

# I rischi insiti nell'utilizzo dell'Activity-based Costing: il caso Alfa S.p.A.

di Franco Visani<sup>1</sup>

BUDGET

62

n. 45

## Introduzione

L'Activity-based Costing (da ora ABC), metodologia di analisi e di allocazione dei costi indiretti fondata sull'utilizzo delle attività aziendali quali cost object intermedi, a fronte di indubbe potenzialità informative<sup>2</sup>, presenta limiti applicativi ormai da tempo riconosciuti ed evidenziati dalla dottrina economico-aziendale<sup>3</sup>. In particolare, esso non si presenta adatto a qualunque categoria di aziende. La relativa maggior complessità applicativa, rispetto a sistemi di cost accounting fondati su centri di costo<sup>4</sup>, ne rendono opportuna l'adozione solo in aziende caratterizzate da:

- elevata intensità di costi indiretti. Tale fattore rende infatti rilevante il problema allocativo;
- differenti livelli di complessità interni, ossia differenti livelli di utilizzo, da parte dei vari cost object (prodotti, clienti, canali distributivi, ecc.), delle risorse che generano costi indiretti. Tale fattore determina la necessità di approfondire questi livelli di utilizzo tramite driver non connessi esclusivamente a fattori quantitativi (ore di manodopera, ore macchina, ecc.);
- significativa pressione sui prezzi di vendita. Laddove infatti i margini praticabili dalle aziende, per fattori connessi all'azienda stessa (forza del brand, eccellenza tecnologica,

rilevanti costi di sostituzione per i clienti, ecc.) o alle caratteristiche del mercato (posizione monopolistica o quasi monopolistica), risultino particolarmente rilevanti, diminuisce la necessità di approfondire la conoscenza dei costi aziendali.

I tre fattori indicati presentano una rilevanza crescente all'interno di numerosi contesti settoriali, tanto in aziende di servizi quanto in aziende di produzione. Infatti, la storia degli ultimi 30-40 anni ha evidenziato un significativo incremento di costi indiretti connessi alla progettazione, al marketing e alla stessa gestione dei processi produttivi. Allo stesso tempo si è registrato un incremento della complessità produttiva, con una crescita del numero di possibili varianti dei prodotti aziendali, per rispondere a una clientela caratterizzata da esigenze sempre crescenti e differenziate. Infine, fenomeni quali la deregulation, la globalizzazione e l'apertura di mercati tradizionalmente caratterizzati da monopoli nazionali hanno determinato in numerosi settori un significativo incremento della pressione sui prezzi di vendita. Allo stesso tempo, la continua evoluzione della tecnologia informatica ha reso sempre meno costosa la realizzazione di analisi approfondite dei costi aziendali, agevolando la realizzazione di sistemi ABC.

In sostanza, dunque, aumenta l'importanza di poter disporre di sistemi approfonditi di cost accounting e diminuisce il relativo costo di realizzazione, e ciò ha condotto a un crescente interesse per strumenti evoluti di cost accounting e per l'ABC nello specifico<sup>5</sup>. A fronte di tale situazione restano però significativi rischi insiti nell'utilizzo dello strumento. In partico-

lare, si fa riferimento a:

- rischi applicativi, connessi a una scorretta impostazione del sistema ed in particolare ad una definizione di activity cost driver<sup>6</sup> superficiale che non consente di esplicitare appieno le potenzialità informative di un sistema ABC e che può condurre a risultati totalmente distorti (Brimson, 1998). Va inoltre segnalato come l'ABC non consenta un'allocazione coerente di tutti i costi aziendali; pur utilizzando un sistema approfondito e coerente, rimarranno sempre costi connessi ad attività di carattere generale per cui è sostanzialmente impossibile individuare un legame operativo con gli specifici cost object indagati;
- rischi connessi all'interpretazione dei risultati, che, pur calcolati correttamente, possono condurre a decisioni scorrette se non valutati in modo appropriato. In particolare, con valutazioni affrettate fondate unicamente sulle mere risultanze di un'analisi ABC si rischia di penalizzare eccessivamente i prodotti e servizi di carattere innovativo, differenziati, che possono costituire una significativa fonte di creazione di valore per l'azienda (Bergamin Barbato, 1991, p. 117). Risulta in tal caso necessario un approfondimento delle valutazioni, che consideri variabili di carattere strategico e contingenze aziendali e settoriali che esulano dagli obiettivi dell'ABC.

Tali criticità verranno analizzate tramite l'approfondimento di uno specifico caso aziendale, relativo ad un'impresa, la Alfa S.p.A.<sup>7</sup>, che ha recentemente adottato l'ABC come strumento di analisi a supporto delle decisioni strategiche di prodotto. L'illustrazione del caso avverrà presentando innanzitutto l'azienda e la sua struttura produttiva (par. 2) e successivamente lo specifico sistema di costing implementato (parr. 3 e 4). Infine, si effettuerà una valutazione critica di tale sistema, indicando le principali conclusioni desumibili dall'analisi (par. 5).

## L'azienda e i prodotti

La Alfa S.p.A. è un'azienda che realizza macchine utensili di supporto alla lavorazione di materiali legnosi, nello specifico macchine per il taglio e la piallatura. Nella sede centrale e nelle due sedi estere occupa all'incirca 830 dipendenti, per un fatturato complessivo che nel 2004 ha raggiunto i 60 milioni di Euro. L'azienda assembla componenti realizzati in parte internamente e in parte da fornitori esterni. La Alfa è fortemente votata all'esportazione: il mercato italiano, infatti, rappresenta appena il 10% del fatturato, mentre la restante parte si divide tra altri paesi europei (35%), paesi asiatici (40%) e Stati Uniti (15%). I clienti sono per lo più aziende di dimensioni medio piccole, con non più di qualche decina di dipendenti (40% del fatturato). La residua attività è svolta con aziende di piccole o piccolissime dimensioni (20%), o con imprese medio-grandi (25%) o grandi (15%). Il mercato, tra la fine degli anni '90 e i primi anni del presente decennio, si è mostrato sostanzialmente stagnante; in particolare il fatturato della Alfa ha subito una sensibile flessione negli ultimi cinque anni (-1,5% medio annuo). La redditività delle vendite, anch'essa in calo, si atesta su valori prossimi al 10%. La produzione della Alfa S.p.A. può essere raggruppata nelle seguenti 4 principali linee:

- M050: comprende macchinari standard che consentono la lavorazione di un unico tronco alla volta e di diametro limitato. Tale linea costituisce gran parte delle vendite della Alfa (circa 2.100 unità vendute nel 2004, per un fatturato di circa 35 milioni di Euro);
- M100: comprende anch'essa macchinari monotracco, ma utilizzati nello specifico per lavorazioni che richiedono tronchi di notevoli dimensioni. Nel 2004 ne sono state vendute 769 unità, per un fatturato di circa 15,3 milioni di Euro;
- P100: comprende macchinari che gestiscono più di un tronco contemporaneamente, ma di piccole dimensioni. Ne sono state

I rischi insiti nell'utilizzo dell'Activity-based Costing: il caso Alfa S.p.A.

vendute 910 unità, per un fatturato di circa 13 milioni di Euro;

• **P130:** ultima nata tra le linee di macchinari pluritrinco, è presente in listino dal 2000 e da allora è stata soggetta a numerose modifiche. Caratterizzata da una capacità produttiva particolarmente flessibile (i relativi prodotti sono in grado di gestire tronchi di dimensioni e lunghezze molto differenti), rappresenta la linea di punta dell'azienda, che vede in tale prodotto il futuro del mercato. A causa del prezzo ancora molto elevato (in media vicino ai 27.000 ?), nel 2003 ne sono state vendute 398 unità, che hanno determinato un fatturato di circa 10,5 milioni di Euro.

