

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

FACOLTA' DI SCIENZE STATISTICHE

CORSO DI LAUREA: STATISTICA E GESTIONE DELLE IMPRESE

CURRICULUM: METODI QUANTITATIVI PER LA GESTIONE DELLE IMPRESE

TESI DI LAUREA

L'EVOLUZIONE DEI SISTEMI DI CONTABILITA': DAI CENTRI DI COSTO ALLE ATTIVITA'

Relatore: Prof. Ciabattoni Marco

Laureanda: Piccolo Stefania

Matricola: 516539

Anno Accademico: 2006/2007, sessione estiva

INDICE

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Introduzione | III |
| | |
| CAPITOLO 1. LA CONTABILITA' ANALITICA TRADIZIONALE | 1 |
| 1.1 I sistemi di calcolo dei costi di prodotto: <i>Full Costing</i> e <i>Direct Costing</i> | 1 |
| 1.1.1 Modalità di svolgimento dei processi produttivi | 3 |
| 1.2 Contabilità analitica a Full Costing | 4 |
| 1.2.1 Contabilità analitica a costo pieno senza centri di costo | 4 |
| 1.2.2 Contabilità analitica a costo pieno per centri di costo | 5 |
| 1.2.2.1 Le fasi della contabilità per centri di costo | 7 |
| 1.2.2.2 Considerazioni conclusive sui centri di costo | 7 |
| | |
| CAPITOLO 2. L'EVOLUZIONE DELL'AMBIENTE COMPETITIVO E LE CONSEGUENZE CHE NE DERIVANO | 9 |
| 2.1 Il nuovo contesto economico | 9 |
| 2.1.1 I nuovi fattori chiave di successo | 11 |
| 2.2 La critica all'approccio contabile tradizionale | 12 |
| 2.2.1 I limiti della contabilità dei costi | 13 |
| 2.2.1.1 I costi transazionali | 14 |
| | |
| CAPITOLO 3. L'ACTIVITY BASED COSTING | 15 |
| 3.1 Premessa | 15 |
| 3.2 Attività e processi | 16 |

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 3.2.1 L'Activity Accounting e le differenze con la contabilità per centri di costo | 17 |
| 3.3 Le caratteristiche generali dell'ABC | 18 |
| 3.4 Le fasi dell'Activity Based Costing | 20 |
| 3.5 Gli scopi dell'ABC | 22 |
| 3.6 Un'analisi critica dell'Activity Based Costing | 25 |
| 3.6.1 L'ABC e le decisioni di prodotto | 25 |
| 3.6.2 L'ABC e il sistema tradizionale | 26 |
| 3.6.3 L'ABC e l'ABM | 28 |
| 3.6.4 L'ABC e la strategia di prodotto | 31 |
| | |
| CAPITOLO 4. L'ACTIVITY BASED MANAGEMENT | 33 |
| 4.1 Dall'Activity Based Costing all'Activity Based Management (ABM) | 33 |
| 4.2 Gli strumenti utilizzati dall'ABM | 35 |
| 4.2.1 L'analisi del valore dei processi (Process Value Analysis) | 35 |
| 4.2.2 L'analisi dei process cost driver | 36 |
| 4.2.3 Le misure di performance delle attività e dei processi | 37 |
| 4.3 Il supporto dell'ABC-ABM alle decisioni aziendali e al miglioramento continuo | 39 |
| 4.4 Considerazioni conclusive sull'ABM | 40 |
| | |
| Conclusioni | 41 |
| | |
| BIBLIOGRAFIA | 43 |

Introduzione

Negli ultimi anni lo studio dei sistemi di contabilità ha subito nelle aziende 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.

Di fronte all'urgenza creata dall'aumento della competitività e della supremazia delle imprese orientali sono iniziati degli studi e ricerche riguardo ai sistemi contabili e sono state avanzate delle proposte per risolvere i problemi che si erano verificati.

La contabilità analitica è stata criticata da numerosi studiosi, poiché considerata la causa principale per cui le aziende occidentali non sono riuscite a stare al passo di quelle orientali¹. Non solo essa è stata accusata di aver perso, nel corso del tempo, la sua importanza, ma addirittura di rappresentare un ostacolo al raggiungimento del vantaggio competitivo fornendo informazioni inutili e distorte. Si sono avanzate quindi delle risposte a questi problemi che si sono sviluppate lungo due diverse correnti: da una parte, secondo una logica più prettamente contabile, si sono cercati nuovi sistemi di rilevazione contabili che rispettassero maggiormente le relazioni di causa-

¹ COLLINI P. (1993), *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*.

effetto tra decisioni e costi e che permettessero di misurare l'effettivo consumo di risorse nel processo produttivo; dall'altra parte, basandosi maggiormente sullo studio delle aziende di maggior successo (in particolare le aziende giapponesi), si è pensato di non porre più il costo come elemento centrale delle rilevazioni bensì misurazioni d'unità fisiche elementari che fossero coerenti e adatte ad ogni singola realtà aziendale (approccio Performance Measurement).

Nella mia tesi mi concentrerò sul primo tipo d'approccio che è chiamato Activity Based Costing (o ABC) e che dovrebbe garantire una maggior rappresentazione della complessità aziendale rispetto ai sistemi di contabilità tradizionali.

All'origine di tutto questo si collocano le nuove filosofie di gestione delle aziende innovative tra cui il Just in Time, il Total Quality Management, il Sistema produttivo flessibile, ecc. il cui pensiero si focalizza sull'idea che la fabbrica non è solo il luogo dove avviene il processo produttivo ma soprattutto un aiuto al raggiungimento del vantaggio competitivo di successo². Gli elementi più rilevanti che caratterizzano queste nuove filosofie, e su cui fanno perno i fattori critici di successo, sono: la qualità del prodotto e dei processi, la velocità di risposta al cliente, la flessibilità nel processo produttivo e la velocità nell'immissione di nuovi prodotti nel mercato.

I sistemi di misurazione devono adeguarsi alla nuova realtà in cui ci troviamo e devono essere sempre pronti ad introdurre le novità che in futuro sicuramente si presenteranno; si può quindi constatare che il sistema contabile tradizionale, nato attorno agli anni Venti e rimasto immutato per così tanto tempo, con sole poche eccezioni, non può più essere adatto alle realtà più innovative.

Il mio intento è quello di trattare il recente metodo di misurazione e controllo dei costi basato sulle attività (Activity Based Costing) soffermandomi, oltre che sugli aspetti tecnici, anche sulle differenze e sui vantaggi/svantaggi rispetto ai metodi tradizionali; accennerò, inoltre, alla funzione dell'ABC come strumento della gestione basata sulle attività (Activity Based

² Il Just in Time e il Total Quality Management non saranno oggetto di analisi in questa sede. Per approfondimenti si veda COLLINI P., *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, capitolo 2.

Management).

Nel primo capitolo sarà studiata la contabilità analitica tradizionale, in particolar modo la contabilità analitica a costo pieno di prodotto senza e per centri di costo, per fornire un quadro di riferimento per le problematiche della misurazione dei costi.

Prima di giungere alla trattazione del sistema contabile ABC, ritengo doveroso spiegare nel secondo capitolo quali furono le condizioni che hanno aperto la strada a questo nuovo metodo. Il capitolo sarà dedicato ai nuovi fattori critici di successo dell'ambiente aziendale nell'ultimo ventennio e alle problematiche che derivano dall'utilizzo della contabilità tradizionale.

Nei capitoli successivi sarà analizzato, e messo in relazione con gli approcci tradizionali, il metodo contabile Activity Based Costing e l'Activity Based Management.

CAPITOLO 1. LA CONTABILITA' ANALITICA TRADIZIONALE

1.1 I sistemi di calcolo dei costi di prodotto: *Full Costing* e *Direct Costing*

Il costo unitario di prodotto ha un'importanza rilevante per l'azienda, poiché trasmette informazioni utili sia per la misurazione dell'efficienza dei processi produttivi sia per le decisioni di fissazione di prezzo e di convenienza economica. Le necessità conoscitive dei costi ovviamente differiscono da azienda ad azienda in base alla loro tipologia e al settore in cui operano (ad esempio imprese manifatturiere e commerciali avranno esigenze di costo diverse).

Prima di calcolare il costo di prodotto è necessario, innanzi tutto, decidere quale configurazione di costo ammettere e ciò dipende dagli elementi distintivi del processo produttivo, dal settore operante dall'azienda e dalle esigenze informative di cui necessita.

Si possono individuare principalmente due sistemi di calcolo dei costi di prodotto: il *Full Costing* (sistema di calcolo a costo pieno) e il *Direct Costing* (sistema di calcolo a costi variabili). La distinzione tra questi due approcci si basa sulla distinzione dei costi in fissi/variabili e in diretti/indiretti. I costi fissi sono quei costi che non variano al variare del cost driver, in genere il volume di produzione, all'interno dell'area di rilevanza³, mentre i costi variabili sono quei costi che variano più o meno proporzionalmente al variare del volume di produzione. I costi diretti sono costi speciali (ossia misurabili oggettivamente e attribuibili esclusivamente all'oggetto di calcolo) per i

³ L'area di rilevanza è "l'intervallo di variazione del livello di attività entro la quale si mantengono valide le ipotesi di andamento dei costi relativi all'oggetto di analisi", CINQUINI L. (1996), *Strumenti per l'analisi dei costi*.

quali vi è convenienza alla misurazione; i costi indiretti, invece, sono costi comuni a più oggetti di calcolo o costi speciali per i quali la misurazione non è conveniente.

Il Full Costing è un sistema di calcolo in cui tutti i costi di produzione s'imputano al prodotto, anche quelli indiretti e fissi attraverso criteri che cercano di rispettare il cosiddetto "principio causale", secondo il quale si devono "*assegnare ad ogni oggetto di costo valori che siano espressione quanto mai significativa del concorso offerto da ciascun fattore produttivo all'oggetto medesimo*"⁴. Secondo quindi la logica del sistema a costo pieno tutti i costi concorrono alla determinazione del costo di prodotto, poiché tutte le risorse impiegate in azienda partecipano alla realizzazione del prodotto. Alcune volte non si fanno partecipare al costo di prodotto i costi "non industriali" (costi amministrativi, finanziari, ecc.) poiché spesso è difficile individuare un criterio di imputazione che rispecchi il vero consumo di risorse; tuttavia anche quando questi costi vengono inclusi nel costo di prodotto l'imputazione avviene utilizzando sempre parametri espressivi del volume di produzione. Vi sono pertanto diverse possibili configurazioni di costo pieno in base agli elementi di costo presi in considerazione nel calcolo (ad esempio il costo pieno di fabbricazione, il costo pieno aziendale, ecc.).

Il Direct Costing, invece, attribuisce al prodotto soltanto i costi che variano al variare del volume di produzione ed è utilizzato principalmente per le decisioni di convenienza economica di breve periodo. Secondo la logica di questo sistema di calcolo, i costi fissi non sono considerati costi di produzione, bensì prettamente relativi alla struttura aziendale e non condizionati dal volume di attività.

Il sistema di calcolo a costi variabili è molto più semplice rispetto a quello a costo pieno, poiché l'attribuzione dei costi variabili è più immediata di quella dei costi indiretti fissi. Se da una parte il Full Costing può essere considerato più complesso, d'altra parte esso fornisce però informazioni più utili e complete per le decisioni aziendali. Bisogna sottolineare tuttavia che esso è

⁴ CODA V. (1968), *I costi di produzione*.

stato criticato proprio perché, attribuendo al prodotto anche i costi indiretti, non sempre si riesce ad individuare delle adeguate basi di riparto che rispettino il principio causale⁵.

