

*Domenico Nicolò*

## **L'ACTIVITY BASED COSTING**

*Sommario: 1. I limiti del full costing tradizionale: la distorsione delle misurazioni del costo di produzione e il “sovvenzionamento incrociato”. – 2. La catena del valore come strumento di analisi delle attività indirette e la determinazione del costo di produzione. – 3. L'Activity Based Costing. – 4. La progettazione, la realizzazione e l'implementazione di un sistema di analisi dei costi basato sulle attività. – 5. L'Activity Based Costing come strumento di gestione dei costi: cenni.*

### *1. I limiti del full costing tradizionale: la distorsione delle misurazioni del costo di produzione e il “sovvenzionamento incrociato”*

Mediante il *full-costing* tradizionale, com'è noto, i costi generali (o indiretti) sono imputati agli oggetti in funzione del costo (o della quantità) dei fattori produttivi diretti impiegati nella produzione, assumendo basi di riparto quali il costo della (o le ore di) manodopera diretta impiegata, il costo delle (o la quantità di) materie prime utilizzate, le ore di funzionamento delle macchine, il costo primo, ecc.

Per questa via, indirettamente, si attribuisce alle differenti produzioni una quota parte dei costi indiretti in funzione dei costi diretti (oppure dell'impiego di fattori produttivi diretti) che essa origina, indipendentemente dalle attività generali o indirette (amministrazione, ricerca e sviluppo, ecc.) svolte per il loro ottenimento. La quota parte di costi generali imputata, in altri termini, è tanto più elevata quanto maggiore è l'impiego e/o il costo dei suddetti fattori di diretta imputazione.

Non è affatto detto, tuttavia, che questa corrispondenza tra il costo (o la quantità) di fattori diretti impiegati e il “consumo” di attività generali si realizzi sempre e necessariamente, ossia che le produzioni che originano più elevati costi diretti richiedano un più intenso impiego di risorse indirette. Lo svolgimento di attività generali a favore delle differenti produzioni, infatti, non è funzione dei costi diretti sostenuti per ciascuna di esse (come, ad esempio, il costo della manodopera diretta, il costo delle materie prime, o il costo primo), né della quantità di fattori diretti impiegati nella loro produzione (ad esempio, le ore di manodopera diretta, i volumi di materie o di semilavorati, oppure le ore di funzionamento dei macchinari, ecc.).

Poiché generalmente, a parità di tutte le altre condizioni, i costi diretti relativi a ciascun oggetto di costo sono tanto maggiori quanto più elevata è la quantità prodotta, applicando il full costing tradizionale, indirettamente, si finisce con l'imputare i costi generali in funzione dei volumi di produzione.

La causa del sostenimento di costi indiretti, tuttavia, non è la quantità prodotta bensì la complessità dei processi svolti per la realizzazione dei beni o servizi. Se, ad esempio, un prodotto realizzato in modesti volumi comporta un maggior numero di prelievi di materie dal magazzino, o di riattrezzaggi dei macchinari o di altre attività svolte dalle funzioni generali, è corretto attribuire ad esso una maggiore quota dei costi indiretti. Ancora. Se le attività di ricerca e sviluppo sono svolte prevalentemente per una data produzione è corretto che a questa sia attribuita una quota maggiore del costo di questa attività, anche se i costi diretti ad essa relativi ed i volumi di produzione sono minori rispetto agli altri oggetti di determinazione del costo.

L'applicazione del *full costing* tradizionale, poiché comporta l'imputazione dei costi generali ai prodotti in funzione dei costi diretti e dei volumi di produzione, distorce la determinazione del costo di produzione: sopravvaluta il costo dei prodotti realizzati in volumi elevati e che comportano maggiori costi diretti; per lo stesso motivo sottovaluta quello dei prodotti e dei servizi realizzati in modeste quantità<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> R. COOPER, R. S. KAPLAN, *How Cost Accounting Distorts Product Cost*,

L'impiego di questa metodologia, in altri termini, origina il fenomeno noto con l'espressione "sovvenzionamento incrociato" del costo dei prodotti, ossia l'errata determinazione del costo di un prodotto come conseguenza di errori di misurazione del costo degli altri prodotti.

