



Dipartimento di Impresa e Management

Cattedra: Pianificazione e Controllo

Tesi di Laurea

**L'EVOLUZIONE DEI COST MANAGEMENT SYSTEMS: DAI SISTEMI
TRADIZIONALI DI ALLOCAZIONE DEI COSTI ALL'ACTIVITY-BASED
COSTING. IL CASO "LE FER PREZIOSI"**

RELATORE

Prof.ssa Giulia Achilli

CANDIDATO

Giada Vingiani

Matricola 235601

ANNO ACCADEMICO 2020/2021

INDICE

Introduzione	1
CAPITOLO 1. COST MANAGEMENT SYSTEMS TRADIZIONALI	2
1.1 Contabilità generale e contabilità analitica	2
1.2 La classificazione dei costi	4
1.3 Sistemi di calcolo dei costi tradizionali	7
1.3.1 Full Costing a base unica	8
1.3.2 Full Costing a base multipla	9
1.3.3 Direct Costing	10
1.4 Contabilità analitica per centri di costo	10
1.4.1 Vantaggi e limiti della contabilità per centri di costo	15
CAPITOLO 2. L'EVOLUZIONE DELLA REALTÀ AZIENDALE E LA NASCITA DELL'ABC	16
2.1 Il nuovo contesto economico	16
2.2 La hidden factory	19
2.3 La nascita dell'Activity-Based Costing	21
CAPITOLO 3. L'ACTIVITY-BASED COSTING	24
3.1. I concetti di "attività" e "processi"	24
3.2 Le fasi di attuazione di un sistema ABC	25
3.3 Le differenze con i CMS tradizionali	28
3.3.1 Esempio tratto da Turney	31
3.3.2 Vantaggi dell'Activity-Based Costing	33
3.4 I limiti dell'ABC	33
3.5 Indagini sulla diffusione dell'ABC	35
3.5.1 Il "paradosso ABC"	40
CAPITOLO 4. IL CASO "LE FER PREZIOSI"	42
4.1 Caratteristiche generali dell'azienda	42
4.2 Il metodo di gestione dei costi	42
4.2.1 I costi diretti	43
4.2.2 I costi indiretti	45
4.3 Implementazione dell'ABC	46
4.3.1 Risultati e differenze	48
4.4 Giustificazioni alla mancata adozione dell'ABC	49
Osservazioni conclusive: Si può superare il "paradosso ABC"?	50

Bibliografia	51
Indice delle Figure	53
Indice delle Tabelle	54

Introduzione

Lo studio dei sistemi di contabilità negli ultimi anni è diventato cruciale per le aziende in conseguenza dell'incessante evolversi della competitività del mercato. La contabilità analitica tradizionale è stata criticata da molti studiosi dai quali veniva considerata la ragione principale per cui le aziende occidentali non sono riuscite a stare al passo di quelle orientali a causa delle informazioni inutili e distorte che produceva¹.

Si è reso necessario, perciò, un ripensamento dei sistemi di rilevazione e controllo dei costi così verso la fine degli anni Ottanta fu sviluppato da Kaplan e Johnson l'Activity-Based Costing. Nonostante un contesto iniziale favorevole, però, i livelli di adozione dell'ABC non si sono rilevati così tanto elevati come i sostenitori di tale strumento auspicavano in quanto negli anni '90 sono state condotte numerose indagini dalle quali è emerso che l'Activity-Based Costing non era stato adottato da molte imprese tra cui, in particolare, quelle piccole e medie costituenti, peraltro, la maggioranza delle aziende presenti in Italia².

È nato così il “paradosso ABC” che persiste ancora oggi ossia: “Se l'ABC ha dimostrato così tanti benefici perché molte più imprese non lo impiegano?” (Gosselin,1997) Lo scopo del presente elaborato è di dare una risposta a questa domanda.

Nel primo Capitolo, quindi, saranno analizzati i Cost Management Systems tradizionali al fine di fornire un quadro di riferimento per le problematiche della misurazione dei costi. Nel secondo Capitolo, saranno analizzate le cause ed il contesto economico che hanno contribuito alla nascita dell'Activity-Based Costing. Nel terzo Capitolo, ancora, partendo dall'analisi dei concetti di “attività” e “processi” s'introdurranno l'ABC e le differenze con i CMS tradizionali, compresi le fasi di attuazione di un sistema ABC, i suoi vantaggi ed i suoi limiti. In seguito, si analizzerà la diffusione della metodologia e s'introdurrà il paradosso ABC. Nel quarto Capitolo si approfondirà dettagliatamente il paradosso stesso utilizzando come esempio esplicativo l'esperienza di un'azienda italiana per risalire alle possibili risposte sulla esistenza del paradosso dell'Activity-Based Costing.

¹ Collini, 1993, Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati.

² Sulla diffusione dell'ABC si veda Capitolo 3.

CAPITOLO 1. COST MANAGEMENT SYSTEMS TRADIZIONALI

1.1 Contabilità generale e contabilità analitica

La sfida principale di chi guida un'azienda è sempre stata la ricerca della relazione perfetta tra i costi sostenuti, coincidenti col valore delle risorse utilizzate per produrre dati output, ed i ricavi che, invece, rappresentano la misura della valutazione positiva o negativa dei clienti sui prodotti offerti.

Per questo motivo il Costing è sempre stato al centro dell'attenzione del management, essendo quest'ultimo *“l'insieme delle iniziative finalizzate a ridurre i costi ed incrementare l'efficacia nell'uso delle risorse, creando valore per il cliente e per gli azionisti”*³.

Per i manager è diventato sempre più importante non solo determinare i costi di prodotti e servizi ma anche individuarne le cause per cercare di controllarli, soprattutto in un circuito continuamente e velocemente variabile come allo stato attuale; perciò negli anni sono stati progressivamente elaborati ed approfonditamente sviluppati i sistemi di gestione dei costi (CMS, Cost Management System) il cui obiettivo è quello di fornire informazioni di costo rilevanti per supportare le decisioni del management.

Cinquini, nel suo volume “Cost Management” (2017), introduce chiaramente e dettagliatamente i principali argomenti legati ai tradizionali metodi di calcolo dei costi, per questo motivo la prima parte del presente elaborato si baserà sul suo testo in considerazione dell'eshaustività delle informazioni che esso fornisce.

Secondo Cinquini le funzioni di un sistema di gestione dei costi sono:

1. la misurazione dell'efficienza [dove per *efficienza* si intende la capacità di raggiungere gli obiettivi prefissati col minimo impiego di risorse e il *costo*, come già anticipato, rappresenta il valore monetario di tali risorse];
2. il supporto nei giudizi di convenienza per decisioni quali:
 - la determinazione dei prezzi dei prodotti nel caso in cui vi fosse discrezionalità da parte del produttore;
 - le decisioni relative all'introduzione o all'abbandono di una linea di produzione;
 - le scelte “make or buy” ossia l'analisi della convenienza di svolgere internamente all'azienda o meno delle fasi del processo produttivo;
 - il confronto tra le redditività delle diverse linee di produzione;
 - la valutazione degli investimenti.

³ Riccardo Giannetti, 2018, Cost Management (Volume II).

3. il supporto informativo nella programmazione e controllo di gestione; l'analisi dei costi è fondamentale, ad esempio, per definire gli standard del sistema budgetario;
4. le valutazioni di bilancio per la comunicazione rivolta a investitori, finanziatori e altri stakeholder esterni all'azienda.

Le prime tre finalità sono perseguite dalla contabilità analitica, che sarà l'oggetto di studio del presente lavoro, mentre l'ultima finalità è una prerogativa della contabilità generale.

Sebbene siano correlate, la contabilità analitica e la contabilità generale si differenziano sotto vari aspetti da potersi riassumere nella seguente tabella:

Tabella 1.1: Differenze tra Contabilità Generale e Contabilità Analitica

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

- Fonte: Cinquini, 2017, p. 5.

La contabilità generale persegue scopi informativi esterni e fornisce informazioni obbligatorie di carattere globale mentre la contabilità analitica fornisce informazioni più dettagliate e fa da supporto nelle decisioni del management anche se, d'altro canto, fornisce informazioni utili per la contabilità generale (citando ad esempio la valutazione delle rimanenze di magazzino).

Poiché la contabilità analitica basa i suoi dati sul calcolo dei costi essa viene denominata anche “contabilità dei costi” ma prima di passare a questo argomento è opportuno chiarire quali siano i principali criteri di classificazione dei costi.

1.2 La classificazione dei costi

I criteri di classificazione dei costi possono essere riassunti nella seguente tabella:

Tabella 1.2: Classificazione dei costi

Criterio (in base allo scopo)	Classi
<i>Comportamento rispetto ad un “fattore determinante” (cost driver)</i>	<i>Variabili</i> <i>Fissi</i> <i>Misti</i>
<i>Riferibilità e oggettività della misurazione rispetto all’oggetto di costo</i>	<i>Speciali</i> <i>Comuni</i>
<i>Modalità di attribuzione all’oggetto di calcolo</i>	<i>Diretti</i> <i>Indiretti</i>
<i>Impiego nelle decisioni</i>	<i>Rilevanti</i> <i>Irrilevanti</i> <i>Opportunità</i> <i>Differenziali</i> <i>Preventivi</i>
<i>Per il controllo di gestione</i>	<i>Consuntivi</i> <i>Standard</i> <i>Controllabili</i> <i>Non controllabili</i>

- Fonte: Cinquini, 2017, p. 14.

Si ritiene doveroso soffermarsi principalmente sui primi tre criteri di classificazione poiché è su questi criteri che si basano i diversi metodi di calcolo dei costi.

In primis si definisce determinante di costo o cost driver il fattore rispetto al quale si studia il comportamento del costo; mentre si definisce area di rilevanza “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"⁴.

In base al loro comportamento rispetto ad un cost driver (di solito il volume di produzione) all'interno di una determinata area di rilevanza i costi si distinguono in:

- Costi fissi ossia costi che rimangono costanti al variare del cost driver (ad esempio il fitto di un capannone);
- Costi variabili ossia costi che variano più o meno proporzionalmente al variare del cost driver (es. la quantità di materia prima);
- Costi misti, che comprendono i costi semivariabili, composti da una quota fissa e una variabile (ad esempio i canoni telefonici, i quali hanno un costo fisso a titolo di canone e una quota variabile costituita dagli scatti), ed i costi a scalini o scatti.

In base alla riferibilità e all'oggettività della misurazione rispetto all'oggetto di costo si distinguono costi speciali e costi comuni.

I costi speciali sono costi attribuibili esclusivamente ad un determinato oggetto di calcolo e sono misurabili oggettivamente moltiplicando la quantità del fattore consumata per il suo prezzo unitario.

I costi comuni, invece, sono costi di fattori impiegati da più oggetti e vengono imputati all'oggetto di costo mediante un processo di allocazione o ripartizione.

In base alla modalità di attribuzione dei costi agli oggetti di calcolo si hanno i costi cd. diretti e i costi indiretti.

I costi diretti sono quelli che è possibile tracciare in modo specifico ed esclusivo rispetto a un dato oggetto di costo in modo economicamente fattibile; i costi indiretti invece, sono quelli che non è possibile tracciare in misura specifica ed esclusiva rispetto a un oggetto di costo in modo economicamente fattibile, per questo essi devono essere imputati all'oggetto di costo per via mediata.

Esempi di costi diretti sono i materiali utilizzati nella produzione di un prodotto o le provvigioni pagate ai venditori sul fatturato ottenuto, mentre esempi di costi indiretti sono i costi amministrativi rispetto ai reparti produttivi.

Si sottolinea che mentre i costi comuni sono sempre costi indiretti, *"non sempre i costi speciali coincidono con i costi diretti; i costi speciali, infatti, possono essere diretti o indiretti, tenendo*

⁴ Cinquini, 2017: p. 18.

*conto del fatto che può mancare la convenienza economica a calcolare i costi speciali in modo diretto*⁵.

L'autore citato prevede l'esempio del costo dell'energia elettrica rispetto agli impianti utilizzati il quale può essere considerato un costo speciale e diretto poiché è possibile misurare il consumo in kWh e moltiplicarlo per il costo per kWh ma dal momento che a questo fine si dovrebbero installare contatori su ogni impianto - per cui il beneficio economico dell'informazione sarebbe inferiore alla spesa occorrente per l'installazione dei misuratori - è conveniente trattare questo costo speciale come un costo indiretto.

Come anticipato, i costi diretti si possono misurare moltiplicando la quantità di fattore impiegato per il suo prezzo unitario mentre i costi indiretti possono essere ricondotti ad un oggetto di costo mediante un processo di allocazione che si articola nelle fasi seguenti:

1. divisione dei costi di ogni reparto produttivo in due categorie: costi diretti e costi indiretti;
2. scelta della base di allocazione la quale deve avvenire secondo criteri che rispettino il "principio casuale" secondo cui si devono *"assegnare ad ogni oggetto di costo valori che siano espressione quanto più significativa del concorso offerto da ciascun fattore all'oggetto medesimo"*⁶. Le basi di riparto possono essere "quantitative" [ossia espresse da quantità non monetarie come le ore di manodopera, le ore macchina, la quantità di materie prime o il volume di produzione] oppure basi di riparto "a valore" [espresse in termini monetari come il costo della manodopera o delle materie prime].
3. calcolo del coefficiente di allocazione tramite il rapporto tra i costi indiretti e il volume totale della base di riparto;
4. determinazione della quota di costo indiretto da allocare all'oggetto di costo tramite il prodotto tra il coefficiente di allocazione e il volume della base di ripartizione riferibile all'oggetto di costo.

Quest'ultima differenza tra costi diretti e indiretti è estremamente importante poiché uno dei problemi fondamentali di qualsiasi sistema di misurazione dei costi riguarda il trattamento dei costi indiretti al punto che il tema del calcolo dei costi può essere in larga misura ricondotto a quello delle modalità di trattamento dei costi indiretti che rappresentano il vero aspetto critico della misurazione.

Si passa, a questo punto, all'analisi dei sistemi tradizionali di calcolo dei costi di prodotto.

⁵ Cinquini, 2017: p. 40.

⁶ Coda, 1968, I costi di produzione.

1.3 Sistemi di calcolo dei costi tradizionali

Esistono precisamente 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).

Nello schema sottostante si riassumono le differenze tra le due metodologie:

Tabella 1.3: Differenze tra Full Costing e il Direct Costing

	Full Costing	Direct Costing
<i>Categorie di costi considerate</i>	Costi diretti Costi indiretti	Costi fissi Costi variabili
<i>Costi imputati ai prodotti</i>	Costi pieni (diretti e indiretti)	Costi variabili
<i>Trattamento dei costi indiretti/fissi</i>	Imputati con criteri di tipo causale/funzionale	Non imputati
<i>Risultato economico</i>	Utile di prodotto	Margine lordo di contribuzione

- Fonte: Facchinetti, 2007, Manuale di contabilità analitica.

