

L'Activity-based Costing: dalla teoria alla pratica

Monica Bartolini - Franco Visani *

Abstract

I sistemi di cost accounting basati sulle attività sono ormai da tempo tema di rilievo negli studi di contabilità direzionale. Questo contributo espone le principali criticità metodologiche, tecniche e organizzative da affrontare in fase di sviluppo e implementazione di un sistema basato sulle attività e ha l'obiettivo di fornire, anche tramite esempi concreti, un supporto pratico per la progettazione, implementazione e manutenzione di tali sistemi.

1. Sistemi Activity-based Costing: la teoria

L'adeguatezza dei sistemi di calcolo dei costi di tipo tradizionale è ormai da tempo al centro di un dibattito, che ha coinvolto sia il mondo accademico, sia la prassi. I tradizionali sistemi di costing, progettati e poi alimentati partendo da informazioni prodotte per finalità diverse da quelle gestionali (quali, ad esempio, la redazione di documenti contabili per l'esterno), sono spesso giudicati incapaci di monitorare le variabili maggiormente critiche nei moderni contesti competitivi. Riassumendo le ragioni dell'obsolescenza dei sistemi tradizionali, molti autori ¹ affermano che:

- essi raccolgono informazioni aggregate per centri di costo che ricalcano un'organizzazione funzionale, trascurando la dimensione trasversale di processo;
- non sono in grado di misurare adeguatamente il consumo di risorse indirette da parte dei differenti oggetti di costo, sebbene l'incidenza di tali risorse risulti in forte crescita e spesso predominante;
- non descrivono gli effetti in termini di costi dalla complessità (aziendale, di prodotto, di processo, ecc.), favorendo il fenomeno del sovvenzionamento incrociato; può infatti accadere che, in virtù di parametri di allocazione dei costi indiretti prevalentemente volumetrici, prodotti semplici e realizzati in grandi quantità finiscano per vedersi attribuire

* Monica Bartolini è ricercatrice presso la Facoltà di Economia di Forlì, Università di Bologna. Franco Visani è dottorando di ricerca in Economia Aziendale presso l'Università degli Studi di Pisa e collabora con la Facoltà di Economia di Forlì, Università di Bologna.

Sebbene questo contributo sia il frutto di riflessioni comuni, Monica Bartolini ha curato in particolare la stesura dei paragrafi 1, 4 e 5, mentre Franco Visani dei paragrafi 2 e 3.

¹ Tra gli altri: Miolo Vitali, 2003; Bergamin Barbato – Collini – Quagli, 1996; Brusa – Zamprogna, 1991.

quote proporzionalmente troppo elevate di costi, rispetto a prodotti “di nicchia” per i quali emerge quindi una “illusoria” elevata redditività;

- considerano soltanto oggetti di costo tradizionali (quali, ad esempio, prodotti, famiglie di prodotti, funzioni e divisioni, centri di responsabilità) e ne trascurano altri, in realtà piuttosto rilevanti, quali canali distributivi, processi, clienti e mercati;
- producono report non tempestivi, né “personalizzati” rispetto alle esigenze e alle caratteristiche dei loro destinatari, dunque a scarso valore gestionale.

In quanto non affidabili, né tempestive, le informazioni di costo perdono quindi rilevanza nei processi decisionali di tipo sia operativo, sia strategico.

Sotto il profilo dei contenuti e delle metodologie di analisi, la risposta elaborata da dottrina e prassi per fronteggiare la descritta situazione di crisi degli approcci tradizionali ha portato alla sofisticazione dei sistemi di calcolo dei costi e, in particolare, all’introduzione di sistemi basati sulle attività – Activity-based Costing (ABC) –, oggetto di questo contributo². Come noto, il principio che sta alla base di tale approccio è che il consumo delle risorse a disposizione dell’azienda è generato dallo svolgimento delle attività, che sono, pertanto, i fondamentali oggetti di costo da misurare. Così, anche il costo di un singolo prodotto non è più espressione della somma dei suoi costi diretti ed indiretti, bensì rappresentativo del valore delle attività da esso domandate e assorbite. L’attività si configura come servizio reso al prodotto o a un differente oggetto di costo. Questo approccio si fonda, quindi, su due assunti fondamentali:

1. le risorse sono consumate dalle attività,
2. gli oggetti di costo consumano attività.

Le fasi essenziali del processo di calcolo dei costi attraverso un sistema ABC sono, dunque:

- l’individuazione delle attività svolte dalle unità organizzative,
- la quantificazione del costo di ciascuna attività,
- l’imputazione del costo delle attività agli oggetti di costo, tramite opportuni activity driver³.

² Tra i primi contributi relativi all’ABC, essenzialmente di provenienza anglosassone, si ricordano Kaplan, 1986; Johnson – Kaplan, 1987a,b; Cooper – Kaplan, 1988; Bromwich – Bhimani, 1989; Atkinson – Kaplan, 1989; Johnson, 1992.

³ Il termine *activity driver* viene qui utilizzato nella sua accezione di parametro di allocazione e non come sinonimo di *cost driver*. Così, mentre il primo rappresenta il parametro attraverso il quale allocare un costo di attività a più oggetti

La fase di identificazione delle attività può essere condotta distinguendone varie tipologie, vale a dire attività a livello di unità di prodotto, attività a livello di lotto, attività di supporto alle linee di prodotto e attività di supporto alle strutture. Questo tipo di approccio, rispetto a quello tradizionale, riconosce, quindi, che le attività sono condizionate da un’ampia gamma di fattori. Così, mentre alcuni costi variano in funzione dei volumi prodotti (costi variabili tradizionalmente intesi), altri, spesso considerati fissi, in realtà mutano rispetto ad altri fattori, quali il numero di lotti posti in produzione, le linee di prodotto, il numero di stabilimenti, ecc. In tal modo, attraverso una migliore comprensione dei fenomeni alla base dell’insorgenza e delle variazioni di costo, i sistemi di costing moderno come l’ABC si propongono anche di arginare il rischio di sovvenzionamento incrociato tra oggetti di costo.

Eppure, nonostante le potenzialità di questo approccio dichiarate dalla teoria, numerose ricerche hanno rilevato quanto esso sia ancora poco utilizzato nella realtà dalle imprese (non solo nazionali)⁴. In particolare, molti addetti al controllo di gestione affermano che l’ABC, pur fondato in teoria su criteri interessanti, nella pratica si rivela eccessivamente complesso e costoso da implementare e gestire.

Sulla base di tali considerazioni, questo lavoro ha come obiettivo proprio la puntualizzazione degli aspetti maggiormente problematici connessi all’adozione dell’ABC, sia sotto il profilo tecnico (paragrafi 2 e 3), sia in termini organizzativi (paragrafo 4). Esso riporta inoltre alcune indicazioni che possono agevolare le aziende sia in fase di implementazione sia nel successivo utilizzo.

2. L’applicazione pratica dell’ABC: il calcolo dei costi di attività

L’ABC costituisce, come evidenziato nel paragrafo precedente, un sistema di allocazione dei costi cosiddetto bifase, in quanto in prima istanza effettua l’allocazione dei costi alle attività e successivamente alloca i costi delle attività ai cost object individuati. Nel presente paragrafo verrà analizzata la prima delle due fasi, approfondendone criticità, problematiche e presentando esempi applicativi. L’analisi della seconda fase sarà argomento del prossimo paragrafo.

Il primo passo da affrontare nella determinazione dei costi di attività consiste *nell’individuazione delle attività stesse*. Per giungere a tale risultato, si opera solitamente in due momenti distinti:

che ne fanno uso, cogliendone l’intensità d’impiego, il *cost driver* vero e proprio (o determinante di costo) riflette il fenomeno che rende necessaria un’attività e che, con la propria intensità, ne influenza anche il carico di lavoro.

⁴ Per una panoramica circa le evidenze empiriche prodotte da ricerche a livello nazionale e internazionale, si veda Cinquini – Collini – Marelli – Quagli – Silvi, 1999. Anche una recente indagine a livello inter-regionale ha indagato i livelli di implementazione dei sistemi di cost accounting e cost management innovativi. Si fa riferimento a: Silvi – Bartolini – Visani, 2004.

innanzitutto si determinano le Unità Organizzative (da ora U.O.) interne all'impresa e successivamente entro ciascuna U.O. si specificano le attività svolte.