Adottando il *full costing* tradizionale, anche su base multipla, per quanto detto, si realizza il paradosso secondo il quale: le produzioni complesse, ancorché comportino un maggiore consumo di attività generali, sono gravate di una quota modesta di costi indiretti in quanto richiedono generalmente un minore impiego di fattori diretti; a quelle semplici, di contro, anche se "consumano" attività generali in minor misura, è imputata una quota di costi indiretti più elevata. Di conseguenza, il costo totale delle produzioni complesse risulta artificialmente sottostimato; parallelamente quello delle produzioni semplici è sovrastimato.

La questione non presenta rilievo ai fini di dispute accademiche, bensì soprattutto per ovviare errori nell'assunzione di decisioni molto importanti, quali: la determinazione del prezzo, l'accettazione/rifiuto di ordini speciali, la produzione interna o l'acquisto da terzi, la misurazione della redditività delle differenti produzioni, ecc. In conseguenza di una errata determinazione del costo dei prodotti, in altri termini, si effettuano scelte sbagliate con conseguenze che non possono che ripercuotersi negativamente sull'andamento economico delle aziende.

Quanto più elevati sono i costi generali e complessa la produzione, tanto più evidente risulta il sovvenzionamento incrociato causato dall'impiego del *full costing* tradizionale. Per quanto attenda possa essere la scelta delle basi di riparto, avremo sempre prodotti complessi che sovvenzionano prodotti semplici, sempre che questi ultimi sono prodotti in maggiori volumi rispetto ai primi.

Per ridurre queste distorsioni è necessario un sistema di attribuzione dei costi indiretti che recepisca adeguatamente la relazione tra attività indirette svolte per i diversi prodotti e costi assorbiti da queste attività.

---

"Management Accounting", April, 1988.

Questa esigenza si avverte oggi in misura sempre crescente in conseguenza dell'elevata complessità che caratterizza l'attività svolta dalle imprese. Fino a quando le produzioni erano semplici, le distorsioni prodotte dal full costing tradizionale potevano essere considerate trascurabili per la ridotta incidenza dei costi generali sul costo totale; attualmente, di contro, gli errori di imputazione dei costi indiretti influiscono in misura assai rilevante sulla determinazione del costo di prodotto poiché i costi generali sono in quasi tutti i settori di gran lunga prevalenti rispetto al costo di fattori diretti (segnatamente la manodopera diretta e le materie prime).

L'espansione relativa dei costi generali, come si è già detto, è stata causata dalla sempre maggiore rilevanza assunta dalle attività di marketing, di ricerca e sviluppo, di prestazione di servizi post-vendita e, in generale, di tutte le attività dirette alla differenziazione dei prodotti per la conquista del vantaggio competitivo. Queste attività non sono funzione dei volumi di produzione e di vendita bensì del grado di varietà e complessità dei processi e delle operazioni svolte.

Per ovviare a queste distorsioni la dottrina ha concepito una metodologia denominata *Activity Based Costing* (A.B.C.) che lega l'imputazione dei costi indiretti alle attività generali effettivamente "consumate" per la realizzazione dei prodotti e non ai volumi o al costo dei fattori diretti impiegati nella produzione.

Preliminarmente alla descrizione di questa metodologia, appare opportuno richiamare sinteticamente il concetto di catena del valore che costituisce il substrato teorico di questa metodologia.

## *2. La catena del valore come strumento di analisi delle attività indirette e la determinazione del costo di produzione*

La catena del valore (v. Fig. 1) è uno strumento di analisi delle attività svolte dall'impresa per creare valore attraverso la produzione economica<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> M. PORTER, *Il vantaggio competitivo*, Edizioni di Comunità, Milano, 1987.