L'azienda è da anni tra i principali protagonisti a livello mondiale nel settore dei macchinari monotrinco, in particolare per quelli di piccole dimensioni. Si tratta di una fascia di mercato matura, ma non ancora in declino. Più in crescita si presenta la fascia dei macchinari pluritrinco. In particolare, con la linea P130 l'azienda è leader nella fascia di elevatissima qualità. Le quattro linee, in quanto rivolte ad un target di clienti sostanzialmente differente (per dimensioni e tipologia di lavorazione) e in quanto si confrontano con competitor diversi (ad esempio, il principale concorrente nei macchinari monotrinco, un'azienda di Singapore, è totalmente assente dal settore dei macchinari pluritrinco), sono considerate dall'azienda distinte unità di business, che si

posizionano su una matrice del Boston Consulting Group, così come evidenziato in Tavola 1.

### I costi di linea in Alfa S.p.A.

La Alfa S.p.A. dispone di un sistema di contabilità analitica che prevede un buon dettaglio dei costi per natura e destinazione e li attribuisce a 25 centri di costo, per alcune voci in modo diretto (stipendi, materiali, ammortamento macchinari) e per altre effettuando allocazioni (leasing dei fabbricati in base ai metri quadri, energia in base al consumo stimato, costi informatici in base al numero di PC a disposizione dei vari centri, ecc.).

I costi di materie prime, manodopera e lavorazioni esterne sono assegnati alle singole linee (per quanto riguarda sia la produzione, sia la ricambistica) in base agli standard definiti in sede di budget e rivisti trimestralmente sulla base degli effettivi consumi; in merito le variazioni riscontrate non appaiono di entità rilevante ai fini dello scopo di questo scritto. Alle singole linee vengono inoltre attribuiti direttamente i costi derivanti da interventi in garanzia (manodopera e materiali necessari), in quanto il sistema qualità prevede la registrazione dei costi sostenuti per ciascun intervento e il collegamento al prodotto per il quale si è riscontrata la difettosità.

In tal modo, l'azienda riesce a determinare per

Tavola 1 - Il posizionamento delle linee produttive sulla matrice BCG

	Alto	Question mark	Stars
		P100	P130
Tasso di crescita			
	Basso	Dogs	Cash Cows
		M100	M050
		Bassa	Alta
		Quota di mercato	

Tavola 2 - Il calcolo dei costi diretti per linea

	M 050	M 100	P 100	P 130	Totale
<b>Costi diretti di prodotto</b>					
Materie prime	10.356.000	4.347.802	3.278.295	2.335.125	20.317.222
MOD	2.992.436	1.357.030	1.239.706	779.666	6.368.839
Lavorazioni esterne	2.092.569	1.226.734	643.230	708.695	4.671.228
Subtotale	15.441.005	6.931.566	5.161.231	3.823.486	31.357.289
<b>Costi di non qualità</b>					
Interventi in garanzia dei montatori	138.416	64.802	58.792	24.422	286.432
Materiali per interventi in garanzia	29.485	75.979	92.529	26.185	224.177
Subtotale	167.900	140.781	151.321	50.607	510.609
<b>Costi diretti della ricambistica</b>					
Materie prime	1.920.691	752.740	700.812	472.987	3.847.230
MOD	472.381	185.133	172.358	150.453	980.325
Lavorazioni esterne	609.268	238.760	222.307	164.765	1.235.120
Subtotale	3.002.340	1.176.632	1.095.477	788.205	6.062.654
<b>Totale costi diretti</b>	<b>18.611.246</b>	<b>8.249.000</b>	<b>6.408.029</b>	<b>4.662.298</b>	<b>37.930.572</b>

ciascuna linea, in maniera sufficientemente affidabile, i costi diretti (si veda in merito la Tavola 2). Tale attribuzione consente all'azienda di effettuare un primo calcolo, relativo al margine di contribuzione generato da ciascuna linea, espresso sia in termini assoluti che in percentuale sul fatturato (l'analisi comprende per ciascuna linea ricavi e costi sia della produzione che della ricambistica). Si veda in merito la Tavola 3.

Come si può notare, i margini di contribuzione dei differenti prodotti si mantengono intorno al 50%, con l'unica significativa differenza della linea P130 che, grazie all'eccellenza del prodotto, consente di ottenere un margine significativamente superiore (56%). Per quanto concerne l'allocazione dei costi indiretti, va segnalato come i valori desumibili dall'allocazione per centri di costo siano utilizzati esclusivamente ai fini del controllo di

gestione, mentre a fini di cost accounting si utilizza un criterio molto semplice. In pratica, viene applicato ad ogni prodotto (e di conseguenza ad ogni linea) il rapporto costi diretti/costi indiretti valido a livello generale d'impresa. Di conseguenza, poiché i costi indiretti, pari a circa 29 milioni di Euro, sono il 76% dei costi diretti, per ogni linea i costi diretti vengono moltiplicati per un coefficiente pari a 0,76 per determinare i costi indiretti e conseguentemente il costo pieno di linea e la relativa marginalità. I calcoli per ciascuna linea sono evidenziati in Tavola 4. I risultati ottenuti segnalano come i macchinari pluritrinco siano in grado di generare un livello di redditività significativamente superiore ai più arretrati macchinari monotrinco. In particolare, la linea P130, che costituisce il massimo livello tecnologico dei prodotti della Alfa e in cui l'azienda è leader a livello mondiale, presenta una redditività molto elevata rispetto agli stan-

Tavola 3 - Il calcolo del margine di contribuzione per linea

	M 050	M 100	P 100	P 130	Totale
<b>Valori complessivi</b>					
Fatturato	35.390.474	15.335.871	12.978.510	10.617.144	74.320.000
Costi diretti	18.611.246	8.249.000	6.408.029	4.662.298	37.930.572
Margine di contribuzione	16.779.229	7.086.871	6.568.482	5.954.847	36.389.428
Numero pezzi	2.099	769	910	398	4.176
<b>Valori unitari</b>					
Prezzo medio	16.861	19.943	14.260	26.676	17.797
Costi diretti unitari	8.867	10.727	7.042	11.714	9.083
Margine di contribuzione unitario	7.994	9.216	7.218	14.962	8.714
Margine di contribuzione %	47,4%	46,2%	50,6%	56,1%	49,0%

I rischi insiti nell'utilizzo dell'Activity-based Costing: il caso Alfa S.p.A.

Tavola 4 - Il metodo tradizionale di allocazione in Alfa S.p.A.

Tavola 4 - Il metodo tradizionale di allocazione in Alfa S.p.A.					
<b>Totale azienda</b>					
Totale costi diretti	37.930.572				
Totale costi indiretti	28.822.431				
Rapporto costi indiretti/costi diretti	76,0%				
<b>Singole linee</b>					
	M060	M100	P100	P130	Totale
<b>Fatturato</b>	<b>35.390.474</b>	<b>16.335.871</b>	<b>12.976.510</b>	<b>10.617.144</b>	<b>74.320.000</b>
Costi diretti	18.611.246	8.249.000	6.408.029	4.662.298	37.930.572
Costi indiretti (costi diretti*0,76)	14.142.190	6.268.195	4.869.290	3.542.756	28.822.431
<b>Costo pieno</b>	<b>32.763.436</b>	<b>14.617.196</b>	<b>11.277.319</b>	<b>8.206.063</b>	<b>66.763.003</b>
Risultato Operativo	2.637.039	818.676	1.699.191	2.412.091	7.566.997
<b>Redditività delle vendite</b>	<b>7,5%</b>	<b>5,3%</b>	<b>13,1%</b>	<b>22,7%</b>	<b>10,2%</b>

dard del settore e più che doppia rispetto a quella media aziendale. Il controller dell'azienda, a fronte del continuo incremento dei costi indiretti, connessi in particolare alla progettazione, alla logistica e alla gestione dei ricambi, era ben consapevole che il sistema di costing della Alfa era eccessivamente semplicistico e sostanzialmente inidoneo a supportare le decisioni di carattere strategico. Pertanto, era stato posto in essere un progetto di aggiornamento del sistema di cost accounting, che si focalizzava su un'analisi ABC, introdotta inizialmente come valutazione una tantum, ma che, se avesse fornito adeguati riscontri, sarebbe potuta entrare stabilmente nel sistema di controllo aziendale.