Il sistema di calcolo del Full Costing si basa sul principio dell'assorbimento integrale dei costi per cui il costo di tutti i fattori impiegati deve concorrere alla determinazione del costo totale dell'oggetto di costo⁷.

In base al metodo citato s'imputano al prodotto tutti i costi (compresi quelli fissi e indiretti) mentre col metodo del Direct Costing si considerano solo i costi variabili escludendosi tutti gli altri.

Il Direct Costing è un metodo più semplice rispetto a quello del Full Costing poiché è più immediata l'attribuzione dei costi variabili rispetto a quella dei costi indiretti fissi, anche se il metodo del Full Costing ha il merito di fornire informazioni più complete.

In realtà questi due metodi soddisfano fabbisogni informativi differenti in quanto il Direct Costing è più appropriato per le decisioni di breve periodo mentre il Full Costing è più funzionale alle decisioni strategiche di lungo periodo⁸.

Nel Full Costing i costi indiretti possono essere attribuiti mediante due metodi: il metodo di imputazione su base unica aziendale ed il metodo di imputazione su base multipla aziendale.

⁷ Cinquini (2017).

⁸ Bubbio (1994).

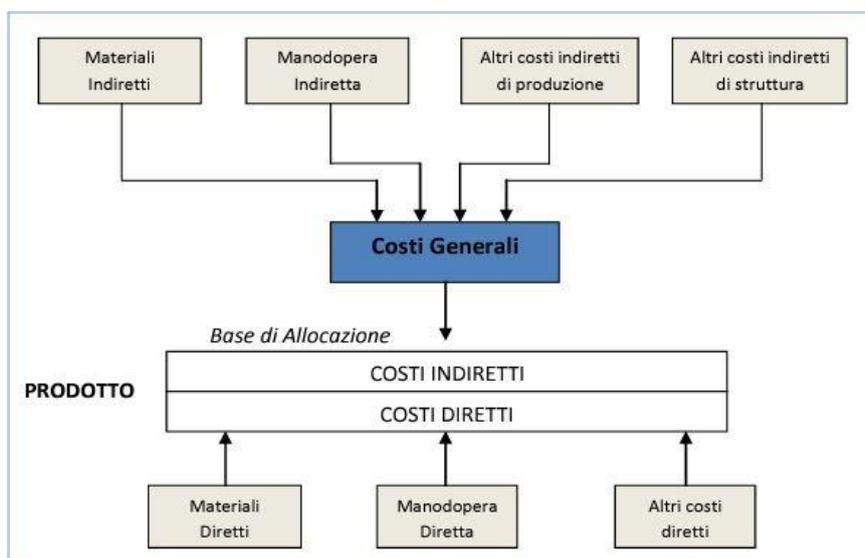
1.3.1 Full Costing a base unica

Il Full Costing a base unica col quale si sceglie un'unica base di riparto con cui saranno allocati tutti i costi indiretti si articola in quattro fasi:

1. tutti i costi indiretti vengono riuniti in un'unica aggregazione (cost pool);
2. viene scelta la base di riparto;
3. si calcola il coefficiente di riparto tramite il rapporto tra costo indiretto e base di riparto;
4. si determina la quota di costo riferita all'oggetto moltiplicandosi il coefficiente di riparto col volume della base di riparto riferibile al prodotto.

La metodologia del Full Costing a base unica può essere rappresentata nella seguente figura:

Figura 1.1: Full Costing a base unica



- Fonte: Cinquini, 2017 p. 118.

Il Full Costing a base unica è utilizzato soprattutto nelle imprese di piccole dimensioni con pochi costi indiretti; il limite di tale sistema è che appare inverosimile che l'unica base di ripartizione scelta riesca ad esprimere il concorso delle molteplici classi di costi indiretti, perciò, nelle realtà aziendali più complesse è preferibile applicare il Full Costing a base multipla.

1.3.2 Full Costing a base multipla

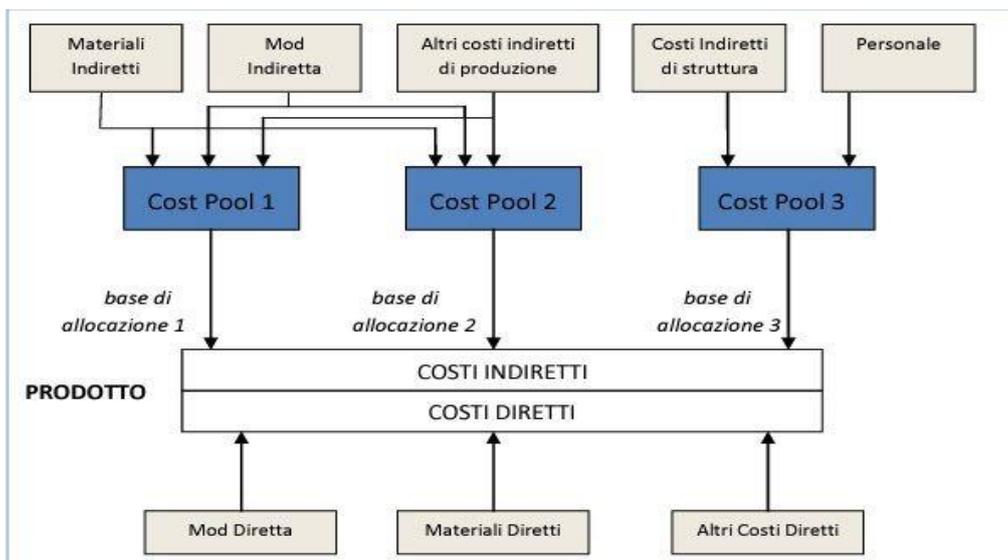
Nel caso del Full Costing a base multipla si individuano diverse basi di riparto coerenti con le caratteristiche dei diversi costi indiretti e si ha a che fare con un metodo valido soprattutto nelle produzioni diversificate.

Le fasi di un sistema di Full Costing a base multipla sono le seguenti:

1. si riuniscono i costi indiretti in gruppi omogenei;
2. si individuano i centri di costo (cost pool);
3. i costi totali localizzati nei vari cost pool vengono imputati agli oggetti di costo finali tramite basi di riparto.

Si riporta la sintesi del Full Costing a base multipla nella seguente figura:

Figura 1.2: Full Costing a base multipla



- Fonte: Cinquini, 2017, p. 124.

I cost pool sono degli aggregati di costo intermedi definiti in base a due orientamenti: in base all'orientamento ai fattori produttivi i costi indiretti vengono suddivisi in funzione dei fattori produttivi [costi del lavoro indiretto, ammortamenti industriali e non industriali, affitti e costi di struttura, costi amministrativi].

L'orientamento funzionale, invece, definisce aggregati di costo indiretto in base alla loro connotazione funzionale [per tale via si individuano ad esempio costi indiretti di produzione riferibili alla manutenzione, alla progettazione, alla funzione di logistica in entrata, ecc.].

Quest'ultimo orientamento è più semplice perché prevede delle basi di ripartizioni che corrispondono alle funzioni aziendali e per tale ragione è più adatto a contesti organizzativi caratterizzati da un maggior numero di costi indiretti rispetto ai costi diretti, al contrario dell'orientamento ai fattori produttivi.

1.3.3 Il Direct Costing

Il metodo del Direct Costing si basa sul principio marginalista secondo il quale *ai fini della determinazione dei costi sono rilevanti solo quegli elementi di costo che si modificano al variare dei livelli di attività produttiva* e, conseguentemente, i costi fissi non sono rilevanti.

Tale metodo, utile per le aziende che presentano molti costi variabili (come nel campo della moda), genera il “margine di contribuzione”, dato dalla differenza tra i ricavi di vendita e i costi variabili, che misura la capacità delle singole produzioni di contribuire alla copertura dei costi fissi.

Se, infatti, il margine di contribuzione risulta positivo l'azienda con quella determinata produzione non solo riesce a coprire i costi fissi ma realizza anche profitti; qualora, invece, esso risulti negativo l'azienda registra delle perdite e, infine, nell'ipotesi di uguaglianza coi costi fissi si è raggiunto il cd. Punto di pareggio ($RT=CT$).

1.4 Contabilità analitica per centri di costo

La logica sottostante la contabilità analitica senza centri di costo è che sono i prodotti che richiedono il consumo di risorse, nella contabilità per centri di costo invece i prodotti richiedono i centri di costo, che a loro volta assorbono le risorse.

Figura 1.3: Consumo di risorse nella contabilità per centri di costo



- Fonte: Marasca, 2009.

All'interno dei centri di costo vengono accumulati i costi che non risultano attribuibili secondo criteri di specialità al prodotto⁹.

Secondo Cinquini (2017) i centri di costo:

- consentono una più corretta imputazione dei costi ai prodotti a causa della presenza dei raggruppamenti intermedi;
- facilitano alcune decisioni, come quelle di miglioramento delle performance del centro nello svolgimento del processo produttivo;
- sono utili per il controllo di gestione perché si collegano ai centri di responsabilità.

La contabilità per centri di costo ha quattro fasi: (Cinquini, 2017)

⁹ Cinquini, 2017: p. 141.

1 definizione di un piano dei centri di costo:

nella prima fase vengono individuati i centri di costo in base ai seguenti principi¹⁰:

- omogeneità delle operazioni compiute all'interno di un centro, in modo che questo abbia un output omogeneo rispetto al quale commisurare i costi;
- omogeneità nella dotazione di fattori produttivi per una corretta imputazione agli oggetti di costo;
- significatività in termini di importo delle spese sostenute presso un dato centro di costo per avere un effettivo vantaggio informativo dalla sua individuazione;
- possibilità di individuare di un responsabile del centro, per la responsabilizzazione nell'impiego di risorse.

I centri di costo possono essere classificati in base a due criteri: il criterio gerarchico o quello funzionale:

- a) in base al gerarchico si distinguono i centri intermedi [il cui totale di costi viene attribuito a altri centri di costo] e centri finali [il cui totale dei costi viene attribuito direttamente ai prodotti].
- b) Secondo il criterio funzionale, invece, i centri di costo si differenziano in base all'attività svolta e si hanno pertanto:
 - Centri Produttivi (ossia centri che svolgono un'attività funzionale alla trasformazione nelle aziende manifatturiere o erogano servizi al cliente nelle aziende di servizi);
 - Centri Ausiliari, di supporto ai centri produttivi (manutenzione, magazzino, ecc.);
 - Centri Comuni (o di struttura o funzionali), che erogano servizi a favore di tutta l'azienda (ad esempio l'amministrazione, l'area commerciale e i servizi generali).

I centri produttivi sono sempre finali, mentre i centri ausiliari sono centri intermedi e, infine, i centri comuni possono essere sia centri intermedi sia centri finali.

Nel piano dei centri di costo vi possono essere anche Centri Virtuali, creati per accumulare costi indiretti che non sono relativi né ad unità organizzative né ad altri centri di costo (ad esempio i costi per le pulizie, la vigilanza) ed i Centri Temporanei ossia centri di costo costituiti per un periodo di tempo relativamente breve, ad esempio in occasione dello svolgimento di un determinato progetto.

2 La localizzazione dei costi nei centri

Nella seconda fase i costi vengono attribuiti ai centri di costo.

¹⁰ Brusa, 1995: pp. 50-51.

I costi indiretti rispetto al prodotto possono a loro volta essere diretti o indiretti rispetto ai centri di costo; in questo secondo caso (costi indiretti rispetto ai centri di costo) occorre individuare un adeguato parametro di localizzazione nei centri di costo.

Seguono un esempio dei parametri utilizzati per localizzare i costi nei centri ed un esempio dei diversi centri di costo che si vengono a configurare:

Tabella 1.4: Modalità di localizzazione dei costi nei centri

Costo	Modalità di localizzazione (parametro)
Manodopera diretta	N. persone/costo del personale/ore MOD
Ammortamento impianti	Localizzazione diretta (se l'impianto opera in un unico centro)
Assicurazione impianti	Valore impianti (se unica globale)
Manutenzione impianti	Localizzazione diretta (in presenza di centro manutenzione)
Affitti	Spazio occupato
Ammortamenti fabbricati	Spazio occupato
Manutenzione fabbricati	Spazio occupato
Riscaldamento/pulizia/vigilanza	Spazio occupato/volume (in assenza di centro virtuale)
Energia/acqua/gas	Costo diretto o sulla base di un calcolo di consumo teorico
Materie di consumo	Localizzazione diretta
Consulenze	Localizzazione diretta
Pubblicità	Localizzazione diretta
Viaggi/trasferte	Localizzazione diretta
Comunicazioni telefoniche	Rilevazione scatti/n. telefonate

Tabella 1.5: Costi localizzati nei diversi centri di costo

Centri di struttura commerciali	Centri di struttura amministrativi	Centri produttivi e ausiliari
a) Stipendi commerciali	a) Stipendi direzione generale	a) MOD diretta e indiretta b) Stipendi tecnici

b) Provvigioni di vendita	b) Stipendi amministrativi	c) Forza motrice
c) Viaggi e trasferte	c) Stipendi altre aree funzionali	d) Illuminazione
d) Pubblicità	d) Compensi amministratori e sindaci	e) Materiali ausiliari di consumo
e) Trasporti	e) Consulenze	f) Manutenzioni
f) Consulenze	f) Spese postali e telefoniche	g) Lavorazioni esterne
g) Mostre e fiere	g) Cancelleria	h) Ammortamenti
h) ...	h) Fitti passivi	i) Combustibili
	i) Assicurazioni	j) Spese diverse industriali
	j) ...	

- Fonte: Cinquini, 2017, pp. 149-150.

3 *La chiusura dei centri di costo intermedi*

Nella terza fase i costi passano dai centri intermedi ai centri finali e in tal caso si parla anche di ribaltamento dei centri intermedi sui centri finali.

La chiusura dei centri di costo ausiliari può avvenire in modo diretto, attraverso la misurazione del servizio reso al centro produttivo (ad esempio calcolando le ore di manutenzione), oppure in modo indiretto cioè proporzionalmente all'attività svolta dal centro: maggiore è il livello di attività maggiore sarà il servizio reso (ad esempio il consumo di elettricità può indicare il livello di attività).

I costi localizzati nei centri di struttura possono essere imputati direttamente al prodotto (chiusura a 2 fasi) o ai centri di costo produttivi e ausiliari (in questo caso le modalità di chiusura sono le stesse dei centri ausiliari e si parla di chiusura a 3 fasi).