Le attività di cui si compone la catena del valore sono costituite da operazioni e processi simili per specie e sono distinte in due classi:

- attività primarie: logistica in entrata, attività operative, logistica in uscita, marketing e vendite e servizi post-vendita;
- e attività di supporto: attività infrastrutturali, gestione delle risorse umane, sviluppo della tecnologia e approvvigionamenti.

Facendo la differenza tra il valore creato per il cliente (valore della produzione) e i costi sostenuti per le attività svolte per creare valore otteniamo il “margine”. Questa grandezza corrisponde al risultato operativo della gestione caratteristica, essendo un risultato economico al lordo delle imposte, degli oneri finanziari, dei componenti straordinari di reddito e dei proventi della gestione patrimoniale.

Quanto più elevato è il valore che i clienti riconoscono ai beni e ai servizi realizzati (valore creato per il cliente) rispetto ai costi di produzione, tanto maggiore è il margine che l’impresa consegue. La massimizzazione di questa grandezza presuppone, da un lato, l’accrescimento del valore creato per il cliente, e dall’altro, la riduzione dei costi sostenuti per le attività effettuate per realizzare la produzione economica.

*Fig 1. La catena del valore di Porter*



L'impresa crea valore per il cliente svolgendo operazioni di varia specie (acquisto di materie, semilavorati e prodotti finiti, loro trasformazione fisico-tecnica, vendita, ricerca e sviluppo, organizzazione e gestione delle risorse umane, marketing, servizi post-vendita, ecc.) e secondo modalità che la distinguono da ogni altra. E' soprattutto sotto questo profilo che possiamo affermare che non esistono due imprese uguali. Se vogliamo capire le ragioni dei differenti risultati conseguiti da aziende di dimensioni simili ed operanti nel medesimo stesso settore ed ambito geografico, dobbiamo esaminare le diverse modalità di svolgimento delle attività con le quali combinano i fattori della produzione per ottenere i prodotti. I risultati competitivi e reddituali dipendono, infatti, principalmente dal modo in cui sono svolte le attività dirette alla creazione del valore.

Le imprese che mirano a conseguire la *leadership di costo*, diventando il produttore a più basso costo dell'intero settore industriale in cui operano, e quelle che adottano una strategia di focalizzazione sui costi, ossia che intendono conseguire questa leadership in uno o pochi segmenti specifici, svolgono le attività della propria catena del valore in modo molto diverso rispetto alle altre imprese del settore che puntano sulla differenziazione qualitativa assumendo come obiettivo principale il più alto grado di soddisfazione dei bisogni dei clienti (*leadership di differenziazione*)<sup>3</sup>.

Le prime fanno leva sulle economie di scala, di assorbimento e di esperienza e conseguono un reddito soddisfacente puntando principalmente sui volumi di produzione e di vendita; le seconde svolgono le attività in modo tale da ottenere un prodotto che possa essere percepito dai clienti come il migliore dal punto di vista qualitativo. Si pensi, ad esempio, ai servizi resi dagli alberghi di lusso rispetto a quelli degli alberghi appartenenti alla classe economica; oppure ai prodotti commercializzati dagli *hard discount* alimentari e a quelli che possiamo acquistare dal salumiere di fiducia; oppure, ancora, alle autovetture di lusso e ad elevato contenuto tecnologico e

---

<sup>3</sup> Sulle strategie competitive della leadership di costo, della differenziazione e della focalizzazione sui costi o sulla differenziazione di veda M. PORTER, *Il vantaggio...*, cit., pag. 17 e segg.

alle utilitarie. Tutti gli esempi proposti dimostrano che beni simili soddisfano in modo differente i bisogni dei clienti. Ciò dipende principalmente dal modo in cui le aziende svolgono le attività della catena del valore.