#### L'applicazione dell'ABC da parte dell'azienda

La realizzazione dell'analisi ABC aveva preso avvio dalla considerazione che i costi dei singoli centri costituivano una fonte informativa preziosa per la costificazione delle linee. Erano pertanto state individuate 17 Unità Organizzative cui facevano riferimento i 25 centri di costo. Tale raggruppamento era avvenuto valutando la coerenza delle competenze e degli obiettivi tra i differenti centri di costo. Ad esempio, il magazzino e i trasporti interni erano accomunati dalla necessità di gestire i materiali in arrivo dai fornitori e internamen-

te allo stabilimento; la gestione del personale e l'amministrazione presentavano personale in gran parte interscambiabile; la Ricerca e Sviluppo si articolava in una fase di vera e propria progettazione e successivamente di prototipazione e gestione degli interfaccamenti elettrici. Come si può notare dai dati evidenziati in Tavola 5, la Ricerca e Sviluppo assommava quasi un quarto dei costi indiretti, seguita in ordine di rilevanza dal Commerciale (13,3%) e dalle Spedizioni (10,1%). La fase successiva dell'analisi aveva portato alla determinazione e alla costificazione delle singole attività. A tale scopo, si era provveduto ad intervistare tutti i responsabili di unità organizzativa e, laddove necessario, singoli dipendenti. In tal modo erano state individuate 104 attività; per ciascuna era stata rilevata la percentuale di tempo dedicata da ogni dipendente e di conseguenza calcolato il costo del personale. Relativamente agli altri costi operativi, il sistema di contabilità analitica forniva l'ammontare di ciascuna voce relativamente ad ogni centro di costo con elevato grado di dettaglio (ad esempio, le spese di trasferta, i costi degli autoveicoli, gli ammortamenti delle attrezzature erano stati attribuiti ai singoli centri in base all'effettivo consumo, in quanto erano previsti specifici conti in contabilità analitica).

Anche i costi da allocare su più centri (ammortamento fabbricati, spese telefoniche, energia elettrica, ecc.) erano stati imputati sulla base di criteri affidabili (rispettivamente:

Tavola 5 - I costi delle Unità Organizzative individuate in Alfa S.p.A.

Unità Organizzativa	Centri di costo	Costi U.O.	%
Gestione materiali acquistati	Magazzino	1.990.783	6,9%
	Trasporti interni		
Spedizioni	Spedizione ricambi	2.897.809	10,1%
	Spedizioni		
Gestione ricambi	Gestione ricambi	1.110.329	3,9%
Assistenza post-vendita	Servizio tecnico clienti	1.272.262	4,4%
Controllo	Controllo di gestione	312.122	1,1%
Amministrazione	Personale	1.735.407	6,0%
	Ufficio Amministrativo		
Training	Training	771.269	2,7%
Comunicazione	Comunicazione	344.423	1,2%
CEI	Sistema informativo	1.538.856	5,3%
Direzione	Servizi generali	988.455	3,4%
Servizi generali	Servizi generali	1.002.637	3,5%
Ricerca e sviluppo	Ufficio progettazione		
	Sperimentale	6.956.994	24,1%
	Interfaccamento elettrico		
Ufficio acquisti	Ufficio acquisti	845.228	2,9%
Commerciale	Forza vendita		
	Ufficio gestione commerciale	3.826.235	13,3%
Programmazione produzione	Ufficio programmazione	1.212.563	4,2%
Gestione produzione	Ufficio controllo produzione		
	Ufficio tempi e metodi	1.074.329	3,7%
Qualità	Collaudo		
	Servizio garanzia qualità	942.629	3,3%

metri quadri occupati, rilevazione del consumo telefonico effettuata su un mese rappresentativo del consumo annuale, potenza elettrica a disposizione moltiplicata per il tempo di attività annuale). I valori relativi alle differenti U.O. erano poi stati allocati alle singole attività interne a ciascuna di esse, valutando quali attività utilizzassero le relative risorse e quale parametro potesse essere utilizzato per l'allocazione (in molti casi tale parametro era costituito dal tempo dedicato alle attività dal personale). In Tavola 6 è evidenziato il risultato ottenuto con riferimento alla U.O. Commerciale. Come si può notare, già questo primo parziale risultato forniva al controller

interessanti indicazioni circa la relativa rilevanza delle differenti attività di supporto svolte entro le U.O., di cui si aveva sino ad allora una percezione assai confusa.

Pur nella consapevolezza dell'affidabilità solo parziale dei valori ottenuti, l'azienda considerava già segnaletico questo primo risultato ottenuto. Successivamente, per ogni attività, o activity cost pool, era stato ricercato il parametro più idoneo per effettuare l'allocazione alle linee produttive (activity cost driver). In Tavola 7 sono indicati i driver relativi alle 20 attività che presentano i maggiori costi e che, cumulativamente, determinano quasi la metà dei costi indiretti. Nel complesso, per allocare

Tavola 6 - I costi delle attività della U.O. Commerciale

Attività	Costo lavoro	%	Altri costi	%	Totale
Gestione ordini	459.123	67,0%	226.135	33,0%	685.258
Gestione rete vendita estero	679.559	86,0%	110.626	14,0%	790.185
Organizzazione spedizioni	358.041	74,6%	121.642	25,4%	479.683
Coordinamento ufficio	231.343	84,4%	42.760	15,6%	274.103
Promozione del prodotto	132.698	17,4%	629.796	82,6%	762.495
Gestione clienti principali	235.565	73,5%	85.000	26,5%	320.565
Attività post-vendita	99.525	48,4%	106.055	51,6%	205.580
Gestione criticità commerciali	176.799	86,0%	28.781	14,0%	205.580
Gestione dei dati di base sui clienti	75.142	73,1%	27.645	26,9%	102.787
<b>Totale</b>	<b>2.447.794</b>	<b>64,0%</b>	<b>1.378.441</b>	<b>36,0%</b>	<b>3.826.235</b>

I rischi insiti nell'utilizzo dell'Activity-based Costing: il caso Alfa S.p.A.



i costi delle 104 attività sono stati individuati 16 driver: per il CED e per il training si era dovuto ricorrere a stime effettuate dai responsabili, che avevano valutato la mole di lavoro richiesta dalle differenti linee, in quanto non poteva essere rilevato un parametro adeguato (i driver sono stati denominati "Dedicato CED" e "Dedicato training"). In Tavola 8 è riportata infine, per ciascun driver, la ripartizione percentuale tra le 4 linee produttive.

L'individuazione dei driver per ciascuna attività e la rilevazione di tali driver per ciascun

cost object hanno consentito di allocare i costi di tutte le attività alle singole linee produttive. In Tavola 9 è presentato un riassunto, per ciascuna delle 17 Unità Organizzative aziendali, dei costi allocati ad ogni linea. Come si può agevolmente notare, la linea M050 si vede così attribuito quasi il 50% dei costi indiretti complessivi (circa 13,4 milioni di Euro su un totale di 28,8); decisamente meno rilevanti appaiono i valori relativi alle altre linee, che oscillano tra i 4,1 milioni di Euro della linea P130 e i 5,8 milioni di Euro della linea M100.

Tavola 8 - Ripartizione percentuale per linea degli activity cost driver individuati

Driver	M050	M100	P100	P130
Nr. nuovi prodotti	41,7%	25,0%	16,7%	16,7%
Volume acquisti	50,8%	21,1%	16,5%	11,6%
Nr. ordini di caricatori	42,7%	19,7%	25,1%	12,5%
Nr. pezzi prodotti	50,3%	18,4%	21,8%	9,5%
Fatturato	47,6%	20,6%	17,5%	14,3%
Fatturato ricambi	58,7%	14,3%	17,5%	9,5%
Nr. clienti	53,6%	13,9%	21,6%	10,8%
Nr. spedizioni	49,2%	14,8%	21,3%	14,8%
Nr. chiamate	48,0%	14,0%	16,0%	22,0%
Dedicato Ced	35,0%	30,0%	18,3%	16,7%
Costo del lavoro (mod)	47,1%	21,0%	19,2%	12,7%
Nr. interventi	44,6%	14,3%	17,9%	23,2%
Nr. fatture emesse	53,6%	14,3%	19,6%	12,5%
Valore Giacenze	21,5%	34,2%	22,8%	21,5%
Tempo dedicato al training	32,8%	22,4%	31,3%	13,4%
Nr. Resi da clienti	43,1%	15,5%	17,2%	24,1%

E' vietata la variazione, contraffazione, riproduzione, o utilizzazione non autorizzata di tutto o parte di tale materiale. Qualsiasi utilizzo anche di porzioni di questo materiale è concesso per uso strettamente personale di studio o ricerca.