In realtà le diverse configurazioni soddisfano fabbisogni informativi differenti: non esiste una configurazione migliore delle altre in assoluto. La letteratura economico-aziendale ha provato che il Direct Costing è più appropriato per le decisioni di gestione operativa di breve periodo, mentre nel lungo termine è più adeguata la configurazione a costo pieno, poiché si è scoperto che i costi fissi hanno rilevanza nelle decisioni che hanno un impatto a livello aziendale di lungo termine; infatti, quest'ultimo tipo di decisioni, definite strategiche, sono quelle che implicano modifiche alla struttura aziendale⁶.

La mia analisi ora si concentrerà maggiormente sul sistema di calcolo a costo pieno. Il Full Costing si differenzia non solo in base al settore in cui opera l'azienda ma anche in base al modo in cui è svolto il processo produttivo; si distinguono quindi le aziende che operano "su commessa" da quelle che svolgono processi "a flusso continuo".

1.1.1 Modalità di svolgimento dei processi produttivi

Le aziende possono essere classificate, secondo le caratteristiche del processo produttivo e del prodotto, in aziende operanti "su commessa" e in aziende operanti con processi "a flusso continuo".

Nelle aziende "su commessa" il processo produttivo si svolge attorno alla realizzazione di prodotti o servizi con caratteristiche espressamente richieste dal cliente; il calcolo dei costi avviene attraverso un procedimento diretto, ossia i costi, diretti ed indiretti, sono allocati ad ogni specifica commessa. Una volta realizzata la commessa si potrà individuare il suo costo a consuntivo sommando tutti i costi che le sono stati attribuiti. Nel caso di questo tipo d'aziende la struttura di calcolo si chiama "sistema di calcolo dei costi per commessa".

⁵ CINQUINI L. (1997), *Il calcolo dei costi a partire dalle attività aziendali: l'Activity Based Costing*, in Miolo Vitali P. (a cura di), *Strumenti per l'analisi dei costi*, vol. II.

⁶ BUBBIO A. (1994), *Analisi dei costi e gestione d'impresa*.

Nelle aziende, invece, con un processo produttivo “a flusso continuo” si realizzano prodotti o servizi in serie, e quindi standardizzati; il costo di prodotto diviene un costo medio poiché ottenuto rapportando il totale dei costi sostenuti in un determinato periodo alla quantità di prodotti fabbricati. Il calcolo del costo di prodotto risulta essere quindi un procedimento indiretto perché il costo unitario può essere calcolato soltanto indirettamente attraverso il rapporto costi/output. In questo tipo d’aziende si parla di “sistema di calcolo dei costi per processo”.

La gran parte delle imprese, però, può essere collocata in una posizione intermedia tra le due tipologie appena spiegate. Si tratta d’aziende che presentano aspetti sia dell’uno sia dell’altro tipo, e sono i cosiddetti “sistemi misti”, ad esempio la “produzione per lotti” in cui si realizzano prodotti differenziati, da lotto a lotto, ma standardizzati all’interno dello stesso lotto. In questo caso i costi diretti saranno allocati al prodotto direttamente, mentre i costi indiretti saranno allocati attraverso adeguate basi di riparto.

1.2 Contabilità analitica a Full Costing

Si possono riscontrare tre diverse metodologie di contabilità analitica a costo pieno:

1. CO.AN. senza centri di costo
2. CO.AN. per centri di costo
3. CO.AN. basata sulle attività

In questo capitolo mi focalizzerò brevemente sulle prime due metodologie, mentre la terza sarà oggetto di studio nei prossimi capitoli.

1.2.1 Contabilità analitica a costo pieno senza centri di costo

Per quanto riguarda la CO.AN. a costo pieno senza centri di costo, si possono distinguere due metodologie: Full Costing a base unica e Full Costing a base multipla.

Nel FC a base unica tutti i costi indiretti (sia di produzione sia di struttura) si aggregano e si sceglie un’unica base di riparto attraverso la quale verranno allocati i costi ai diversi prodotti. Esso

è utilizzato principalmente nelle realtà aziendali di piccole dimensioni, con processi produttivi semplici, dove la percentuale di costi indiretti sul totale non è rilevante; se i costi indiretti, infatti, non fossero un'esigua parte del totale si rischierebbe di non rispettare il principio causale.

Nelle realtà aziendali più complesse è consigliabile applicare, invece, il FC a base multipla in cui s'individuano una pluralità di criteri d'imputazione in base alle caratteristiche delle diverse categorie di costi indiretti che si costituiscono⁷. Bisogna rilevare, però, che anche questo metodo non può essere considerato la soluzione al problema della corretta allocazione dei costi indiretti; esso, infatti, non tiene conto e non analizza correttamente lo svolgimento del processo produttivo e il fabbisogno di risorse che richiede⁸.

Per questo motivo, molte aziende preferiscono adottare una *contabilità per centri di costo*, ossia una contabilità che, riflettendo la propria struttura funzionale, sia in grado di rappresentare correttamente il vero consumo di risorse utilizzate.

1.2.2 Contabilità analitica a costo pieno per centri di costo

La contabilità analitica senza centri di costo si basa su una logica secondo cui sono i prodotti che richiedono il consumo di risorse; nella contabilità per centri di costo, invece, i prodotti richiedono l'utilizzo dei cosiddetti *centri di costo*, i quali a loro volta assorbono le risorse:



I centri di costo s'identificano con unità organizzative dell'azienda e quindi rispecchiano la sua struttura gestita per funzioni; essi sono centri operativi (ad es. reparti, uffici, laboratori, ecc.) in

⁷ Ad esempio si possono distinguere i costi tra:

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

e utilizzare tre diverse basi di riparto adeguate.

⁸ BRUSA L. (1995), *Contabilità dei costi*.

cui sono svolte operazioni simili e in cui sono allocati quei costi non attribuibili direttamente al prodotto.

Si può constatare che la contabilità per centri di costo consente di calcolare un costo di prodotto più realistico rispetto a quello calcolato con un modello più semplicistico, poiché favorisce l'identificazione della quantità di "servizio" che i vari fattori produttivi apportano al prodotto. Spesso, infatti, non si riesce a cogliere la relazione che intercorre tra costi indiretti e prodotti, mentre è più facile coglierla tra costi e centri, e successivamente tra centri e prodotti⁹.

I centri di costo possono essere classificati in: centri *produttivi*, centri *ausiliari* o di servizio e centri *funzionali*. I centri produttivi sono quei centri in cui si svolge il processo produttivo, in altre parole dove avviene la trasformazione e lavorazione dei prodotti. Nei centri ausiliari sono svolte tutte quelle attività di supporto alla produzione (manutenzione, energia, ecc.), mentre i centri funzionali corrispondono alle funzioni aziendali diverse dalla produzione in cui sono attribuiti i costi sostenuti per l'azienda e difficilmente collegabili ai prodotti.

Per scegliere il piano dei centri devono essere rispettati alcuni principi:

- omogeneità delle operazioni compiute nel centro per permettere l'individuazione di una comune unità di misura per misurare i costi;
- omogeneità della dotazione di fattori produttivi (principalmente macchinari e lavoro), vale a dire della composizione dei relativi costi;
- significatività dei costi sostenuti in un determinato centro per evitare un appesantimento del lavoro amministrativo; se in un centro, infatti, non sono stati sostenuti costi eccessivi, le conoscenze che si possono ricavare sono scarse e solitamente si procede all'"accorpamento" di più centri di costo.
- individuazione di un responsabile di centro, per tener sotto controllo l'operato e i costi sostenuti in esso¹⁰.

⁹ BRUSA L. (1995), *Contabilità dei costi*.

¹⁰ Bisogna precisare che tale criterio è maggiormente attinente al controllo dell'efficienza dei costi e non tanto al calcolo del costo pieno di prodotto; per evitare la sovrapposizione di due finalità differenti si distingue il *product costing* dal *responsability costing*, ossia le tecniche prettamente contabili dal controllo di gestione attraverso la responsabilizzazione.

1.2.2.1 Le fasi della contabilità per centri di costo

L'iter che viene svolto per determinare il costo di prodotto attraverso una contabilità per centri di costo è il seguente:

- definizione del piano dei centri di costo;
- imputazione dei costi ai vari centri in cui sono stati sostenuti e scelta dei criteri di localizzazione dei costi nei centri;
- ribaltamento dei costi dei centri ausiliari, e talvolta dei centri funzionali, sui centri produttivi attraverso criteri di ripartizione;
- imputazione ai prodotti dei costi dei centri produttivi e di tutti i costi diretti.

Nella prima fase si definiscono gli oggetti di costo intermedi seguendo i principi spiegati in precedenza. Nella seconda fase si procede all'attribuzione dei costi indiretti rispetto al prodotto ai centri di costo: essi possono essere diretti o indiretti rispetto ai centri e nel secondo caso bisogna individuare opportune basi di riparto. Al prodotto invece sono allocati direttamente i costi diretti rispetto ad esso e, in alcuni casi, i costi indiretti non di produzione che non sono fatti passare attraverso i centri funzionali. Nella terza fase si chiudono i centri ausiliari e talvolta funzionali sui centri produttivi, considerando il servizio che hanno reso a questi ultimi, ossia i rapporti reciproci tra centri. Nell'ultima fase si attribuiscono ai prodotti i costi dei centri produttivi, oltre ai costi diretti ed eventualmente i costi indiretti di struttura, in conformità a parametri che esprimono il volume di produzione.

1.2.2.2 Considerazioni conclusive sui centri di costo

L'approccio per centri di costo permette di compiere un passo in avanti rispetto al sistema ad imputazione a base unica, poiché migliora la qualità della determinazione del costo di prodotto; esso, infatti, fornisce informazioni più utili riuscendo a spiegare in modo migliore le relazioni di causa-effetto che regolano il consumo di risorse.

Tale sistema di contabilità, tuttavia, rimane legato al volume di produzione: nonostante i costi siano allocati ai centri produttivi attraverso basi di riparto di tipo funzionale, l'attribuzione finale ai prodotti avviene sempre sulla base del volume di produzione misurato ad es. con le ore di manodopera diretta, ore - macchina o materie prime. Una riduzione del costo di prodotto potrebbe essere causata quindi da un maggiore utilizzo della capacità produttiva o da una maggiore efficienza del lavoro, delle macchine o delle materie prime.

Nel passato, infatti, i costi indiretti non rappresentavano una percentuale elevata dei costi totali; nelle realtà produttive odierne, invece, il consumo di risorse è condizionato non tanto dal volume di produzione, ma da altri fattori che saranno chiariti nei prossimi capitoli. Per questo motivo, il sistema di calcolo tradizionale è criticato e accusato di falsare i costi dei prodotti e di non considerare altre variabili di notevole importanza che influenzano l'impiego di risorse¹¹.

¹¹ CINQUINI L. (1997), *Il calcolo dei costi a partire dalle attività aziendali: l'Activity Based Costing*, in Miolo Vitali P. (a cura di), *Strumenti per l'analisi dei costi*, vol. II.