Almeno nel breve periodo, le imprese che adottano la strategia di differenziazione sostengono costi maggiori rispetto a quelle che perseguono la *leadership* di costo o che si focalizzano sui costi; tuttavia riescono a conseguire un vantaggio competitivo sul fronte della qualità dei prodotti che consente loro di beneficiare un *premium price*, ossia di poter praticare un prezzo di vendita più elevato. La strategia di differenziazione è sostenibile fino a che i clienti riconoscono congruo il *premium price* rispetto al valore intrinseco del prodotto. In caso contrario, per quanto elevata possa essere la qualità del prodotto, se i clienti non riconoscono ad esso un valore pari o superiore al prezzo non lo acquisteranno e l'impresa non riuscirà a produrre risultati positivi. Analogamente, per quanto basso possa essere il prezzo di un prodotto, al di sotto di un livello qualitativo minimo nessun cliente sarà disposto ad acquistarlo.

Da quanto detto risulta evidente il nesso che lega le modalità di svolgimento delle attività, il costo di produzione, la qualità dei beni e dei servizi realizzati e il valore della produzione realizzata.

La catena del valore è utile strumento non soltanto ai fini dell'analisi delle fonti del vantaggio competitivo, ma anche per la misurazione dei costi di produzione. Quest'approccio teorico, infatti, è alla base di una metodologia di analisi dei costi nota come *Activity Based Costing*.

Nei paragrafi seguenti si descriverà la logica alla base di questa metodologia di determinazione del costo di produzione e se ne porranno in luce i vantaggi e le possibilità applicative anche ai fini della gestione aziendale.

### 3. *L'activity Based Costing*

L'idea di fondo dell' *Activity Based Costing* è che il costo di produzione di un dato oggetto (prodotto, servizio, commessa,

processo, ecc.) è pari al costo delle attività svolte per la sua realizzazione.

Al pari del *full costing* tradizionale, questa metodologia perviene alla misurazione del costo totale attribuendo i costi elementari speciali direttamente agli oggetti di costo e i costi generali mediante un procedimento indiretto. L'elemento di distinzione tra le due metodologie risiede, pertanto, soltanto nel metodo di attribuzione dei costi generali o indiretti.

Secondo la metodologia in esame l'imputazione dei costi elementari delle attività generali si effettua assumendo come riferimento un *driver* considerato l'elemento maggiormente espressivo della relazione funzionale che sussiste tra lo svolgimento delle attività e la realizzazione di ciascun tipo di prodotto.

La determinazione del costo si effettua in due fasi. Preliminarmente, si individuano gli elementi giudicati maggiormente rappresentativi della relazione causale tra il consumo di risorse e lo svolgimento delle attività (*resource driver*)<sup>4</sup> e sulla base di questi si attribuisce il costo delle risorse alle attività, pervenendo alla misurazione di aggregati di costo delle attività (*activity cost pool*).

Tipici esempi di driver delle risorse, sono:

<b>Risorse</b>	<b>Driver delle risorse</b>
Stipendi	N. persone impiegate
Fitti magazzino	Spazio occupato
Costi di amministrazione	Ore lavoro amministrativo
Ammortamento computer	Ore lavoro computer

---

<sup>4</sup> Il driver delle risorse stabilisce una relazione tra i costi delle risorse e l'aggregato di costi dell'attività sulla base di qualche misura di utilizzo. Per esempio, delle misure dell'utilizzo dei costi degli stipendi possono essere quelle basate sul numero di persone, le misure dell'utilizzo dei costi di affitto degli uffici possono essere basate sulla superficie media occupata, mentre le misure dell'utilizzo dei costi dei computer possono essere basate su una qualche misura di tempo (per esempio ore CPU). L'allocazione di questi costi rappresenta evidentemente una relazione causa-effetto. J. BURCH, *Contabilità direzionale e controllo di gestione*, Egea, Milano, 1997, pag. 619

Ad esempio, il numero di persone impegnate nello svolgimento di una attività oppure il tempo che i lavoratori dedicano ad essa possono essere assunti come indicatori della complessità e, quindi, del consumo di risorse. Analogamente, le ore di lavoro amministrativo assorbite da un processo può essere assunto quale driver dei costi del lavoro indiretto; il numero di movimentazioni di magazzino effettuate per assicurare continuità ai processi produttivi edistributivi, quale driver della remunerazione dei magazzinieri. Allo stesso modo è necessario procedere per l'individuazione dei driver delle risorse indirette acquisite per l'attività di spedizione, fatturazione, modifica progettuale, ecc.