La chiusura dei centri intermedi può dunque essere definita "a 3 fasi" o "a 2 fasi" e i due metodi sono rappresentati nelle figure di Cinquini (2017, p. 153):

Figura 1.4: Chiusura a 3 fasi

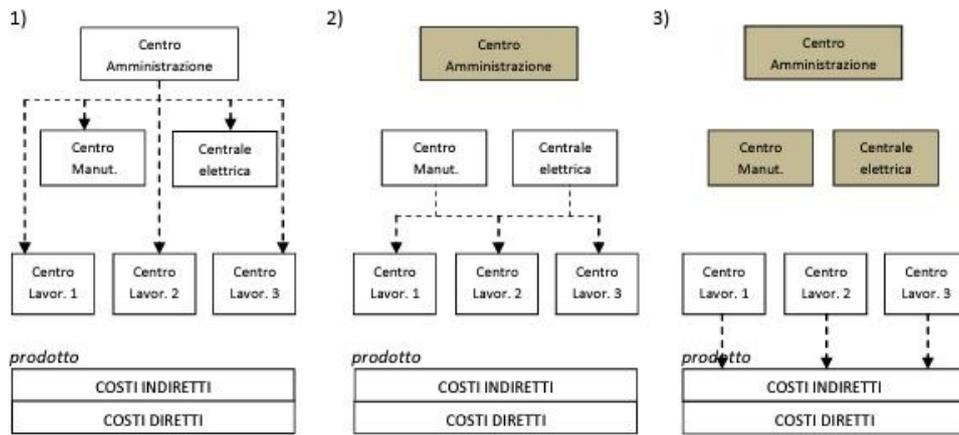
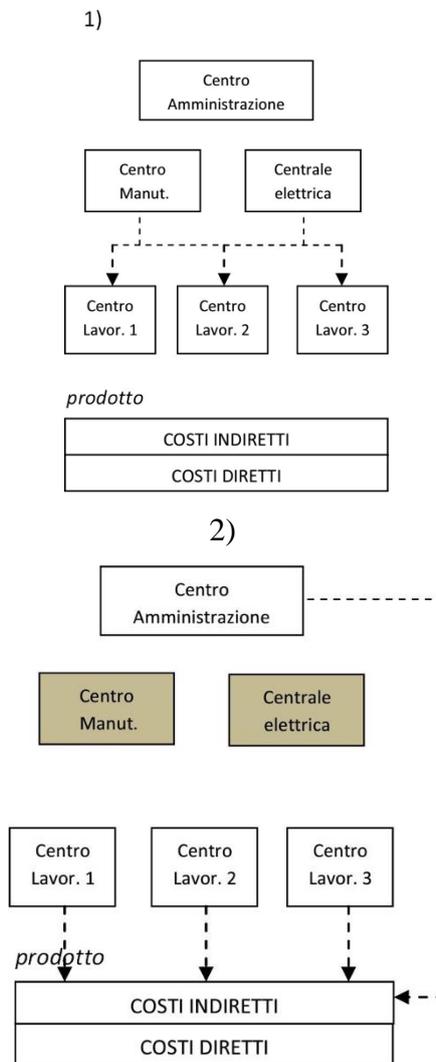


Figura 1.5: Chiusura a 2 fasi



2 Calcolo del costo di prodotto

L'ultima fase della contabilità per centri di costo prevede il calcolo del costo di prodotto: dividendo il costo totale del centro per il totale delle basi di riparto si ottiene un coefficiente unitario di costo che ha due finalità: da un lato funge da indicatore di efficienza del centro e dall'altro serve per l'imputazione dei costi ai prodotti, moltiplicandolo per le unità di output nei diversi prodotti.

1.4.1 Vantaggi e limiti della contabilità per centri di costo

La contabilità tradizionale per centri di costo ha migliorato la qualità del calcolo del costo di prodotto rispetto alla contabilità senza centri di costo (a base unica o multipla) perché consente di spiegare meglio la relazione casuale legata al consumo di risorse.

Tuttavia, i sistemi di Costing tradizionali utilizzano basi di riparto (quasi sempre le ore di manodopera diretta e le ore macchina) legate ai volumi produttivi perché sono risalenti all'epoca della produzione di massa e ciò può causare effetti distorsivi nel calcolo dei costi dei prodotti.

Si verifica, in particolare, il fenomeno del sovvenzionamento incrociato ossia la sottostima del costo di prodotti a basso volume ma elevata complessità ed una maggiore allocazione dei costi indiretti sui prodotti standardizzati ad alto volume; i costi della complessità rimangono "nascosti".

Il più grande limite dei sistemi tradizionali, pertanto, è di non dare importanza a fattori quali la qualità, la flessibilità e la differenziazione dei prodotti i quali, come sarà approfondito appresso, saranno al centro dello scenario economico degli anni '80.

CAPITOLO 2. L'EVOLUZIONE DELLA REALTÀ AZIENDALE E LA NASCITA DELL'ABC

2.1 Il nuovo contesto economico

All'interno della grande impresa americana il lavoro era organizzato scientificamente: l'ingegnere Frederick Taylor condusse numerosi studi dai quali emerse che l'organizzazione del lavoro nelle fabbriche era del tutto casuale e i risultati non rispecchiavano gli sforzi, così decise di disarticolare il processo di lavorazione in operazioni semplici e ne misurò il tempo di esecuzione per fissare dei tempi standard ai quali dovevano adeguarsi tutti gli operai preventivamente istruiti sulle operazioni da compiere, nonché incentivati con premi di produzione.

Tale approccio meccanicistico e razionale si basava sulla standardizzazione delle procedure, la selezione di lavoratori con le capacità adeguate, la pianificazione delle attività e gli incentivi per aumentare gli output.

L'organizzazione scientifica del lavoro fu applicata alla catena di montaggio, costituita da un nastro scorrevole sul quale venivano posizionati i pezzi che ogni operario doveva lavorare secondo le proprie competenze in un tempo prestabilito. La catena di montaggio venne utilizzata dall'industria automobilistica grazie a Henry Ford al quale va riconosciuto il merito di averla applicata su larga scala dal momento che la costruzione dei veicoli ben si prestava all'assemblaggio di pezzi standardizzati precostruiti.

La catena di montaggio offriva la possibilità di produrre autoveicoli a costi contenuti col risultato che Ford riuscì a fare dell'automobile (la Ford Model T) un bene alla portata di tutti, praticando inoltre una politica di alti salari al fine di consentire ai suoi lavoratori di poter acquistare le auto che producevano.

Nacque così il modello fordista di sviluppo, il quale ben presto si estese anche alla produzione di altri beni standardizzati man mano che i salari aumentavano assieme, per l'effetto, ai consumi di massa.

Ciononostante il fordismo fu fortemente disprezzato per la monotonia delle operazioni da compiere e la spersonalizzazione dell'attività operaia le quali molto spesso arrecavano disturbi psichici ai lavoratori, come fu argutamente stilizzato da Charlie Chaplin, in arte Charlot, nella famosissima interpretazione di un operaio addetto ad una catena di montaggio nel suo capolavoro del cinema mondiale "*Tempi moderni*" (1936) [nato, secondo le dichiarazioni dello stesso autore, proprio dalla visita di uno stabilimento industriale della Ford, ad Highland Park, nel 1923, e da un lungo viaggio in Europa che gli aveva permesso di conoscere le miserevoli

condizioni in cui versavano anche molti degli operai del Vecchio Continente] con l'obiettivo di far emergere le alienazioni della modernità, il conflitto uomo-macchina e criticare quel sogno americano tanto promettente quanto illusorio.

Figura 2.1: Catena di montaggio



Tratto dal film “*Tempi moderni*”, Charlie Chaplin (1936)

La produzione di quegli anni come si è detto è una produzione di massa, standardizzata e routinaria, caratterizzata da beni prodotti in grande quantità e indifferenziati tra loro.

Fino a questo momento i sistemi tradizionali di calcolo dei costi non avevano dato grandi problemi, ma negli anni '80 il mondo delle imprese mutò quando la produzione di massa si trasformò in personalizzazione di massa grazie a due significative applicazioni della tecnologia: la fabbrica intelligente e la produzione snella.

Col termine fabbriche intelligenti si indicano vari impianti automatizzati, tra cui robot, stampa 3D, CAD e CAM ovvero computer utilizzati nella fase di disegno e progettazione (*Computer-aided design*) ma anche produzione e assemblaggio dei componenti (*Computer-aided manufacturing*); grazie alla fabbrica intelligente i prodotti iniziarono a essere progettati da computer in modo veloce e preciso senza l'intervento dell'uomo o la tenuta di registri che rallentavano il sistema.

D'altra parte, la produzione snella ruotava attorno alle persone e non ai macchinari ma era basata su due principi¹¹:

1) la riduzione degli sprechi, obiettivo centrale del nuovo concetto del Just-in time (JIT) secondo cui bisognava produrre i prodotti “sul momento” per evitare sprechi inutili; il JIT ha determinato il trapasso da una logica push in cui i prodotti rimanevano in magazzino in attesa

¹¹ Organizzazione aziendale, 2017.

di essere venduti, a una logica pull in cui i beni venivano prodotti solo quando si pensava di venderli in tempi brevi, portando al minimo i costi relativi alle scorte;

2) il miglioramento continuo, o kaizen, ossia l'attuazione da parte dei dipendenti di una serie di piccoli miglioramenti da apportare in maniera costante; in base a tale principio nacque il Total Quality Management, un approccio manageriale orientato al cliente e alla qualità dei prodotti/servizi offerti.

Per la qualità dei prodotti si faceva riferimento a standard di qualità, come il Six Sigma, che fissava un limite massimo al numero dei difetti accettabili in un prodotto.

Le prime aziende a introdurre questi nuovi principi furono le grandi industrie giapponesi (un esempio di successo è la Toyota) e la competizione tra le aziende si intensificò per l'avvio un altro fenomeno: la globalizzazione dell'economia.

Con questo termine si indica il fenomeno che ha portato alla nascita di un mercato mondiale di prodotti, servizi e capitali; le sue cause furono lo sviluppo dei trasporti [che consentì di trasferire merci e persone a grande distanza con costi contenuti] e lo sviluppo dell'economia finanziaria [che permise di effettuare transazioni immediate].

In seguito alla globalizzazione le imprese sono diventate interdipendenti e i progressi delle aziende giapponesi incisive in tutto il mondo.

In quegli anni si è anche intensificato il ricorso per molte aziende all'outsourcing ossia la pratica di delegare all'esterno dell'azienda determinate funzioni aziendali come, ad esempio, la produzione di alcune parti del prodotto in zone dove la manodopera era a basso costo.

Un altro fattore che ha determinato un cambiamento nelle imprese è stata l'evoluzione dell'information technology (IT, tecnologia dell'informazione) che ha permesso la condivisione di conoscenze fra dipendenti, facendo aumentare la collaborazione all'interno dell'organizzazione e la diffusione una cultura aziendale basata sull'apprendimento continuo.

L'information technology, la cui evoluzione è culminata negli ultimi anni con i big data e il social business, ha cambiato la struttura organizzativa delle aziende che sono diventate meno burocratiche e più flessibili grazie alla possibilità di ricerca, raccolta e analisi di numerosi dati in grandi database.

Conseguenza del passaggio dalla produzione di massa alla personalizzazione di massa è che il consumatore si ritrova al centro degli obiettivi delle aziende: non è più lui che si adatta a quello che le imprese offrono ma sono le imprese che devono trovare nuove soluzioni per soddisfare il cliente, pena l'esclusione dal mercato.

Il vantaggio competitivo delle aziende passa dalla riduzione dei costi alla differenziazione dei prodotti ovvero la ricerca di caratteristiche che il consumatore percepisce come uniche e non

sostituibili da prodotti dei concorrenti e per le quali è disposto a pagare un prezzo superiore (il cd. premium price).

La competitività di un prodotto non è più legata ai suoi caratteri materiali di tipo funzionale ed estetico ma pure ad elementi immateriali come l'eleganza o il prestigio, l'esistenza di servizi connessi al prodotto come i tempi di consegna o assistenza post-vendita, le condizioni economiche dello scambio relative alla garanzia, la presenza di assicurazioni ecc.

Tutto ciò ha determinato un cambiamento della struttura dei costi di prodotto, con meno costi variabili diretti e sempre più costi indiretti: le materie prime rimangono ma la manodopera da diretta diventa indiretta ossia l'attività umana non è più coinvolta nel processo di produzione bensì ricopre mansioni come la regolazione, supervisione e manutenzione delle macchine che diventano sempre più numerose in azienda (facendo aumentare anche i costi degli ammortamenti).

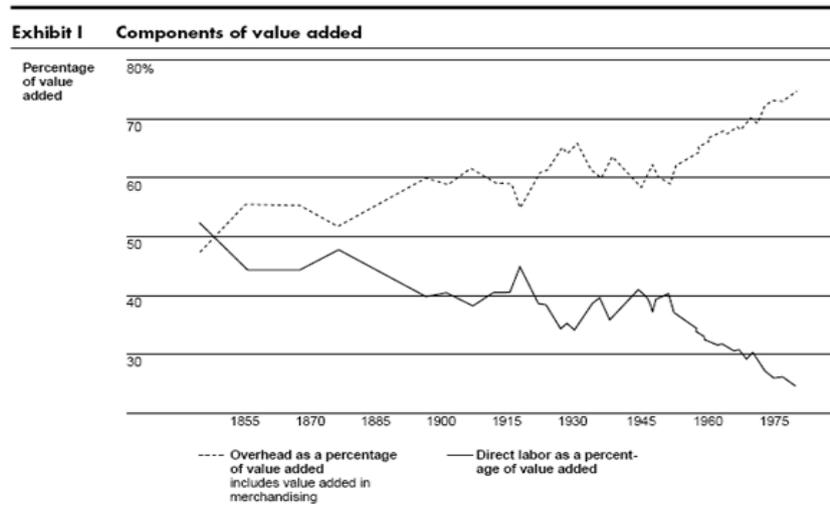
Nascono nuovi tipi di costi, i costi della "complessità" legati ad esempio alla logistica o alla qualità del prodotto; tali costi non vengono considerati dalla contabilità analitica tradizionale così Miller e Vollmann sono stati i primi a parlare di una "fabbrica nascosta" (1985).

2.2 La hidden factory

Nel 1985 Miller e Vollmann pubblicano sulla Harvard Business Review un articolo nel quale trattano del drastico aumento dei costi generali scrivendo: *“Mentre l'attenzione del mondo è concentrata sulla lotta per aumentare la produttività e sviluppare nuove tecnologie, i responsabili della produzione stanno conducendo una battaglia diversa: la battaglia per vincere i costi generali. (...) I costi generali come percentuale del valore aggiunto nell'industria americana e come percentuale dei costi complessivi di produzione sono aumentati costantemente per oltre 100 anni poiché il rapporto tra i costi diretti del lavoro e il valore aggiunto è diminuito”*¹².