Le U.O. costituiscono nuclei organizzativi che svolgono una serie di attività caratterizzate da un'omogeneità funzionale e di scopo. La loro definizione si fonda solitamente su un'analisi dell'organizzazione aziendale (in tal caso la presenza di un chiaro organigramma costituisce un notevole facilitatore dell'indagine), che va però successivamente integrata da un adeguato approfondimento che consenta di ottenere raggruppamenti organizzativi omogenei per tipologia di input, per attività svolte e per output delle stesse. Di conseguenza le U.O. non corrispondono necessariamente alle funzioni presenti in azienda: a volte è necessario scomporre una funzione in più U.O., a volte invece è necessario compiere il processo inverso, accorpando più funzioni. Un esempio del primo caso è dato dalla funzione "Produzione" che in molte aziende comprende agglomerati di attività molto differenti tra loro: logistica interna, programmazione della produzione, fasi produttive nettamente distinte, imballaggio e logistica in uscita. Quando le risorse dedicate a ciascuno di questi agglomerati sono significative e individuabili con relativa certezza, è corretto indicarle come U.O. distinte. L'accorpamento di più funzioni in un'unica U.O. risulta meno frequente, ma si rende opportuno laddove la ripartizione organizzativa sia connessa a fattori specifici e contingenti che però non determinano una sostanziale differenza nelle attività svolte. Ci riferiamo, ad esempio, alla distinzione che si opera nell'Ufficio Commerciale tra differenti aree geografiche (Nord – Centro - Sud; Italia - Esteri); pur esistendo evidenti specificità, le attività svolte risultano spesso simili e connesse al contatto con il cliente, alla presentazione di un'offerta, all'inserimento e manutenzione dell'ordine. Solo laddove la complessità delle attività e le risorse necessarie fossero significativamente differenti, risulterebbe giustificata l'individuazione di U.O. distinte. Va qui segnalato che la determinazione delle attività potrebbe essere effettuata anche partendo dall'analisi di specifici processi (approvvigionamento, innovazione, evasione dell'ordine, ecc.), anziché dalla valutazione delle U.O.; tale procedimento, in teoria molto interessante, considerando che lo svolgimento delle attività viene effettuato nell'ambito di un processi finalizzati a soddisfare i clienti, si rivela però spesso difficilmente applicabile. All'interno delle aziende, infatti, la struttura organizzativa si presenta solitamente in senso verticale, ossia per funzioni; l'analisi per processi si scontra perciò in tal caso con la difficoltà di individuare interlocutori che siano in grado di approfondire adeguatamente le attività che compongono il processo indicandone risorse assorbite e modalità di svolgimento. La ricostruzione dei processi può pertanto essere effettuata in un secondo momento, dopo che un'analisi delle U.O. abbia consentito di individuare le attività svolte.

Il risultato dell'analisi dipenderà ovviamente dalle specificità aziendali⁵, ma si possono evidenziare una serie di U.O. tipiche di una grande varietà di aziende (tabella 1):

Tabella 1: Elenco di tipiche unità organizzative

• Progettazione	• Programmazione della produzione
• Acquisti	• Logistica in Uscita
• Marketing (nel caso la rilevanza delle relative attività ne consigli una distinzione dal commerciale)	• Produzione (scomposta nelle eventuali specifiche fasi che compongono il processo produttivo)
• Amministrazione, finanza e controllo (eventualmente disaggregati laddove le singole componenti risultino rilevanti)	• Commerciale (tenendo eventualmente distinta l'attività di vendita vera e propria da quella di segreteria commerciale)
• Logistica in entrata	• Direzione

Una volta individuate le U.O., è possibile passare alla rilevazione delle attività. Per far ciò sarà necessario innanzitutto intervistare tutti i responsabili funzionali, per avere una prima indicazione delle attività svolte, e successivamente un campione (o se possibile la totalità) dei dipendenti, per specificare le attività con maggior grado di dettaglio. Nel caso in cui i dipendenti siano molto numerosi ed esistano gruppi di operatori che svolgono all'incirca le medesime mansioni, ci si potrà limitare a selezionare uno o più individui appartenenti a ciascun gruppo; nel caso in cui invece i dipendenti siano di numerosità inferiore e svolgano attività non omogenee, sarà opportuno intervistarne una percentuale maggiore, se non la totalità. Questa rappresenta comunque una fase particolarmente delicata, in quanto sulle attività selezionate si fonderanno tutti i successivi momenti di analisi. Nella selezione delle attività vanno tenuti in considerazione alcuni punti fondamentali:

1. Le attività **devono essere rilevanti**, ossia devono assorbire una quota significativa di risorse. Non ha alcun senso selezionare attività che occupano gli operatori per meno del 5% del loro tempo. Unica eccezione può essere fatta per attività di particolare rilevanza strategica (sviluppo nuovi mercati, nuovi specifici prodotti), che al momento possono essere scarsamente significative, ma per le quali si prevede nel futuro uno sviluppo.
2. Le attività **devono essere significative**, ossia devono essere costituite da una serie di azioni caratterizzate da un output specifico e individuabile. In tal senso anche un eccessivo raggruppamento risulta scorretto. Ad esempio non ha alcun senso individuare nella U.O.

⁵ Si intende qui lo specifico settore e la tipologia produttiva (ad esempio, azienda di servizi piuttosto che manifatturiera,

“Acquisti” l’attività “Gestione fornitori”, perché al suo interno si compone di attività molto differenti che presentano output distinti: selezione dei fornitori, ispezione degli stessi, valutazione delle offerte, emissione di ordini, solleciti, ecc.

3. Le attività devono essere *caratterizzate da un’activity driver unico*, ossia deve esistere un parametro che unisce i costi di attività ai cost object che determinano lo svolgimento dell’attività stessa. Ad esempio, in un’impresa che realizza prodotti chimici, era stata individuata l’attività “trasporti a clienti” e il driver di allocazione alle diverse linee di prodotto era dato dai km percorsi (calcolati in base alla distanza dei differenti clienti). I trasporti non erano però omogenei, in quanto alcune categorie di prodotti potenzialmente pericolosi richiedevano costose misure di sicurezza (assicurazioni, autorizzazioni, veicoli speciali); utilizzare come unico parametro i Km percorsi faceva sì che i prodotti meno pericolosi venissero gravati di costi maggiori rispetto a quelli realmente generati. La soluzione era stata trovata in una scomposizione dell’attività iniziale in due sotto-attività “Trasporti semplici” e “Trasporti pericolosi”, ciascuna allocata rispetto ai km percorsi dalla specifica tipologia di trasporti.

Si può quindi comprendere come l’individuazione delle attività, e in particolare la scelta del livello di dettaglio dell’analisi, risulti compito complesso e delicato rispetto al quale si combinano esigenze spesso contrastanti. Tra l’altro non necessariamente il livello di approfondimento deve essere il medesimo per ogni U.O.: in alcune, più complesse e rilevanti, l’analisi può essere più dettagliata, mentre in altre, che assorbono meno costi e risultano operativamente più semplici, si possono individuare attività maggiormente aggregate. Cercare di mappare tutte le attività di tutte le unità organizzative è obiettivo certamente ambizioso, ma spesso inutile se non addirittura controproducente. Inutile perché alcune U.O. non risultano sufficientemente rilevanti da meritare un’analisi dettagliata delle attività svolte e controproducente perché aumenta il carico di lavoro del team di analisi e questo fa sì che, per gestire tale complessità, si finisce per semplificare eccessivamente l’intero processo, scegliendo ad esempio gli stessi parametri di allocazione volumetrici (quantità, fatturato, ore di manodopera, ecc.) utilizzati dai sistemi di costing tradizionali (Brimson, 1998). In definitiva, in un’azienda di medie dimensioni, le attività individuate possono oscillare tra le 80 e le 130, ripartite su un numero di U.O. compreso tra 10 e 15. Nella tabella 2 viene riportato, a titolo di esempio, un elenco di attività tipiche per alcune U.O. (Acquisti, Logistica in entrata, Assicurazione qualità).

che opera su commessa piuttosto che per lotti omogenei), nonché le dimensioni aziendali.

Tabella 2: Elenco di attività tipiche per le U.O. Acquisti, Logistica in Entrata e Assicurazione della qualità

Acquisti	Logistica in entrata	Assicurazione della qualità
Contatti con magazzino	Compilazione bolle	Applicazione normativa vigente
Contatti con programmazione	Ricezione materiali da lavorazioni esterne	Controllo prodotto finito
Gestione lavorazioni esterne	Organizzazione ricevimento materiali	Controllo prodotto in accettazione
Inserimento ordini	Ricezione Materiali	Gestione documentazione
Manutenzione ordini	Scarico	Gestione segnalazioni esterne
Manut. Agg. anagrafiche fornitori	Controlli quantitativi	Relazione con organi di controllo
Solleciti	Collocazione a magazzino	Verifiche ispettive fornitori
Ricerca nuovi fornitori	Prelievo e consegna a officina	Verifiche ispettive interne

Una volta determinato l'elenco delle attività, si tratta di effettuare la concreta allocazione dei costi aziendali alle attività stesse. In tale fase assume massima rilevanza la *tipologia di informazioni di costo* di cui dispone l'azienda. Risulta infatti evidente come le attività costituiscano oggetti di costing più dettagliati e numerosi rispetto ai tradizionali centri di costo; ciò significa che, per ottenere un valore di costo di attività sufficientemente affidabile, i dati provenienti dal sistema informativo aziendale devono essere specifici e dettagliati. Per esempio, mentre per determinare i costi del centro di costo “Magazzino” sarà sufficiente il valore complessivo degli ammortamenti dei macchinari utilizzati in tale centro, se si vuole distinguere i costi delle attività “Scarico” e “Collocazione a magazzino” (attività interne a tale U.O.) sarà necessario poter distinguere quote di ammortamento connesse ai macchinari utilizzati nella prima attività piuttosto che nella seconda. Si rende dunque opportuno disporre di un valido sistema di contabilità analitica o, quantomeno, di una contabilità generale fondata su un dettagliato piano dei conti. Ciò costituisce una precondizione necessaria alla possibilità di strutturare un efficace e attendibile sistema ABC. Più nel dettaglio, il compito può essere agevolato dall'avere a disposizione una contabilità analitica basata su centri di costo che riflettano la struttura organizzativa aziendale e siano coerenti, quindi, con le U.O. In questo caso, le attività costituirebbero, infatti, una specificazione ed un approfondimento di aggregati di costo già presenti sotto forma di tradizionali centri di costo, con un evidente vantaggio di tempo e costi nella fase di costificazione delle attività.