La scelta dei driver deve ricadere su fattore che si ritiene maggiormente indicativo della complessità dei processi e, quindi, dell'assorbimento di attività indirette.

Dopo aver determinato questi aggregati di costo delle attività generali, nella seconda fase si ripartiscono agli oggetti di costo sulla base di opportuni *activity driver*, ossia in funzione di elementi che esprimono il "consumo" di queste attività determinato dalla realizzazione di ciascun oggetto di costo.

Tipici esempi di driver delle attività, sono:

<b>Attività</b>	<b>Driver delle attività</b>
Immagazzinamento	Spazio occupato
Spedizioni	N. spedizioni
Fatturazione	N. fatture emesse
Modifiche progettuali	N. modifiche progettuali

***Esempio di applicazione dell'a.b.c. per la determinazione del costo dell'attività di approvvigionamento e per l'attribuzione del costo di questa attività a due prodotti***

Le risorse assorbite dalla funzione "Approvvigionamento" sono i seguenti:

- Stipendi: € 30.000,00 corrisposti a 12 dipendenti;
- Ammortamento personal computers: € 5.000,00;

- Fitti passivi del magazzino di 250 m.q.: € 15.000,00.

Le attività svolte dalla funzione “Approvvigionamento” sono le seguenti:

- Elaborazione ordini;
- Invio ordini;
- Ricevimento e stoccaggio materie;
- Ispezione materie;
- Contabilizzazione acquisti.

Sulla base dell’analisi della relazione funzionale che lega il consumo di risorse alle delle attività svolte dalla funzione “Approvvigionamento”, si decide di assumere i seguenti driver delle risorse:

- Stipendi: n. dipendenti dedicati a ciascuna attività;
- Ammortamento personal computers: tempo di utilizzo medio (in termini percentuali) per ciascuna attività;
- Fitti passivi del magazzino: spazio occupato da ciascuna attività.

L’attribuzione del costo delle risorse alle attività si effettua come descritto nella tabella seguente.

COSTO RISORSE INDIRETTE (€)		Driver risorse	elaborazione ordini di acquisto		invio ordini di acquisto		ricevimento e stoccaggio materie		ispezione materie		contabilità acquisti materie		Tot.
			Costo	Costo	Costo	Costo	Costo	Costo					
Stipendi	30.000	n. persone	4	10.000	1	2.500	4	10.000	2	5.000	1	2.500	12
Ammort. Computer	5.000	% utilizzo	20	1.000	0	-	25	1.250	10	500	45	2.250	100%
Fitti magazzino	15.000	Mq.	50	3.000	25	1.500	150	9.000	0	-	25	1.500	250
<b>Totale</b>	<b>50.000</b>			<b>14.000</b>		<b>4.000</b>		<b>20.250</b>		<b>5.500</b>		<b>6.250</b>	<b>50.000</b>

Dopo aver attribuito i costi delle risorse alle attività, si attribuisce il costo di queste a ciascun prodotto sulla base dei seguenti driver:

- Elaborazione degli ordini di acquisto materie: N. di ordini elaborati (3.000);
- Invio degli ordini di acquisto materie: N. di ordini inviati (2.500);
- Ricevimento e stoccaggio materie: N. materie ricevuti e immagazzinati (10.000);
- Ispezione materie: N. ispezioni effettuate (7.500);
- Contabilizzazione acquisti materie: N. immissioni contabili effettuate (2.500).

L'attribuzione del costo delle attività ai prodotti si effettua come descritto nella tabella seguente.