CAPITOLO 2. L'EVOLUZIONE DELL'AMBIENTE COMPETITIVO E LE CONSEGUENZE CHE NE DERIVANO

2.1 Il nuovo contesto economico

A partire dagli anni '80 si è assistito ad un radicale cambiamento nella realtà aziendale e, di conseguenza, nei sistemi di contabilità tradizionali, ritenuti ormai obsoleti e poco adatti alle nuove esigenze conoscitive ed organizzative in un contesto completamente rinnovato e con caratteristiche diverse da quelle degli anni precedenti.

Per molto tempo uno degli obiettivi su cui si sono focalizzate le imprese è stata la minimizzazione del costo di prodotto ed è stato perseguito attraverso l'introduzione della "produzione di massa" (approccio fordista). La produzione di massa nasce con la produzione del noto modello T della Ford all'inizio del secolo scorso; le caratteristiche di tale sistema di produzione sono la semplificazione delle fasi, la standardizzazione delle componenti e il basso costo¹².

Negli ultimi decenni, però, lo scenario economico è stato protagonista di una decisa accelerazione, "costringendolo" ad un'inevitabile rivisitazione delle tecniche aziendali tradizionali. I fenomeni che hanno caratterizzato quest'evoluzione sono principalmente: la differenziazione dei prodotti, la focalizzazione sulla Qualità Totale e il miglioramento continuo, il decentramento della produzione e la gestione dell'azienda attraverso le attività e i processi.

La strategia di differenziazione consiste nel realizzare un prodotto o servizio "unico" dal punto di vista di determinate caratteristiche per le quali i clienti sono disposti a pagare un *premium*

¹² COLLINI P. (1993), *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*.

price. Non ci si concentra più sulla ricerca del vantaggio di costo, o perlomeno non risulta essere più l'obiettivo principale della politica aziendale, bensì si cerca di immettere nel mercato prodotti nuovi, non standardizzati, ottenuti con azioni attuate lungo tutta la catena del valore, ossia in tutte le attività nelle quali l'azienda è scomponibile.

L'orientamento strategico alla Qualità Totale è collegato al concetto di differenziazione; esso pone al centro della sua attenzione la soddisfazione del cliente fornendogli un prodotto/servizio d'alta qualità. Qualità significa: soddisfare i clienti attraverso prodotti con caratteristiche funzionali alle sue esigenze; fornire un servizio tempestivo, puntuale, ecc.; ottenere la qualità attraverso alti livelli di efficienza. L'obiettivo della qualità deve rendere partecipi tutti gli organi aziendali, in particolare i membri dell'organizzazione che dovrebbero spingere l'azione produttiva verso un continuo miglioramento, ottenibile attraverso il ridimensionamento di attività inefficienti ed eventualmente all'eliminazione di quelle che non creano valore aggiunto. A ciò s'ispira la nuova filosofia di gestione "just in time", secondo la quale ogni attività deve essere effettuata nel momento necessario per evitare sprechi di tempo inutili e improduttivi.

Sempre più aziende tendono a delegare all'esterno la produzione di alcune parti del prodotto che in passato si realizzavano all'interno della fabbrica; il decentramento avviene non solo per le attività strettamente produttive ma, talvolta, anche per attività burocratiche ed amministrative.

Infine, un altro fenomeno di notevole importanza è l'esigenza, da parte dell'azienda, di interfunzionalità ed integrazione delle sue varie parti; non si ragiona più per compartimenti stagni, bensì per processi: si segmenta l'azienda nelle sue attività elementari che devono interagire tra di loro per raggiungere la qualità e la soddisfazione del cliente.

A questi fenomeni si possono aggiungere altri tre fattori di cambiamento che hanno influenzato notevolmente l'ambiente economico: l'espansione delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione, la globalizzazione della concorrenza, l'evoluzione e diffusione delle tecnologie e delle conoscenze scientifiche.

Per quanto riguarda il primo fattore di cambiamento, si può affermare che la diffusione dell'*Information Technology* ha consentito alle aziende di gestire l'organizzazione, la produzione e il lavoro in un modo totalmente nuovo; le esigenze del mercato, infatti, sono diverse e rivolte non più ad una produzione di massa bensì ad una più flessibile e caratterizzata dalla variabilità e varietà delle offerte. Le tecnologie dell'informazione svolgono un ruolo molto importante nella realtà aziendale, poiché incoraggiano la comunicazione tra i lavoratori e permettono una consultazione tempestiva alle varie risorse d'informazioni (banche dati, reti interne ed esterne, ecc.).

Un altro fenomeno che incide nel cambiamento degli ultimi decenni, è la globalizzazione della concorrenza sia sui mercati finanziari sia in quelli di beni e servizi. Le imprese sono diventate molto più competitive che in passato causando talvolta stravolgimenti e modifiche nei mercati; ciò ha costretto i competitori a formulare strategie sempre più originali e nuove per migliorare le proprie capacità e per raggiungere quel vantaggio competitivo che garantisce la superiorità rispetto agli avversari.

L'ultimo rilevante fattore di cambiamento è la diffusione della tecnologia che porta alla continua ricerca dell'innovazione sia per quanto riguarda il processo che il prodotto, e che è caratterizzata dalla velocità con cui una scoperta scientifica si applica al processo produttivo. Ciò porta a radicali cambiamenti nella domanda, nella competizione e nell'organizzazione aziendale.

2.1.1 I nuovi fattori chiave di successo

Nel nuovo contesto economico appena delineato anche i fattori di successo e gli obiettivi cambiano adeguandosi alle nuove esigenze. La strategia deve essere tradotta in obiettivi di mercato in un primo momento e, in seguito, inserita nei processi aziendali che devono cercare di raggiungere tre priorità della gestione: soddisfazione del cliente, flessibilità e produttività, attraverso misure

concrete quali la qualità, il contenimento della durata del ciclo di prodotto e la riduzione degli sprechi¹³.

Per realizzare un prodotto o servizio in grado di soddisfare il cliente, l'azienda deve: porre al centro dell'attenzione il cliente per fornirgli un bene che rispecchi i suoi bisogni ed esigenze; richiedere per ogni attività un miglioramento continuo; coinvolgere il personale nel processo produttivo a tutti i livelli e definire obiettivi misurabili attraverso misure di performance.

Le imprese, inoltre, dovrebbero porsi anche l'obiettivo della flessibilità, ossia essere in grado di stare al passo delle mutevoli richieste dei clienti attraverso riduzioni della durata del ciclo produttivo e della consegna dei beni, e a rispondere velocemente ai cambiamenti nel mercato poiché il ciclo di vita dei prodotti è sempre più breve. Bisogna rilevare che grazie alla flessibilità dei processi le aziende sono in grado di fornire beni altamente differenziati generando così un aumento della complessità generale.

Infine un altro obiettivo di fondamentale importanza è la produttività intesa come l'utilizzo efficiente delle risorse nel processo produttivo; ciò è attuabile attraverso la riduzione degli sprechi causati dalle attività a non valore aggiunto e la riduzione del tempo di ciclo.

2.2 La critica all'approccio contabile tradizionale

I fenomeni che sono emersi negli ultimi decenni, hanno influenzato notevolmente i sistemi di contabilità tradizionali che fino allora non avevano destato particolari problemi.

Si può evidenziare, infatti, un cambiamento della struttura dei costi di prodotto passando da una struttura caratterizzata principalmente da costi variabili diretti¹⁴ ad un'altra in cui aumenta il peso dei costi indiretti, che rappresentano una percentuale molto alta dei costi totali. Di conseguenza l'esigenza di imputare correttamente i costi indiretti al prodotto diventa una priorità

¹³ PASTORE A. (1995), *La gestione per attività. Activity Based Costing e Activity Based Management: principi ed applicazioni*.

¹⁴ Nel passato i processi produttivi erano svolti principalmente dalla manodopera diretta; ora i costi del lavoro tendono a trasformarsi da diretti a fissi, poiché le mansioni risultano legate più ad attività come la supervisione, manutenzione, ecc. che al volume di produzione.

per calcolare un costo di prodotto che si avvicini il più possibile alla realtà. Inoltre, per gestire le aziende all'interno del nuovo scenario economico occorre porre l'attenzione non più sui tradizionali oggetti di calcolo, ossia i prodotti e i centri, bensì sulle attività e i processi (ciò sarà trattato e spiegato nei prossimi capitoli); i parametri economico-finanziari non sono più sufficienti a controllare e misurare alcune variabili come la qualità, la flessibilità, la tempestività, ecc. ma bisogna integrarli con altri indicatori non monetari. Infine il reporting direzionale, che fornisce informazioni utili per le decisioni e per conoscere l'andamento aziendale, privilegia i risultati a discapito delle cause che li hanno procurati non riuscendo così ad attuare in tempo azioni di miglioramento.

2.2.1 I limiti della contabilità dei costi

Per quanto riguarda la contabilità dei costi, i limiti interessano soprattutto i primi due cambiamenti (la struttura dei costi e gli oggetti di calcolo) e sono principalmente due:

- la contabilità per centri di costo, nonostante s'ispiri al principio causale, ha dei limiti per quanto riguarda l'imputazione dei costi indiretti con il risultato che si rischia di calcolare un costo di prodotto poco aderente alla realtà: i costi indiretti si allocano ai prodotti per mezzo di ripartizioni legate al volume di produzione, ma essi spesso sono connessi maggiormente al grado di complessità dei processi;
- la contabilità tradizionale non tiene conto della complessità che caratterizza la gestione delle aziende nell'ultimo Ventennio e causata dalla continua ricerca verso la differenziazione e la qualità; i centri di costo, infatti, riflettono la struttura organizzativa nascondendo altri fenomeni ancora più importanti quali le attività.

La conclusione a cui si giunge quindi è che *“la contabilità tradizionale può essere all'origine di decisioni errate sui prodotti e getta poca luce sulle vie di miglioramento della*

*gestione al fine di ridurre i costi di produzione dei beni o servizi*¹⁵. Un esempio evidente di distorsione è dato dalle cosiddette “*sovvenzioni incrociate*” che si verificano quando non si attribuiscono correttamente i costi indiretti ai prodotti con la conseguenza che si sottostima il costo di prodotti a basso volume ma complessi e differenziati, e si sovrastima il costo dei prodotti ad alto volume e standardizzati: il costo della complessità quindi non emerge.

2.2.1.1 I costi transazionali

A causa dell'evoluzione dell'ambiente economico e delle conseguenze che ne derivano, è sorta l'esigenza di individuare un nuovo metodo per l'analisi dei costi.

Gran parte dei costi indiretti sostenuti nelle aziende nasce dallo svolgimento di attività aziendali di supporto al processo produttivo (la cosiddetta “*fabbrica nascosta*”) e dalle transazioni connesse ad esse, le quali variano non tanto col variare del volume di produzione bensì della complessità richiesta dal processo: questi costi, definiti *costi transazionali*, devono essere gestiti in modo diverso dai metodi tradizionali.

Le transazioni¹⁶, che consumano risorse, possono essere classificate in:

- transazioni logistiche, relative alle attività di movimentazione dei prodotti;
- transazioni di bilanciamento che permettono l'acquisto di materiali e la disponibilità di risorse e mezzi;
- transazioni di qualità, relative ad attività rivolte al controllo che gli standard programmati siano rispettati;
- transazioni di cambiamento, riguardanti attività finalizzate ad aggiornare continuamente i sistemi informativi per stare al passo con l'ambiente esterno.

Come vedremo nei prossimi capitoli, i costi transazionali saranno attribuiti ad un diverso pool di costo, l'attività, che diventa il nuovo oggetto di controllo.