¹² The Hidden Factory by Jeffrey G. Miller and Thomas E. Vollmann from the Magazine (September 1985).

Figura 2.2: Componenti del valore aggiunto



- Fonte: Harvard Business Review, Miller e Vollmann

Gli autori evidenziano, poi, l'errore di basare tali costi sulla manodopera diretta:

“Questi sforzi basano i tassi di carico generale sulla manodopera diretta, sui materiali o sulle ore di lavoro. Il problema con questo approccio è che la forza trainante dietro la maggior parte dei costi generali non è la produzione unitaria o il lavoro diretto. (...) L'output unitario determina input diretti di manodopera e materiali nell'effettiva officina a cui tutti pensiamo quando immaginiamo una fabbrica. Ma nella "fabbrica nascosta", dove si accumula la maggior parte dei costi generali di produzione, la vera forza trainante proviene dalle transazioni, non dai prodotti fisici. Queste transazioni comportano lo scambio dei materiali e/o delle informazioni necessarie per far avanzare la produzione, ma non si traducono direttamente in prodotti fisici. Piuttosto, queste transazioni sono responsabili di aspetti del "prodotto aumentato" o "pacchetto di merci" che i clienti acquistano, ad esempio aspetti quali consegna puntuale, qualità, varietà e design migliorato”¹³.

Tale fabbrica nascosta è costituita, dunque, dalle attività di supporto al processo produttivo e sono all'origine di transazioni che assorbono significative risorse aziendali.

Gli autori classificano queste transazioni in:

- transazioni logistiche, relative allo spostamento dei materiali, semilavorati e prodotti finiti;
- transazioni di bilanciamento, che garantiscono la disponibilità di mezzi adeguati alla produzione;

¹³ The Hidden Factory by Jeffrey G. Miller and Thomas E. Vollmann from the Magazine (September 1985).

- transazioni di qualità, che assicurano il rispetto degli standard qualitativi programmati;
- transazioni di modifica, che cambiano i sistemi informativi aziendali per consentire gli aggiornamenti.

Il controllo e la riduzione dei costi generali di produzione dipendono dal controllo delle transazioni che li generano ma i sistemi tradizionali di calcolo dei costi non riflettevano queste transazioni, portando al fenomeno del sovvenzionamento incrociato già citato.

Mentre con la produzione di massa i costi erano più o meno alti in base al volume di produzione più o meno alto e la manodopera diretta risultava essere una buona base di allocazione per i costi indiretti, in quanto fattore principale dal quale dipendeva la domanda di risorse, dopo gli anni '80 si fecero sentire i limiti dei sistemi tradizionali in seguito alla nuova filosofia delle imprese. Una filosofia che non è stata decisa da chi gestisce la produzione ma dal mercato: è il mercato a volere piccoli lotti, che chiede la qualità dei prodotti ed impone alla fabbrica di diventare sempre più flessibile.

I sistemi di calcolo dei costi rischiavano di rimanere ancorati a dei principi ormai superati, ma un nuovo metodo si fece strada: l'Activity-Based Costing.

2.3 La nascita dell'Activity-Based Costing

Il termine Activity-Based Costing compare per la prima volta in un case study di Harvard del John Deere Component Works condotto dal ricercatore Artemis March sotto la supervisione di Bob Kaplan (March e Kaplan, 1987).

Nel 1984 Bob Kaplan diventò professore di contabilità presso la Harvard Business School dove iniziò la sua ricerca per scoprire pratiche contabili innovative; tale ricerca era motivata dalle preoccupazioni dominanti tra gli accademici di Harvard causate in quel momento dall'aumento della concorrenza internazionale (soprattutto dal Giappone) nonché dalle innovazioni illustrate nel precedente capitolo e tutto ciò venne visto come una minaccia alla prosperità del business americano.

Per Kaplan la criticità principale della produzione statunitense doveva attribuirsi al suo sistema di calcolo manageriale inappropriato, pertanto, egli decise di condurre una ricerca all'interno delle aziende per risolvere questo problema.

I suoi primi tentativi di ricerca sul campo per trovare sistemi contabili alternativi e più appropriati non ebbero successo finché non giunse alla John Deere nella quale era stato

introdotta un nuovo sistema che identificava le "attività di guida generali" ed assegnava i costi di queste attività ai prodotti tramite sette "pool di costi"¹⁴.

Questo metodo fu considerato in azienda il migliore per allocare i costi generali ai prodotti ed ebbe conseguenze immediate nelle decisioni su prezzi, outsourcing e sui metodi di produzione diventando noto nella struttura come "determinazione dei costi basati sulle attività" o "Activity-Based Costing (ABC)" (March e Kaplan, 1987).

Kaplan iniziò a disporre, così, di un esempio di contabilità innovativa il quale, però, poteva restare un caso isolato e dimenticato se non fosse stato per un altro caso di studio preso in esame ed approfondito dal suo collega di Harvard Robin Cooper presso la Schrader Bellows dove pure c'era stata la preoccupazione di assegnare le spese generali in modo più accurato ai prodotti ed emerse anche qui un nuovo sistema per allocare i costi indiretti, compresi quelli derivanti dalle attività commerciali e amministrative, che nel sistema tradizionale non venivano considerati.

Quando, poi, fu segnalato da Tom Johnson (Johnson e Loewe, 1987) un terzo caso di studio sui "nuovi" metodi di calcolo dei costi generali -Weyerhaeuser-, il caso John Deere iniziò ad essere considerato come l'avvio di una nuova tendenza: una nuova contabilità di gestione.

I risultati raccolti da Cooper, Kaplan e Johnson posero le basi teoriche dell'Activity-Based Costing, e l'opera che, in particolare, delineò le caratteristiche fondamentali del nuovo ed innovativo sistema di contabilità analitica fu "*Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*" (Kaplan e Johnson, 1987).

Gli autori partirono dalla constatazione che le informazioni prodotte dai sistemi tradizionali di calcolo dei costi erano inefficienti in quanto¹⁵:

1. Tardive (too late): i sistemi tradizionali di contabilità non fornivano informazioni tempestive e dettagliate sull'efficienza dei processi o si concentravano troppo strettamente sugli input, come il lavoro diretto, i quali erano relativamente irrilevanti nell'ambiente di produzione odierno. Conseguentemente il sistema non solo non forniva informazioni rilevanti ai manager ma li distraeva pure dall'osservare i fattori chiave decisivi e determinanti per l'efficienza della produzione;
2. Troppo aggregate (too aggregate): ossia le informazioni erano basate su allocazioni arbitrarie dei costi indiretti;

¹⁴ The making of the "new management accounting", 2002, T Colwyn Jones e David Dugdale.

¹⁵ Kaplan, R. S. e Johnson, H. T., 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*.

3. Troppo distorte (too distorted): i costi venivano distribuiti ai prodotti mediante misure semplicistiche, solitamente basate sul lavoro diretto e su parametri volumetrici che non rappresentavano le richieste fatte da ciascun prodotto alle risorse dell'azienda.

Nel loro volume Kaplan e Johnson individuarono la necessità di disporre di misure di performance diverse dalle ore di lavoro diretto come, ad esempio, le misure di grandezza fisiche (chilogrammi, metri quadri, ecc.), il numero dei *set-up* o degli ordini ricevuti in modo da poter identificare meglio i fattori che determinavano il consumo delle risorse da parte dei vari dipartimenti.

Johnson (1988) constatò inoltre che le aziende non avrebbero dovuto limitarsi alla quantificazione dei costi ma focalizzarsi sulla gestione delle *attività* che li avrebbero generati. Il concetto di attività non fu una novità perché era già stato il centro delle teorie (che approfondiremo in seguito) di un altro accademico ed economista: Michael Porter.

CAPITOLO 3. L'ACTIVITY-BASED COSTING

3.1 I concetti di “attività” e “processi”

Un'impresa, secondo Porter, per raggiungere un vantaggio competitivo deve analizzare la propria *catena del valore* che scompone l'azienda nell'insieme delle attività e sotto-attività attraverso cui si crea valore per il mercato.

Le attività a cui l'autore fa riferimento sono¹⁶:

1. Attività primarie: logistica in entrata, attività produttive, logistica in uscita, marketing e vendite, servizi al cliente;
2. Attività di supporto: approvvigionamento, sviluppo della tecnologia, gestione delle risorse umane e attività infrastrutturali (ad esempio, attività amministrative);

Ciascuna di queste categorie comprende una serie di attività specifiche (la logistica in entrata, ad esempio, comprenderà il ricevimento, il magazzinaggio ed il controllo delle scorte mentre la gestione delle risorse umane comprenderà la selezione, l'assunzione, la valutazione e così via).

Obiettivo dell'impresa è quello di analizzare tali attività eliminando quelle che non creano valore per il mercato e migliorando quelle a valore aggiunto.

Per garantire tutto ciò è necessario, in ogni caso, un sistema come l'Activity-Based Costing, dunque si può convenire che le teorie di Kaplan, Cooper e Johnson siano coerenti con quelle di Porter.

Un altro concetto importante nell'ambito dell'Activity-Based Costing è quello dei “*processi*”. Essi sono costituiti da un insieme di attività collegate fra loro che realizzano un unico output complessivo e solitamente sono trasversali all'organizzazione gerarchica.

All'interno di un sistema ABC, dunque, non si ragiona più per funzioni ma per processi al fine di evitare una competizione tra settori aziendali.

Perciò mentre inizialmente la struttura organizzativa dell'azienda era fondamentale per l'identificazione dei centri di costo, nel caso dell'ABC non è più così poiché si inizia a ragionare per processi.

Si analizzano, di seguito, le fasi di attuazione di un sistema ABC.

¹⁶ Porter, M., 1985. *Competitive Advantage: creating and sustaining superior Performance*.

3.2 Le fasi di attuazione di un sistema ABC

L'ABC è una procedura sviluppata in due stadi: nel primo stadio i costi indiretti vengono assegnati a dei pool di costo delle attività in base alla modalità con cui tali risorse sono consumate dalle attività; nel secondo stadio, i costi indiretti vengono imputati da ogni activity cost pool ad ogni oggetto di costo in base all'ammontare del determinante di costo consumato dall'oggetto di costo.

Le fasi del primo stadio sono¹⁷:

1. Identificazione delle attività.

Le attività sono intese come tutto ciò che le persone ed i sistemi fanno in azienda, non trovano quasi mai una corrispondenza nelle unità operative e solitamente vengono definite da un verbo, un nome ed un aggettivo di specificazione come, ad esempio:

- emettere fatture;
- effettuare pagamenti;
- ricevere dei materiali;
- definire le relazioni con il cliente o fornitore.

Generalmente si identificano dei “centri di attività” (activity center) rispetto ai quali collocare le attività mappate. I centri di attività sono i processi o i sotto-processi più importanti dell'azienda (gestione della clientela, controllo qualità, manutenzioni ecc.), oppure possono essere funzioni aziendali, uffici o reparti.

Si riporta di seguito un esempio delle attività generalmente individuabili all'interno della funzione aziendale “Controllo qualità”:

Tabella 3.1: Attività nella funzione aziendale “Controllo qualità”

Controllo qualità

Lamentele clientela	Contatti con i clienti per lamentele su qualità, consegna, ecc.
Valutazione del servizio al prodotto	Valutazione dei risultati ottenuti dalle lamentele dei clienti
Analisi dei difetti	Determinazione delle cause originarie dei problemi di qualità

¹⁷ Cinquini, 2017, Cost Management (Volume I).

Test per la valutazione della qualità	Realizzazione dei test richiesti per analizzare un problema di qualità
Ispezione finale	Ispezione finale del prodotto finito

- Fonte: Cinquini, 2017, p. 229.

In questa fase molto delicata in cui sono i dipendenti dell'azienda a fornire le informazioni sulle attività svolte è importante tener presente alcuni concetti per evitare problemi:

- Stabilire un linguaggio ed una terminologia comune in azienda per evitare di definire le stesse cose in modo diverso;
- Fornire dati attendibili rispetto alla possibilità che le informazioni fornite dagli operatori siano giustificate da atteggiamenti soggettivi come, ad esempio, enfatizzare l'importanza di un'attività;
- Stabilire il livello di raccolta dei dati che può variare dal top management alla manodopera di linea; l'ampio coinvolgimento del personale a tutti i livelli può rappresentare un costo importante ma dalle informazioni ottenute potrebbero ricavarsi benefici maggiori rispetto al costo sostenuto;
- La scelta delle metodologie di raccolta dei dati, che possono variare dalle interviste individuali, ai gruppi di lavoro, alle ricerche mirate, ecc.

In questo caso la tecnologia informatica, grazie ai database, può essere un supporto fondamentale per la riduzione dei tempi di elaborazione.

2. *Attribuzione dei costi delle risorse alle attività.*

Nella seconda fase i costi vengono attribuiti alle attività attraverso alcuni parametri (resource cost drivers o resource drivers) tramite tre fondamentali modalità:

- Calcolo diretto mediante misurazione (ad es., tempo impiegato dagli addetti per svolgere una attività);
- Stima attraverso ricerche ed interviste;
- Allocazione basate su parametri esprimanti il più possibile il rapporto di impiego delle risorse nelle attività.

Esempi di resource drivers per attribuire i costi alle diverse attività sono:

- il numero di persone impegnate;
- la superficie occupata;
- i chilowattora consumati;

- le stime percentuali dei carichi di lavoro.

Questi costi sono successivamente raccolti nei cosiddetti Activity Cost Pool i quali rappresentano il costo totale assegnato ad una attività ossia la somma di tutti i costi assegnati all'attività stessa.

Nel secondo stadio vi sono le seguenti fasi:

3. *Identificazione degli “activity driver”.*

Dopo aver imputato le risorse alle attività, occorre individuare gli activity drivers ossia i fattori determinanti la domanda di attività da parte degli oggetti di costo misuranti la frequenza e l'intensità di impiego di un'attività da parte di un oggetto di costo e possono rappresentare in tal senso l'output di un'attività.

Il numero di ordini di acquisto, ad esempio, può essere l'activity driver per l'attività di approvvigionamento; il numero di ordini di modifica alla produzione, invece, l'activity driver dell'attività di riprogettazione e il numero di bolle di consegna, infine, l'activity driver per l'attività di consegna.

La scelta degli activity drivers è molto importante poiché da essa dipende il grado di accuratezza nella determinazione del costo dell'oggetto finale; perciò, occorre fare in questa fase un'analisi costi-benefici rispetto alla possibilità di avere misure di costo più accurate ed il costo da sostenere per la rilevazione di drivers più specifici.