<i>Driver attività</i>	<i>Costo unit.</i>							
numero ordini	3000	4,67						
Numero di ordini inviati		2500	1,60					
numero di pezzi immagazzinati				10000	2,03			
numero di ispezioni						7500	0,73	
numero di immissioni contabili							2500	2,50

PRODOTTO "A"		PRODOTTO "B"		Totale
Driver	Costo	Driver	Costo	
2000	9.333,33	1000	4.666,67	14.000,00
1500	2.400,00	1000	1.600,00	4.000,00
2500	5.062,50	7500	15.187,50	20.250,00
1875	1.375,00	5625	4.125,00	5.500,00
1500	3.750,00	1000	2.500,00	6.250,00
	21.920,83		28.079,17	50.000,00

4. *La progettazione, la realizzazione e l'implementazione di un sistema di analisi dei costi basato sulle attività*

L'introduzione dell'A.B.C. è frutto di un processo complesso che si compone di più fasi che devono essere correttamente pianificate.

Le fasi di questo processo sono le seguenti:

- A. Valutazione preliminare della convenienza economica del sistema e della sua adeguatezza rispetto alle concrete esigenze di controllo dell'impresa;
- B. Progettazione e realizzazione degli interventi sul sistema informativo aziendale;
- C. Definizione dei driver attraverso l'analisi delle risorse e delle attività della catena del valore;
- D. Interventi sull'organismo personale finalizzati a favorire l'implementazione del sistema e ridurre il rischio di rigetto.

Fase A): *Valutazione preliminare della convenienza economica del sistema e della sua adeguatezza rispetto alle concrete esigenze di controllo dell'impresa*

La valutazione della convenienza economica del sistema si effettua confrontando gli investimenti necessari per la sua realizzazione e i vantaggi attesi dallo stesso. Questi ultimi devono essere valutati non soltanto stimando le economie che esso consente di conseguire, ma anche le diseconomie che l'introduzione di questo sistema consente di evitare.

La valutazione della convenienza economica dell'introduzione di questo strumento, tuttavia, non esaurisce le valutazioni da effettuare in via preliminare. Avuto riguardo alle specifiche caratteristiche dell'impresa nella quale deve essere introdotto, infatti, si può ritenere inadatto perché, ad esempio, i processi produttivi e distributivi sono semplici, la gamma dei prodotti molto limitata, ecc.

La decisione di non realizzare tale sistema di controllo, inoltre, potrebbe scaturire dalla valutazione dei tempi di acquisizione delle informazioni. Se questi sono lenti, il sistema non deve essere adottato perché, pur essendo in linea teorica idoneo a superare il test di convenienza economica, non consente di assumere decisioni tempestive.

#### *Fase B): Progettazione e realizzazione degli interventi sul sistema informativo aziendale*

Gli interventi sul sistema informativo aziendale sono assai vari e dipendono dalle caratteristiche dell'impresa, dalla struttura della catena del valore, dall'architettura del sistema informativo in essere e da quella che è richiesta dal sistema Activity Based Costing.

In considerazione della natura contingente degli interventi da realizzare sul sistema informativo, essendo questi diversi secondo le caratteristiche dell'azienda in cui devono essere realizzati, si indicano di seguito i requisiti che il sistema dovrebbe possedere per offrire una guida a chi deve effettuare tali interventi.

Il sistema di controllo, in termini generali, deve consentire di:

- assegnare i costi elementari alle attività generali riprendendo dalla contabilità generale e dal budget i costi elementari consuntivi e preventivi;
- ripartire gli aggregati di costo delle attività generali tra i prodotti;

- attribuire anche i costi dei fattori diretti e pervenire alla determinazione del costo pieno dei prodotti;
- evidenziare gli scostamenti tra costi consuntivi e preventivi
- alimentare con informazioni coerenti rispetto alla realtà, selettive e tempestive<sup>5</sup> l'attività di reporting.