¹⁵ BRUSA L. (1995), *Contabilità dei costi*, Milano

¹⁶ Le transazioni non sono altro che “*le attività legate ai trasferimenti di informazioni necessari per la gestione della produzione*”. CINQUINI L. (1997), *Il calcolo dei costi a partire dalle attività aziendali: l'Activity Based Costing*, in Miolo Vitali P. (a cura di), *Strumenti per l'analisi dei costi*, vol. II.

CAPITOLO 3. L'ACTIVITY BASED COSTING

3.1 Premessa

Nel capitolo precedente si è riscontrato che il contesto economico è mutato negli ultimi anni, con la conseguenza che i sistemi contabili sono diventati obsoleti e un ostacolo per la gestione aziendale; essi, infatti, valutano i prodotti in modo non sempre corretto causando distorsioni che porterebbero a decisioni errate.

Per superare i limiti imposti dai sistemi contabili tradizionali sono state formulate da numerosi studiosi diverse metodologie; nel campo della contabilità dei costi uno dei sistemi più innovativi e conosciuti è il cosiddetto Activity Based Costing (o ABC). Innanzi tutto occorre specificare in quale ambito si colloca questa nuova metodologia: l'ABC è un sistema contabile a costo pieno (Full Costing) attraverso il quale si allocano, attraverso determinati criteri, tutti i costi generali ai diversi prodotti. Esso è utilizzato solo in alcuni ambiti decisionali non essendo in grado di raggiungere tutte le finalità della contabilità analitica. All'interno del metodo si sono attuate anche delle semplificazioni, ad esempio quella riguardante il concetto di variabilità dei costi nel lungo periodo, ma ciò sarà approfondito in seguito.

Prima di approfondire la metodologia e i suoi benefici/limiti, sarà analizzato il principio fondamentale su cui si fonda l'ABC: le attività e i processi.

3.2 Attività e processi

Il concetto d'attività come fondamento della gestione aziendale non è totalmente nuovo; le attività, in realtà, sono state presenti nelle tecniche aziendali dai primi anni del secolo ad oggi, ma fino agli ultimi decenni non sono state prese molto in considerazione. Grazie alla rivisitazione di principi dimenticati nel tempo si è riscoperta l'importanza del ruolo delle attività nella gestione aziendale.

L'ABC si fonda sull'idea che le attività consumano risorse, e gli oggetti di controllo a loro volta assorbono le attività per realizzare i diversi prodotti. Le attività sono l'insieme di azioni grazie alle quali si raggiunge un determinato output: esse possono essere considerate delle piccole imprese con fornitori, che procurano le risorse, e clienti ai quali sarà destinato il risultato finale¹⁷. Un riferimento teorico al concetto d'attività è quello del modello del vantaggio competitivo di M. Porter¹⁸, secondo il quale per ricercare i fattori critici di successo è necessario scomporre ogni business nelle attività che generano valore aggiunto, le quali si possono classificare in: *attività primarie* (logistica in entrata, produzione, logistica in uscita, marketing e vendite, servizi), *attività di supporto* (approvvigionamenti, sviluppo della tecnologia, gestione delle risorse umane), *attività infrastrutturali* (ad es. attività amministrative).

I processi, invece, sono costituiti da un gruppo d'attività collegate che realizzano un unico output complessivo e, solitamente, sono trasversali all'organizzazione gerarchica: non si ragiona più per funzioni, poiché si rischierebbe di ottenere una competizione tra settori aziendali controproducente.

Il principio su cui si deve fondare la gestione dell'azienda, si basa su ciò che essa fa e su come lo fa; è necessario quindi costruire un sistema contabile in grado di comprendere il costo, l'efficienza e l'efficacia delle attività. Il costo di un'attività include il costo di tutti i fattori produttivi impiegati per svolgere l'attività stessa (ad esempio il personale, le apparecchiature, i materiali, ecc.); per valutare, invece, l'efficienza e l'efficacia di un'attività occorre verificare se ci

¹⁷ LORINO P. (1992), *Il controllo di gestione strategico. La gestione per attività*.

¹⁸ M.E. PORTER (2002), *Il vantaggio competitivo*.

sono metodi migliori per svolgerla, identificando le attività improduttive, e individuando la causa del costo.

3.2.1 L'Activity Accounting e le differenze con la contabilità per centri di costo

L'Activity Based Costing ha esteso i principi fondamentali dell'Activity Accounting (o AA), il quale è un sistema volto a comprendere e rilevare i risultati economico-finanziari delle attività. Esso si fonda sul concetto che l'azienda realizza i prodotti grazie allo svolgimento di determinate attività le quali assorbono risorse aziendali; si pone dunque l'attenzione non più sul controllo delle risorse e dei costi, bensì sulle attività che rappresentano il perno su cui ruota tutta l'azienda.

L'AA si pone diversi obiettivi tra i quali l'individuazione delle attività aziendali (i processi si suddividono in attività elementari esaminando come l'organizzazione utilizza le proprie risorse), la definizione delle unità di misura e degli output delle attività (l'unità di misura permette di capire quali sono i fattori che influenzano i costi, mentre la determinazione degli output consente la comprensione della quantità e del volume di risorse che l'attività necessita), il calcolo del costo delle attività (l'oggetto di calcolo diviene l'attività e si considerano tutti i costi dati dall'utilizzo delle risorse).

La complessità dell'ambiente competitivo degli ultimi decenni ha "imposto" alle aziende di cambiare le proprie esigenze e di ridefinire il punto centrale su cui concentrarsi. Grazie alla gestione per attività si è compiuto un notevole passo in avanti rispetto alla contabilità per centri di costo riguardo a diversi aspetti¹⁹:

- si supera la tradizionale visione verticale dell'organizzazione secondo la quale ogni funzione aziendale è gestita da un responsabile il quale deve controllare il rispetto delle risorse e dei costi definiti dal budget, senza ricercare un confronto diretto tra utilizzo delle risorse e obiettivi aziendali,

¹⁹ PASTORE A. (1995), *La gestione per attività. Activity Based Costing e Activity Based Management: principi ed applicazioni.*

al contrario della gestione per attività che esamina gli obiettivi e le attività attraverso le quali si possono raggiungere;

- si analizzano le cause dei costi, cioè le relazioni di causa/effetto tra costi e risultati per poter attuare in tempo delle azioni di miglioramento, e non più i sintomi come in passato: al centro dell'attenzione si trova l'attività e non le risorse consumate;

- s'integrano agli aspetti economico-finanziari altri aspetti di natura diversa e quindi non monetaria, come ad esempio il tempo, la qualità, ecc.;

- si stabilisce un collegamento tra strategia ed azioni attraverso la traduzione degli obiettivi e dei piani strategici nei livelli operativi dove si svolgono le attività;

- si calcola un costo di prodotto più adeguato; esso è legato non tanto al volume di produzione bensì al volume delle attività (ciò sarà spiegato in seguito);

- si ricavano informazioni utili per supportare le decisioni e valutare le loro conseguenze;

- s'individuano e si distinguono le attività a valore aggiunto da quelle che non apportano benefici al processo, consentendo il ridimensionamento di queste ultime e il raggiungimento del miglioramento continuo. Su questo concetto si fondano alcune tecniche di gestione innovative tra cui il Total Quality Management (TQM) che si concentra sulla soddisfazione del cliente e sulla qualità, il Just in Time (JIT) che prevede la riduzione dei tempi di processo evitando sprechi inutili, ecc.;

- le attività rappresentano un approccio d'analisi ben più stabile rispetto a quello basato sulla struttura organizzativa, poiché l'ambiente esterno si presenta molto dinamico e quindi la struttura aziendale potrebbe cambiare velocemente;

- il concetto di attività è universale e semplice da applicare e riesce a coinvolgere maggiormente il personale poiché più vicino alla realtà operativa.

3.3 Le caratteristiche generali dell'ABC

L'Activity Based Costing è stato proposto con l'obiettivo di considerare l'impiego delle risorse legato non tanto al volume di produzione come in passato, bensì ad altri fattori di maggiore

rilevanza che influenzano il processo produttivo: il pensiero su cui si fonda questa nuova metodologia è, infatti, che l'utilizzo di risorse è connesso, in gran parte, ad attività che non riguardano il volume di produzione ma correlate al numero e alla portata delle transazioni.

L'ABC è un sistema informativo che produce ed elabora informazioni sulle attività e sui prodotti dell'azienda; identifica le attività svolte per produrre i prodotti, attribuisce i costi a queste ultime e in seguito utilizza diversi driver, espressione del consumo di attività, per imputare i costi delle attività ai prodotti (le fasi dell'ABC saranno specificate maggiormente nel paragrafo successivo). Sviluppato da Kaplan e Johnson con questa finalità, con la pubblicazione del testo "Relevance lost, the rise and the fall of management accounting" nel 1987, l'ABC diviene successivamente uno strumento con cui è possibile studiare l'organizzazione attraverso le attività.

Il nuovo sistema contabile si fonda su due principali concetti: tutte le attività aziendali sono svolte con lo scopo di contribuire alla produzione e distribuzione dei prodotti e per questo motivo il loro costo deve essere incluso nel costo di prodotto; i costi non devono essere considerati fissi ma variabili secondo il variare di determinati fattori.

Per ogni attività che consuma risorse, si attribuisce un fattore determinante di costo (il più rilevante) che causa l'impiego di tali risorse; i fattori, denominati *cost driver*, in genere determinano l'intensità con cui quella specifica attività si svolge e si utilizzano nell'imputazione dei costi delle attività ai prodotti.

Si può sostenere che l'ABC si pone l'obiettivo di calcolare un costo pieno di prodotto evitando distorsioni causate da criteri di riparto troppo semplici ed inadeguati, facendo risaltare fenomeni rilevanti che possono aiutare i manager a migliorare la gestione, determinando ed esaminando le attività necessarie per la realizzazione del prodotto ed individuando i cost driver per ogni attività²⁰.

Prima di considerare la metodologia dell'ABC, bisogna rilevare che esso, al contrario dei sistemi tradizionali, ha un orientamento rivolto maggiormente all'operativo che

²⁰ BRUSA L. (1995), *Contabilità dei costi*, Milano.

all'amministrativo²¹: in passato, infatti, il management spesso diffidava delle informazioni contabili e si creava un proprio sistema di controllo, con conseguenze negative per quanto riguarda il coordinamento.

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" non è più rappresentato dai centri, ma dalle attività che richiedono risorse per essere svolte. Innanzi tutto, quindi, i costi delle risorse sono imputati alle attività e, successivamente, i costi delle attività sono attribuiti ai prodotti. Le attività sono identificate ad un livello abbastanza elevato di disaggregazione e raramente coincidono con i centri di costo, anzi, sono spesso il risultato della scomposizione di essi, o talvolta trasversali ad essi.

Ai fini del calcolo del costo pieno, l'ABC classifica i costi indiretti nelle seguenti classi in base alle attività a cui essi si riferiscono:

- costi indiretti correlati alle attività produttive (ad esempio gli ammortamenti dei macchinari, salari e stipendi della manodopera diretta, ecc.);
- costi indiretti correlati ad attività di supporto alla produzione (ad esempio costi per l'approvvigionamento delle materie prime, per il controllo della qualità, ecc.);
- costi indiretti correlati alle attività di direzione e di gestione generale della produzione (ad esempio costi amministrativi, per stipendi della direzione, ecc.);
- costi indiretti correlati ad attività non legate alla produzione, in particolare ad attività commerciali ed amministrative.