Dopo aver identificato la fonte dei dati da utilizzare, si passerà alla concreta determinazione dei costi di attività tramite l'identificazione dei *resource driver*, ossia dei parametri che spiegano come le singole attività hanno determinato l'assorbimento dei costi connessi alle differenti tipologie di

risorse. Si partirà innanzitutto dalla *determinazione dei costi del personale*, che presumibilmente si baserà sulla valutazione della percentuale di tempo che i dipendenti dedicano alle varie attività. Moltiplicando tale percentuale per lo stipendio lordo (comprensivo di contributi, ratei ferie e accantonamento TFR) dei dipendenti si ottiene il costo del personale di ogni attività. Il calcolo del tempo dedicato dai dipendenti alle varie attività può essere effettuato tramite *quattro modalità* fondamentali:

- 1) *Rilevazione diretta dei dipendenti*: i dipendenti sono tenuti a redigere costantemente (ogni giorno, settimana, mese) un report in cui vengono indicate le attività svolte e il tempo dedicato ad ognuna. Si tratta ovviamente di un metodo di analisi particolarmente accurato (specie se la rilevazione è giornaliera), ma anche impegnativo. In mancanza di una piena accettazione da parte del personale coinvolto è inevitabilmente destinato a fallire, in quanto la registrazione dei report, dopo una prima fase di interesse, diverrà rapidamente trascurata e inaffidabile.
- 2) *Monitoraggio esterno*: in tal caso il rilevatore deve seguire l'operato dei dipendenti per un congruo⁶ periodo di tempo, per poter determinare la rilevanza relativa delle diverse attività. Ovviamente si tratta di un metodo più affidabile del precedente, in quanto non si fonda su indicazioni spontanee dei dipendenti, ma i costi connessi alla rilevazione e i possibili effetti negativi sul personale, che tenderebbe a sentirsi monitorato e giudicato, lo rendono molto spesso inapplicabile.
- 3) *Calcolo della rilevanza delle ore dedicate a ciascuna attività*. In tal caso non si effettua una rilevazione diretta, ma si calcola l'impegno orario dedicato alle diverse attività nel corso dell'esercizio, ottenuto moltiplicando la durata di svolgimento di ciascuna attività per la relativa frequenza. Ad esempio per un dipendente della U.O. “Amministrazione” si potrebbe rilevare la tabella di calcolo evidenziata in di seguito (tabella 3):

⁶ La durata del periodo deve essere tale da poter essere considerato significativo della “media” attività del dipendente. Ovviamente, laddove l’attività sia caratterizzata da forte stagionalità, tale periodo deve essere più esteso rispetto ad attività consuetudinarie, che si ripetono costantemente nell’arco dell’esercizio.

Tabella 3: Calcolo del tempo dedicato a diverse attività da un addetto amministrativo

Attività	Impegno orario (ore) (1)	Frequenza (2)	Totale orario (3)=(1)*(2)	% (3)/Totale (3)
Fatturazione a clienti	5 ore al giorno	220 giorni	1.100	66,3%
Statistiche fatturato e costi	8 ore a settimana	48 settimane	384	23,1%
Calcolo utilizzo fidi	5 ore al mese	11 mesi	55	3,3%
Calcolo costi bancari	5 ore a trimestre	4 trimestri	20	1,2%
Redazione bilancio	100 ore all'anno	1 anno	100	6,0%
Totale			1.659	100,0%

Questo metodo si presenta ovviamente molto più semplice e meno invasivo dei precedenti, ma è anche meno preciso e si rivela adatto solo per chi svolge giornalmente le medesime attività, mentre per profili più complessi fornisce risultati spesso inaffidabili, se non completamente privi di senso (ad esempio perché il totale delle ore ottenuto tramite il calcolo risulta molto maggiore o molto inferiore di quello reale).

- 4) *Stima soggettiva.* In tal caso si chiede semplicemente ai singoli soggetti di fornire una stima percentuale del tempo dedicato alle diverse attività svolte. Si tratta del metodo di rilevazione più semplice e rapido per indagini una tantum, ma anche di quello meno affidabile e più dispendioso nel caso di rilevazione sistematica dei costi di attività.

Ovviamente i quattro metodi proposti non risultano mutuamente esclusivi, anzi risulta opportuna una loro integrazione in funzione della tipologia e della rilevanza delle diverse attività. Si potrà pertanto utilizzare il metodo di calcolo (numero 3) per gli operatori che svolgono attività routinarie e di scarsa rilevanza strategica (inserimento fatture e prima nota, inserimento ordini, fasi produttive ripetitive e costanti), il metodo di stima (numero 4) per chi svolge attività di tipo “problem solving” (definizione nuovi prodotti, negoziazione offerte con i clienti, relazioni industriali, ecc.) e utilizzare i metodi più complessi e impegnativi (rilevazione diretta e monitoraggio esterno) per attività considerate particolarmente critiche e degne di approfondimento.

La successiva fase dell’analisi consiste nell’individuare le modalità di *allocazione di tutti gli altri costi operativi*. Tali costi possono essere distinti in tre categorie che presentano differenti livelli di complessità nella procedura di allocazione:

- a. *Costi diretti di attività:* si tratta di costi che possono essere ricondotti direttamente allo svolgimento di un’attività, l’allocazione risulta pertanto immediata. Un esempio possono essere i costi per le consulenze richieste al commercialista, che possono essere assegnati direttamente all’attività “Redazione bilancio”. Ovviamente, più la contabilità analitica risulta dettagliata ed orientata su centri di costo rappresentativi delle U.O. individuate, più agevole sarà la selezione di costi direttamente attribuibili alle singole attività. Tornando infatti all’esempio precedente, se il mastro di contabilità analitica fosse semplicemente “Consulenze amministrative, legali e notarili”, non sarebbe possibile effettuare un’attribuzione diretta, ma sarebbe necessario effettuare un’allocazione della voce complessiva tra più attività.
- b. *Costi diretti di U.O., ma indiretti rispetto alle attività.* In tal caso sarebbe necessario individuare quali attività entro la specifica U.O. usufruiscono delle risorse che originano il costo e successivamente individuare un parametro che ne consenta l’allocazione. Spesso tale parametro è costituito dal tempo dedicato entro la U.O. alle varie attività. Si prendano, ad esempio, le attività della U.O. “Logistica in entrata” evidenziate in tabella 2. E’ evidente come una voce di contabilità analitica “ammortamento macchinari movimentazione interna” risulti diretta rispetto a tale U.O., però solo una parte delle attività utilizza i macchinari in questione (sarebbero escluse ad esempio le attività “compilazione bolle”, “organizzazione ricevimento materiali” e “controlli quantitativi”) e il tempo dedicato ad ognuna può essere considerato una buona *proxy* del consumo delle specifiche risorse.
- c. *Costi indiretti sia rispetto alle U.O. che rispetto alle attività:* si pensi ad esempio ai costi per telefono, elettricità, riscaldamento, vigilanza, ammortamento di fabbricati utilizzati da tutte le U.O., ecc. In tal caso si rende necessaria una duplice allocazione: prima sulle U.O., poi sulle singole attività.

Come si può notare dalla descrizione effettuata, l’allocazione di tali costi risulta tutt’altro che agevole e non ci si può attendere una precisione “assoluta”, ma seguendo alcuni criteri fondamentali si possono ottenere risultati soddisfacenti:

1. *Non tutte le voci di costo vanno approfondite allo stesso modo.* Innanzitutto è necessario analizzare quali voci di costo costituiscono le poste più rilevanti (determinando ad esempio circa l’80% dei costi operativi non da lavoro). Per queste voci sarà necessario effettuare l’allocazione con particolare attenzione, selezionando driver opportuni e prevedendo conti dettagliati in contabilità analitica; per le voci restanti si potrà provvedere ad allocazioni che, pur attente, siano meno accurate e complesse.