Gli activity drivers possono essere suddivisi in tre categorie:

- Transaction drivers (si riferiscono a quante volte un'attività è svolta e sono utilizzabili quando tutti gli oggetti di costo richiedono la stessa domanda di attività ossia nel caso di attività standardizzate e ripetitive);
- Duration drivers (rappresentano il tempo richiesto per svolgere un'attività e sono usati quando vi sono significative variazioni nell'ammontare di attività richieste per i differenti oggetti di costo. Sono più accurati dei transaction drivers ma più costosi perché richiedono la stima della durata di ciascuna attività);
- Intensity drivers (imputano direttamente le risorse utilizzate ogni volta che l'attività è svolta ma a causa del loro alto costo di misurazione è conveniente adottarli soltanto quando le risorse impiegate siano costose e/o variabili per ogni attività svolta.

4. *Attribuzione dei costi indiretti agli oggetti di costo.*

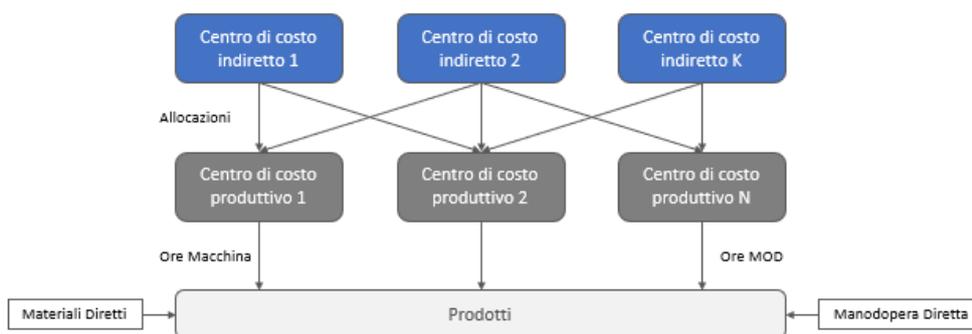
Nell'ultima fase ad ogni oggetto di costo verranno imputati i costi sulla base delle unità di driver consumate, moltiplicate per il costo unitario dell'attività consumata.

Si evidenziano di seguito le differenze dell'ABC con i CMS tradizionali.

3.3 Le differenze con i CMS tradizionali

La struttura di un sistema di calcolo dei costi tradizionale può essere riassunta nella seguente figura:

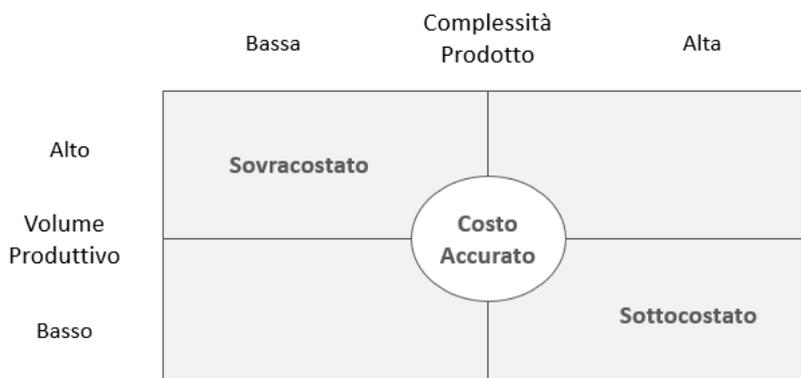
Figura 3.1: Sistema di calcolo dei costi tradizionale



- Tratto da Kaplan e Cooper (1998)

Nei sistemi tradizionali gli *overhead* sono imputati, *in primis*, ai vari centri di costo (primari o ausiliari) e poi vengono allocati ai vari oggetti di costo in base ad un driver volumetrico, generando il fenomeno già discusso del sovvenzionamento incrociato, che si ripropone nella seguente figura:

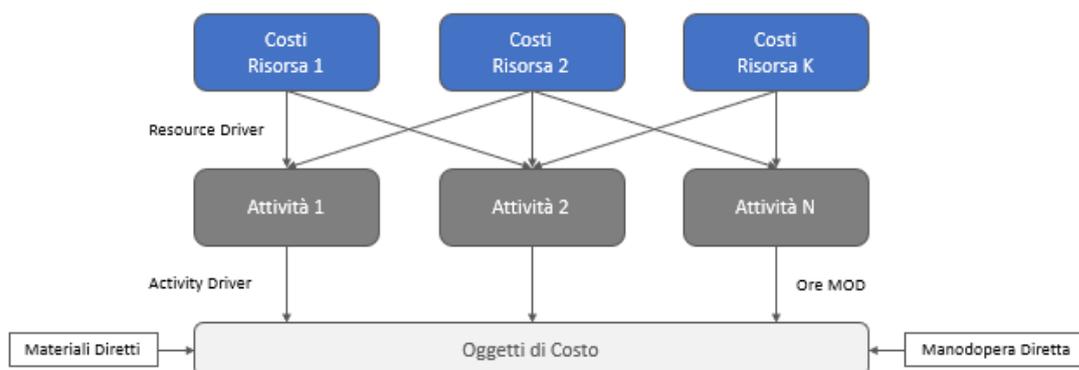
Figura 3.2: Distorsioni causate dai sistemi di costo tradizionali



- Tratto da Kaplan e Cooper (1998)

Un sistema ABC può essere invece così schematizzato:

Figura 3.3: Sistema Activity-Based Costing



- Tratto da Kaplan e Cooper (1998).

La prima differenza evidente è che mentre nei sistemi tradizionali i prodotti richiedono l'utilizzo dei centri di costo che a loro volta assorbono le risorse, nel nuovo sistema ABC, invece dei centri figurano le attività che richiedono risorse per essere svolte.

In secondo luogo, la dimensione dell'"attività" è più piccola rispetto a quella di un centro di costo, dunque, l'ABC presenta un grado di analiticità superiore e riesce a superare la problematica emergente nei CMS tradizionali qualora all'interno di un centro di costo potessero trovarsi attività caratterizzate da *driver* diversi.

Un'altra importante differenza riguarda la distinzione tra costi fissi e variabili nei due sistemi. Nei metodi tradizionali i costi variabili e fissi dipendono dal variare del volume di produzione, mentre nel sistema ABC essi sono legati al variare della complessità della gestione, data dalla differenziazione dei prodotti; perciò, quei costi che si definivano fissi (perché invariabili nonostante il variare del volume di produzione) nell'ABC sono classificati come costi variabili. Questa differenza è spiegata dettagliatamente da Cooper e Kaplan (1988) in un articolo in cui gli autori criticano sia il metodo del Direct Costing sia quello del Full Costing; a proposito del primo sistema essi affermano che il sistema di calcolo a costo variabile poteva avere senso quando i costi variabili (manodopera, materiale e alcune spese generali) erano una percentuale alta del costo totale prodotto e quando la diversità del prodotto era sufficientemente piccola ma queste condizioni, secondo loro, non sono più tipiche delle organizzazioni attuali.

Le spese generali, infatti, (considerate "fisse" per la maggior parte) stavano continuamente diventando una quota maggiore dei costi totali di produzione e la varietà dei prodotti aumentava

sempre più ricorrentemente al punto che questi ultimi presentavano requisiti molto diversi in termini di attrezzature e reparti di supporto.

Gli autori concludono: *“Quindi, anche se i costi diretti o marginali una volta erano un utile raccomandazione alla direzione, non è probabilmente una soluzione - e potrebbe forse essere un grosso problema - per il costo del prodotto nell'ambiente di produzione contemporaneo”*¹⁸.

Successivamente muovono delle critiche anche al metodo del Full Costing fornendone due motivazioni:

1. l'utilizzo inappropriato delle ore di manodopera diretta nella seconda fase di allocazione dei costi dai centri di costo ai prodotti (di cui già si è parlato);
2. la concezione errata della “variabilità dei costi”; gli autori, infatti, sostengono che esistono molti costi variabili dipendenti dalla diversità e dalla complessità dei prodotti invece del numero di unità prodotte, e pertanto vengono definiti *erroneamente* fissi.

Se, infatti, si considerassero, ad esempio, i costi delle attività di supporto fissi, qualsiasi diminuzione dei costi generali associata alla riduzione della diversità e della complessità in fabbrica richiederà molti mesi per realizzarsi e richiederà azioni manageriali specifiche: il numero del personale nei reparti di assistenza dovrà essere ridotto, le macchine potrebbero dover essere vendute e alcuni supervisori diventeranno ridondanti.

Le azioni per attuare queste riduzioni dei costi generali ritarderanno di mesi le azioni di riduzione della complessità nella linea di prodotti e nella tecnologia di processo a differenza, invece, di quanto sarebbe successo se le decisioni fossero state prese in considerazione del lungo periodo, considerando cioè, i costi delle attività di supporto variabili.

Ciò accade perché mentre gli accademici ammonivano che le nozioni di fisso e variabile sono significative solo rispetto a un particolare periodo di tempo, i manager scartavano questo avvertimento e basavano sulla prospettiva di un mese gli orizzonti decisionali.

*“Un sistema di costi tradizionale che definisce i costi variabili come variabili a breve termine con il volume di produzione classificherà erroneamente questi costi come fissi”*¹⁹.

Questa focalizzazione a breve termine sui costi dei prodotti ha portato tutte le aziende a considerare "fissi" una proporzione ampia e crescente dei loro costi di produzione totali. In realtà, quelli che si definiscono "fissi" sono stati i costi più variabili ed in rapido aumento ma questo paradosso è apparentemente sfuggito alla maggior parte dei professionisti e degli studiosi contabili.

¹⁸ Cooper, R. e Kaplan, R. S., 1988. How cost accounting distorts product costs: p. 22.

¹⁹ Cooper, R. e Kaplan, R. S., 1988. How cost accounting distorts product costs: p. 27.

Molti costi generali variano a seconda delle transazioni: transazioni per ordinare, programmare, ricevere, ispezionare e pagare le spedizioni; programmare il lavoro di produzione; allestire macchine; garantire la qualità; implementare gli ordini di modifica tecnica; accelerare e spedire gli ordini.

Il costo di queste transazioni non varia con la quantità di input o output ma a seconda della necessità della transazione stessa.

Se l'azienda introduce più prodotti o ha bisogno di accelerare più ordini o di ispezionare più componenti, allora avrà bisogno di reparti generali più grandi per eseguire queste transazioni aggiuntive.

Un sistema completo dei costi del prodotto che incorpori i costi variabili a lungo termine della produzione dovrebbe fornire una base decisamente migliore per le decisioni manageriali.

Da ciò deriva l'assunto secondo cui "Tutti i costi sono variabili" e devono pertanto essere imputati al prodotto, escludendo solo i costi relativi alla capacità in eccesso e alla ricerca e sviluppo.

A differenza dei sistemi tradizionali, quindi, l'ABC fornisce informazioni per le decisioni di lungo periodo.

Si riporta di seguito un esempio pratico della differenza tra CMS tradizionali e ABC.

3.3.1 Esempio tratto da Turney

Figura 3.4: Esempio di assegnazione dei costi indiretti secondo la logica ABC

	Product C	Product D	Total
Production Volume	1000	500	
Cost per engineering change	\$1000	\$1000	
Number of engineering changes	2	10	
Total cost of engineering changes	\$2000	\$10,000	\$12,000
Direct labor hours per unit	3	2	
Total direct labor hours	3000	1000	4000
Engineering change cost per direct labor hr. (\$12,000/4000)			\$3.00
ABC overhead cost per unit (C = \$2000/1000 D = \$10,000/500)	\$2.00	\$20.00	
Conventional overhead cost per unit (C = \$3.00 x 3 direct labor hours D = \$3.00 x 2 direct labor hours)	\$9.00	\$6.00	

- Tratto da Turney (1989).

Si consideri un'azienda che produce due prodotti²⁰:

1. il prodotto "C" richiede molto lavoro diretto (3.000 ore) ma è in produzione da un po' di tempo e la maggior parte dei difetti sono stati eliminati (2.000 euro di modifiche ingegneristiche);
2. il prodotto "D", invece, è un nuovo prodotto progettato per richiedere meno manodopera diretta (1.000 ore) ma ha ancora problemi di produzione e qualità che richiedono una serie di modifiche ingegneristiche (10.000 euro di modifiche ingegneristiche).

Il prodotto "C", nonostante richieda poca attenzione ingegneristica con un sistema tradizionale che basa le spese generali sulla manodopera diretta aumenta molto i costi di progettazione.

Il prodotto "D", invece, richiede molta attenzione ingegneristica ma riceve un costo di ingegneria relativamente basso nel sistema tradizionale perché utilizza poca manodopera diretta.

L'ABC, al contrario, traccia i costi delle attività di modifica dell'ingegneria tramite un driver di costo come il numero di ordini di modifica dell'ingegneria.

Il prodotto "D" richiedeva dieci ordini di modifica ingegneristica, mentre il prodotto "C" soltanto due, perciò, il prodotto "D" avrà un costo che riflette l'uso del tempo di progettazione. Nel caso del sistema tradizionale i costi di ingegneria vengono tracciati utilizzando la manodopera diretta cosicché il prodotto "C", che richiede tre ore di manodopera ad unità invece delle due ore occorrenti per il prodotto "D", avrebbe preso un costo di ingegneria che supera il suo consumo effettivo di questa attività.

Il prodotto "D", invece, con solo due ore di manodopera dirette avrà meno costi di ingegneria di quanto meriti.

Questo miscosting, in cui un prodotto raccoglie un costo che appartiene a un altro, è noto come sovvenzione incrociata.

L'ABC elimina le sovvenzioni incrociate utilizzando fattori di costo come, ad esempio, il numero di ordini di modifica per tracciare il costo delle attività non correlate al volume al prodotto.

Si noti la differenza del costo rilevato: secondo il sistema tradizionale il prodotto "C" ha un costo superiore di \$9.00 rispetto al prodotto "D" di \$6.00, mentre nell'ABC è il prodotto "D" che ha un costo maggiore di \$20.00 rispetto ai \$2.00 del prodotto "C".

²⁰ Turney, P. B. B., 1989. Activity-Based Costing: A Tool for Manufacturing Excellence: p.15.

3.3.2 Vantaggi dell'Activity-Based Costing

I principali vantaggi dell'Activity-Based Costing sono²¹:

- 1 Si supera la tradizionale visione verticale dell'organizzazione in cui ogni funzione aziendale è gestita da un responsabile che si limita solo al controllo del rispetto delle risorse e dei costi definiti dal budget senza ricercare un confronto tra utilizzo delle risorse e obiettivi aziendali, al contrario dell'ABC che analizza le attività attraverso le quali si possono raggiungere tali obiettivi;
- 2 si analizzano le cause dei costi e non più i sintomi come in passato: ci si focalizza sulle attività e non sulle risorse consumate;
- 3 si aggiungono agli aspetti economico-finanziari altri aspetti di natura diversa come, ad esempio, il tempo, la qualità, ecc.;
- 4 si calcola un costo di prodotto più corretto legato al volume delle attività e non più al volume di produzione;
- 5 si forniscono informazioni utili per supportare le decisioni di lungo periodo e valutare le loro conseguenze;
- 6 s'individuano e si distinguono le attività a valore aggiunto da quelle che non apportano benefici al processo, consentendo il raggiungimento del miglioramento continuo su cui si fondano alcune tecniche innovative come il Total Quality Management e il Just in Time;
- 7 le attività sono un approccio d'analisi più stabile rispetto a quello basato sulla struttura organizzativa in quanto l'ambiente esterno diventa molto dinamico e quindi la struttura aziendale potrebbe cambiare velocemente.