Tavola 9 - I costi allocati alle singole linee produttive distinti per U.O.

U.O.	M050	M100	P100	P130	Totale
Gestione materiali acquistati	812.457	468.199	428.972	281.156	1.990.783
Spedizioni	1.558.343	434.953	567.411	337.202	2.897.909
Gestione ricambi	618.321	159.060	204.082	128.866	1.110.329
Assistenza-post-vendita	596.893	179.290	211.192	284.886	1.272.262
Controllo	127.750	74.078	64.202	46.091	312.122
Amministrazione	890.062	301.998	330.483	212.863	1.735.407
Training	341.578	152.535	193.330	83.826	771.269
Comunicazione	165.672	69.677	62.857	46.217	344.423
CED	538.600	461.657	282.124	256.476	1.538.856
Direzione	470.693	203.967	172.587	141.208	988.455
Servizi generali	468.369	147.379	169.181	217.709	1.002.637
Ricerca e sviluppo	2.946.996	1.703.866	1.165.932	1.140.200	6.956.994
Ufficio acquisti	429.416	178.407	139.182	98.223	845.228
Commerciale	1.877.250	638.936	868.055	441.994	3.826.235
Programmazione produzione	592.173	241.172	244.730	134.488	1.212.563
Gestione produzione	499.906	204.842	251.736	117.844	1.074.329
Qualità	456.126	183.954	171.053	131.496	942.629
<b>Totale</b>	<b>13.390.605</b>	<b>6.803.972</b>	<b>6.527.109</b>	<b>4.100.744</b>	<b>28.822.431</b>

Sulla base dell'allocazione così effettuata, era stato possibile calcolare il costo pieno relativo a ciascuna linea, definirne la marginalità e confrontarla con quella ottenuta con il metodo tradizionale (Tavola 10).

Risulta evidente che l'analisi effettuata ha prodotto risultati in parte attesi, ossia una diminuzione della redditività assicurata dalle linee che presentano maggior complessità (specialmente tecnologica), ovvero i macchinari pluritrinco, e un incremento della redditività dei più semplici macchinari monotrinco. Tale variazione non appare però di ammontare molto significativo: se è vero, infatti, che i macchinari della serie P100 passano dal secondo al quarto posto (permanendo, comunque, su valori prossimi a quelli dei

macchinari monotrinco), la linea P130 rimane di gran lunga quella che presenta il maggior ritorno sulle vendite, con un ROS quasi doppio della seconda, la linea M050. Considerato che l'implementazione del sistema ABC si era presentata decisamente impegnativa, coinvolgendo due persone per un totale di circa 50 giornate/uomo, a fronte dell'immediatezza e della semplicità del sistema tradizionale a base unica, non sembravano sussistere i presupposti per una modifica del sistema di cost accounting impiegato. In sintesi, cioè, il miglioramento informativo ottenuto sembrava ben poca cosa a fronte del dispendio di energie necessario al suo ottenimento.

Tavola 10 - La valutazione della redditività delle linee con l'ABC aziendale

	M050	M100	P100	P130
<b>Fatturato</b>	<b>36.390.474</b>	<b>15.335.871</b>	<b>12.976.510</b>	<b>10.617.144</b>
Costi diretti	18.611.246	8.249.000	6.408.029	4.662.298
Costi indiretti	13.390.605	5.803.972	5.527.109	4.100.744
<b>Costo pieno</b>	<b>32.001.851</b>	<b>14.062.972</b>	<b>11.935.138</b>	<b>8.763.042</b>
Risultato Operativo	3.388.623	1.282.899	1.041.372	1.854.102
<b>Redditività delle vendite</b>	<b>9,6%</b>	<b>8,4%</b>	<b>8,0%</b>	<b>17,5%</b>
<b>Redditività con metodo tradizionale</b>	<b>7,5%</b>	<b>5,3%</b>	<b>13,1%</b>	<b>22,7%</b>

I rischi insiti nell'utilizzo dell'Activity-based Costing: il caso Alfa S.p.A.

### Un'analisi critica del sistema: i rischi dell'ABC

La valutazione dell'esperienza di applicazione del sistema ABC aziendale ha preso in esame le due fasi di allocazione in cui si articola, ossia innanzitutto l'allocazione dei costi di contabilità analitica alle attività e successivamente l'imputazione di queste ultime alle linee produttive. Sul primo di tali passaggi ben pochi appunti possono essere mossi all'azienda. In particolare, sarebbe stato possibile effettuare valutazioni più puntuali delle attività svolte dai singoli dipendenti, ad esempio facendo redigere loro un time report settimanale per un paio di mesi significativi dell'operatività media annuale, anziché limitarsi ad interviste. Va però detto che l'attività della Alfa non è soggetta a particolari punte di stagionalità e che gran parte dei dipendenti svolge attività routinarie e poco variabili nel corso dell'esercizio; tali fattori rendono più che accettabile la semplificazione operata dall'impresa. Anche relativamente all'allocazione degli altri costi operativi, alcuni driver potrebbero essere messi in discussione, ma nel complesso, specie per i costi di maggior rilevanza, l'operazione pare ben congegnata e sviluppata con coerenza e accuratezza. Decisamente più significativa si presenta l'analisi relativa alle modalità di allocazione dei costi di attività alle linee produttive. Per poter

valutare la congruità dei parametri prescelti, è necessario innanzitutto comprenderne la rispettiva rilevanza all'interno del sistema, ovvero la percentuale di costi che trovano allocazione tramite ciascuno di essi. Tale informazione è fornita in Tavola 11.

Un'analisi dei valori esposti permette immediatamente di comprendere una prima debolezza del sistema: una quota notevole dei costi di attività è infatti allocata tramite parametri strettamente connessi al volume produttivo e dunque replica in pratica l'allocazione tradizionale. In particolare, ci riferiamo al volume acquisti (10,2% dei costi), al numero pezzi prodotti (9,1%), al fatturato (8,4%), al fatturato ricambi (7,8%), al costo del lavoro (1,9%), al valore delle giacenze (1,7%). In sostanza, quindi, oltre il 40% dei costi indiretti è allocato con parametri che poco si discostano da quello tradizionale (che si fondava, lo ricordiamo, sull'ammontare complessivo dei costi diretti) e che soprattutto mal rappresentano il reale consumo di attività operato dalle differenti linee produttive. Se si considerano, ad esempio, tutte le attività allocate sulla base del volume di acquisti (ossia sul costo delle materie prime), si nota come sostanzialmente si tratti di attività appartenenti a due sotto-processi del più generale processo di approvvigionamento: la gestione degli ordini esterni (emissione ordine, con-

Tavola 11 - Livello assoluto e percentuale dei costi allocati tramite ciascun driver

Driver	Costi	%
Nr. nuovi prodotti	6.146.418	21,3%
Volume acquisti	2.938.294	10,2%
Nr. ordini di caricatori	2.899.590	10,1%
Nr. pezzi prodotti	2.608.529	9,1%
Fatturato	2.420.692	8,4%
Fatturato ricambi	2.236.405	7,8%
Nr. clienti	1.858.520	6,4%
Nr. spedizioni	1.540.941	5,3%
Dedicato Ced	1.538.856	5,3%
Nr. chiamate	1.332.181	4,6%
Nr. interventi	895.161	3,1%
Nr. fatture emesse	727.583	2,5%
Costo del lavoro (mod)	546.619	1,9%
Valore Giacenze	498.974	1,7%
Tempo dedicato al training	371.361	1,3%
Nr. Resi da clienti	262.304	0,9%
<b>Totale</b>	<b>28.822.431</b>	<b>100%</b>

