ABC perché, oltre ai costi elevati per realizzarle, le interviste sono spesso viste come uno strumento di controllo del lavoratore. I riflessi, in tal senso, sono sia sui risultati dell'intervista, i quali possono contenere distorsioni, ma anche sull'ambiente di lavoro, a causa appunto, di una mal posta percezione da parte del lavoratore.

La conciliazione tra i processi di rilevazione analitica e l'esigenza di creare delle aggregazioni di costi basate sulle attività può risultare un ulteriore limite al sistema di calcolo dei costi del prodotto preso in esame. Per esempio, i processi di acquisto e utilizzo dei fattori produttivi sono per la maggior parte individuabili e specificabili, non per attività ma per unità organizzativa. Difatti, l'ammortamento di un'attrezzatura, il canone di locazione di un edificio, lo stipendio di un responsabile sono tutti elementi di costo per loro natura riferibili ad una dimensione organizzativa, ad esempio la direzione amministrativa e difficilmente possono essere, invece, ricondotti a singole attività svolte nell'ambito della stessa.

Il problema non è circoscritto solo a tale conciliazione. Infatti, se da una parte la determinazione del costo di prodotto deve fare riferimento alle attività, dall'altra il

controllo dei costi non può prescindere dai centri di costo come unità elementare di rilevazione e reporting. I procedimenti di responsabilizzazione del personale della struttura produttiva, sono estremamente legati al sistema delle responsabilità organizzative rispecchiato nel disegno della struttura aziendale. In questa prospettiva, pertanto, un sistema di contabilità analitica ispirato alle logiche dell'ABC potrebbe rivelarsi in parziale contrapposizione con il modo in cui, effettivamente, le imprese si trovano ad operare.

CONCLUSIONI

La contabilità per attività, nata per superare i limiti propri delle metodologie di calcolo del costo di prodotto più tradizionali, non può essere considerata come una vera e propria innovazione, bensì come una reinterpretazione del full costing. Essa è, sicuramente, un'evoluzione di un approccio considerato obsoleto e non più sufficiente a soddisfare le sempre più complesse esigenze informative del management. L'ABC, infatti, risponde ad esigenze reali delle imprese e consente di gestire i costi interni dei processi aziendali e di riflettere sui costi dell'intera filiera produttiva. Essa, inoltre, consente di avviare e guidare riflessioni sul business system e sulla sua probabile evoluzione. Il metodo in esame, tuttavia, non è in grado di soddisfare ogni esigenza informativa della direzione: un sistema di determinazione del costo di prodotto affidabile risulta essere importante, ma non è sufficiente laddove l'efficienza produttiva non rappresenta l'unica prerogativa, come nelle moderne imprese. I benefici non sempre proporzionali ai costi sostenuti per la sua implementazione, l'attività dispendiosa a causa dell'ingombrante cambiamento procedurale richiesto, oltre al fatto che l'ABC non è appropriato ad ogni impresa, infatti, le imprese che presentano costi overhead non elevati non beneficiano pienamente dall'adozione di questo sistema, fanno sì che l'ABC non sia la prima scelta quando si tratta di individuare il sistema di calcolo dei costi del

prodotto. Questo spiega il motivo per cui tale modalità di tenuta della co.an. ha avuto notevoli riscontri in letteratura ma ancora un limitato utilizzo nella prassi aziendale.

BIBLIOGRAFIA

Avi M.S., *Management Accounting, Vol. II, cost analysis*, Eif e-book editore, Venezia, 2012.

Bubbio A., *Calcolo dei costi per attività. Activity based costing*, Guerini e Associati, Milano, 2002.

Brusa L., *Contabilità dei costi, contabilità per centri di costo ed Activity Based Costing*, Giuffrè Editore, Milano, 1995.

Cinquini L., *“Strumenti per l’analisi dei costi. Volume I. Fondamenti di Cost Accounting”*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2013.

Collini P., *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, Cedam, Padova, 1993.

Johnson T.H., Kaplan R.S., *“The importance of long-term product costing”*, McKinsey Quarterly, autumn 1987.

Marasca S., Marchi L., Riccaboni A., *Controllo di Gestione. Metodologie e strumenti. Amministrazione, finanza e controllo*. Knowita Editore. Arezzo, 2013.

Selleri L., *“Contabilità dei costi e contabilità analitica. Determinazioni quantitative e controllo di gestione”*, Etas, Milano, 1999.

Le prime persone a cui devo dire grazie per questo traguardo sono i miei genitori, fonte di sostegno e di coraggio. Senza mia madre e mio padre, non avrei avuto la possibilità di studiare e di scrivere questo elaborato. Vorrei ringraziare il prof. Gatti, relatore di questa tesi di laurea, per il supporto che mi ha fornito per la stesura di questo elaborato e, per le enormi conoscenze che ha messo a mia disposizione.