3.4 I limiti dell'ABC

Il sistema ABC presenta non solo vantaggi ma anche i limiti seguenti²²:

1. L'ABC e le decisioni di breve periodo:
l'ABC fornisce informazioni valide solo per le decisioni di medio-lungo periodo poiché i costi che tale sistema definisce variabili sono effettivamente variabili esclusivamente nel medio-lungo termine.
2. L'ABC e il sistema tradizionale:

²¹ Pastore, 1995, La gestione per attività. Activity Based Costing e Activity Based Management: principi ed applicazioni.

²² Collini, 1993, Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati par. 3.3.

molti studiosi reputano l'ABC come un sistema complementare al metodo tradizionale e non alternativo.

Esso, infatti, potrebbe sostituire il sistema contabile tradizionale solo qualora fosse in grado di raggiungere tutti gli obiettivi della contabilità analitica di cui si è trattato nel primo capitolo ossia: il supporto nelle valutazioni di bilancio per la comunicazione rivolta agli stakeholder esterni, il supporto informativo alle decisioni del management e la misurazione dell'efficienza delle operazioni.

Per quanto riguarda il primo obiettivo, il sistema ABC non può essere impiegato per valutare le rimanenze, i ratei, risconti, ecc. poiché il loro calcolo è estremamente oggettivo al contrario del calcolo dei costi basato sulle attività il quale risulta in qualche modo soggettivo.

In questo caso, quindi, l'ABC non può essere considerato un sistema alternativo ma tutt'al più integrativo.

Per quanto riguarda il secondo obiettivo, si è già appurato che il sistema ABC si focalizza su un orizzonte di medio-lungo termine ma poiché non si può rinunciare ad informazioni che consentono di prendere decisioni di breve periodo (come quelle determinate dal sistema tradizionale) anche in questo caso la conclusione è che il sistema ABC può essere ritenuto un sistema complementare anziché un sistema alternativo.

Ciò non esclude, però, che in alcuni ambiti l'ABC faciliti notevolmente il calcolo delle conseguenze economiche delle decisioni di medio-lungo periodo.

Per quanto riguarda il terzo obiettivo, l'ABC ottimizza l'uso delle risorse e delle attività nei processi consentendo di chiarire quali siano i meccanismi che guidano il consumo delle risorse nel lungo periodo. Tuttavia, com'è già stato approfondito, l'ABC si basa sul concetto di variabilità di lungo periodo senza dare importanza ai meccanismi che regolano il consumo di risorse nel breve periodo che pure sono fortemente incidenti sull'efficienza della produzione.

La conclusione è che l'ABC, alla luce dei limiti suesposti, non può proporsi come metodo alternativo al sistema tradizionale ma tutt'al più complementare.

3. L'ABC e il numero dei drivers

Un altro limite dell'ABC è che i manager, con tale sistema, sono portati a ridurre il numero di unità di attività (per ridurre il costo) da impiegare nel processo ma non riescono a trovare i fattori che concretamente rendono il processo più efficiente.

Questo problema è dovuto al fatto che i cost driver utilizzati non sono numerosi (circa una decina) e quindi solo quelli principali incidono sul costo di prodotto; di conseguenza i manager tendono a focalizzarsi solo su poche variabili mentre il miglioramento continuo deve tenere in considerazione l'analisi di tutti gli aspetti.

4. L'ABC: metodo strategico o operativo?

L'ABC è stato proposto come un sistema informativo di appoggio delle decisioni strategiche anche se ciò non sembra sufficiente per definirlo un vero e proprio sistema ad orientamento strategico.

Un sistema contabile strategico, infatti, deve supportare il processo di formulazione ed applicazione della strategia ossia deve interagire sia con la formulazione della strategia sia con la sua attuazione.

L'ABC è estremamente efficace nel comprendere il modo in cui si consumano le risorse all'interno del processo produttivo ma l'ambito in cui si colloca è maggiormente operativo che strategico; utilizzando l'ABC, infatti, non è possibile valutare l'opportunità di introdurre nuove tecniche di produzione.

5. L'implementazione e i costi dell'ABC

L'ABC richiede molti più dati da implementare rispetto ad un sistema tradizionale, dunque, è un sistema più complesso e costoso rispetto ai sistemi tradizionali che sono semplici da comprendere e fanno uso di dati facilmente disponibili.

Nonostante i limiti appena esposti, l'ABC è comunque considerato un metodo molto efficace che chiarisce alcuni aspetti problematici della contabilità tradizionale ed introduce elementi innovativi coerenti con il contesto economico venutosi a delineare negli anni '80.

Infatti, una volta consolidatosi, non è occorso molto tempo all'ABC per diventare popolare ed alcune delle grandi società di consulenza strategica, come KPMG, hanno iniziato ad offrirlo tra i loro servizi.

Pur essendosi presto definito l'ABC come *“il modello di riferimento per la contabilità direzionale a livello mondiale”* (Johnson, 1988) tuttavia, analizzando la sua diffusione nel prossimo paragrafo, si comprenderanno le ragioni per cui non è stato proprio così.

3.5 Indagini sulla diffusione dell'ABC

Tra il 1980 e il 1990 molte grandi aziende introdussero l'Activity-Based Costing e molti manager riuscirono, così, a comprendere meglio i costi riuscendo a ridurli sensibilmente. Si attendeva, dunque, un graduale declino della contabilità tradizionale ma ben presto si poté constatare che le potenzialità di diffusione dell'ABC non furono all'altezza delle previsioni.

Gosselin (2007), ad esempio, condusse una ricerca sulle fasi di attuazione dell'ABC in sette paesi²³:

Tabella 3.2: Stadi di sviluppo dell'ABC in diversi paesi

	<i>Canada</i>	<i>France</i>	<i>Germany</i>	<i>Italy</i>	<i>United Kingdom</i>	<i>United State</i>	<i>Japan</i>	<i>Total</i>
Abandoned	1 (4.3%)	1 (2.7%)	0 (0%)	3 (15.8%)	2 (3.8%)	2 (4.4%)	57 (69.5%)	66 (22.7%)
Pilot ABCM	8 (34.8%)	4 (10.8%)	10 (31.2%)	7 (36.8%)	8 (15.4%)	10 (21.8%)	9 (11.0%)	56 (19.3%)
Use across units	9 (39.1%)	8 (21.6%)	16 (50%)	5 (26.3%)	29 (55.8%)	25 (54.4%)	5 (6.1%)	97 (33.3%)
Use in majority of units	5 (21.7%)	24 (64.9%)	6 (18.8%)	4 (21.1%)	13 (25%)	9 (19.6%)	11 (13.4%)	72 (24.7%)
Number of respondents	23	37	32	19	52	46	82	291

- Fonte: Gosselin et al., 2007.

Da questa ricerca si può evincere che in Giappone (69,5%) e in Italia (15,8%) si è avuto il più alto tasso di abbandono dell'ABC mentre in Canada, Germania, Francia, Regno Unito e Stati Uniti esso è stato relativamente basso. Il tasso di abbandono medio è risultato pari al 22,7%.

Il più alto tasso d'implementazione di un sistema pilota di ABC si è evinto in Italia, nella misura del 36,8%, ed il più basso in Francia al 10,8%; il tasso medio di "pilot ABC" è stato del 19,3%.

Nel Regno Unito e negli Stati Uniti il 55,8% e 54,4% delle organizzazioni stanno usando ABC in alcune unità organizzative (across unit) mentre il suo uso è ridotto al 21,6% in Francia ed al 6,1% in Giappone.

In Francia il 64,9% utilizza ABC nella maggior parte delle unità organizzative (majority of units) mentre il livello più basso è del 13,4%, in Giappone.

In Giappone, Stati Uniti d'America e Germania meno del 20% del campione ha implementato l'ABC nella maggior parte delle unità organizzative.

²³ Cinquini, 2017 p. 240.

Le organizzazioni, quindi, implementano l'ABC in modo diverso a seconda della nazione per differenti possibili spiegazioni.

In Nord America e nel Regno Unito l'ABC è più conosciuto in quanto è in questi paesi ch'è stata pubblicata la maggior parte degli articoli relativi all'ABC.

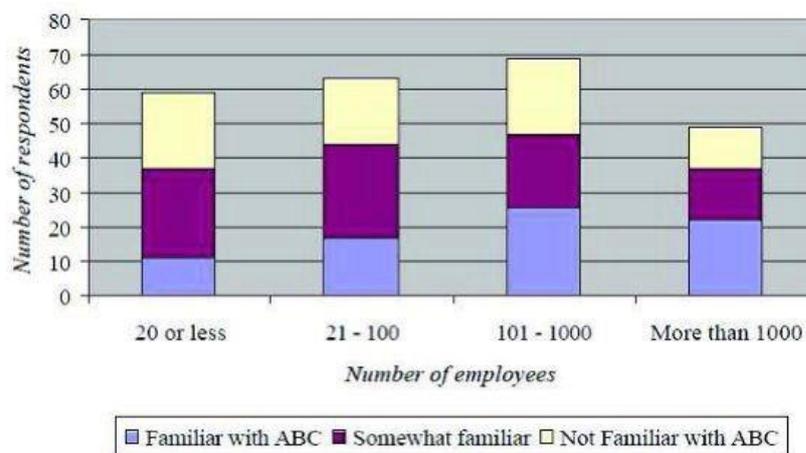
In nazioni come il Giappone, la Germania e l'Italia la diffusione dell'ABC potrebbe essere stata ritardata da ragioni storiche e culturali.

Un altro fattore si potrebbe individuare nelle differenti dimensioni delle imprese nei diversi paesi: in Italia, ad esempio, la maggioranza delle imprese sono piccole o medie al contrario dell'America che è la patria delle grandi imprese.

È più probabile, ad esempio, che le imprese di maggiori dimensioni abbiano adottato l'ABC rispetto alle imprese più piccole perché tale sistema è più vantaggioso nelle imprese grandi che hanno un mix diversificato di prodotti o servizi e/o personale specializzato che ha acquisito familiarità con questo metodo.

Ciò trova conferma in un'ulteriore analisi web-based sulla diffusione del metodo ABC condotta da Roztocki (2007) il quale prende in considerazione un campione di 240 aziende situate in America, Canada, Europa e Asia²⁴.

Figura 3.5: Familiarità con ABC e dimensione aziendale



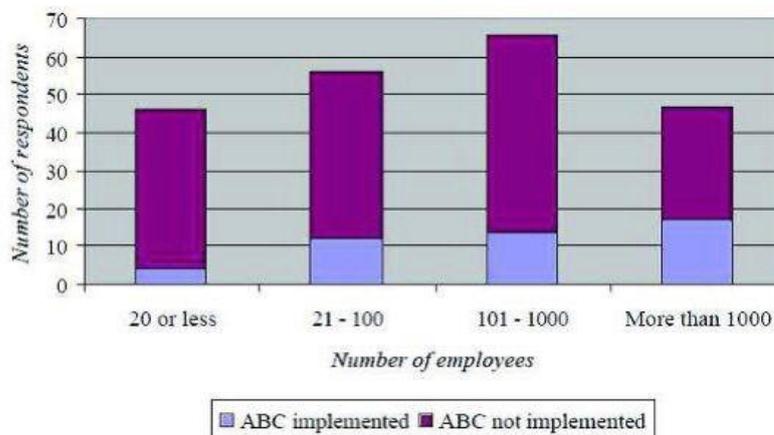
-Fonte: Roztocki, 2007.

²⁴ Roztocki, Adoption and Implementation of Activity-Based Costing: A Web-Based Survey (2007).

Dalla figura si evince come la conoscenza dell'ABC sia proporzionale al crescere della dimensione aziendale e come nelle piccole imprese esso sia conosciuto poco o totalmente ignorato.

Analogamente si può notare nella figura seguente quanto sia maggiore l'implementazione del sistema ABC nelle imprese più grandi anche se dall'esame della totalità del campione si evince che esso resti comunque un metodo pressoché poco utilizzato rispetto ai sistemi tradizionali.

Figura 3.6: Implementazione ABC e dimensione aziendale

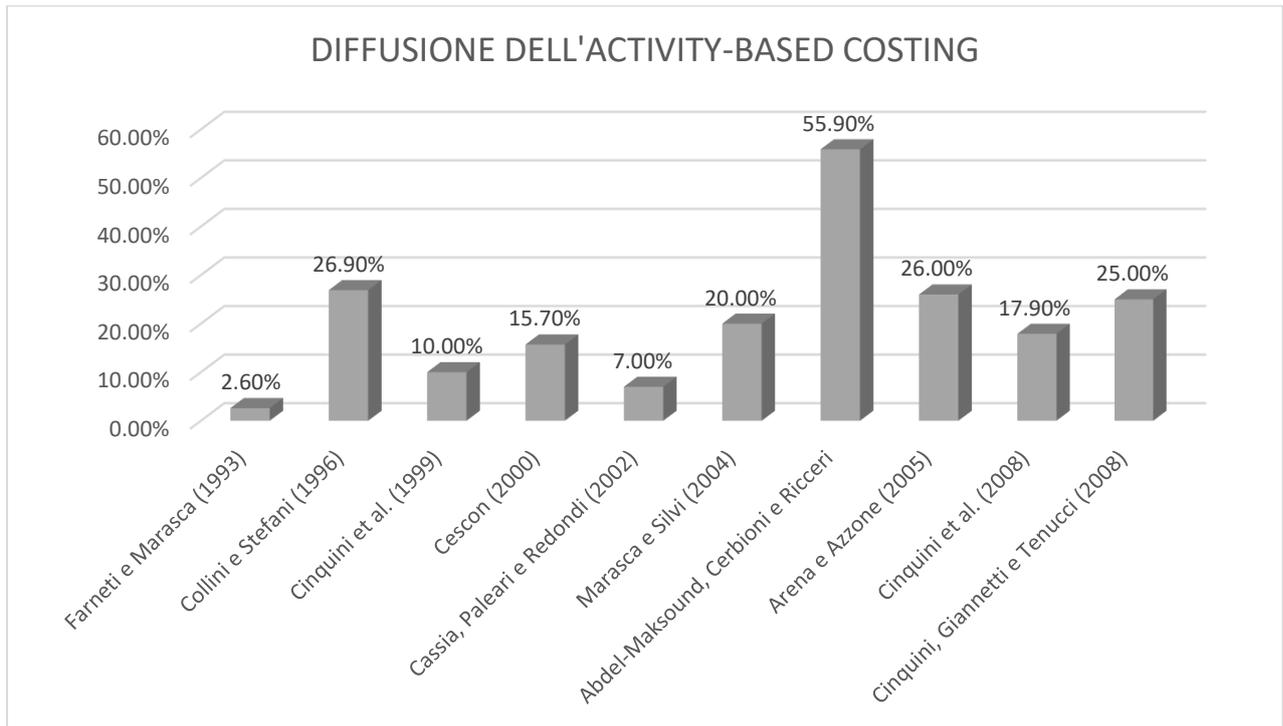


- Fonte: Roztocki, 2007.