Tavola 12 - I nuovi driver per le attività allocate sulla base del volume d'acquisti

U.O.	Attività	Totale	Driver modificato
Qualità	Collaudo dei pezzi in entrata	323.003	Nr. componenti acquistati
Qualità	Coordinamento collaudatori	36.587	Nr. componenti acquistati
Acquisti	Emissione ordini	350.621	Ordini a terzi
Acquisti	Controllo costi nel dettaglio e scelta strategie d'acq	303.192	Ordini a terzi
Acquisti	Aggiornamento quotazioni listini e portafoglio ordini	78.945	Ordini a terzi
Acquisti	Telefonate a fornitori	67.014	Ordini a terzi
Acquisti	Visite ai fornitori	45.455	Ordini a terzi
Ser. Gen.	Imbustamento e invio fax	80.477	Ordini a terzi
Prog. Prod.	Monitoraggio e gestione rapporti coi fornitori	532.995	Ordini a terzi
R&S	Conta fisica del materiale entrante	623.314	Nr. componenti acquistati
R&S	Verifiche sul materiale entrante	160.257	Nr. componenti acquistati
Ammin.	Gestione fornitori	336.433	Ordini a terzi

trollo, telefonate per solleciti, gestione contabile, ecc.) e la gestione dei materiali in entrata (verifica quantità, controlli qualità, collaudi, ecc.). Tali operazioni sono entrambe mal rappresentate dall'ammontare monetario degli acquisti, che non tiene conto né del differente frazionamento degli ordini a terzi, né del differente numero di componenti presenti in media nelle linee. Si tratta di driver che non risultano immediatamente rilevabili dal sistema informativo aziendale, ma che sono stati ricostruiti con apposite analisi che hanno certamente richiesto uno sforzo significativo, ma che hanno consentito di fondare l'analisi su valori maggiormente attendibili (si veda Tavola 12). La stessa operazione è stata effettuata con numerose altre attività allocate sulla base di parametri volumetrici. In particolare (si veda Tavola 13):

- i costi di comunicazione, in precedenza allocati sulla base del fatturato, sono stati oggetto di apposita analisi di tutte le operazioni effettuate, per valutare nello specifico i costi sostenuti per ciascuna linea (il driver è stato definito "analisi comunicazione");
- le attività connesse alla gestione dei ricambi, in precedenza allocate sulla base del fatturato ricambi, sono state imputate in proporzione al numero righe ordini ricambi, sulla base della considerazione che molte di esse dipendevano dalla complessità degli ordini, piuttosto che dal relativo ammontare;
- le attività di gestione interna dei materiali,

allocate in precedenza sulla base degli ordini di macchinari, sono state imputate utilizzando come driver il numero di prelievi a magazzino richiesti da ciascuna linea, che variavano notevolmente in funzione degli specifici ordini;

- le attività di supporto ai mercati esteri, allocate dal sistema aziendale in parte in base al fatturato e in parte in base al numero clienti, sono state imputate sulla base delle chiamate ricevute dall'estero, che potevano essere calcolate grazie al sistema di Customer Relationship Management e all'analisi dei costi telefonici.

Un secondo ordine di problemi riguardava il principale driver aziendale, ossia il numero di nuovi prodotti, che era stato utilizzato, sostanzialmente, per allocare tutti i costi della Ricerca e Sviluppo. In prima approssimazione tale driver poteva essere considerato corretto, ipotizzando che le linee la cui gamma aveva previsto una maggior introduzione di nuovi prodotti (erano stati considerati tali tutti i nuovi codici in listino) avessero anche generato un maggior livello di servizio richiesto alla Ricerca e Sviluppo. In realtà, però, andava considerato come le innovazioni relative alle differenti linee presentassero una portata decisamente differente.

Nelle linee più mature (in particolare nei macchinari monotronco), i nuovi prodotti erano sostanzialmente revisioni di modelli già

esistenti, rispetto ai quali venivano apportate modifiche marginali (nuovi accessori, irrobustimento di alcune parti che avevano segnalato problemi, maggior affidabilità della parte elettronica, ecc.). L'azione effettuata sui prodotti più recenti (macchinari pluritracco e in particolare quelli della linea 130), pur fondandosi sempre su prodotti già esistenti, si presentava decisamente più radicale con l'apporto di numerose modifiche. Un'approfondita analisi dell'operatività di progettisti e collaudatori, tenuti a redigere schede di commessa per ogni nuovo prodotto (il relativo driver è stato nominato "Dedicato R&S"), ha consentito di attribuire i costi in maniera decisamente più accurata. In Tavola 14 sono indicati

attività e costi per cui è stato modificato il parametro di allocazione da "Numero nuovi prodotti" a "Dedicato R&S".

I nuovi parametri definiti per migliorare il sistema di allocazione presentavano due caratteristiche comuni: la complessità di rilevazione (nessuno era infatti ottenibile direttamente dal sistema informativo aziendale, e quindi tutti avevano richiesto apposite valutazioni) e il fatto che, in proporzione ai relativi volumi produttivi, evidenziassero un livello molto superiore all'interno dei macchinari pluritracco, rispetto a quelli monotracco. Ciò non faceva altro che riflettere la maggior complessità dei primi, che richiedevano un più elevato

Tavola 13 - I nuovi driver di attività

U.O.	Attività	Costo	Driver azienda	Nuovo driver
Comunicazione	Pubblicità e comunicazione	236.836	Fatturato	Analisi comunicazione
Comunicazione	Rapporti con riviste di settore	44.781	Fatturato	Analisi comunicazione
Gest. Ric.	Inserimento corfeme	174.578	Fatturato ricambi	Nr. righe di ricambi
Gest. Ric.	Emissione bolle e fatture	365.743	Fatturato ricambi	Nr. righe di ricambi
Gest. Ric.	Statistiche/report/archiviazioni	77.442	Fatturato ricambi	Nr. righe di ricambi
Gest. Ric.	Altre attività gest. ricambi	106.995	Fatturato ricambi	Nr. righe di ricambi
Spedizioni	Preparazione ricambi	1.233.536	Fatturato ricambi	Nr. righe di ricambi
Spedizioni	Preparazione e consegna alle linee di alcuni particolari	194.555	Nr. ordini di caricatori	Nr. prelievi da magazzino
Spedizioni	Caricamento magazzini verticali	278.112	Fatturato ricambi	Nr. righe di ricambi
R&S	Movimentazione particolari acquistati	302.799	Nr. ordini di caricatori	Nr. prelievi da magazzino
R&S	Gestione documentazione del materiale ricevuto	124.622	Nr. ordini di caricatori	Nr. prelievi da magazzino
R&S	Preparaz. e disl. mat. nei carrelli porta comm. sulle linee	245.661	Nr. ordini di caricatori	Nr. prelievi da magazzino
Commerciale	Gestione rete vendita estero	790.185	Nr. clienti	Chiamate estero
R&S	Supporto ad altri enti e sedi estere	810.576	Fatturato	Chiamate estero

Tavola 14 - Le attività di R&amp;S per cui è stato modificato il driver di allocazione

U.O.	Attività	Costo
R&S	Coordinamento e supervisione	893.746
R&S	Progettazione nuovi prodotti	1.404.409
R&S	Rivisitazione progetti	1.133.905
R&S	Montaggio e assemblaggio meccanico	431.430
R&S	Modifiche meccaniche prototipi	390.608
R&S	Assemblaggio e modifiche elettriche	261.480
R&S	Collaudo	96.042
R&S	Viaggio e riunioni	660.703
R&S	Amministrazione CAD	450.367
R&S	Preparazione dislirte	423.728

Tavola 15 - Ripartizione dei nuovi driver confrontati con fatturato e volume produttivo

	M050	M100	P100	P130
Fatturato	47,6%	20,6%	17,5%	14,3%
Nr. pezzi prodotti	50,3%	18,4%	21,8%	9,5%
Nr. prelievi da magazzino	37,1%	13,1%	27,8%	22,1%
Nr. componenti acquistati	29,0%	19,9%	24,5%	26,5%
Nr. righe di ricambi	36,3%	13,7%	24,3%	25,7%
Dedicato R&S	27,9%	23,5%	26,6%	22,0%
Chiamate estero	31,6%	17,1%	28,5%	22,8%

numero di componenti e prelievi a magazzino, maggior ricerca, ordini più frazionati, ecc. In Tavola 15 è indicata la ripartizione percentuale dei nuovi driver rispetto alle quattro linee, confrontata con quella relativa a numero pezzi prodotti e fatturato. In definitiva, il sistema ABC, corretto così come descritto in precedenza, forniva i risultati evidenziati in Tavola 16, in cui è indicato anche il confronto con il metodo a base unica e con l'analisi ABC aziendale.