2. *E' impensabile individuare driver di allocazione per tutte le voci di costo.* Tale operazione, sempre se possibile, causerebbe un'eccessiva complessità nel definire, rilevare e aggiornare i parametri, determinando un inevitabile insuccesso dell'intero sistema. Risulta pertanto necessario definire dei *cost pool*, ossia aggregazioni di voci di costo omogenee che verranno allocate in base al medesimo parametro. Ad esempio, tutte le voci di costo connesse all'utilizzo degli autoveicoli (ammortamenti, bollo, assicurazione, revisioni, manutenzioni, pedaggi, ecc.) potrebbero costituire un cost pool allocato alle attività che fanno uso dei veicoli.
3. *I resource driver vanno individuati nel rispetto del rapporto costi-benefici.* La definizione dei parametri con cui allocare le voci di costo alle attività costituisce un momento tanto delicato quanto rilevante. In merito si scontrano due esigenze ugualmente significative; da un lato la necessaria *affidabilità* (ossia la capacità del parametro di rappresentare l'assorbimento di risorse da parte delle attività) e dall'altro la *semplicità* (ossia la possibilità di ottenere i valori del parametro rapidamente e senza eccessivi costi di rilevazione). La soluzione di questo inevitabile trade off (figura 1) costituisce un passaggio imprescindibile per la definizione di un adeguato sistema di costing.

Figura 1: Il trade off tra semplicità ed affidabilità nella definizione dei resource driver

Semplicità

Capacità di rilevare i valori dei parametri in modo rapido e senza sostenere costi elevati. Possibilmente deve trattarsi di parametri già rilevati in azienda per altre finalità.

Vantaggi: si riducono tempi e costi della rilevazione, si facilita il “fluire” del processo di costing, limitando le resistenze interne.

Rischi: se le valutazioni dei parametri vengono eccessivamente semplificate, si rischia di scegliere driver non affidabili, che dunque non rispecchiano il reale assorbimento di risorse da parte delle attività.

Affidabilità

Rilevazione di parametri che siano in grado di spiegare il differente assorbimento di risorse da parte delle attività.

Vantaggi: i valori di costo di attività ottenuti risultano significativi e agevolano la successiva allocazione ai cost object.

Rischi: se i parametri risultano troppo complessi, difficili e costosi da rilevare, si rischia un eccessivo appesantimento dell'intero processo e l'insorgere di resistenze interne da parte dei soggetti che devono rilevare i valori del parametro.

Dopo aver svolto le fasi appena descritte, si dispone di tutti i valori necessari per la definizione dei costi di attività: nella tabella 4 è presentato un report riassuntivo dei costi di attività di una generica U.O. “Amministrazione”.

Tabella 4: Il report dei costi di attività di una generica U.O. “Amministrazione”

Attivit	Costi lavoro (1)	Altri costi (2)	Totale (3)=(1)+(2)	% su totale (3)/64.877	% lavoro (1)/(3)	% altri costi (2)/(3)			
Tenuta contabilit	?	21.177	?	1.592	?	22.768	35,1%	93,0%	7,0%
Segreteria	?	18.355	?	1.857	?	20.212	31,2%	90,8%	9,2%
Emissione fatture	?	4.567	?	887	?	5.454	8,4%	83,7%	16,3%
Pagamento fatture a fornitori	?	4.357	?	430	?	4.788	7,4%	91,0%	9,0%
Gestione finanziamenti bancari	?	3.200	?	231	?	3.431	5,3%	93,3%	6,7%
Redazione bilancio	?	4.515	?	667	?	5.182	8,0%	87,1%	12,9%
Controllo gestione presenze	?	1.458	?	112	?	1.570	2,4%	92,9%	7,1%
Contatti con consulenti	?	1.369	?	103	?	1.472	2,3%	93,0%	7,0%
Totale	?	58.998	?	5.879	?	64.877	100,0%	90,9%	9,1%

Si segnala infine che *non tutti i costi operativi devono necessariamente essere allocati alle attività*; per alcuni costi di carattere generale e per i quali risulta oggettivamente impossibile individuare il legame con lo svolgimento di specifiche attività, si determineranno allora categorie residuali, eventualmente classificate in funzione della rispettiva finalità (ad esempio, costi generali amministrativi, costi generali commerciali, ecc.). Esempi di tali costi possono essere le imposte di registro, le quote associative, gli omaggi a clienti, i costi per beneficenza, ecc.⁷.

3. L'applicazione pratica dell'ABC: l'allocazione dei costi di attività ai cost object

Una volta calcolati i costi di attività, la seconda fase del sistema ABC prevede l'allocazione di tali costi ai cost object individuati. Si rilevano pertanto due sotto-fasi:

- 1) definizione dei *cost object* di cui s'intende calcolare il costo;
- 2) definizione e rilevazione degli *activity cost driver*, ossia di quei parametri che esplicitano in che misura i differenti cost object hanno determinato lo svolgimento delle attività e devono dunque assorbirne i costi.

Relativamente alla prima fase, va segnalato come tradizionalmente il prodotto sia stato considerato il principale, se non l'unico, cost object. Tutti i principali sistemi di cost accounting (direct costing,

full costing a base unica o multipla, centri di costo) sono stati in tal senso elaborati per definire differenti configurazioni di costo (dal solo costo variabile, fino al costo economico – tecnico), ma normalmente sempre in relazione ai prodotti/servizi realizzati dalle aziende⁸. Sempre più spesso, però, le aziende sentono l'esigenza di calcolare i costi connessi ad entità differenti dai prodotti, in quanto si rileva come siano altri i fattori che incidono sul sostenimento dei costi stessi e, dunque, sulla redditività aziendale. Tali "nuovi" cost object possono essere costituiti da specifici clienti o loro segmenti (definiti in base a variabili geografiche, demografiche, dimensionali o al comportamento d'acquisto), da canali distributivi, da Business Unit, da processi, ecc. Per comprendere quale sia il più rilevante cost object cui fare riferimento, è necessario chiedersi quale sia il fattore che incide maggiormente sul sostenimento dei costi. Consideriamo ad esempio un'azienda che realizza 150 differenti prodotti chimici caratterizzati sostanzialmente dalla medesima complessità produttiva, logistica, di relazione con i fornitori, ecc., ma li commercializza su due mercati (ad esempio Italia ed Ester) che creano sostanziali differenze operative connesse alle modalità di trasporto, alla gestione delle relazioni commerciali, alle normative di sicurezza. In tal caso l'utilizzo di un sistema ABC per la costificazione dei prodotti fornirebbe risultati di scarso interesse, a causa del fatto che in sostanza tutti i prodotti vengono a "consumare" le attività in misura omogenea⁹. Decisamente più interessante risulterebbe in tale situazione l'utilizzo dell'ABC per calcolare i costi connessi (e la redditività collegata) ai due differenti mercati, perché è la destinazione commerciale dei prodotti, e non la tipologia dei medesimi, a determinare una modifica nelle attività svolte e quindi nei costi sostenuti. Ciò non impedisce, ovviamente, di strutturare il sistema di costing in modo da monitorare contemporaneamente più dimensioni, ma la complessità di gestione del sistema rischia in tal caso di aumentare rapidamente, per cui si consiglia in ogni caso di individuare la prospettiva ritenuta "determinante". Inoltre, nel caso si identifichi il prodotto come principale cost object, non si potrà comunque effettuare un'allocazione su tutti gli specifici prodotti, ma sarà necessario individuare delle classi caratterizzate da omogeneità interna e disomogeneità rispetto alle altre classi. Ciò risulta agevolmente comprensibile se si pensa che per ogni activity driver sarà necessario rilevare tanti valori quanti sono i cost object. Riprendendo l'esempio

⁷ Solitamente la mancata allocazione di tali costi non inficia l'analisi dei costi di attività, considerata la misura non rilevante dei relativi importi

⁸ Ovviamente anche sistemi di costing tradizionali possono essere utilizzati per la costificazione di cost object differenti dal prodotto/servizio. L'ABC si dimostra però in tal caso decisamente più flessibile, perché determina costi di attività che, a causa di collegamenti più diretti con i differenti cost object, possono essere allocati con maggior rispetto del principio causale. Ad esempio, se si volessero ripartire i costi commerciali su più clienti, l'opera risulterebbe quanto mai ardua se si disponesse esclusivamente dei costi del centro "Commerciale", al massimo ripartiti per natura. Disponendo invece dei costi di attività si potrebbe allocare il costo per "Inserimento ordini" in base al numero di ordini di ciascun cliente, l'attività "Visite a clienti" in base al numero di visite e alla distanza chilometrica percorsa, l'attività "Gestione ordini" in funzione della dimensione e complessità degli ordini, e così via.

⁹ In tal caso per la costificazione di prodotto risulterebbe più idoneo un sistema meno complesso, come ad esempio un full costing a base unica o multipla.

dell'azienda chimica che realizza 150 prodotti, se ognuno costituisse un cost object, sarebbe necessario per ogni activity driver rilevare 150 valori. Considerando poi che gli activity driver solitamente sono alcune decine, ipotizzandone 30, sarebbe necessario rilevare periodicamente almeno 4.500 valori (pari a 30×150); lo sforzo per la gestione del sistema diverrebbe rapidamente insostenibile ed esso sarebbe inevitabilmente abbandonato. Sarà dunque necessario raggruppare i differenti prodotti in categorie in funzione dello sforzo richiesto alle differenti attività (ad esempio, anticorrosivi, floculanti, detergenti, biocidi, antischiuma, ecc.) ed utilizzare tali categorie come cost object, ripartendo poi i costi di categoria sugli specifici prodotti in base a parametri quantitativi (ad esempio, il numero di kg di singolo prodotto sul totale di categoria).