Fase C): *Definizione dei driver attraverso l'analisi delle risorse e delle attività della catena del valore*

L'individuazione dei driver costituisce una fase molto importante del processo perché influisce significativamente sull'attendibilità delle determinazioni di costo.

Per ridurre la criticità insita in questa fase del processo è necessario effettuare un'approfondita analisi delle risorse impiegate e delle modalità di svolgimento delle attività che compongono la catena del valore. A tal fine possono trovare utile impiego i *diagrammi di flusso*, che descrivono le attività elementari costituenti i processi e le relazioni che legano le une alle altre. Ciascuna attività deve essere esaminata esplicitando i flussi di input e di output e scomposta nei "compiti" che devono essere svolti per la sua realizzazione. Se un'attività presenta più output differenti è opportuno disaggregarla in sotto-attività distinte per individuare i driver che meglio esprimono la relazione che lega l'impiego di fattori produttivi allo svolgimento dei processi produttivi e, quindi, all'ottenimento dei prodotti.

Fase D): *Interventi sull'organismo personale finalizzati a favorire l'implementazione del sistema e ridurre il rischio di rigetto*

Mediante adeguati processi di formazione e di comunicazione è importante diffondere all'interno dell'azienda la conoscenza delle modalità di funzionamento e delle finalità del sistema di analisi e di gestione dei costi basato sull'attività; in caso contrario, il rischio di rigetto è molto elevato.

I responsabili dei centri e i loro collaboratori, infatti, possono interpretare l'introduzione di detto sistema come una modalità di

---

<sup>5</sup> Sui caratteri di rilevanza, selettività e tempestività delle informazioni si veda: M. SAITA, *Programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 1996, pag. 455 e segg.

controllo e di sanzione del loro operato e, di conseguenza, possono assumere un atteggiamento di scarsa collaborazione impedendone il corretto funzionamento.

Gli interventi formativi sono importanti anche per modificare la cultura organizzativa tradizionale per centri di costo/responsabilità ed implementare modalità di svolgimento del lavoro basate sui processi e sulle attività. In tal modo, inoltre, i prestatori di lavoro si sentiranno coinvolti anche nella ricerca delle modalità più efficienti di svolgimento dei processi e collaboreranno alla raccolta dei dati e delle informazioni necessarie per alimentare il sistema informativo basato sulle attività.

##### *5. L'Activity Based Costing come strumento di gestione dei costi: cenni*

L'Activity Based Costing non deve essere inteso esclusivamente come un sistema di analisi dei costi. Coloro che impiegano questo strumento soltanto allo scopo di pervenire a determinazioni di costo più attendibili, non ne hanno colto affatto la valenza applicativa.

La sua applicazione implica un mutamento profondo di prospettiva che investe profondamente la filosofia organizzativa e gestionale delle aziende spostando l'attenzione dalle funzioni aziendali e dai centri di costo ai processi e alle attività della catena del valore che attraversano trasversalmente l'azienda, dall'efficienza all'efficacia<sup>6</sup> complessiva del processo di creazione della ricchezza. L'impiego di questo strumento manageriale "costringe" a considerare l'azienda non come un insieme di attività distinte ancorché collegate, bensì come un sistema di operazioni e di processi avvinti da relazioni di tipo sistemico, a porre a confronto il costo di queste attività con il contributo da esse offerto alla creazione del valore.

La realtà aziendale mostra evidenza di attività che, in quanto offrono un modesto (o nullo) contributo alla creazione del valore,

---

<sup>6</sup> Sul concetto di efficienza e di efficacia si veda F. VERMIGLIO, *Considerazioni sull'economicità e sull'efficienza del sistema aziendale*, Messina,...

possono essere sopresse mediante un intervento di reingegnerizzazione dei processi facendo venir meno i relativi costi, mantenendo invariato il valore creato per i clienti e accrescendo quello creato per gli azionisti.