Per quanto riguarda la diffusione dell'ABC in Italia, Cinquini (2008) ha evidenziato i risultati delle principali ricerche condotte in Italia negli ultimi decenni per indagare sul grado di diffusione dell'ABC²⁵.

²⁵ Cinquini, 2017, p. 240.

Figura 3.7: Dati sulla diffusione dell'ABC



- Fonte: Cinquini, Giannetti e Tenucci, 2008.

Si noti come nel decennio precedente siano stati effettuati solo tre sondaggi (Farneti e Marasca, 1993) (Collini e Stefani, 1996) (Cinquini et al., 1999) mentre successivamente si è avuto un interesse crescente verso la diffusione dell'ABC.

Cinquini et al. (1999), in particolare, hanno condotto un'indagine sulle pratiche di contabilità dei costi in un campione di grandi e medie imprese italiane ed il questionario è stato sottoposto a 1.194 aziende e solo 132 (11,6%) risposte furono analizzate.

I risultati indicarono che:

- il 10% delle aziende aveva già implementato il metodo ABC;
- il 27% aveva intenzione di implementarlo;
- il 47% non lo aveva mai preso in considerazione l'ABC;
- il rimanente 16% non intendeva affatto introdurlo²⁶.

Successivamente, Cescon (2000) studiò la diffusione dell'ABC in un campione di 70 aziende operanti in otto diversi settori ed i risultati evidenziarono che:

- l'ABC era stato applicato nel 16% delle imprese;
- il 10% delle imprese era in fase di progettazione;

²⁶ Cinquini, L. et al., 1999. A survey on cost accounting practices in Italian large and medium size manufacturing firms.

- il 18,5% delle imprese era in fase di valutazione²⁷.

Cassia et al. (2002) hanno analizzato un campione di piccole imprese da cui è emerso un basso tasso di diffusione (7,00%)²⁸.

Marasca e Silvi (2004) hanno studiato la diffusione dell'ABC in un campione di 81 aziende del Centro Italia dove il tasso di adozione è stato del 20%²⁹.

Arena e Azzone (2005) hanno studiato l'adozione di tecniche innovative di contabilità in un campione di 84 imprese ed è emerso che il tasso di adozione dell'ABC (26%) è stato inferiore a quello della Balanced Scorecard (29,4%) e di altre tecniche³⁰.

Dalla ricerca di Abdel-Maksoud et al. (2007) è emerso che l'ABC è risultata la terza tecnica più applicata (55,9%) dopo la customer profitability analysis (82,9%) e il benchmarking (58,9%).

Secondo questi autori, inoltre, il 44,2% delle aziende non ha applicato l'ABC perché i manager italiani hanno avuto difficoltà a comprendere il contributo innovativo che esso avrebbe potuto apportare³¹.

Cinquini et al. (2008) hanno confrontato i risultati di due sondaggi sviluppati in un periodo di dieci anni dalle cui 84 risposte è emerso che, dal 1996 al 2005, vi è stato un aumento nell'uso dell'ABC, implementato in 15 società (17,9%), mentre altre 20 aziende (23,8%) ne hanno preso in considerazione l'introduzione³².

Come si evince da quanto esposto e da quanto riportato da Gosselin (2007) gli studi condotti in Italia hanno confermato un basso tasso di adozione dell'ABC, in linea con quanto registrato all'estero.

La media di adozione dell'ABC si aggira infatti intorno al 20% e si tratta di un valore molto basso.

3.5.1 Il “paradosso ABC”

Per la sua percepita superiorità l'ABC avrebbe dovuto sostituire gradualmente i metodi tradizionali ma i risultati delle ricerche precedenti hanno dimostrato come, nonostante

²⁷ Brunetti, G. & Cescon, F., 2000. Management Accounting, Costing and the new business environment.

²⁸ Cassia, L., Paleari, S. & Redondi, R., 2005. Management Accounting Systems and Organizational Structure.

²⁹ Marasca, S. & Silvi, R., 2004. Sistemi di controllo e Cost management tra teoria e prassi.

³⁰ Arena, M. & Azzone, G., 2005. ABC, Balanced Scorecard, EVA: an empirical study on the adoption of innovative management accounting techniques.

³¹ Abdel-Maksoud, A. B., Cerbioni, F. & Ricceri, F., 2007. Non-financial performance measures in the Italian manufacturing firms.

³² Cinquini, L., Collini, P., Marelli, A. & Tenucci, A., 2008. An exploration of the factors affecting the diffusion of Advanced Costing techniques: a comparative analysis of two surveys (1996-2005).

l'apparente necessità di un sistema di calcolo dei costi più accurato ed il notevole interesse dimostrato verso l'ABC, le aziende non lo abbiano adottato in modo diffuso.

La mancanza di entusiasmo per l'ABC si è tanto diffusa che Gosselin (1997) ha definito il fenomeno come il "Paradosso ABC" affermando: "*Se l'ABC ha dimostrato così tanti benefici, perché molte più imprese non lo impiegano?*"³³

Nel seguente capitolo si indagheranno le ragioni del paradosso ABC soprattutto nelle aziende italiane nelle quali il forte legame con la contabilità tradizionale ha fatto sì che il paradosso ABC sia ancora oggi emergente, come ampiamente dimostrato, e si prenderà in considerazione il caso di un'azienda operante nel settore orafa al fine di poter comprendere, attraverso l'analisi del suo sistema di calcolo dei costi e grazie all'implementazione del sistema ABC, se sia effettivamente possibile superare il paradosso dell'ABC nelle piccole imprese.

³³ Gosselin, M., 1997. The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing.

CAPITOLO 4. IL CASO “LE FER PREZIOSI”

4.1 Caratteristiche generali dell’azienda

“Le Fer Preziosi” è un’azienda di gioielleria fondata nel 1961 a Castellammare di Stabia, che propone alla clientela una vasta gamma di gioielli ed orologi.

Strutturalmente è una micro-impresa che impiega 13 dipendenti full time, realizza diversi prodotti diversificati (possiede numerosi brand tra cui Chantecler, Recarlo, Gianni Carità, Tissot, Montblanc e Longines) che sono anche personalizzabili: ogni cliente infatti può liberamente scegliere di modificare il proprio gioiello in base ai propri gusti.

Nel corso dei decenni il fatturato aziendale è risultato in continua crescita, attestandosi intorno ai 2.4 milioni di euro annui con un utile che sfiora i 100 mila euro.

La struttura dei costi è caratterizzata in maniera estremamente elevata dal costo per l’acquisto di prodotti destinati alla rivendita e dai prodotti usati e destinati ad essere rivenduti. Un'altra voce di costo rilevante è costituita dai costi del personale.

La società, oltre la vendita di prodotti finiti acquistati da terzi effettua, in aggiunta alla predetta attività di personalizzazione dei prodotti, anche un’attività artigianale consistente nella finitura e nell’assemblaggio di materie prime quali metalli e pietre preziose per cui è maggiormente avvertita l’esigenza di quantificare il costo pieno della produzione ai fini della determinazione del prezzo finale di vendita.

Nella determinazione dei prezzi, peraltro, assume particolare rilevanza la concorrenzialità del mercato ed in riferimento ai numerosi prodotti commercializzati l’impresa può ritenersi price-taker in quanto deve praticare prezzi imposti o comunque similari a quelli praticati dai numerosi concorrenti che operano nell’area geografica limitrofa.

Va considerata anche la crescente pressione proveniente dai competitor che vendono online e la personalizzazione di alcuni prodotti rappresenta indubbiamente un ottimo tentativo per attenuare la pressione competitiva, oltre a rafforzare l’immagine artigianale dell’azienda che da decenni è apprezzata per la qualità dei suoi prodotti.

4.2 Il metodo di gestione dei costi

La società oggetto di analisi, nonostante abbia un fatturato che sfiora i 2 milioni di euro, non ha un efficace sistema di rilevazione e determinazione dei costi, le risorse dedicate alla contabilità analitica infatti sono estremamente basse e non esiste una figura aziendale deputata all’analisi dei costi: le ragioni di questa scelta saranno determinate nelle conclusioni del presente lavoro, in questa sezione invece, si vuole preliminarmente mostrare come viene

determinato il costo diretto in modo abbastanza rudimentale e successivamente come si perviene ad una stima del costo pieno.

Si precisa che non si ricorre ad alcun processo a più stadi, con successivi ribaltamenti, dunque l'imputazione dei costi indiretti non rappresenta il risultato di un procedimento di imputazione coerente.

Quando sarà applicato l'ABC si dovrà necessariamente tenere in considerazione tale limite e dedicarsi ad un solo comparto produttivo partendo da una serie di costi indiretti imputati allo stesso, in funzione di allocazioni derivanti da un'imputazione logica che parte dalle grandezze di bilancio. Chiaramente da quel momento in avanti si procederà ad una applicazione rigorosa del metodo prescelto.

Per verificare il metodo di gestione dei costi dell'azienda si esaminerà il caso del costo di un solitario, partendo prima dai costi diretti.

4.2.1 I costi diretti

I costi diretti di un solitario sono essenzialmente cinque:

1. Montatura del solitario;

il costo della montatura del solitario si calcola moltiplicando il peso della montatura per la quotazione dell'oro che può estrapolarsi dal sito www.italpreziosi.it ed attualmente è pari ad € 49,45 al grammo.

Supponendo il peso della montatura in grammi di 2,5 gr, alla quotazione dell'oro bisogna detrarre la cosiddetta percentuale di "calo 800" poiché l'oro puro è molto morbido e malleabile e quindi è necessario metterlo in lega con altri elementi al fine di farlo diventare più duro; pertanto, il peso di tali elementi da combinare con l'oro va sottratto al costo della montatura.

Il costo della montatura sarà dato da $2,5 \times (\text{€ } 49,45 \times 0,8) = \text{€ } 98,9$.

2. Manifattura montatura:

si tratta del costo dell'artigiano impiegato per realizzare la montatura ed è pari € 30,00 a prodotto.

3. Costo del diamante;

è dato dal peso della pietra in carati (1 carato = 0,2 grammi) moltiplicato per il costo ad ogni carato.

Il costo del carato dipende da una serie di fattori, primo fra tutti il colore del diamante, espresso con una lettera dell'alfabeto dalla "D" alla "Z" dove con "D" si indica un diamante incolore e con "Z" un diamante dal colore molto giallo ma non tanto giallo da essere considerato un diamante "Fancy" ossia un diamante color fantasia che è il più raro e prezioso in commercio.

Il valore di un diamante decresce dalla D alla Z ed in commercio solitamente si trovano diamanti di colori compresi tra le lettere “F” e “J”.

Si prende il caso, quindi, di un diamante dal colore “G”.

Un altro fattore importante è la purezza del diamante, consistente nella classificazione delle dimensioni e del numero delle impurità presenti in esso, che si esprime con sigle.

Tabella 4.1: Scala purezza del diamante

<i>Sigla</i>	<i>Inglese</i>	<i>Descrizione</i>
IF	Internally Flawless	Puro alla lente
VVS1/VVS2	Very Very Small Inclusion	Piccolissime inclusioni (difficilissimi da vedere)
VS1/VS2	Very Small Inclusion	Inclusioni molto piccole (difficili da vedere)
SII/SI2	Small Inclusion	Inclusioni piccoli (facili da rilevare)
P1/P2/P3	Piquè	Inclusione visibile ad occhio nudo

- Fonte: www.lapiediamanti.com

Si pone il caso che il diamante in esame sia di grado IF.

Il taglio del diamante, infine, indica la forma e la proporzione del diamante (es. taglio a brillante, taglio princess, taglio a goccia) e si suppone un taglio brillante che è quello che offre la massima brillantezza.

Supponendo che il peso del diamante in esame sia di 0,31 carati e il costo a carato di € 3.700 il costo del diamante sarà dunque $0,31 \times € 3.700$ per un totale di € 1.147.

4. Incastonatura pietra:

si tratta del costo dell’artigiano occorrente per incastrare la pietra sulla montatura, ed è di € 15,00 a prodotto.

5. Rodiatura

ossia il costo per pulire e rendere brillante la montatura, ed è di € 10,00 a prodotto.

Riassumendo i costi diretti di un solitario nella seguente tabella:

Tabella 4.2: Costi diretti di un solitario

<i>Voci</i>	<i>Costi diretti</i>
Montatura del solitario	€ 98,90
Manifattura montatura	€ 30,00
Costo del diamante	€ 1.147
Incastonatura pietra	€ 15,00
Rodiatura	€ 10,00
Totale	€ 1.300,9

- Fonte: elaborazione personale.

Nel paragrafo successivo viene illustrata la metodologia applicata dall'azienda per effettuare una allocazione dei costi indiretti.

4.2.2 I costi indiretti

Per la determinazione del costo unitario del solitario l'azienda procede ad una allocazione dei costi indiretti molto semplificata, in particolare il criterio di riparto dei costi indiretti è semplicemente la percentuale di costi diretti rappresentata da ogni singolo prodotto. Le lacune di tale metodo sono evidenti, infatti, dal momento che i diversi solitari prodotti richiedono tempi di lavorazione diversi, sia per la pietra sia per la montatura, oltre un'attività di verifica e controllo qualità da eseguire con una diversa intensità.

Posta questa premessa, si passa a descrivere il processo di imputazione dei costi indiretti effettuato dall'azienda precisando che la suddivisione in reparti produttivi rende abbastanza attendibile l'ammontare dei costi indiretti riferiti al reparto di produzione dei solitari.

Si è, inoltre, correttamente rinunciato ad imputare quei costi comuni per i quali manca qualsiasi riferimento logico alla attività produttiva.

I principali costi indiretti per il reparto produttivo "solitari" sono i seguenti:

Tabella 4.3: Costi indiretti reparto "solitari"

Costi	Importo in €
Ammortamenti	2.600,00
Affitti	4.250,00
Utenze	1.065,00
Assicurazioni	1.950,00

Pubblicità	1.462,00
Ricerca e sviluppo	3.654,00
Controllo qualità	3.200,00
Assemblaggio	2.158,00
Manodopera indiretta	14.560,00
Totale	34.899,00

- Fonte: elaborazione personale.