3.4 Le fasi dell'Activity Based Costing

Il sistema ABC si articola nelle seguenti fasi:

1. La prima fase della metodologia dell'Activity Based Costing consiste nell'individuare ed aggregare le attività con le finalità di minimizzare i costi di gestione del sistema e di coordinare

²¹ BRUSA L. (1995), *Contabilità dei costi*, Milano.

meglio le attività stesse; bisogna considerare però che il livello di aggregazione non deve essere troppo elevato perché si rischierebbe di utilizzare cost driver che non sono in grado di misurare correttamente il consumo di risorse, e che difficilmente le attività coincidono con i centri di costo poiché esse sono trasversali alla struttura organizzativa.

2. Dopo avere identificato le attività si procede con l'individuazione dei parametri, definiti *resource drivers*, attraverso i quali si attribuiscono i costi ad esse; i resource drivers sono denominati in questo modo poiché sono espressione dell'assorbimento delle risorse da parte delle attività. Ad ogni attività, infatti, devono essere attribuiti tutti i costi dei fattori produttivi impiegati per il suo svolgimento; se s'impiega una risorsa per più attività deve essere ripartita in base al fattore determinante, il resource driver (ad esempio per i macchinari le ore macchina, per le risorse umane il tempo, ecc.).

3. Mediante i resource drivers si attribuiscono alle attività i costi delle risorse utilizzate; questi costi poi sono raccolti nei cosiddetti Activity Cost Pools (ACP), in cui sono riuniti tutti i costi relativi ad attività analoghe che si svolgono per diversi prodotti. Le modalità di attribuzione dei costi alle attività sono fondamentalmente tre: misurazione diretta, stima sulla base di analisi o interviste e allocazione su base parametrica forfettaria.

4. Nella quarta fase s'individua la relazione di causalità tra attività e prodotto/servizio: i costi delle attività si attribuiscono ai prodotti attraverso gli *activity drivers*, ossia quei fattori che determinano la mole d'attività che necessitano i prodotti, e di conseguenza i loro costi. L'individuazione del cost driver è di rilevante importanza, poiché influenza notevolmente la determinazione del costo pieno di prodotto.

5. Nell'ultima fase si procede al calcolo del costo di prodotto attribuendo ad esso i costi delle attività svolte per la sua produzione.

3.5 Gli scopi dell'ABC

Grazie al calcolo del costo di prodotto attraverso il sistema ABC, il management può avvalersi di informazioni utili a diversi scopi:

- Per prendere decisioni di convenienza economica riguardanti i prodotti;
- Per tenere sotto controllo l'economicità dei prodotti e per attuare eventuali azioni correttive;
- Per programmare in modo più opportuno i fabbisogni di risorse e i costi corrispondenti.

Ora prenderò in considerazione ognuno di questi scopi²².

Si è più volte posto l'accento sul fatto che i metodi tradizionali di contabilità tendono ad utilizzare criteri che falsano il vero costo di prodotto sottovalutando quelli più remunerativi e viceversa, mentre l'ABC appare più attendibile sotto questo punto di vista. Occorre ora domandarsi che decisioni si possono prendere e quali valutazioni economiche si possono fare utilizzando le informazioni date dal nuovo sistema. Le decisioni sui prodotti che si possono prendere sono varie e riguardano ad esempio l'eliminazione di un determinato prodotto, l'aumento o la diminuzione della produzione, l'esternalizzazione o internalizzazione di alcune fasi, l'introduzione di nuovi prodotti. Innanzi tutto occorre rispondere a due quesiti importanti: come si impiega l'informazione del costo pieno di prodotto nelle valutazioni di convenienza economica e quale significato ha il concetto di costo variabile nel lungo periodo.

Questi quesiti richiamano l'attenzione di alcuni concetti e strumenti dell'economia aziendale tra cui la distinzione tra costi fissi e variabili, tra breve e lungo periodo, l'approccio differenziale. Molti autori affermano che le decisioni che ho prima indicato siano di lungo periodo, e di conseguenza la configurazione di costo più adatta è quella del costo pieno, poiché non si possono conoscere soltanto i costi variabili ma anche quelli fissi indiretti. Occorre precisare però che i costi variabili e fissi non sono considerati più legati al variare del volume di produzione ma al variare della complessità della gestione, in genere data dalla differenziazione dei prodotti all'interno della

²² Quest'analisi è stata sviluppata in BRUSA L. (1995), *Contabilità dei costi*, Milano.

gamma; ciò che cambia dunque rispetto alla contabilità tradizionale, è che costi che si definivano fissi (perché non variavano col variare del volume di produzione) ora sono classificati come costi variabili.

Per quanto riguarda il primo quesito le informazioni fornite dal sistema ABC indicano alla direzione quali sono i prodotti più redditizi e, di conseguenza, permettono ad essa di prendere decisioni su questi prodotti e su tutti gli altri. Le decisioni aziendali si affidano ad un modello di ragionamento denominato *differenziale* secondo il quale si confrontano costi e ricavi di scelte economiche differenti, con il fine di individuare il risultato differenziale conseguente da una decisione rispetto alla situazione di partenza. In quest'analisi è di notevole importanza la classificazione dei costi in costi rilevanti (o eliminabili) e irrilevanti (o ineliminabili). E' necessario precisare che i costi rilevanti non devono coincidere assolutamente con i costi variabili, intesi come costi che variano secondo il volume di produzione: se un costo è variabile, infatti, non è detto che sia una misura soddisfacente per una valutazione di convenienza economica e, viceversa, se un costo è fisso non è detto che sia irrilevante. Occorre quindi applicare un modello di ragionamento corretto per riuscire a formulare giudizi e decisioni che non ostacolino l'economicità dell'azienda.

Per quanto concerne, invece, il concetto di costo variabile nel lungo periodo, si è già affermato che la variabilità dipende da cause diverse dal volume di produzione, e più legate alla complessità e alla differenziazione dei prodotti. Classificare correttamente i costi variabili e fissi, quindi, è la condizione per applicare un esatto modello di ragionamento differenziale.

Il secondo scopo del sistema ABC riguarda il monitoraggio e il controllo dei costi che dovrebbe permettere di apportare miglioramenti e riduzioni degli stessi. Il vantaggio dato dall'ABC, rispetto ad un sistema basato sui centri di costo, consiste nell'individuare i costi che ogni attività sostiene per realizzare il prodotto o servizio e le cause da cui essi dipendono, mentre se si ragiona per centri di costo ci si limita a misurare il contributo economico dato da ciascuna unità organizzativa senza fornire informazioni utili sull'onerosità delle azioni e delle variabili da cui

questa deriva²³. Grazie all'identificazione dei corretti *cost driver* è possibile riconoscere le cause più profonde dei costi e, di conseguenza, attuare delle azioni correttive di miglioramento.

Si comprende, dunque, che il ragionamento per processi²⁴ consente di cogliere le relazioni tra le varie attività e di comprendere i punti deboli su cui si può agire per ottenere risultati più soddisfacenti.

Il terzo scopo, infine, riguarda la corretta programmazione delle risorse necessarie per l'esecuzione delle attività, in particolare le risorse che originano i costi indiretti. Solitamente le aziende utilizzano, per questo fine, il *“budgeting di tali costi utilizzando un approccio incrementale (o decrementale) nel tempo, consistente nello stanziare ogni anno un quid in più (o in meno) rispetto all'anno precedente senza domandarsi se la sua entità fosse giustificata dai risultati prodotti”*²⁵. Utilizzando però quest'approccio si rischia di ottenere costi generali che crescono in modo incontrollato o sottoposti a tagli indiscriminati.

L'Activity Based Costing può assumere anche la funzione di programmazione: il suo fondamento, infatti, ruota attorno al concetto di programmazione delle risorse. Dal volume di produzione di beni o servizi dell'azienda si ricava la quantità di attività che è necessaria, e dalle attività si ricava il fabbisogno di risorse e i costi indiretti (conoscendo il costo di un'unità di driver). Grazie all'ABC si è acquisita la consapevolezza della corretta quantità del fabbisogno di risorse e si riesce a programmare le risorse anche in aree aziendali in cui la pianificazione e il controllo sono spesso complicati.

²³ Ciò non significa che le informazioni fornite dai centri di costo siano del tutto inutili, ma più precisamente non sufficienti.

²⁴ Un processo, come si è già affermato in precedenza, è un insieme di attività: ognuna di essa riceve input a monte e realizza output destinati a valle, è soggetta a vincoli e utilizza risorse.

²⁵ BRUSA L. (1995), *Contabilità dei costi*.

3.6 Un'analisi critica dell'Activity Based Costing

Il sistema ABC presenta non solo dei pregi e benefici ma anche degli aspetti di ambiguità che riguardano le decisioni di prodotto, l'alternativa/complementarietà al sistema tradizionale, l'ABC/Activity Based Management (o ABC, che sarà trattato specificamente nel capitolo successivo) e la strategia aziendale²⁶.

3.6.1 L'ABC e le decisioni di prodotto

Disporre di un sistema di calcolo dei costi accurato è una prerogativa di fondamentale importanza specialmente per le aziende che realizzano un'ampia gamma di beni utilizzando impianti e macchinari comuni, poiché le informazioni di costo hanno un ruolo decisivo nelle decisioni di prodotto che l'azienda deve continuamente prendere. Spesso le decisioni di prodotto non si fondano soltanto sulla redditività di un singolo prodotto e sulla sola considerazione di costo, ma anche su altre variabili strategiche e sull'intera linea di prodotti. Ciò nonostante, l'utilità dell'informazione di costo è indiscutibile: *“ il costo di prodotto è un elemento fondamentale nella definizione della posizione relativa dell'impresa in un dato mercato rispetto ai suoi concorrenti, effettivi e potenziali”* [Porter M. E.].

Nel paragrafo precedente si è posta l'attenzione sulla finalità dell'ABC di contribuire, attraverso le informazioni che esso è in grado di ricavare, alle decisioni che possono riguardare il prezzo, il mix di prodotti, l'eliminazione o il lancio di un nuovo prodotto, ecc., fornendo costi di prodotto basati sulla relazione tra produzione e il consumo di risorse di lungo periodo. A questo punto tuttavia, è necessario fare delle precisazioni sull'efficacia di questo sistema: le informazioni che si ottengono mediante questo metodo sono valide se ci si limita a considerare le sole decisioni di medio-lungo periodo. Infatti, i costi che l'ABC classifica come variabili si possono considerare effettivamente variabili esclusivamente nel medio-lungo termine. In secondo luogo, se da un punto di vista teorico il metodo è valido, dal punto di vista pratico e della sua concreta applicazione il

²⁶ Quest'analisi critica è stata sviluppata in COLLINI P. (1993), *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*.

metodo potrebbe presentare dei limiti. L'approccio, ad esempio, indicato dallo studioso Cooper²⁷ può portare alla standardizzazione del metodo che, in realtà, per sua natura, dovrebbe essere adattato ad ogni singola realtà aziendale: esso non può ridursi ad una semplice attuazione di un modello standard, ma si deve plasmare ad ogni specifica situazione.

Si deve tener presente, dunque, che se dal lato teorico l'ABC presenta delle potenzialità e funzionalità che superano quelle dei sistemi tradizionali, la sua applicazione è talvolta troppo semplificata in rapporto alla sua potenzialità.