Come era facile attendersi sulla base delle considerazioni precedenti, il livello di marginalità delle differenti linee muta in modo sostanziale, aumentando per i macchinari monotracco (in particolare per la linea M050) e riducendosi per i macchinari pluritracco, con la linea P100 che evidenzia addirittura una lieve perdita e la linea P130 che passa dal 18% al 3% in termini di ROS. Le conclusioni che si possono trarre da tale

applicazione sono evidenti: il vero valore aggiunto dell'ABC, in termini di supporto informativo, sta nella possibilità di attribuire i costi delle attività ai prodotti, o altri cost object, sulla base di parametri coerenti con il principio funzionale, ossia che rispecchiano l'effettivo assorbimento di risorse operato dai prodotti stessi. Se ciò non accade, perché la rilevazione di tali parametri viene ritenuta eccessivamente onerosa in termini di tempo dedicato, l'azione di scrupolosa determinazione dei costi di attività diviene sostanzialmente inutile. Si consideri, inoltre, che l'elaborazione effettuata dalla Alfa S.p.A. costituiva un'analisi a tantum, finalizzata a valutare il modello. Nel caso di un'applicazione standard, inserita stabilmente nel modello di controllo, i costi delle rilevazioni sarebbero stati inevitabilmente più ingenti, in quanto il sistema informativo aziendale avrebbe richiesto significativi interventi per consentire di ottenere con periodicità stabilita (ad esempio annual-

Tavola 16 - La redditività di linea calcolata con l'ABC modificato

	M050	M100	P100	P130
Fatturato	35.390.474	15.335.871	12.976.510	10.617.144
Costi diretti	18.611.246	8.249.000	6.408.029	4.662.298
Costi indiretti	11.148.648	5.420.421	6.632.581	5.620.781
Costo pieno	29.759.894	13.669.421	13.040.610	10.283.078
Risultato Operativo	5.630.581	1.666.451	64.100	334.066
Redditività delle vendite	15,9%	10,9%	-0,5%	3,1%
Redditività ABC azienda	9,6%	8,4%	8,0%	17,5%
Redditività con metodo tradizionale	7,5%	5,3%	13,1%	22,7%



esistenti, rispetto ai quali venivano apportate modifiche marginali (nuovi accessori, irrobustimento di alcune parti che avevano segnalato problemi, maggior affidabilità della parte elettronica, ecc.). L'azione effettuata sui prodotti più recenti (macchinari pluritracco e in particolare quelli della linea 130), pur fondandosi sempre su prodotti già esistenti, si presentava decisamente più radicale con l'apporto di numerose modifiche. Un'approfondita analisi dell'operatività di progettisti e collaudatori, tenuti a redigere schede di commessa per ogni nuovo prodotto (il relativo driver è stato nominato "Dedicato R&S"), ha consentito di attribuire i costi in maniera decisamente più accurata. In Tavola 14 sono indicati

Tavola 14 - Le attività di R&amp;S per cui è stato modificato il driver di allocazione

U.O.	Attività	Costo
R&S	Coordinamento e supervisione	893.746
R&S	Progettazione nuovi prodotti	1.404.409
R&S	Rivisitazione progetti	1.133.905
R&S	Montaggio e assemblaggio meccanico	431.430
R&S	Modifiche meccaniche prototipi	390.608
R&S	Assemblaggi e modifiche elettriche	261.480
R&S	Collaudo	96.042
R&S	Viaggio e riunioni	660.703
R&S	Amministrazione CAD	450.367
R&S	Preparazione dislirite	423.728

attività e costi per cui è stato modificato il parametro di allocazione da "Numero nuovi prodotti" a "Dedicato R&S".

I nuovi parametri definiti per migliorare il sistema di allocazione presentavano due caratteristiche comuni: la complessità di rilevazione (nessuno era infatti ottenibile direttamente dal sistema informativo aziendale, e quindi tutti avevano richiesto apposite valutazioni) e il fatto che, in proporzione ai relativi volumi produttivi, evidenziassero un livello molto superiore all'interno dei macchinari pluritracco, rispetto a quelli monotracco. Ciò non faceva altro che riflettere la maggior complessità dei primi, che richiedevano un più elevato

Tavola 13 - I nuovi driver di attività

U.O.	Attività	Costo	Driver azienda	Nuovo driver
Comunicazione	Pubblicità e comunicazione	236.836	Fatturato	Analisi comunicazione
Comunicazione	Rapporti con riviste di settore	44.781	Fatturato	Analisi comunicazione
Gest. Ric.	Inserimento corferme	174.578	Fatturato ricambi	Nr. righe di ricambi
Gest. Ric.	Emissione bolle e fatture	365.743	Fatturato ricambi	Nr. righe di ricambi
Gest. Ric.	Statistiche/report/archiviazioni	77.442	Fatturato ricambi	Nr. righe di ricambi
Gest. Ric.	Altre attività gest. ricambi	106.995	Fatturato ricambi	Nr. righe di ricambi
Spedizioni	Preparazione ricambi	1.233.536	Fatturato ricambi	Nr. righe di ricambi
Spedizioni	Preparazione e consegna alle linee di alcuni particolari	194.555	Nr. ordini di caricatori	Nr. prelievi da magazzino
Spedizioni	Caricamento magazzini verticali	278.112	Fatturato ricambi	Nr. righe di ricambi
R&S	Movimentazione particolari acquistati	302.799	Nr. ordini di caricatori	Nr. prelievi da magazzino
R&S	Gestione documentazione del materiale ricevuto	124.622	Nr. ordini di caricatori	Nr. prelievi da magazzino
R&S	Preparaz. e disl. mat. nei carrelli porta comm. sulle linee	245.661	Nr. ordini di caricatori	Nr. prelievi da magazzino
Commerciale	Gestione rete vendita estero	790.185	Nr. clienti	Chiamate estero
R&S	Supporto ad altri enti e sedi estere	810.576	Fatturato	Chiamate estero

Tavola 15 - Ripartizione dei nuovi driver confrontati con fatturato e volume produttivo

	M050	M100	P100	P130
Fatturato	47,6%	20,6%	17,5%	14,3%
Nr. pezzi prodotti	50,3%	18,4%	21,8%	9,5%
Nr. prelievi da magazzino	37,1%	13,1%	27,8%	22,1%
Nr. componenti acquistati	29,0%	19,9%	24,5%	26,5%
Nr. righe di ricambi	36,3%	13,7%	24,3%	25,7%
Dedicato R&S	27,9%	23,5%	26,6%	22,0%
Chiamate estero	31,6%	17,1%	28,5%	22,8%

numero di componenti e prelievi a magazzino, maggior ricerca, ordini più frazionati, ecc. In Tavola 15 è indicata la ripartizione percentuale dei nuovi driver rispetto alle quattro linee, confrontata con quella relativa a numero pezzi prodotti e fatturato. In definitiva, il sistema ABC, corretto così come descritto in precedenza, forniva i risultati evidenziati in Tavola 16, in cui è indicato anche il confronto con il metodo a base unica e con l'analisi ABC aziendale.