Tenendo presente che il costo diretto di un solo solitario “IF” ammonta a circa € 1.300,00 si può notare come il totale dei costi indiretti è abbastanza esiguo rispetto al totale dei costi diretti sostenuti per la produzione di tutti i solitari e ciò giustifica, almeno in parte, la scelta dell’azienda di non concentrare particolare attenzione sulla determinazione del costo pieno.

Considerando che durante l’anno considerato sono stati prodotti 52 solitari di categoria “IF” con un costo diretto complessivo di € 67.600,00 e 214 solitari appartenenti alle altre categorie con un costo diretto complessivo di € 235.400,00, il costo attribuito ai solitari “IF” è pari a:
 $[\text{€ } 34.899,00 / (\text{€ } 67.600,00 + \text{€ } 235.400,00)] * \text{€ } 67.600,00 = \text{€ } 7.786,00.$

Il costo unitario indiretto è dunque pari a € 149,73 e di conseguenza il costo pieno di un solitario di tipo IF risulta stimato in $\text{€ } 1.300,90 + \text{€ } 149,73 = \text{€ } 1.450,63.$

4.3 Implementazione dell’ABC

L’implementazione dell’ABC renderebbe necessario un maggiore impegno in termini di risorse da dedicare all’attività di rilevazione e controllo.

Per eseguire l’analisi sono stati individuati i driver di costo ed effettuate delle stime ex post dei rispettivi valori assunti.

Occorre precisare che le stime sono frutto di una indagine personale e di un confronto con alcuni responsabili aziendali, pertanto, per quanto possa essere stata accurata l’indagine eseguita, una corretta applicazione del metodo basata su misurazioni effettive avrebbe comportato risultati diversi e più attendibili.

Preliminarmente si descrivono le attività che generano i costi:

- ore macchina: per la determinazione del costo degli input materiali a fecondità ripetuta, si è ritenuto opportuno ragionare in termini di ore macchina. Tale scelta è funzione della circostanza che l’usura dei macchinari impiegati dipende dal loro utilizzo.

- Quantità prodotte: questa attività è stata ritenuta la più opportuna per allocare le spese pubblicitarie e il costo dell'affitto.
- Ore MOD: l'intensità della manodopera indiretta può essere plausibilmente ritenuta, nel caso in esame, proporzionale alle ore di manodopera diretta. Tale proporzione può essere ritenuta realistica, visto l'utilizzo di macchinari ed arnesi alimentati da energia elettrica, anche per allocare il costo delle utenze.
- Numero di riunioni; i costi dell'attività di ricerca e sviluppo, rappresentati da consulenze finalizzate a mostrare nuove modalità di trattamento delle pietre e di incastonatura, sono generati da riunioni con consulenti esterni ed il loro ammontare sarà conseguentemente il driver da utilizzare per effettuare l'imputazione.
- Costo diretto: l'attenzione posta in fase di controllo qualità e assemblaggio è influenzata dal valore del prodotto grezzo ed il costo diretto può essere utile, dunque, a comprendere l'intensità con cui viene svolta l'attività.

A supporto dell'applicazione dell'ABC si espone la seguente tabella:

Tabella 4.4: Costi indiretti e cost driver

Costi	Importo	Cost driver	Solitario IF	Altri	Totale
Ammortamenti	€ 2.600,00	Ore macchina	78	257	335
Affitti	€ 4.250,00	Quantità prodotte	52	214	266
Utenze	€ 1.065,00	Ore MOD	104	364	468
Assicurazioni	€ 1.950,00	Categorie	1	4	5
Pubblicità	€ 1.462,00	Quantità prodotte	52	214	266
Ricerca e sviluppo	€ 3.654,00	Numero riunioni	3	7	10
Controllo qualità	€ 3.200,00	Costo diretto	€ 67.600,00	€ 235.400,00	€ 303.000,00
Assemblaggio	€ 2.158,00	Costo diretto	€ 67.600,00	€ 235.400,00	€ 303.000,00
Manodopera indiretta	€ 14.560,00	Ore MOD	104	364	468
Totale	€ 34.899,00				

- Fonte: elaborazione personale

A questo punto si procede con l'imputazione dei costi al prodotto su cui si è posta attenzione ossia il solitario "IF":

Tabella 4.5: Costi indiretti allocati al solitario IF

Costi	Solitario IF
Ammortamenti	€ 605,00
Affitti	€ 831,00
Utenze	€ 237,00
Assicurazioni	€ 390,00
Pubblicità	€ 286,00
Ricerca e sviluppo	€ 1.096,00
Controllo qualità	€ 714,00
Assemblaggio	€ 481,00
Manodopera indiretta	€ 3.236,00
Totale	€ 7.876,00

- Fonte: elaborazione personale.

L'applicazione dell'ABC ha comportato un incremento dei costi indiretti imputabili al solitario "IF", in termini unitari, da € 149,73 ad € 151,46; il costo totale di un solitario "IF" aumenta, dunque da € 1.450,63 a € 1.452,36.

4.3.1 Risultati e differenze

L'applicazione dell'ABC ha comportato, in riferimento al prodotto analizzato, una lieve differenza rispetto alla determinazione del costo pieno attuata secondo una logica di allocazione ad uno stadio utilizzando una sola base di riparto. Questa similitudine, però, non deve assolutamente essere motivo di confusione e di assimilazione tra i due metodi.

Come premesso in precedenza l'intero sistema di imputazione dei costi risulta falsato dall'assenza di una figura professionale in grado di procedere in maniera efficace a programmare e monitorare il processo. Si era premesso anche che l'analisi è stata inevitabilmente condizionata da questa circostanza in quanto si è dovuto lavorare su dati ex-post, rilevati a partire dai dati di bilancio e stimando sempre a posteriori i driver necessari ad applicare l'ABC.

La lieve differenza tra il costo determinato in base ai due metodi applicati potrebbe essere il risultato, dunque, di queste inefficienze e, in particolare, della mancata applicazione di un sistema a due o più stadi col quale si sarebbero dovuti ribaltare una serie di costi comuni alle diverse divisioni produttive.

Nella applicazione dell'ABC è stata effettuata un'allocazione dei costi in base alle attività individuate come generatrici degli stessi, partendo da una base rappresentata dall'ammontare di costi indiretti afferenti quell'area.

Si ritiene che il ricorso ad una contabilità analitica attendibile ed una definizione migliore del processo di imputazione dei costi porterebbero ad una migliore comprensione dei costi dei singoli prodotti a prescindere assolutamente dall'applicazione dell'ABC.

4.4 Giustificazioni alla mancata adozione dell'ABC

La mancata adozione dell'ABC può essere imputata a numerosi fattori, tra cui tutti quelli mostrati in linea teorica nel capitolo precedente ai quali se ne aggiungono altri legati alla specifica attività svolta dall'impresa assieme ad altri ancora derivanti dal contesto in cui essa opera.

In primis si rileva che il costo della sola materia prima costituisce quasi il 70% del prezzo del prodotto finito e ciò conduce inevitabilmente a determinare il prezzo in funzione del principale costo diretto di produzione.

La tecnica di applicare un ricarico al costo dell'oro o della pietra preziosa rappresenta, peraltro, la modalità che da sempre ha caratterizzato la determinazione del prezzo da parte dei gioiellieri e partendo da queste considerazioni risulta difficile che essi implementino un sistema di determinazione del costo sicuramente complesso come l'ABC.

Si deve ricordare che si tratta pur sempre di un'impresa gestita, seppur brillantemente, a livello familiare dove la maggior parte dell'attenzione è dedicata alla selezione della qualità della materia prima ed alla creazione di un efficace rete di vendita.

L'attenzione destinata alla contabilità analitica è, conseguentemente, abbastanza esigua e peraltro in linea con quanto si riscontra nelle realtà locali dove spesso la determinazione del prezzo del prodotto parte dai valori ottenuti dalla distinta base, o come nel caso in esame, in seguito a una ripartizione dei costi indiretti effettuata con metodi abbastanza rudimentali.

In sintesi, la mancanza di un'adeguata cultura aziendale in materia, la presenza di un elemento che caratterizza in maniera dominante il costo del prodotto e l'assenza di risorse specifiche destinate alla contabilità analitica sono le ragioni della mancata adozione dell'ABC.

A questo si può aggiungere la presenza di profitti soddisfacenti che, indubbiamente, fa emergere un paradosso da ritenersi assolutamente realistico ossia quando un'attività economica genera profitti soddisfacenti, accade frequentemente che si punti l'attenzione a consolidare il business model esistente.

Si può concludere, quindi, che qualora, pur non effettuandosi una efficiente valutazione dei costi di produzione, i profitti siano soddisfacenti non emergono l'esigenza e la preoccupazione di sfruttare e neppure di conoscere e sperimentare approfonditamente tecniche di analisi più complesse.

D'altro canto, l'esigenza e la preoccupazione emergono soprattutto quando i profitti tendono a erodersi e allora il management, che nel caso in esame è rappresentato dalla struttura proprietaria, comprende che sono presenti inefficienze e tende a comprenderne le ragioni.

Osservazioni conclusive: Si può superare il “paradosso ABC”?

Il caso analizzato rappresenta un chiaro esempio della difficoltà dell'ABC ad emergere come tecnica di determinazione dei costi.

Nonostante i suoi pregi esso necessita di alcuni prerequisiti per essere adottato tra cui, in primis, comprenderne in pieno le potenzialità e la sua capacità di contribuire a creare valore.

Si può ritenere che in mancanza di una struttura organizzativa in cui siano presenti figure professionali competenti ad hoc difficilmente esso potrà essere implementato.

È anche lecito credere che l'ABC rappresenti in linea teorica uno step successivo ad un sistema di determinazione dei costi basato su tecniche di natura tradizionale.

In sostanza difficilmente una micro-impresa che comprende i benefici di un efficace sistema di contabilità analitica tenderà ad implementare immediatamente un sistema basato sull'ABC.

La maggiore diffusione di questa metodologia di analisi richiederebbe, in conclusione, condizioni non ancora presenti in alcune aree geografiche dove la conduzione delle imprese è ancora legata a meccanismi di amministrazione di natura prevalentemente familiare in cui le risorse e le competenze sono concentrate quasi esclusivamente su aspetti di natura tecnico-produttiva e sulla commercializzazione dei prodotti.

L'ABC continua dunque a dimostrarsi concretamente applicabile in realtà di maggiori dimensioni amministrative con tecniche di gestione più avanzate e professionali differentemente dalle piccole imprese per le quali la strada da percorrere appare ancora lunga.

Bibliografia

- Abdel-Maksoud, A. B., Cerbioni, F. & Ricceri, F., 2007. Non-financial performance measures in the Italian manufacturing firms.
- Arena, M. & Azzone, G., 2005. ABC, Balanced Scorecard, EVA: an empirical study on the adoption of innovative management accounting techniques.
- Brunetti, G. & Cescon, F., 2000. Management Accounting, Costing and the new business environment.
- Brusa, 1995, Contabilità dei costi.
- Bubbio, 1994, Analisi dei costi e gestione d'impresa.
- Cassia, L., Paleari, S. & Redondi, R., 2005. Management Accounting Systems and Organizational Structure.
- Cinquini, 2017, Cost Management (Volume I).
- Cinquini, 2018, Cost Management (Volume II).
- Cinquini, L. et al., 1999. A survey on cost accounting practices in Italian large and medium size manufacturing firms.
- Cinquini, L., Collini, P., Marelli, A. & Tenucci, A., 2008. An exploration of the factors affecting the diffusion of Advanced Costing techniques: a comparative analysis of two surveys (1996-2005).
- Coda, 1968, I costi di produzione.
- Collini, 1993, Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati.
- Cooper, R. e Kaplan, R. S., 1988. How cost accounting distorts product costs.
- Facchinetti, 2007, Manuale di contabilità analitica.
- Gosselin, M., 1997. The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing.
- Kaplan, R. S. & Cooper, R., 1998. Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance.
- Kaplan, R. S. e Johnson, H. T., 1987. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting.
- Marasca, S. & Silvi, R., 2004. Sistemi di controllo e Cost management tra teoria e prassi.
- Organizzazione aziendale, 2017.
- Pastore, 1995, La gestione per attività. Activity Based Costing e Activity Based Management: principi ed applicazioni.
- Porter, M., 1985. Competitive Advantage: creating and sustaining superior Performance.

Roztock, 2007, Adoption and Implementation of Activity-Based Costing: A Web-Based Survey.

S. Marasca, L. M. 2009. Controllo di gestione: metodologie e strumenti.

The Hidden Factory by Jeffrey G. Miller and Thomas E. Vollmann from the Magazine, 1985.

T Colwyn Jones e David Dugdale, 2002, The making of the “new management accounting”.

Turney, P. B. B., 1989. Activity-Based Costing: A Tool for Manufacturing Excellence.

Indice delle Figure

Figura 1.1: Full Costing a base unica	8
Figura 1.2: Full Costing a base multipla	9
Figura 1.3: Consumo di risorse nella contabilità per centri di costo	10
Figura 1.4: Chiusura a 3 fasi	14
Figura 1.5: Chiusura a 2 fasi	14
Figura 2.1: Catena di montaggio	17
Figura 2.2: Componenti del valore aggiunto	20
Figura 3.1: Sistema di calcolo dei costi tradizionale	28
Figura 3.2: Distorsioni causate dai sistemi di costo tradizionali	28
Figura 3.3: Sistema Activity-Based Costing	29
Figura 3.4: Esempio di assegnazione dei costi indiretti secondo la logica ABC	31
Figura 3.5: Familiarità con ABC e dimensione aziendale	37
Figura 3.6: Implementazione ABC e dimensione aziendale	38
Figura 3.7: Dati sulla diffusione dell'ABC	38

Indice delle Tabelle

Tabella 1.1: Differenze tra Contabilità Generale e Contabilità Analitica	3
Tabella 1.2: Classificazione dei costi	4
Tabella 1.3: Differenze tra Full Costing e il Direct Costing	7
Tabella 1.4: Modalità di localizzazione dei costi nei centri	12
Tabella 1.5: Costi localizzati nei diversi centri di costo	13
Tabella 3.1: Attività nella funzione aziendale “Controllo qualità”	25
Tabella 3.2: Stadi di sviluppo dell’ABC in diversi paesi	36
Tabella 4.1: Scala purezza diamante	44
Tabella 4.2: Costi diretti di un solitario	44
Tabella 4.3: Costi indiretti reparto “solitari”	45
Tabella 4.4: Costi indiretti e cost driver	47
Tabella 4.5: Costi indiretti allocati al solitario IF	48