3.6.2 L'ABC e il sistema tradizionale

L'ABC, come si è già affermato in precedenza, è un sistema che produce informazioni utili al processo gestionale e decisionale, ma è opportuno domandarsi se esso può essere considerato un'alternativa al sistema tradizionale o un sistema complementare ad esso. La dottrina degli Stati Uniti, dove l'ABC è stato ideato, è legata all'idea del sistema contabile unico, "*dove addirittura contabilità generale e contabilità analitica si integrano in un solo apparato contabile governato da regole sostanzialmente comuni*"²⁸. Quest'approccio, tuttavia, è stato criticato e messo in discussione da numerosi studiosi orientati maggiormente verso un sistema nel quale non solo le due contabilità sono divise, ma addirittura le informazioni del sistema informativo-contabile sono fornite da sottosistemi contabili.

Per quanto riguarda l'ABC è necessario domandarsi se esso è in grado di svolgere tutti i compiti informativi del sistema di contabilità analitica tradizionale e, quindi, se esso possa sostituirlo interamente. Com'è stato sostenuto nei paragrafi precedenti, il sistema ABC si fonda su un concetto di variabilità secondo il quale tutti i costi sono variabili nel lungo periodo; nonostante ciò, nel breve termine la tradizionale classificazione dei costi variabili in relazione al volume di produzione rimane valida: di conseguenza, le analisi e le decisioni di breve periodo non possono

²⁷ Cooper classifica i cost driver in tre categorie che tuttavia non soddisfano tutte le possibilità in ogni tipo di azienda e che si riferiscono esclusivamente ad imprese produttive.

²⁸ KAPLAN-JOHNSON (1987), *The rise and fall of Management Accounting*.

basarsi sull'idea che tutti i costi sono variabili. Questo ragionamento porta alla conclusione che l'ABC non può risolvere tutti i problemi e tutte le decisioni e che esso può svolgere un ruolo nel sistema informativo-contabile, ma questo ruolo non deve essere esclusivo.

L'ABC potrebbe sostituire il sistema contabile tradizionale solo nel caso in cui esso fosse in grado di raggiungere gli obiettivi della contabilità analitica ossia: il supporto alla redazione di documenti rivolti all'esterno (quindi supporto alla contabilità generale), il supporto informativo alle decisioni manageriali e la misurazione delle prestazioni (controllo di gestione). Per quanto riguarda il primo obiettivo, supporto alla rendicontazione di esercizio, il sistema ABC non può essere impiegato per valutare le rimanenze, i ratei, risconti, ecc. poiché il loro calcolo richiede una certa oggettività che non è compatibile con la soggettività legata all'attribuzione dei costi attraverso le attività²⁹. In questo caso, quindi, l'ABC non può essere valutato un sistema alternativo, ma al più integrativo.

Come strumento finalizzato al supporto nella valutazione delle conseguenze economiche delle decisioni, dovrebbero emergere tutte le potenzialità dell'ABC; esso consente, attraverso il calcolo dei costi delle attività necessarie per svolgere uno specifico processo, di analizzare i processi "orizzontali" e, grazie alle informazioni ricavate, di progettare i processi interni con criteri di efficienza di lungo periodo. Nonostante ciò, occorre sottolineare che sono i costi delle attività e dei rispettivi cost driver ad essere rilevanti, e non i costi di prodotto: il costo totale sarebbe un dato insignificante se non fosse possibile la sua disaggregazione nei suoi componenti, ossia le attività. *"L'ABC come metodo di calcolo del costo di prodotto non è allora particolarmente utile in questo contesto, ma lo sono invece gli elementi di analisi che lo compongono"*³⁰. La conclusione a cui si arriva è dunque, come per il primo obiettivo, che il sistema ABC può essere ritenuto più un sistema complementare che uno alternativo, poiché fornisce informazioni di costo aggiuntive ma che non possono sostituire quelle dei sistemi tradizionali (non si può rinunciare, infatti, ad informazioni che permettono di prendere decisioni di breve periodo). Ciò non significa che esso non abbia delle

²⁹ La soggettività dell'ABC si può riscontrare nel momento in cui si attribuiscono i costi alle attività sulla base di stime.

³⁰ COLLINI P. (1993), *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*.

ottime potenzialità nel supporto informativo alle decisioni manageriali, anzi, si può affermare che in alcuni ambiti esso facilita notevolmente il calcolo delle conseguenze economiche delle decisioni di medio-lungo periodo.

Per quanto concerne il terzo obiettivo, il controllo della gestione, si possono riscontrare nell'ABC aspetti sia positivi che negativi. Un aspetto positivo è che orienta le azioni e i comportamenti verso l'ottimizzazione delle risorse e delle attività nei processi, variabili chiave su cui ci si deve focalizzare e intervenire per ottenere un miglioramento; inoltre, permette di chiarire quali sono i meccanismi che guidano il consumo delle risorse nel lungo periodo. Quest'ultimo aspetto, tuttavia, crea dei problemi poiché l'ABC, com'è già stato detto, si basa sul concetto di variabilità di lungo periodo, non dando importanza e peso ai meccanismi che regolano il consumo di risorse nel breve periodo, le quali hanno un'altrettanta importanza e influenza sull'efficienza della produzione.

La conclusione è che l'ABC, presentando i limiti esposti, non può proporsi come metodo alternativo al sistema tradizionale, al più complementare.

3.6.3 L'ABC e l'ABM

La trattazione dell'Activity Based Management sarà sviluppata nel capitolo successivo; in questo paragrafo mi limiterò ad esporre il dilemma che si pone tra ABC e ABM. In realtà, l'ABC e l'ABM non sono due diverse possibilità per risolvere lo stesso problema, bensì due modi diversi di calcolare il costo di prodotto e di utilizzare le informazioni. La differenza sostanziale tra i due metodi è che l'ABC è un sistema di rilevazione contabile, ossia rileva dati economico-finanziari attraverso regole fisse, mentre l'ABM costituisce un sistema di controllo, utilizzando le informazioni sulle attività e sui loro costi ai fini della gestione. Da ciò si ricava che le informazioni fornite dall'ABC sono utili all'ABM, ossia all'attività di gestione delle attività, ed è evidente, quindi che i due sistemi non possono essere considerati delle alternative, poiché interagiscono e si integrano a vicenda.

Tuttavia, alcuni studiosi³¹ sostengono che l'ABC e l'ABM si contrappongono, poiché l'approccio alla gestione delle attività dell'ABM non può basarsi su informazioni che provengono da un sistema rigido come l'ABC: la *"staticità del sistema contabile"*³² non concorda con l'idea dell'ABM, tutt'altro che statica, della ricerca del miglioramento continuo attraverso l'eliminazione, o il ridimensionamento di quelle attività che non producono valore aggiunto. Occorre dunque considerare che l'ABC porta a due importanti limitazioni. La prima restrizione consiste nel fatto che i manager, con l'ABC, saranno portati a ridurre il numero di unità di attività (per ridurre il costo) da impiegare nel processo ma non ricercheranno i fattori che concretamente rendono il processo più efficiente; il comportamento dei manager quindi non è necessariamente orientato ad assumere decisioni che limitano l'incidenza di quelle attività che non producono valore aggiunto. Occorre spiegare che questo problema è dovuto in particolare alla semplificazione (indispensabile) del sistema rispetto al processo produttivo, dal momento che i cost driver utilizzati non sono numerosi, circa una decina, e quindi solo i principali incidono sul costo di prodotto: i manager, in questo modo, tendono a porre l'attenzione solo su poche variabili, mentre il miglioramento continuo deve prevedere l'analisi di tutti gli aspetti, anche quelli quantitativamente meno rilevanti. La seconda limitazione è connessa al fatto che l'ABC è un sistema contabile, e di conseguenza è caratterizzato dalla stabilità e staticità; esso, infatti, non è in grado di adattarsi ai cambiamenti repentini di un ambiente che si basa sull'idea di miglioramento continuo, rischiando di rivelarsi obsoleto molto rapidamente. Ciò implica che *"dato che gestire i processi significa modificarli eliminando o riducendo le attività che non producono valore, il sistema contabile dovrebbe continuamente essere modificato per adeguarsi alla mutata struttura dei processi che cerca di misurare"*³³. Ad esempio, se un'attività dovesse consumare una quantità di risorse eccessiva rispetto al valore prodotto, essa dovrebbe essere eliminata o ridimensionata dal management; ciò, però, implicherebbe una

³¹TURNEY P. (1992), *Activity Based Management*.

³² COLLINI P. (1993), *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*.

³³ COLLINI P. (1993), *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*.

rivisitazione e una modifica del sistema contabile, poiché esso è basato su cost driver non più rappresentativi del processo produttivo.

Per risolvere questi problemi, gli studiosi Shank e Govindarajan (1992) hanno riconsiderato i criteri per valutare l'opportunità di introdurre il sistema ABC, in particolare basandosi sulle seguenti attente valutazioni:

- le informazioni sulla redditività dei prodotti ottenute attraverso l'ABC possono essere fornite anche da studi extra-contabili ad "hoc";
- le informazioni fornite dal sistema ABC possono avere cadenza semestrale o annuale, e non necessariamente mensile o settimanale. Infatti, non è indispensabile disporre regolarmente di informazioni sul costo di prodotto, poiché le decisioni strategiche di prodotto non si attuano con grande frequenza ma nell'arco dell'esercizio (solitamente un anno);
- considerato che l'applicazione di un sistema ABC implica un grande investimento di risorse, dovrà essere mantenuta la strategia di prodotto *full range* (o perlomeno non monoprodotto), ossia una strategia che giustifica un sistema contabile raffinato e costoso come l'ABC. Ciò nonostante, le informazioni ottenute attraverso l'ABC potrebbero indurre ad un cambiamento totale della strategia, rendendo il sistema inefficace ed inutile.

La conclusione a cui ci porta questa serie di considerazioni, è che è possibile lo stesso ottenere dei vantaggi dall'ABC, senza doverne subire gli svantaggi; infatti, ciò che risulta più importante ed utile dell'ABC è rappresentato dall'analisi delle attività e dei relativi cost driver, quindi dalla fase di progettazione del sistema, e non tanto dalla sua applicazione. La soluzione a cui si perviene è quella di un sistema, che analizza le attività e i cost driver, indipendente dal sistema contabile e l'utilizzo delle informazioni per gestire i processi e le attività: quest'approccio è definito dalla letteratura Activity Based Management (o ABM) e sarà trattato specificamente nel capitolo successivo.

3.6.4 L'ABC e la strategia di prodotto

Come si è già detto, i vantaggi competitivi che dovrebbero essere conseguiti non sono più solo la leadership di costo, bensì si estendono alla qualità, tempestività e flessibilità. A questo proposito l'ABC si è presentato quale metodo contabile con un orientamento strategico, ossia in grado di supportare, attraverso la produzione di informazioni utili, le decisioni strategiche. Esso, infatti, è stato proposto inizialmente come strumento per il calcolo dei costi in funzione delle decisioni strategiche di prodotto [Kaplan]. L'ABC si presenta quindi come uno strumento strategico, poiché, superando la logica strettamente contabile della rilevazione dei costi, abbraccia tutti gli aspetti della gestione d'azienda.

Tuttavia, nonostante l'ABC fosse stato proposto come un sistema informativo ad appoggio delle decisioni strategiche, ciò non sembra un elemento soddisfacente per definirlo un sistema ad orientamento strategico.

Per stabilire se l'ABC può essere considerato o meno un sistema ad orientamento strategico, occorre, dunque, individuare le caratteristiche che deve avere un sistema contabile strategico: esso deve supportare il processo di formulazione e applicazione della strategia, costituito da quattro fasi (formulazione, comunicazione, individuazione delle tattiche e politiche di attuazione e controllo/monitoraggio del raggiungimento degli obiettivi).