Solo una volta definiti i cost object di riferimento si potrà passare alla successiva fase dell'analisi, ossia alla definizione degli activity driver che determinano le modalità di allocazione dei costi di attività ai cost object. Innanzitutto, sempre ai fini di semplificare le fasi di rilevazione ed elaborazione dei driver, sarà possibile definire degli *activity pool*, ossia raggruppamenti di attività caratterizzate dal fatto di poter essere allocate in base al medesimo driver. Ad esempio, se si ritenesse che le attività “inserimento ordini di vendita” e “verifica tempi di consegna” della U.O. “Commerciale”, nonché l’attività “Fatturazione” della U.O. “Amministrazione” vadano allocate alle linee di prodotti sulla base degli ordini di vendita generati da ciascuna, si potrebbe definire un cost pool che racchiude le tre attività e allocarlo poi in base all’unico parametro individuato.

Relativamente poi all’individuazione degli activity driver, si ripropone il trade off tra semplicità e affidabilità già segnalato in precedenza per i resource driver: i parametri individuati dovranno sì rispecchiare le modalità con cui i diversi cost object hanno richiesto lo svolgimento delle attività, ma allo stesso tempo non dovranno essere eccessivamente complessi da rilevare ed elaborare.

In particolare, potranno essere individuate tre tipologie di driver che presentano affidabilità, ma anche complessità, crescente:

- 1) **Transaction driver:** allocano i costi di attività in base alla frequenza (ossia al numero di volte) con cui l’attività è stata svolta per ciascun cost object;
- 2) **Duration driver:** non si basano sulla frequenza, bensì sulla durata dell’attività (quindi sono più precisi dei precedenti, perché considerano anche il tempo di svolgimento dell’attività, che può variare notevolmente in presenza di cost object di complessità variabile);
- 3) **Intensity driver:** vanno ancora più nel dettaglio perché considerano anche la qualità delle risorse impiegate nello svolgimento dell’attività (quindi sono a loro volta più precisi dei precedenti, perché tengono in considerazione anche il valore delle risorse impiegate).

Si veda ora, per approfondire l’argomento, l’esempio riportato di seguito.

Allocazione dei costi di attività utilizzando transaction, duration o intensity driver

Ipotizziamo di dover allocare il costo di 50.000 dell'attività “manutenzioni ordinarie” a due prodotti (A e B). In tal caso, il **transaction driver** sarebbe costituito dal numero di manutenzioni. Gli impianti di A hanno richiesto 20 manutenzioni, quelli di B 30, di conseguenza A assorbirebbe il 40% dei costi, ossia $20/(20+30)$, mentre B il 60%. Ne deriverebbe che i costi per A sono stati 20.000 e per B 30.000.

Il **duration driver** sarebbe costituito invece dalle ore di manutenzione. Gli impianti di A hanno richiesto 60 ore di manutenzione (3 ore per intervento), quelle di B 45 ore (1,5 ore per intervento), di conseguenza ad A viene allocato il 57% dei costi, ossia $60/(60+45)$, e a B il 43%. Quindi i costi di A sarebbero 28.570 contro 21.430 di B.

L'**intensity driver**, infine, sarebbe connesso alla tipologia di risorse impiegate. Gli interventi sugli impianti di A sono stati effettuati esclusivamente da ingegneri, mentre quelle sugli impianti di B solo da periti tecnici. Un'ora uomo di un ingegnere costa il 30% in più di quella di un perito. Per cui, un'ora di manutenzione sugli impianti di A può essere ponderata pari a 1,3 ore su quelli di B. Quindi, se esprimessimo il tutto in "ore perito", avremmo: ore di A= $1,3 \times 60 = 78$; ore di B=45. Di conseguenza, A assorbirebbe il 63% dei costi, ossia $78/(78+45)$ e B il 37%. Ne deriverebbe che i costi di A sono pari a 31.710, mentre quelli di B ammontano a 18.290.

Nell'esempio precedente, se ci fossimo limitati all'utilizzo di un transaction driver, avremmo attribuito più costi a B rispetto ad A, perché B ha richiesto più manutenzioni; ma non sarebbe stato corretto, perché le manutenzioni di A richiedono più tempo e sono effettuate da risorse più costose. Infatti, passando a duration e intensity driver, la quota di costo allocata ad A passa dal 40% al 63% e la quota allocata a B si riduce di conseguenza. Ovviamente, però, i driver più efficaci sono anche solitamente più complessi e costosi da rilevare (si pensi alla differente complessità di valutare il numero di interventi di manutenzione, piuttosto che il tempo ponderato per la tipologia di risorsa). Di conseguenza, laddove le risorse assorbite per singola “attivazione” dell’attività (nell’esempio: per singolo intervento di manutenzione) possono essere considerate sostanzialmente costanti, sarà opportuno utilizzare un transaction driver; se il tempo di svolgimento varia molto al variare delle diverse “attivazioni”, sarà opportuno ricorrere ad un duration driver¹⁰ e, solo laddove le risorse impiegate presentassero costi unitari sensibilmente differenti, si giustificherà il ricorso ad un intensity driver.

¹⁰ Si ricorda che un duration driver può fare riferimento ad una misura che approssima il tempo di svolgimento dell’attività e non necessariamente al tempo stesso: ad esempio per l’attività “trasporto a clienti” le distanze percorse costituiscono un duration driver, perché approssimano il tempo necessario al trasporto.

La complessità nell'individuazione dell'activity driver più corretto per ciascuna attività (o cost pool) varierà significativamente in funzione della specifica attività, ma anche per la medesima attività da azienda ad azienda in funzione della complessità operativa interna.

Ad esempio, per allocare i costi dell'attività “definizione ordini” ai clienti, in un’ipotetica azienda A che realizza prodotti standard e in cui la definizione dell’ordine si limita all’indicazione di tipologia di prodotto, quantità e prezzo, si può utilizzare il numero di ordini generato dai differenti clienti; mentre in un’azienda B, che realizza prodotti fortemente personalizzati, il tempo (e dunque i costi) generati dai differenti ordini varieranno significativamente in funzione di numerosi fattori (dimensioni dell’ordine, livello di personalizzazione richiesto, eventuali modifiche richieste ai progetti presentati, ecc.). Va poi considerato che esistono attività per le quali la definizione di un activity driver “oggettivo” risulta pressoché impossibile. Si può portare ad esempio di tale situazione l’attività “risoluzione problemi imprevisti”, che spesso costituisce un’attività molto rilevante entro la U.O. “Direzione”; considerato che ben difficilmente si può individuare un parametro che rispecchi numero e rilevanza dei problemi generati dai differenti cost object, in tali casi si può ricorrere ad una stima percentuale da parte dei soggetti coinvolti. Nel caso specifico, ad esempio il direttore generale potrebbe stimare di aver impiegato il 10% del proprio tempo per problemi generati dal prodotto (o cliente, o canale, ecc.) A, il 40% per il prodotto B e il 50% per il prodotto C. Si tratta ovviamente di valori soggettivi, ma spesso molto più affidabili di qualunque parametro numerico. Saranno infine presenti delle attività che non possono essere allocate in alcun modo ai cost object, in quanto svolte a sostegno dell’intera organizzazione per assicurarne il funzionamento; un esempio possono essere le attività “Redazione bilancio”, “Gestione relazioni industriali”, “Tenuta contabilità”: è pertanto opportuno, a fianco degli specifici cost object, individuare una categoria residuale (definita ad esempio “Generale”) in cui andranno a confluire tali costi, che deprimeranno il margine complessivamente conseguito da tutti i cost object.

Riassumendo, dunque, la definizione degli activity driver costituisce un passaggio da affrontare con estrema attenzione, coniugando la ricerca di significatività dei valori con il perseguitamento della semplicità operativa.