La contabilità analitica per centri di costo non offre informazioni di questo tipo; consente di misurare il costo dei centri di responsabilità collegati da relazioni input-output e di perseguire l'efficienza a livello di centro e di azienda nel suo complesso senza, tuttavia, rispondere ad una domande cruciali del tipo: Sono davvero utili tutte le attività che svolgiamo? Offrono un contributo positivo alla creazione del valore?

Osserviamo, ad esempio, la coordinazione parziale degli acquisti di materie; questa comporta lo svolgimento di numerose attività indirette, quali:

- il controllo e la misurazione delle quantità di materie in giacenza per rilevare il momento in cui è necessario procedere all'approvvigionamento e la quantità di ciascun tipo di materie da acquistare;
- l'invio di queste informazioni al responsabile degli acquisti di materie;
- la redazione degli ordini;
- l'invio degli ordini ai fornitori;
- il ricevimento delle materie e delle relative fatture;
- la contabilizzazione delle fatture di acquisto;
- il controllo qualitativo e quantitativo delle materie ricevute;
- l'immagazzinamento delle stesse.

Se si realizzasse un accordo di *just in time* con i fornitori e si comunicassero a questi i programmi di produzione e di acquisto di materie; molte delle suddette attività potrebbero essere sopresse e con esse anche i relativi costi senza ridurre il valore creato per il cliente. Nel caso esemplificato, potrebbero essere eliminate le seguenti attività e i relativi costi:

- controllo e misurazione delle quantità di materie in giacenza e da acquistare distintamente per ciascun tipo di materie;
- invio di queste informazioni al responsabile degli acquisti

di materie;

- redazione degli ordini;
- invio degli ordini ai fornitori;
- controllo e misurazione delle materie ricevute.

Anche le coordinazioni produttive possono essere oggetto di analisi particolari per verificare se il costo delle attività indirette “consumate” è maggiore o minore del valore che esse concorrono a generare.

Vi sono prodotti la cui realizzazione comporta lo svolgimento di numerose e varie attività indirette (movimentazioni delle materie e dei semilavorati, riattrezzaggi dei macchinari, rilavorazioni, controlli, adattamenti alle specifiche richieste dai clienti) il cui costo è superiore al contributo che gli stessi offrono alla creazione del valore per il cliente. La soppressione di combinazioni parziali di questo tipo si rivela indubbiamente vantaggiosa per l'azienda poiché comporta una riduzione dei costi maggiore dei ricavi che non si realizzano in conseguenza dell'eliminazione di queste produzioni.

Ciò è vero a due condizioni:

- 1) Che non sia possibile ridurre il costo delle attività indirette “consumate” nella produzione attraverso una reingegnerizzazione dei processi, ossia mediante la realizzazione di una diversa e più semplice modalità di svolgimento dei processi;
- 2) Che non sussistano relazioni sinergiche e legami di congiunzione tecnica e/o economica tra dette produzioni e le altre realizzate tali per cui la riduzione dei ricavi complessivi conseguiti dall'azienda nel suo complesso è maggiore del risparmio di costi che si ottiene sopprimendo una produzione. Le valutazioni di convenienza, quindi, devono essere effettuate a livello aziendale e non soltanto avuto riguardo ad una singola combinazione produttiva: per effetto della soppressione di una produzione si possono originare economie minori rispetto alle riduzioni dei ricavi delle vendite degli altri prodotti. Si pensi, ad esempio, all'eliminazione della produzione di accessori che comporta una riduzione delle vendite dei prodotti principali.

## Bibliografia

BURCH J., *Contabilità direzionale e controllo di gestione*, Egea, Milano, 1997.

COOPER R., KAPLAN R. S., *How Cost Accounting Distorts Product Cost*, "Management Accounting", April, 1988.

PORTER M., *Il vantaggio competitivo*, Edizioni di Comunità, Milano, 1987.

SAITA M., *Programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 1996.

VERMIGLIO F., *Considerazioni sull'economicità e sull'efficienza del sistema aziendale*, Messina, 1982.