Avere a disposizione informazioni di costo è di fondamentale importanza nell'attuazione di ogni fase ed in questo modo il sistema contabile, fornendo informazioni utili di costo, partecipa al processo; nonostante ciò, questa partecipazione e supporto non è sufficiente per determinare l'esistenza di un orientamento strategico di fondo.

Un sistema di calcolo di costo può essere considerato ad orientamento strategico se si fonda su principi che derivano dalla prospettiva decisionale di tipo strategico, ossia deve interagire sia con la formulazione della strategia che con la sua attuazione ed esserne a sua volta direttamente

influenzato³⁴. L' ABC, al contrario, presenta dei limiti "strategici" nella sua stessa struttura: i cost driver utilizzati "*dovrebbero essere rappresentati dalle diverse opzioni strategiche, sia per quanto riguarda le scelte di strategia, sia per la loro implementazione*"³⁵, mentre l' ABC considera dei cost driver prettamente operativi (ad esempio il numero di setup, il numero di ordini di acquisto, ecc.). Esso, infatti, è estremamente efficace nel comprendere il modo in cui si consumano risorse all'interno del processo produttivo, ma l'ambito in cui si colloca è maggiormente operativo che strategico.

La conclusione è, perciò, che il sistema ABC dal punto di vista strategico presenta dei limiti e di conseguenza non risulta idoneo a sostenere il processo strategico; utilizzando l' ABC infatti non è possibile valutare l'opportunità di introdurre nuove filosofie di produzione.

Occorre precisare che difficilmente un sistema contabile presenta elementi di flessibilità sufficienti per valutare diverse alternative strategiche; nel prossimo capitolo sarà trattato l'approccio ABM che in questo ambito potrebbe essere di maggior sostegno rispetto ad un sistema contabile rigido e statico.

³⁴ Occorre precisare che non esiste una precisa demarcazione tra formulazione ed implementazione.

³⁵ COLLINI P. (1993), *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*.

CAPITOLO 4. L'ACTIVITY BASED MANAGEMENT

4.1 Dall'Activity Based Costing all'Activity Based Management (ABM)

Le attività, grazie alle quali si ricavano informazioni utili su ciò che si svolge in azienda, sui risultati e sulle risorse, divengono uno strumento di monitoraggio e controllo dell'andamento aziendale sul quale si può agire per attuare politiche di miglioramento. L'evoluzione dal calcolo dei costi basato sulle attività alla gestione basata sulle attività risulta un passaggio quasi inevitabile. L'ABC diviene quindi il sistema informativo dell'ABM, Activity Based Management, proprio attraverso le attività aziendali: l'ABC fornisce la necessaria base conoscitiva sulle attività ed i processi aziendali (e sui relativi costi), mentre l'ABM utilizza queste informazioni per realizzare un continuo miglioramento dei processi, mirato al conseguimento dell'eccellenza aziendale.

La differenza sostanziale tra ABC e ABM è che mentre l'ABC misura, attraverso i cost drivers, l'assorbimento di risorse delle attività, l'ABM, ossia la gestione basata sulle attività, rappresenta un sistema di controllo, utilizzato dalla direzione, secondo il quale le attività e i processi aziendali rappresentano *“i nuclei su cui esplicitare l'azione manageriale per migliorare l'efficacia e l'efficienza della combinazione produttiva, finalizzata ad accrescere il valore ricevuto dal cliente e la redditività dell'impresa”*³⁶. L'obiettivo fondamentale dell'ABM consiste nell'utilizzare le informazioni economiche-finanziarie integrandole con altri parametri di carattere non monetario per prendere decisioni e per fare in modo che i comportamenti gestionali siano indirizzati verso il

³⁶ MIOLO VITALI P. (2003), *Percorsi di cost management*, in *Strumenti per l'analisi dei costi*, vol.III.

miglioramento continuo. Per raggiungere tale obiettivo è necessario delineare un opportuno sistema di misurazione dei risultati, una conoscenza multidimensionale della performance, utilizzando indicatori che anticipino gli esiti finali, individuando le relazioni di causa-effetto che definiscono il sistema dei fenomeni aziendali. Sembra opportuno superare i parametri economico-finanziari e collegare al sistema questi ultimi con indicatori chiave di tipo fisico-tecnico, il tutto senza perdere mai di vista il motore dell'intero sistema ovvero le risorse umane.

L'ABC e l'ABM si possono rappresentare attraverso un modello bidimensionale avente come perno e fondamento le attività aziendali: esso indica da un lato la prospettiva del calcolo dei costi attraverso le attività, dall'altro la visione per processi della gestione. Nelle due prospettive, tuttavia, sussiste un livello di dettaglio diverso: per quanto riguarda l'ABC si definiscono le attività ad un livello più sintetico per individuare un numero non elevato di resource drivers e activity drivers; nella visione dell'ABM, al contrario, occorre identificare un numero superiore di *process cost drivers*, ossia fattori che causano modifiche nell'ammontare dei costi di un'attività all'interno di un processo. Pertanto occorre sottolineare che i driver sono utilizzati per due diversi usi, poiché nell'ABC le attività sono definite con il fine di attribuire i costi ai prodotti mentre nell'ABM sono definite con l'obiettivo di raggiungere il miglioramento continuo.

Per attuare e mettere in pratica il sistema ABM si devono seguire le seguenti fasi:

1. specificare le attività aziendali;
2. calcolare i costi e le misure di performance delle attività;
3. definire l'output dell'attività;
4. attribuire i costi ai prodotti o ad altri oggetti di costo in base al volume di attività utilizzato;
5. individuare i fattori critici di successo che costituiscono le competenze distintive dell'azienda su cui far leva per raggiungere il miglioramento continuo;
6. valutare se le attività sono efficaci ed efficienti basandosi sui fattori critici di successo con il fine di prendere decisioni sullo svolgimento delle attività (ad esempio eliminazioni, modifiche, ecc.) per ottenere una maggiore soddisfazione del cliente al minimo costo possibile.

4.2 Gli strumenti utilizzati dall'ABM

Le informazioni utilizzate dall'ABM sono utili non solamente per il calcolo dei costi bensì, in particolar modo, per realizzare il miglioramento continuo nello svolgere le attività aziendali; si possono ricavare queste informazioni tramite tre principali strumenti:

- l'*analisi del valore dei processi*;
- l'*analisi dei process cost drivers*;
- le *misure di performance* delle attività e processi.

Nei paragrafi successivi ogni strumento sarà analizzato.

4.2.1 L'*analisi del valore dei processi (Process Value Analysis)*

L'*analisi del valore dei processi* consiste nell'individuazione delle attività che non aggiungono valore per il cliente (attività a non valore aggiunto) con lo scopo di eliminarle o ridurle, rafforzare le attività a valore aggiunto e ridistribuire le risorse in maniera più equilibrata.

Le attività a non valore aggiunto possono essere considerate tali per diversi motivi, ad esempio perchè causano un incremento del magazzino, o la produzione di prodotti difettosi, o lunghi tempi di attesa nella produzione, ecc.

Le fasi per eseguire questo tipo di analisi sono le seguenti³⁷:

1. individuare le attività aziendali e i loro tempi di ciclo;
2. distinguere le attività a valore aggiunto (VA) da quelle a non valore aggiunto (NVA) ponendosi la domanda "se si elimina quest'attività diminuisce la soddisfazione del cliente?"; occorre precisare che le attività VA non comprendono solo quelle che aumentano la soddisfazione del cliente ma anche quelle fondamentali per il buon funzionamento dell'azienda;
3. individuare le cause per cui si svolgono le attività;
4. calcolare il costo di prodotto basandosi sull'impiego delle attività per la sua realizzazione (mediante l'ABC);

³⁷ MIOLO VITALI P. (2003), *Percorsi di cost management*, in *Strumenti per l'analisi dei costi*, vol.III.

5. effettuare una sintesi dei costi e dei processi affinché il management sia in grado di ottenere una visuale completa dell'azienda e di eventuali problemi;
6. individuare delle alternative per il miglioramento ad esempio riduzione dei costi (senza diminuire la soddisfazione del cliente) o modifiche nello svolgimento dei processi o nel mix di prodotto.

4.2.2 L'analisi dei process cost driver

I process cost driver sono i fattori che determinano l'impegno richiesto per lo svolgimento di un'attività o processo, ossia i fattori che influenzano i costi.

Com'è stato già accennato precedentemente, il sistema ABC utilizza resource driver o activity driver che non esprimono nel migliore dei modi la causa ultima dell'insorgenza dei costi e quindi non sono in grado di spiegare il motivo per cui un'attività deve essere svolta, al contrario dei process cost driver. Ad esempio, per quanto riguarda l'attività di movimentazione dei lotti, un driver potrebbe essere il numero di movimentazioni, ma i suoi process cost driver potrebbero essere rappresentati dal layout degli impianti.

È opportuno quindi individuare i corretti process cost driver e analizzarli per poter comprendere maggiormente la dimensione del processo, il quale influenza il consumo di risorse necessarie per lo svolgimento delle attività e sul quale è opportuno agire per migliorare l'efficacia e l'efficienza. Generalmente, essendo le attività legate da un rapporto cliente-fornitore, l'output di un'attività potrebbe rappresentare il process cost driver dell'attività seguente; analizzando, perciò, i rapporti tra le attività si è in grado di identificare dei process cost driver più efficaci e di conseguenza maggiori opportunità di miglioramento e di riduzione dei costi.

4.2.3 Le misure di performance delle attività e dei processi

Gli aspetti della gestione, che negli ultimi decenni hanno assunto una rilevante importanza e influenza nelle variazioni di performance, non sono misurabili finanziariamente; essi sono³⁸:

- la *qualità*, misurata attraverso la percentuale di difetti, la frequenza delle interruzioni nel processo produttivo, la percentuale di difetti riscontrata da parte dei clienti;
- le *scorte* che possono essere ridotte o eliminate (attraverso il JIT) ad esempio mediante la conoscenza della dimensione del lotto medio;
- la *produttività*, ossia output prodotti/input utilizzati;
- la *flessibilità*, misurata ad esempio attraverso i tempi di attraversamento, di setup e di consegna;
- la *capacità del fattore lavoro*, monitorata attraverso fattori quali l'addestramento, l'abilità, le conoscenze e il livello culturale dei lavoratori, ecc;
- l'*innovazione*, per la quale è necessario porre maggiore attenzione nella fase di introduzione del prodotto, nella qualità, nei tempi di consegna, ecc., ossia su tutti quei fattori che rendono unico il prodotto rispetto a quelli dei concorrenti.

Le performance delle attività sono misurate attraverso dei parametri, ossia misure quantitative che rappresentano e valutano le modalità di svolgimento e i risultati di un'attività o processo; i parametri principali sono l'efficienza, il tempo e la qualità.

L'efficienza potrebbe essere calcolata ad esempio determinando il rendimento delle risorse di un'attività (output prodotto/misura del fattore utilizzato) oppure calcolando il costo di un'unità di output.

Il tempo è un fattore di rilevante importanza nel processo produttivo, poiché rappresenta una misura indiretta dei costi e della qualità del servizio per il cliente; pertanto, un parametro della tempestività potrebbe essere rappresentato ad esempio dai *leadtime*, ossia i tempi di attraversamento, i tempi di trattamento dei documenti, ecc.