Nella tabella 5 è riportata l’allocazione dei costi dell’U.O. “Commerciale” a tre categorie di clienti di un’azienda calzaturiera. Non potendo soffermarci sulle valutazioni effettuate per tutte le attività, approfondiamo quelle ritenute più rilevanti:

4. *Visite a clienti:* i venditori erano già tenuti, per il sistema di controllo dell’azienda, a rilevare il tempo dedicato alle visite ai diversi clienti; questo costituiva anche un ottimo parametro per allocare il relativo costo(duration driver);

Tabella 5: L'allocazione dei costi delle attività della U.O. “Commerciale” a tre categorie di clienti

Attività	Activity driver	Cliente 1	Cliente 2	Cliente 3	Totale
Programmazione e coordinamento visite	Durata visite	€ 30.199	€ 2.472	€ 13.737	€ 46.408
Definizione ordini	Numero e tipologia di ordini	€ 25.378	€ 2.077	€ 11.543	€ 38.998
Verifica di solvibilità dei clienti	Tipologia di verifica effettuata	€ 14.079	€ -	€ 5.038	€ 19.117
Traduzione contratti esteri	Numero contratti tradotti	€ 11.822	€ 7.578	€ -	€ 19.400
Effettuazione offerte	Numero e complessità delle offerte	€ 21.294	€ 27.821	€ 24.402	€ 73.517
Negoziazione ordini	Numero e complessità ordini	€ 183.573	€ 74.148	€ 69.104	€ 326.825
Vendita telefonica	Numero vendite telefoniche	€ -	€ 2.098	€ 5.193	€ 7.291
Solleciti di pagamento	Numero solleciti effettuati	€ 122.768	€ 11.459	€ -	€ 134.226
Totale		€ 409.113	€ 127.654	€ 129.017	€ 665.783

5. *Traduzione contratti esteri*: nonostante non tutti i contratti da tradurre presentino la medesima complessità, le differenze risultano limitate, per cui il costo dell'attività (anche a causa della scarsa rilevanza sul totale) viene allocato in funzione del numero di contratti tradotti (transaction driver).
6. *Negoziazione ordini*: tale attività determina quasi il 50% dei costi della U.O., per cui il relativo activity driver doveva essere definito con particolare attenzione. Come parametro non si poteva utilizzare il numero ordini, in quanto questi si presentavano eterogenei per complessità, tempo richiesto e professionalità coinvolte (ad esempio, gli ordini superiori a €25.000 dovevano essere espressamente visionati dal direttore generale). E' stato pertanto definito un "coefficiente di complessità" che doveva essere assegnato a ciascun ordine negoziato; l'allocazione dei costi di attività avveniva poi sulla base della complessità totale generata dagli ordini di ciascun cliente (intensity driver).

In definitiva, l'applicazione di un sistema ABC per il calcolo dei costi costruisce senz'altro uno strumento in grado di generare rilevanti informazioni circa la redditività di differenti oggetti di rilevazione e di supportare di conseguenza l'attività decisionale e di programmazione e controllo, ma richiede, quantomeno nella parte di definizione del sistema e di prima implementazione, un notevole impegno che tra l'altro non si limita alla funzione amministrativa o di controllo, ma si estende all'intera azienda (cfr. paragrafo seguente). Relativamente alle possibilità di limitare e gestire al meglio tale complessità, si possono effettuare le seguenti considerazioni:

1. il sistema ABC non necessariamente deve essere adottato per tutte le U.O., ma può essere limitato solo a quelle la cui complessità operativa risulta maggiormente legata ai cost object individuati. Per le restanti U.O. si potranno mantenere criteri di allocazione più semplici e di tipo tradizionale. Ad esempio, se un'azienda produce macchinari agricoli sostanzialmente

omogenei per complessità di realizzazione, ma che vengono commercializzati su mercati distinti che determinano una differente complessità in sede commerciale, si potrà applicare l'ABC alla sola U.O. "Commerciale", mentre la U.O. "Produzione" potrà essere considerata come un tradizionale centro di costo;

2. una condizione di "affermazione" del sistema risiede negli strumenti informatici a supporto delle varie fasi in cui il processo si struttura. Considerata la necessità di definire, aggiornare, rilevare ed elaborare decine, se non centinaia, di parametri, la disponibilità di un adeguato software risulta determinante (Macrì, 1996). Ciò non deve comunque far ritenere che l'adozione di un sistema ABC sia precluso alle piccole aziende, che non dispongono delle risorse necessarie per effettuare ingenti investimenti in information technology. Tali aziende infatti, a causa della minor complessità che le caratterizza in termini di stabilimenti operativi, prodotti realizzati, mercati serviti, ecc. possono, quantomeno inizialmente, ottenere buoni risultati utilizzando strumenti di creazione e analisi di database anche molto semplici e spesso già disponibili in azienda (a partire da Microsoft Access ed Excel).
3. E' fondamentale una fase iniziale di sperimentazione di differenti resource driver e activity driver. Solo l'esperienza diretta può infatti consentire di comprendere quali differenze allocative vengono generate dall'utilizzo di differenti parametri. Ciò permette di risolvere in modo adeguato il già segnalato trade off affidabilità – semplicità, in quanto consente di comprendere come si modifica la validità del sistema al variare della complessità dei parametri considerati per effettuare le allocazioni.

In conclusione, nella tabella 6 vengono sinteticamente descritte le differenti fasi dell'analisi, indicandone l'output informativo e il livello di complessità.

Tabella 6: Le differenti fasi dell'ABC: descrizione, criticità e output

Fasi e sotto - fasi	Descrizione	Complessità
Individuazione attività		
- Individuazione U.O.	Sulla base della struttura organizzativa aziendale, è necessario individuare le Unità Organizzative entro le quali sono svolte le specifiche attività	Bassa
- Individuazione specifiche attività	Individuazione delle attività svolte dagli operatori, ottenuta tramite interviste con responsabili funzionali e addetti operativi	Media
Output 1: Piano delle attività svolte in azienda		
Valutazione/aggiornamento informazioni di costo	Analisi delle informazioni di costo a disposizione dell'azienda ed eventuale aggiornamento del piano dei conti di contabilità analitica/generale	Media
Individuazione resource driver		
- analisi costi del personale	Tramite vari possibili metodi (rilevazione dei dipendenti, monitoraggio esterno, calcolo, stima) si definisce la percentuale di tempo dedicata dai dipendenti alle diverse attività	Media
- analisi altri costi	Per singole voci di cost (o loro aggregazioni) si definisce il parametro che ne consente l'allocazione alle differenti attività	Alta
Output 2: Report dei costi di attività		
Individuazione cost object	Definizione delle entità di cui si vuole calcolare il costo: (prodotti, servizi, clienti, canali distributivi, Business Unit, ecc.)	Media
Individuazione activity driver	Definizione dei parametri per effettuare l'allocazione dei costi di attività agli specifici cost object. Particolamente rilevante risulta la scelta tra transaction, duration e intensity driver	Alta
Simulazione e sperimentazione	Si sperimentano differenti soluzioni relativamente a resource ed activity driver per verificare quali differenze si generano al modificarsi dei parametri adottati. Ciò consente di semplificare il sistema mantenendolo affidabile.	Bassa
Output 3: Costi dei cost object		

4. L'applicazione pratica dell'ABC: le implicazioni organizzative della sua introduzione

Oltre alle difficoltà tecniche riportate nei paragrafi precedenti, nel passaggio dalla teoria alla pratica, ossia al momento dell'effettiva implementazione, di un sistema ABC, subentrano anche problemi culturali e criticità di natura organizzativa di vario genere. Alcune coinvolgono i manutentori del sistema, altre gli utenti del medesimo. Questo ampio coinvolgimento organizzativo rende prioritaria la sponsorship del progetto da parte dei livelli gerarchici più alti in azienda, sia nelle fasi iniziali (di progettazione e introduzione), sia nei successivi momenti di messa a punto ed uso sistematico del sistema. La presenza o l'assenza di tale supporto possono decretare la buona riuscita o il fallimento dell'iniziativa.

Passando ai singoli aspetti ritenuti maggiormente critici, in primo luogo, il necessario monitoraggio iniziale e poi periodico delle attività svolte dalle unità organizzative e/o dai singoli operatori e, soprattutto, dei tempi di svolgimento di tali mansioni può essere percepito come un'azione con finalità ispettive, anziché di controllo in senso lato. La convinzione di essere posto sotto verifica può sia infastidire il personale, sia creare un senso di diffidenza verso il nuovo sistema di cost

accounting¹¹. Eppure la collaborazione degli operatori è fondamentale per la buona riuscita del progetto.

Altre criticità, poi, sono connesse alla complessa gestione e manutenzione del sistema. Infatti, l'alimentazione del supporto informativo che raccoglie le informazioni circa i tempi di svolgimento delle attività può essere percepito come un ulteriore inutile aggravio delle procedure amministrative, qualora il personale non sia consapevole dell'utilità dello strumento. Questa criticità può riguardare un numero consistente di operatori, poiché i sistemi informativi per la raccolta dei tempi di svolgimento delle attività sono spesso alimentati proprio dai singoli dipendenti monitorati.

Per gli addetti all'amministrazione e al controllo, poi, l'implementazione di un sistema ABC, anche se non completamente sostitutivo dei sistemi di analisi dei costi pre-esistenti, rappresenta comunque un cambiamento delle prassi in essere. Eppure, tradizionalmente, in questa funzione aziendale si riscontra una bassa propensione al cambiamento, che potrebbe compromettere l'entusiasmo proprio di chi è maggiormente coinvolto nel progetto.

E' comunque certo che un sistema ABC non può essere né progettato né alimentato dalla sola funzione amministrativa, richiede bensì il coinvolgimento di tutte le unità organizzative e di numerosi attori in azienda. Si pone quindi anche un problema di comunicazione tra funzioni depositarie di tecniche e linguaggi differenti. Per gli operatori più lontani dall'area amministrativa può sorgere dunque un problema di comprensione (tecnica, di linguaggio) del funzionamento, oltre che dell'utilità dello strumento. Si manifesteranno, inoltre, forti esigenze di coordinamento e di comunicazione, sistematica e continua, tra la funzione amministrativa e tutte le altre.