Come era facile attendersi sulla base delle considerazioni precedenti, il livello di marginalità delle differenti linee muta in modo sostanziale, aumentando per i macchinari monotracco (in particolare per la linea M050) e riducendosi per i macchinari pluritracco, con la linea P100 che evidenzia addirittura una lieve perdita e la linea P130 che passa dal 18% al 3% in termini di ROS. Le conclusioni che si possono trarre da tale

applicazione sono evidenti: il vero valore aggiunto dell'ABC, in termini di supporto informativo, sta nella possibilità di attribuire i costi delle attività ai prodotti, o altri cost object, sulla base di parametri coerenti con il principio funzionale, ossia che rispecchiano l'effettivo assorbimento di risorse operato dai prodotti stessi. Se ciò non accade, perché la rilevazione di tali parametri viene ritenuta eccessivamente onerosa in termini di tempo dedicato, l'azione di scrupolosa determinazione dei costi di attività diviene sostanzialmente inutile. Si consideri, inoltre, che l'elaborazione effettuata dalla Alfa S.p.A. costituiva un'analisi a tantum, finalizzata a valutare il modello. Nel caso di un'applicazione standard, inserita stabilmente nel modello di controllo, i costi delle rilevazioni sarebbero stati inevitabilmente più ingenti, in quanto il sistema informativo aziendale avrebbe richiesto significativi interventi per consentire di ottenere con periodicità stabilita (ad esempio annual-

Tavola 16 - La redditività di linea calcolata con l'ABC modificato

	M050	M100	P100	P130
Fatturato	35.390.474	15.335.871	12.976.510	10.617.144
Costi diretti	18.611.246	8.249.000	6.408.029	4.662.298
Costi indiretti	11.148.648	5.420.421	6.632.581	5.620.781
Costo pieno	29.759.894	13.669.421	13.040.610	10.283.078
Risultato Operativo	5.630.581	1.666.451	64.100	334.066
Redditività delle vendite	15,9%	10,9%	-0,5%	3,1%
Redditività ABC azienda	9,6%	8,4%	8,0%	17,5%
Redditività con metodo tradizionale	7,5%	5,3%	13,1%	22,7%

Tavola 17 - Le attività non allocabili

U.O.	Attività	Cost Driver	Costo
Controllo	Reportistica su rendimenti	Costo del lavoro (mod)	52.732
Controllo	Verifica spese per centri di costo	Costo del lavoro (mod)	58.587
Controllo	Analisi su costi del personale	Costo del lavoro (mod)	41.010
Controllo	Attività di budgeting	Fatturato	41.010
Controllo	Riunioni e discussioni report	Nr. pezzi prodotti	11.716
Qualità	Redazione delle procedure e loro verifica	Fatturato	214.183
Dir. Gen.	Verifica delle attività az. e coordini enti az.	Fatturato	601.227
Dir. Gen.	Attività di fattorino	Fatturato	387.228
Ammin.	Rilevazione presenze ed elaboraz. paghe e contributi	Costo del lavoro (mod)	231.805
Ammin.	Rapporti con i dipendenti	Costo del lavoro (mod)	162.486
<b>Totale</b>			<b>1.801.984</b>

mente) i valori necessari alla costificazione delle linee produttive. Va poi segnalato come anche il metodo ABC modificato non sia esente da critiche. In particolare, per consentire un immediato confronto con la redditività di linea ottenuta con i metodi precedenti si è continuato ad allocare, per lo più con parametri volumetrici (fatturato, costo della manodopera, numero di pezzi prodotti), attività di carattere estremamente generale e "lontane" dal prodotto (si veda Tavola 17).

Si tratta di attività di controllo, direttive, di servizi generali e di coordinamento del personale interno che in realtà non andrebbero allocate, ma semplicemente considerate come costi generali aziendali che vanno a deprimere la marginalità generata dalle linee produttive considerate nel complesso. Si deve dunque prendere atto che, anche con l'utilizzo di una

metodologia di tipo ABC, per una quota di attività il legame con i singoli cost object risulta di fatto impossibile e che qualunque allocazione si caratterizza come arbitraria e non rispondente al principio funzionale.

Nel caso specifico, tali costi assommavano a circa 1,8 milioni di Euro, pari a poco più del 6% del totale degli indiretti; pertanto, una loro mancata allocazione non muta i giudizi sulla marginalità (e non più sulla redditività) delle quattro linee di prodotto (si veda Tavola 18), ma in altri contesti aziendali l'incidenza di tali costi potrebbe risultare sensibilmente più elevata e inficiare in maniera decisiva i risultati dell'analisi. Il caso evidenzia ulteriormente alcune criticità del sistema ABC se utilizzato come unico punto di riferimento per decisioni di carattere strategico concernenti i

Tavola 18 - L'analisi della marginalità di prodotto non allocando le attività generali

	M050	M100	P100	P130	Totale
<b>Fatturato</b>	<b>36.390.474</b>	<b>16.336.871</b>	<b>12.976.510</b>	<b>10.617.144</b>	<b>74.320.000</b>
Costi diretti	18.611.246	8.249.000	6.408.029	4.662.298	37.930.572
Costi indiretti	10.292.838	5.046.934	6.307.856	5.372.819	27.020.447
<b>Costo attribuibile</b>	<b>28.904.084</b>	<b>13.295.934</b>	<b>12.715.885</b>	<b>10.035.117</b>	<b>64.951.019</b>
Margine generato	6.486.391	2.039.938	260.625	582.027	9.368.981
<b>Marginalità sul fatturato</b>	<b>18,3%</b>	<b>13,3%</b>	<b>2,0%</b>	<b>5,5%</b>	<b>12,6%</b>
Costi di attività non allocabili					1.801.984
<b>Reddito Operativo</b>					<b>7.568.997</b>

E' vietata la variazione, contraffazione, riproduzione, o utilizzazione non autorizzata di tutto o parte di tale materiale. Qualsiasi utilizzo anche di porzioni di questo materiale è concesso per uso strettamente personale di studio o ricerca.

cost object di cui si valuta la redditività. Infatti, sulla base dei risultati ottenuti, quali sono le conclusioni manageriali che si possono trarre? Ovvero, quali iniziative dovrebbe intraprendere la Alfa S.p.A. rispetto alle proprie linee di prodotto? Una risposta intuitiva potrebbe essere quella di elevare i prezzi dei macchinari pluritracco e verificare la reazione del mercato. Se questa fosse negativa, l'opzione dovrebbe essere quella di disimpegnarsi gradualmente da questa specifica area di attività: d'altronde, perché rimanere in un segmento in cui i clienti non sono disposti a riconoscere all'azienda l'elevata mole di attività richiesta? Una valutazione di questo tipo risulterebbe però eccessivamente semplicistica. Innanzitutto perché, come mostrato nell'analisi del caso, una quota molto rilevante di costi è costituita dalla Ricerca e Sviluppo, che grava notevolmente sui macchinari pluritracco, prodotti di recente introduzione e pertanto ancora bisognosi di modifiche e revisioni di progetto. Si suppone che col tempo tali costi si ridurranno: nel corso del proprio ciclo di vita complessivo (che, nel settore in esame, può durare anche 10-15 anni), i prodotti in oggetto sapranno remunerare tali costi? Inoltre, la convinzione dell'azienda è che i macchinari pluritracco costituiscano il futuro del settore e punta fortemente su di essi nel proprio disegno strategico. Si tratta di un'assunzione corretta, o i più semplici ed economici macchinari monotracco continueranno ad essere più apprezzati dalla media del mercato? Le competenze aziendali e l'eccellenza nella ricerca ne fanno il leader e il punto di riferimento per i nuovi e più complessi prodotti, mentre per quelli più semplici la concorrenza (specie di aziende giapponesi e di Taiwan) è molto più sostenuta. In tale contesto avrebbe senso ridurre la propria attività nel comparto dei macchinari più complessi? Ancora: le attività svolte attualmente dall'azienda sono coerenti con ciò che crea valore per il cliente, con ciò che egli desidera e per cui è disposto a corrispondere un premium price all'azienda? Come si può notare, si tratta di una serie di domande relative al generale contesto compe-

tativo e strategico che esulano dalla semplice considerazione dei costi delle differenti linee produttive. In tale contesto, le informazioni desumibili dall'applicazione dell'ABC, per quanto corrette e ottenute tramite una attenta applicazione del modello concettuale, costituiscono un contributo alla definizione di decisioni strategiche, ma vanno integrate con tutta una serie di ulteriori valutazioni.