³⁸ KAPLAN, 1983-1984.

Infine, la qualità potrebbe essere misurata attraverso parametri relativi al tasso di difettosità dell'output di un'attività o processo quali ad esempio la percentuale degli scarti, di errori nell'ordine, di errori nel processo produttivo, ecc.

Inoltre, a questi parametri dev'essere aggiunta un'ulteriore informazione riguardante il volume di output di un'attività che rappresenta un indicatore del livello di produzione svolta.

Gli indicatori non monetari devono quindi essere integrati a quelli quantitativo-monetari poiché questi ultimi non sempre sono in grado di evidenziare e rintracciare le cause dei fenomeni aziendali: *“I parametri monetari lavorano sui sintomi dei fenomeni aziendali ma non ne evidenziano adeguatamente le cause. Sono come il segnapunti di una partita di calcio: dicono se si vince o si perde ma non dicono qual è (o quale dovrà essere) lo schema di gioco da applicare per vincere”*³⁹. Se si integrano i due tipi di parametri è possibile valutare l'efficienza e l'efficacia delle attività e individuare le possibili azioni da attuare per migliorare entrambi gli aspetti.

Per individuare delle corrette misure di performance delle attività e dei processi sempre più efficaci per raggiungere gli obiettivi aziendali è necessario disporre di un sistema di misurazioni basato su questi elementi⁴⁰:

- definizione della *mission* dell'azienda e degli obiettivi da raggiungere per soddisfare il cliente, ossia i fattori critici di successo quali ad esempio la qualità del prodotto, la qualità del servizio, la personalizzazione del prodotto, l'innovatività, ecc.;
- estensione degli obiettivi aziendali a tutti i membri dell'organizzazione;
- individuazione delle misure di performance delle attività e dei processi basate sui fattori critici di successo per controllare ed accertare il contributo apportato da ciascuna attività al raggiungimento della mission aziendale.

³⁹ TOSCANO G. (1991), *Il calcolo dei costi per attività lungo la catena del valore: activity-based costing*.

⁴⁰ TURNEY P. (1992), *Activity Based Management*.

4.3 Il supporto dell'ABC-ABM alle decisioni aziendali e al miglioramento continuo

Si è detto più volte che l'ABC è un sistema di calcolo dei costi in grado di supportare in modo migliore rispetto ai sistemi tradizionali le decisioni aziendali, grazie alla capacità di determinare e monitorare i consumi di risorse ed evitare quindi ritardi e servizi che non soddisfano la clientela. Esso, inoltre, calcolando l'impiego di risorse per le attività, è in grado di esaminare diverse alternative di combinazioni di fattori produttivi, verificando anticipatamente se è possibile ottenere un aumento del reddito applicando una nuova combinazione al processo.

Per quanto riguarda invece l'ABM, rispetto all'ABC esso compie un passo in avanti verso un sistema di controllo manageriale per il quale l'aspetto principale da monitorare per raggiungere gli obiettivi stabiliti e il miglioramento continuo è rappresentato dalle attività e dai processi. Per questo motivo l'ABM può essere considerato *“una possibile iniziativa strategica mirante a coinvolgere l'intera organizzazione nel perseguimento di obiettivi strategicamente rilevanti in una logica di miglioramento continuo”*⁴¹.

Per raggiungere il miglioramento continuo, si possono prendere diverse decisioni utilizzando le informazioni fornite dall'ABC-ABM tra cui ad esempio: l'eliminazione delle attività a non valore aggiunto basandosi sull'analisi dei processi, la riduzione dei tempi e delle risorse utilizzate per svolgere un'attività, la condivisione di alcune attività se è realizzabile, ecc.

Negli ultimi anni inoltre si è riscontrato che l'ABM è in grado di supportare decisioni e valutazioni riguardanti gli investimenti; infatti, le informazioni sulle attività e sui processi sono utili a migliorare significativamente il processo decisionale degli investimenti, specialmente nei sistemi ERP (*Enterprise Resource Planning*⁴²), poiché permettono con maggiore dettaglio di individuare le aree gestionali su cui è possibile agire per migliorare il processo.

L'ABM può inoltre essere presentato come un'“iniziativa strategica” basata sia su dati economico-finanziari sia su dati fisico-tecnici che può avviare una serie di decisioni ed azioni volte

⁴¹MIOLO VITALI P. (2003), *Percorsi di cost management*, in *Strumenti per l'analisi dei costi*, vol.III.

⁴² I sistemi integrati ERP sono soluzioni applicative che hanno l'obiettivo di codificare il maggior numero possibile di conoscenze manageriali, riducendo le distanze spazio-temporali tra i luoghi e tempi di generazione e impiego delle informazioni.

a soddisfare i bisogni del cliente attraverso: l'appoggio ad azioni di miglioramento, il miglioramento delle informazioni e la ricerca di misure di performance adeguate.

4.4 Considerazioni conclusive sull'ABM

In base a quanto finora esposto , può ben comprendersi che l'ABM è un processo continuo che si esplica, riassumendo, in quattro fasi principali, che lo qualificano e ne mettono in evidenza il suo carattere innovativo:

1. Identifica le attività che apportano valore;
2. intraprende un'opera di reingegnerizzazione⁴³ dell'azienda;
3. svolge una sorta di benchmarking sulle attività che apportano valore⁴⁴;
4. infine, sviluppa tutta una serie di misure al fine di ottenere in azienda il tanto auspicato miglioramento continuo; in altri termini, l'obiettivo del raggiungimento di migliori prestazioni e di riduzione al minimo delle attività che non apportano valore, necessita l'elaborazione di un sistema di contabilità direzionale che sia in grado di misurare le prestazioni , accertando nel contempo che “si stanno misurando le cose giuste al momento giusto”.

Pertanto, i responsabili del controllo di gestione devono creare un sistema per la rilevazione e il reporting delle informazioni necessarie alla gestione dei costi: informazioni sia monetarie sia non monetarie che l'implementazione di un sistema di tipo activity-based consente di ottenere.

⁴³ Con l'espressione reengineering s'intende concepire in una nuova ottica il lavoro necessario per la creazione di prodotti e servizi e, nello stesso tempo, creare nuovo valore per il cliente.

⁴⁴ Il banchmarking è la più recente pratica della qualità impostasi con attenzione ai dirigenti d'azienda negli ultimi vent'anni, con lo scopo di ottenere un miglioramento dei processi aziendali e della competitività.

Conclusioni

Giunti a questo punto della trattazione, è opportuno fare qualche riflessione di sintesi sul confronto tra contabilità tradizionale per centri di costo e contabilità basata sulle attività, schematizzando i vantaggi/svantaggi e le differenze che intercorrono tra loro.

Vantaggi:

Contabilità tradizionale per centri costo: migliora la qualità del calcolo del costo di prodotto rispetto a quello determinato mediante una contabilità senza centri di costo (a base unica o multipla); spiega in modo migliore la relazione causa-effetto legata al consumo di risorse, sempre rispetto alla contabilità senza centri di costo; rispecchia la struttura organizzativa dell'azienda.

ABC: determina un costo di prodotto più attendibile rispetto alla contabilità per centri di costo; offre una chiave di lettura della struttura economica utile alla formulazione di importanti decisioni manageriali e al monitoraggio per il miglioramento dell'efficienza.

Svantaggi:

Contabilità tradizionale per centri costo: l'imputazione dei costi indiretti non sempre permette di calcolare un costo di prodotto aderente alla realtà; le basi di riparto, infatti, sono legate al volume di produzione e non ad altri fattori più influenti come la qualità e la differenziazione; non tiene conto, dunque, della complessità che caratterizza sempre più lo scenario economico.

ABC: spesso risulta difficile la misurazione oggettiva di alcune attività e costi che non hanno significativi legami con i prodotti o servizi; il concetto di costo variabile nel lungo periodo appare forzato poiché si rischia di perdere di vista il concetto di costo variabile nel breve periodo,

ossia di costo variabile in rapporto al volume di produzione, utile per prendere diverse decisioni; l'implementazione di questo sistema di calcolo risulta difficile soprattutto nelle realtà di piccole-medie dimensioni.

Differenze:

| Contabilità per centri di costo | ABC |
|----------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|
| - Si analizzano i sintomi dei costi, ossia le risorse consumate. | - Si analizzano le cause dei costi, ossia le attività. |
| - Si considerano solamente gli aspetti economico-finanziari. | - S'integrano gli aspetti economico-finanziari con gli aspetti di natura non monetaria. |
| - Il costo di prodotto è legato al volume di produzione. | - Il costo di prodotto è legato al volume di attività. |
| - L'analisi è basata sulla struttura gerarchica dell'organizzazione. | - L'analisi è basata sulle attività. |

L'intento di questa tesi è stato quello di evidenziare il cambiamento avvenuto nell'ultimo ventennio nell'ambiente economico, e l'esigenza di restituire la rilevanza iniziale ai sistemi di contabilità analitica e di superare i limiti propri della contabilità tradizionale, incapace di rappresentare in modo corretto il reale impiego delle risorse nel processo produttivo, con lo studio di nuovi sistemi che superassero la semplice considerazione del volume di produzione come fattore determinante e che considerassero una serie più ampia di fattori.

Ciò nonostante, a mio parere la strada è ancora lunga affinché l'Activity Based Costing possa essere realizzato all'interno della maggior parte delle aziende, a causa delle difficoltà della sua implementazione, ma probabilmente nel corso del tempo ciò sarà più possibile, dal momento che lo scenario economico è caratterizzato da cambiamenti veloci e da un repentino sviluppo tecnologico.

BIBLIOGRAFIA

- Berti F. (1994), *Aspetti innovativi di analisi e determinazione dei costi nelle imprese a produzione flessibile*, Padova
- Brusa L. (1995), *Contabilità dei costi*, Milano, Giuffrè.
- Bubbio A. (1994), *Analisi dei costi e gestione d'impresa*, Milano, Guerini.
- Cerbioni F. (2000), *Il budget nel sistema di controllo di gestione*, Torino, Giappichelli Editore.
- Cinquini L. (1996), *Strumenti per l'analisi dei costi. Elementi introduttivi*, vol. I, Torino, Giappichelli Editore.
- Cinquini L. (1997), *Il calcolo dei costi a partire dalle attività aziendali: l'Activity Based Costing*, in Miolo Vitali P. (a cura di), *Strumenti per l'analisi dei costi*, vol. II, Torino, Giappichelli Editore.
- Coda V. (1968), *I costi di produzione*, Milano, Giuffrè
- Collini P. (1993), *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, Padova, Cedam
- Kaplan-Johnson (1987), *The rise and fall of Management Accounting*, Boston, Harvard business School Press
- Lavacca C., Tos R., Carpentieri C., Natale C. (1994), *Che cos'è l'Activity Based Management. Il controllo di gestione per la qualità*, Milano, Il Sole 24 ore.
- Lorino P. (1992), *Il controllo di gestione strategico. La gestione per attività*, Milano, Franco Angeli.

- Miolo Vitali P. (2003), *Percorsi di cost management*, in *Strumenti per l'analisi dei costi*, vol.III, Torino, Giappichelli Editore.
- Pastore A. (1995), *La gestione per attività. Activity Based Costing e Activity Based Management: principi ed applicazioni*, Padova, Cedam.
- Porter M. E. (2002), *Il vantaggio competitivo*, Torino, Edizioni di Comunità
- Turney P. (1992), *Activity Based Management*, in *Management Accounting*