Soprattutto con riferimento a questo ultimo aspetto, si evince con chiarezza quanto sia indispensabile preparare adeguatamente il personale amministrativo. Stimoli adeguati dovrebbero provenire dalla sponsorship del management e da una formazione mirata, rivolta sia agli amministrativi, sia agli altri fruitori/alimentatori del sistema.

Una corretta impostazione di un modello ABC richiede anche una comprensione completa del funzionamento dei vari processi aziendali, anche di quelli più vicini alla "fabbrica" e lontani dalle mansioni amministrative. Questo avvicinamento deve riguardare soprattutto gli addetti al controllo, maggiormente coinvolti nelle fasi di messa a punto e manutenzione di un sistema ABC. Ciò richiede un'apertura da parte loro a competenze trasversali, tradizionalmente non possedute, né ricercate, e il superamento delle barriere inter-funzionali. Anche questa sensibilità va costruita nel tempo e con appositi interventi formativi.

¹¹ Il disagio dell'operatore oggetto di rilevazione e la sua preoccupazione di offrire di sé un quadro "corretto" (irreprensibile) sono avvertiti, ad esempio, da un'osservazione come la seguente: "E i giri che faccio per gli uffici... dove li inserisco?".

Coinvolgendo variabili organizzative e comportamentali, anche i sistemi di cost accounting come l'ABC devono essere posti in relazione con gli altri meccanismi operativi aziendali. Nel controllare le problematiche organizzative connesse ad un progetto di introduzione di un sistema ABC possono diventare cruciali, quindi, le scelte in tema di sistemi di valutazione e di incentivazione. Essi, infatti, possono essere ancorati sia ai risultati di analisi basate sulle attività, sia alla disponibilità riscontrata in ciascun individuo o gruppo di individui a collaborare ai progetti che riguardano il costing. I tempi e i costi di svolgimento delle varie attività, ad esempio, potrebbero rappresentare degli indicatori di efficienza all'interno del più ampio cruscotto di parametri-oggettivo. Anche l'entusiasmo, la prontezza e la partecipazione alla progettazione e implementazione di nuovi progetti (come quelli relativi all'ABC) possono costituire parametri comportamentali per la valutazione dei singoli o di gruppi.

L'ancoraggio ai sistemi incentivanti, in verità, però, può rivelarsi un'arma a doppio taglio. Da un primo punto di vista, infatti, essi possono prevedere premi e valutazioni positive miranti a catalizzare l'adozione corretta di un sistema ABC. In questo caso, il livello di collaborazione degli individui rappresenta un parametro impiegato per la valutazione e la distribuzione dei premi stessi. Osservando però il lato negativo della medaglia, è possibile che il collegamento tra un nuovo sistema di costing (forse non pienamente compreso e/o condiviso, almeno inizialmente) e il sistema premiante riscaldi particolarmente gli animi dei soggetti valutati. Inoltre, si avvertiranno resistenze con maggiore probabilità se i risultati delle analisi non sono compresi, accettati e/o condivisi (anche semplicemente perché rappresentano una novità), così come se non sono ritenuti attendibili. Questo ostacolo sarà enfatizzato soprattutto nelle fasi di avvio dell'implementazione, quando il fattore "novità" è maggiormente avvertito.

Anche il livello di soggettività di alcune rilevazioni necessarie per alimentare un sistema ABC può dare origine a comportamenti opportunistici. Infatti, poiché alcune informazioni con cui gli utenti alimentano il sistema (ad esempio, il tempo dedicato da ciascun operatore alle varie attività) non sono sempre verificabili, i dati possono prestarsi a manipolazione da parte degli utenti stessi. Se così non fosse, non si spiegherebbero domande quali: "E' possibile modificare i tempi di attività già inseriti per le settimane passate?".

Infine, passando alle criticità che si possono manifestare a sistema già avviato e in uso, si può richiamare la necessità di una manutenzione costante, di un continuo aggiornamento. Dobbiamo infatti distinguere tra applicazioni sporadiche di analisi ABC e un loro uso sistematico e formalizzato. E' evidente come solo in quest'ultimo caso gli strumenti innovativi di cost accounting "vivano all'interno dell'organizzazione" e diventino parte integrante del sistema informativo. Per fare ciò, occorre mettere a disposizione strumenti, anche informatici, snelli e adattabili (flessibili).

Infatti, perché sia utile, un modello ABC deve necessariamente seguire i continui mutamenti che riguardano l'organizzazione e l'operatività aziendale (ad esempio, i cambiamenti e i passaggi di mansioni, le assunzioni e dismissioni di personale, le riconfigurazioni dei processi aziendali, ecc.). Ma tali mutamenti possono riguardare non solo le caratteristiche aziendali, bensì anche gli scopi conoscitivi per i quali sono impiegate le analisi basate sulle attività. Scopi diversi potrebbero richiedere trattamenti e configurazioni differenziate delle medesime informazioni. Gli aggiornamenti del sistema possono essere vissuti come ulteriori oneri amministrativi non giustificati, da parte della funzione amministrativa, oltre che agli occhi di chi ha il compito di adeguare il sistema informatico aziendale.

In sintesi, quali comportamenti possono aiutare a superare i limiti e le tensioni organizzative sopra evidenziate?

Indubbiamente, un primo ruolo può essere attribuito alla sponsorship della proprietà o del management. Data la portata del coinvolgimento e del cambiamento di prospettiva richiesto dal progetto, è necessario che la spinta innovativa provenga anche dall'alto della gerarchia. Una recente ricerca riguardante l'introduzione dei sistemi innovativi di cost management in imprese di medie e grandi dimensioni ha rilevato che i livelli di soddisfazione più elevati si riscontrano proprio nei casi in cui promotore dell'introduzione sia il management e, in particolare, il management non appartenente all'area del controllo di gestione ¹². Da ciò si può intuire che un fattore critico per il successo nell'implementazione delle metodologie innovative (quali l'ABC) sia il coinvolgimento dell'intera struttura organizzativa e la loro accettazione come veri e propri strumenti di gestione, e non semplici tecniche contabili. Soltanto quando è presente questa consapevolezza anche un sistema ABC è vissuto come effettivo supporto alle decisioni, nell'ambito di differenti ambiti funzionali.

A questo tema si può collegare anche il ruolo giocato da eventuali soggetti esterni coinvolti nell'introduzione del sistema, quale, ad esempio, un consulente. In primo luogo, un esperto esterno può essere interpretato come un “garante”, forse dotato di maggiore neutralità, rispetto al management interno; ciò, a tutela degli interessi di tutti gli operatori aziendali coinvolti dal sistema entrante, che potrebbero vedere con sospetto l'iniziativa. Inoltre, un occhio esterno può conservare un punto di vista più oggettivo o meno condizionato dalle prassi consolidate in azienda e, magari, in virtù di questo maggiore distacco, non sottovalutare né rischi né opportunità. Di contro, però, la presenza di consulenti esterni può essere vissuta negativamente dal personale, qualora, in quanto

¹² I risultati della ricerca (Silvi – Bartolini – Visani, 2004) hanno evidenziato come soggetti esterni al controllo di gestione siano coinvolti nella fase di introduzione di sistemi innovativi con frequenza elevata (nel 60% dei casi). I dati hanno segnalato, inoltre, come ciò si ripercuota positivamente sul successo del progetto.

nuovi osservatori, siano giudicati incapaci di comprendere a fondo tutte le problematiche presenti nell’organizzazione.

Inoltre, non si può immaginare di portare a pieno regime né la progettazione né l’utilizzo di un sistema ABC in un breve periodo di tempo. Occorre un buon margine temporale per mettere a punto il modello e, poi, per far sì che esso cominci effettivamente a “vivere” nell’organizzazione. Il processo di introduzione e implementazione, dunque, non può che essere lento e graduale. La ricerca sopra citata ha approfondito anche i tempi di introduzione degli strumenti innovativi di cost accounting. E’ emerso proprio come i sistemi ABC siano tra quelli che richiedono tempi più lunghi. Ciò non toglie, però, che almeno allo stato embrionale il sistema debba essere attivato nel rispetto di una tempistica precisa e, preferibilmente, anche breve, per evitare che il progetto sia trascurato, passando magari in secondo piano di fronte ai problemi contingenti che si presentano regolarmente in azienda e che tendono ad acquisire priorità.

Infine, si ritiene che creare più “cultura” tecnica relativa agli strumenti innovativi di cost accounting e cost management possa aiutare a superare barriere culturali. Questo obiettivo può essere raggiunto attraverso interventi formativi mirati ed estesi, trasversali, lungo la struttura organizzativa. A tal fine, ancora una volta appare necessaria la sponsorship del management.

5. Conclusioni

L’obiettivo di questo contributo consisteva nell’isolare le principali problematiche tecniche e organizzative che possono emergere dall’introduzione di un sistema ABC, mettendo in luce anche le scelte alternative che le imprese possono compiere per cercare di raggiungere un equilibrio tra i costi e i benefici da esso derivanti. L’evidente scollamento tra rilevanza nella teoria ed effettiva implementazione nella prassi di questa metodologia suggerisce, infatti, l’esigenza di analizzare criticamente il modello, sia sotto il profilo concettuale, sia negli aspetti operativi.