## Conclusioni

Robert Kaplan, uno degli autori che più fervidamente ha supportato l'elaborazione e la diffusione dell'ABC, ha scritto: "ABC is not magic. It is just one of many information systems to help managers make better decisions. Can managers make good decisions without a detailed understanding of their economics? Occasionally, but they also can make mistakes" (Kaplan, 1992, p. 63). Riteniamo che il caso della Alfa S.p.A. aiuti a comprendere e supportare tale affermazione. Non si deve ritenere che semplicemente perché si applica un sistema ABC si ottengano automaticamente le risposte alle domande che tutti i manager si pongono: su quali prodotti è opportuno puntare? Quali aree di mercato e quali clienti consentiranno all'azienda di crescere profittevolmente nel futuro? Come operare nella scelta delle strategie di sviluppo? L'ABC in merito a tali domande può solo fornire un primo supporto informativo relativo alla redditività dei prodotti. Innanzitutto, dunque, sarà necessario operare affinché tali informazioni siano il più corrette possibile, in particolare con un'attenta opera di individuazione e rilevazione dei driver di allocazione. Non si può pretendere che tale fase sia semplice e priva di momenti di criticità, neppure se si dispone del più efficiente sistema informativo. Anzi, il confronto su quali fattori determinino realmente la complessità di svolgimento delle differenti attività aziendali può costituire un significativo momento di riflessione sulle procedure operative e fornire interessanti indicazioni per intervenire sulle stesse. In alcuni

I rischi insiti nell'utilizzo dell'Activity-based Costing: il caso Alfa S.p.A.



casi i parametri più opportuni risulteranno evidenti ed agevolmente estraibili dal sistema informativo, in altri casi sarà necessario effettuare valutazioni ad hoc, in altri ancora sarà necessario riconoscere l'impossibilità di individuare un legame tra operatività aziendale e cost object.

Una volta poi ottenuti i risultati, sarà necessario interpretarli e valutarli non meccanicisticamente e in maniera acritica, ma affiancando ad essi riflessioni circa il contesto strategico e settoriale in cui opera l'azienda, approfondendo le valutazioni e considerando i motivi che determinano le risultanze ottenute. In particolare sarà necessario chiedersi: quali attività condizionano maggiormente i risultati ottenuti? È possibile intervenire sulle modalità operative interne per ridurre il carico di attività a parità di output? Quali ulteriori elementi vanno considerati nell'assunzione di decisioni relative al mix di prodotti e mercati in cui l'azienda dovrà operare per raggiungere un'adeguata remunerazione del capitale?

La vita e l'operatività di un'azienda sono molto più complesse di quanto qualunque sistema contabile possa rappresentare: non riconoscere tale assunto risulta autolesionistico, oltre che evidentemente ingenuo.

## Bibliografia

- Arena M., Azzone G., Caimi N. (2004), "I sistemi di controllo di gestione nelle imprese italiane: diffusione e determinanti", *Budget*, n. 38, pp. 47-57.
- Bartolini M., Visani F. (2005), "Activity-based Costing: dalla teoria alla pratica", *Budget*, n. 40, pp. 80-100.
- Beaujon G., Singhal V.R. (1990), "Understanding the Activity Cost in an Activity-Based Cost System", *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Spring, pp. 51-71.
- Bergamin Barbato M. (1991), Programmazione e controllo in un'ottica strategica, UTET, Torino.
- Brimson J.A. (1991), Activity accounting: activity-based costing approach, John Wiley & Sons Inc., New York, N.Y.; ed. it. (1992), *Contabilità per attività*, Franco Angeli, Milano.
- Brimson J.A. (1998), "Feature costing: beyond ABC", *Cost Management*, Jan/Feb, Vol. 12, Iss. 1, p. 6.
- Bubbio A. (2001), *Calcolo dei costi per attività. Activity Based Costing*, Guerini e Associati, Milano.
- Cobb I., Innes J., Mitchell E. (1992), *Activity Based Costing: Problems in Practice*, CIMA, London.
- Collini P. (1993), *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, CEDAM, Padova.
- Cooper R., Kaplan R.S., Maisel L.S., Morrissey E., Oehm R.M. (1992), "From ABC to ABM", *Management Accounting*, Vol. 74, No. 5, November, pp. 54-57.
- Cooper R., Kaplan R.S. (1988), "Measure Costs Right: Make the Right Decision", *Harvard Business Review*, September-October, pp. 96-103.
- Friedman A., Lyne S. (1995), *Activity Based Techniques: The Real Life Consequences*, CIMA Publishing, London.
- Innes J., Norris G. (1999), *The use of Activity-based Information*, CIMA Publishing, London.

- Johnson H.T. (1992), "It's Time To Stop Overselling Activity-Based Concepts", *Management Accounting*, september, pp. 26-35.
- Johnson, H.T. (1988), "ActivityBased Information: A Blueprint for WorldClass Management Accounting", *Management Accounting (USA)*, June, pp. 23-30; ed. it. (1991), "La raccolta di informazioni per attività lungo la catena del valore: per disporre di una contabilità direzionale efficace", in Toscano G. (a cura di), *Il calcolo dei costi per attività lungo la catena del valore (ActivityBased Costing)*, Unicopli, Milano, pp. 114-130.
- Kaplan R.S. (1992), "In defense of Activity-based Management", *Management Accounting*, November, pp. 58-63.
- Silvi R., Bartolini M., Visani F. (2004), "Sistemi di cost management", in Marasca S., Silvi R. (a cura di), *Sistemi di controllo e cost management tra teoria e prassi*, Giappichelli, Torino, cap. VI.
- Swenson D. (1995), "The benefits of activity-based cost management to the manufacturing industry", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 7, Fall, pp. 167-180.
- Turney P.B.B. (1991), *Common Cents - The ABC Performance Breakthrough*, Cost Technology, Hillsboro.

## Note al Testo

- 1 *Dottore di ricerca in Economia Aziendale presso la Facoltà di Economia dell'Università di Pisa e docente di "Analisi dei costi per le strategie di e-business" presso la Facoltà di Economia di Porti dell'Università di Bologna.*
- 2 *In merito alla descrizione della struttura concettuale dell'ABC e alle relative potenzialità informative si vedano per tutti Cooper e Kaplan, 1988; Johnson, 1988; Brimson, 1991; Turney, 1991. Tra gli autori italiani si vedano Collini, 1993; Bubbio, 2001.*
- 3 *Beaujon e Singhal, 1990; Bergamin Barbato, 1991; Johnson, 1992; Collini, 1993.*
- 4 *Sulle problematiche applicative dell'ABC si vedano Cobb, Innes e Mitchell, 1992; Cooper, Kaplan, Maisel, Morrissey e Oehm, 1992; Friedman e Lyne, 1995; Swenson 1995; Innes e Norris, 1999; Bartolini e Visani, 2004.*
- 5 *Sui livelli di diffusione dell'ABC nelle aziende italiane si vedano Silvi, Bartolini e Visani, 2004; Arena, Azzone e Caimi, 2004 p. 49.*
- 6 *Con il termine activity cost driver si fa riferimento ai parametri che consentono l'allocazione dei costi dalle attività all'oggetto di costo finale.*
- 7 *Il reale nome dell'azienda è stato modificato per fini di riservatezza.*

I rischi insiti nell'utilizzo dell'Activity-based Costing: il caso Alfa S.p.A.