In termini concettuali, ci si può domandare se l’ABC risponda effettivamente ai fabbisogno informativi delle imprese di oggi oppure se gli operatori ne abbiano percepito fino in fondo l’utilità e le potenzialità.

Ma anche le difficoltà tecniche, operative, giocano un ruolo cruciale nell’ostacolare l’utilizzo dell’ABC, come emerso anche da precedenti ricerche ¹³. Tali difficoltà possono consistere nella mancanza di adeguati supporti informatici, nella carente conoscenza del modello, nella complessità d’applicazione, ecc. Queste considerazioni potrebbero in buona parte spiegare la scarsa rilevanza

¹³ Cfr. Silvi – Bartolini – Visani, 2004.

che tutti i sistemi di cost accounting innovativi in genere ancora hanno nella prassi aziendale e giustificare, dunque, l'attenzione rivolta alle criticità dell'ABC, oggetto di questo articolo.

Infine, si è ritenuto fondamentale richiamare anche gli ostacoli di natura organizzativa che spesso accompagnano progetti innovativi e ne condizionano la piena accettazione da parte del personale coinvolto e, dunque, l'efficacia.

Si rendono però necessarie ulteriori precisazioni, riguardanti l'opportunità stessa di introdurre in impresa un costing basato sulle attività.

Qualora, infatti, esso sia impiegato soprattutto per la costificazione di prodotti e servizi in un'ottica tradizionale, perché vi sia convenienza ad utilizzarlo occorre che sussistano alcune condizioni. Innanzitutto, la componente indiretta nell'ambito della struttura dei costi dell'impresa deve essere rilevante; in caso contrario, anche i più tradizionali sistemi *full costing* a base multipla potrebbero essere sufficientemente affidabili e, nel contempo, di facile implementazione. In secondo luogo, dovrebbe sussistere una certa complessità in termini di eterogeneità di prodotti, servizi, mercati, ecc. Al contrario, in contesti a complessità ridotta un accanimento nel voler applicare l'ABC potrebbe essere addirittura controproducente, in quanto la progettazione del sistema stesso probabilmente genererebbe costi maggiori rispetto ai vantaggi in termini di accuratezza e rilevanza delle nuove informazioni.

In effetti, inizialmente i sistemi ABC sono stati valutati positivamente soprattutto per la capacità di allocare, nel rispetto del principio causale, una maggiore porzione di costi indiretti, attraverso un processo di specializzazione, generando, così, costi di prodotto più “attendibili” o finalizzati anche al perseguimento di specifici obiettivi strategici (cosiddetti costi “strategicamente corretti” –Bubbio, 1993). Molti costi indiretti rispetto ai prodotti, infatti, si dimostrano diretti rispetto alle attività e ciò ne facilita l'allocazione in funzione delle differenti finalità perseguitate.

Eppure, sebbene questo lavoro sia focalizzato soprattutto sugli aspetti tecnici connessi alla produzione di un'informazione di costo affidabile attraverso l'ABC, si è consapevoli che, come molti contributi sottolineano, l'aspetto innovativo dei sistemi di costing basati sulle attività non consiste esclusivamente nel *full costing* a base multipla che sta alla base del loro funzionamento. Le maggiori potenzialità dell'ABC si rivelano, invece, a nostro avviso, nell'analisi delle attività che esso consente e che può essere funzionale all'individuazione di inefficienze, rilavorazioni, ritardi, capacità inutilizzata, in altre parole, di sprechi e attività non a valore (perché non percepite come tali dal consumatore – McNair, 1994). In questo senso, tale prospettiva costituisce un prezioso supporto per iniziative di miglioramento continuo e per accrescere il contenuto di valore dell'offerta dell'impresa. Questa consapevolezza fa dell'Activity-based Costing uno strumento basilare di Activity-based Management (Turney, 1991). La vera forza dei sistemi basati sulle attività risiede,

dunque, non tanto, o non solo, nella loro capacità di determinare costi pieni e “veri”¹⁴, per quanto l'affidabilità dei dati sia importante. Emergono piuttosto le loro potenzialità gestionali, tanto più se si considera la conseguente possibilità di esplicitare le determinanti di costo (*cost driver*) connesse alle attività di un'azienda, analizzando così i motivi alla base dell'insorgenza dei costi aziendali e facilitando la comprensione dei fattori che influiscono sul loro comportamento¹⁵. In altri termini, le informazioni prodotte da questa diversa prospettiva possono favorire l'individuazione di vantaggi competitivi e assumere, così, rilevanza strategica.

Conseguentemente, si ritiene di fondamentale importanza comprendere (per superare) le criticità tecniche ed organizzative riscontrabili nell'implementazione dell'ABC, affinché l'adozione di una “visione per attività” possa esprimere un rapporto costi-benefici largamente vantaggioso.

Bibliografia

- Atkinson A.A., Kaplan R.S., *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1989
- Bartolini M., *Alle origini dei costi dell'impresa. Il caso Agrimech*, in Budget n. 24/2000, pp. 67-84
- Bartolini M., *Il fenomeno della variabilità dei costi: l'analisi delle sue determinanti*, in RIREA n. 5-6/2003, pp. 265-277
- Bergamin Barbato M., Collini P., Quagli A., *Management Accounting in Italy. Evolution within Tradition*, in Bhimani A. (a cura di), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, 1996, pp. 140-163

Feature costing: Beyond ABC

- Brimson, J.A., *Feature costing: beyond ABC*, Cost Management, Boston, Jan/Feb 1998. Vol. 12, Iss. 1; p. 6
- Bromwich M., Bhimani A., *Managerial Accounting: Evolution not Revolution*, Research Studies, The Chartered Institute of Management Accounting, London, 1989
- Brusa L., Zamprogna L., *Pianificazione e controllo di gestione. Creazione di valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*, Etas Libri, Milano, 1991
- Bubbio A., *Alla ricerca del costo strategicamente corretto: nuovi sentieri per il calcolo dei costi*, in Toscano G. (a cura di), *Il calcolo dei costi per attività lungo la catena del valore (Activity-Based Costing)*, Unicopli, Milano, 1993, pp. 145-180

¹⁴ A tal riguardo, occorre ricordare come in passato la dottrina italiana si sia schierata a favore dell'unità spazio-temporale della gestione (Zappa, 1950, pag. 293; Onida, 1960, pag. 673), che, rappresentando un ostacolo decisivo alla possibilità di determinare valori “certi” riferiti a singole porzioni dell'attività di gestione, ha per decenni sottostimato l'utilità dell'analisi dei costi.

¹⁵ Cfr. Bartolini 2000 e Bartolini 2003.

- Cinquini L., Collini P., Marelli A., Quagli A., Silvi R., *A Survey on Cost Accounting Practices in Italian Large and Medium Size Manufacturing Firms*, paper presentato a The 22nd Annual Congress of the European Accounting Association, Bordeaux, France, 5-7 May, 1999
- Cooper R., Kaplan R.S., *How Cost Accounting Distorts Product Costs*, in Management Accounting (USA), April, 1988, pp. 20-27, trad. it., *Ecco come la contabilità analitica può distorcere i costi di prodotto*, in Toscano G. (a cura di), *Il calcolo dei costi per attività lungo la catena del valore (Activity-Based Costing)*, Unicopli, Milano, 1993, pp. 36-50
- Johnson H.T., Kaplan R.S., *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, 1987a
- Johnson H.T., Kaplan R.S., *The Importance of Long Term Product Costs*, in The McKinsey Quarterly, Autumn, 1987b, pp. 36-48
- Johnson H.T., *Relevance Regained. From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment*, The Free Press, New York, 1992
- Kaplan R.S., *Accounting Lag: The Obsolescence of Cost Accounting Systems*, in California Management Review, 1986, pp. 174-198
- Macrì D.M., *Informatica e cost accounting. Un'architettura generale per le imprese multibusiness*, in Economia & Management, n. 5, 1996
- McNair C.J., *The Profit Potential. Taking High Performance to the Bottom Line*, Oliver Wight Publications Inc., Essex Junction, VT, 1994
- Miolo Vitali P., *Contesti aziendali innovativi e strumenti di Cost Management*, in Miolo Vitali (a cura di), *Strumenti per l'analisi dei costi. Percorsi di Cost Management*, Vol. III, Giappichelli, Torino, 2003, pp. 1-45
- Silvi R., Bartolini M., Visani F., *Sistemi di cost management*, in Marasca S., Silvi R. (a cura di), *Sistemi di controllo e cost management tra teoria e prassi*, Giappichelli, Torino, 2004, cap. VI
- Onida P., *Economia d'Azienda*, UTET, Torino, 1960
- Turney P.B.B., *Common Cents. The ABC Performance Breakthrough*, Cost Technology, Hillsboro (OR), 1991
- Zappa G., *Il reddito d'impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali*, Giuffrè, Milano, 1950