

Antares D'Achille

**L'ACTIVITY-BASED
COSTING
NEL SETTORE DEI SERVIZI**

Profili evolutivi e di ricerca

FrancoAngeli

Informazioni per il lettore

Questo file PDF è una versione gratuita di sole 20 pagine ed è leggibile con



La versione completa dell'e-book (a pagamento) è leggibile con Adobe Digital Editions. Per tutte le informazioni sulle condizioni dei nostri e-book (con quali dispositivi leggerli e quali funzioni sono consentite) consulta [cliccando qui](#) le nostre F.A.Q.



I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: *www.francoangeli.it* e iscriversi nella home page al servizio “Informatemi” per ricevere via e-mail le segnalazioni delle novità.

Antares D'Achille

**L'ACTIVITY-BASED
COSTING
NEL SETTORE DEI SERVIZI**

Profili evolutivi e di ricerca

FrancoAngeli

Copyright © 2019 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito www.francoangeli.it.

INDICE

Prefazione	pag.	7
Introduzione	»	9
1. Le origini dell'Activity-Based Costing	»	11
1.1. La contabilità dei costi: il profilo tradizionale	»	11
1.2. Le attività quali motore del processo aziendale	»	15
1.3. L'Activity-Based Costing , un nuovo paradigma per il cost management	»	17
1.4. Le finalità conoscitive e le criticità	»	24
1.5. Gli altri modelli basati sulle attività	»	25
1.6. Il Marginal Planned Cost Accounting	»	35
1.7. L'evoluzione nel tempo	»	37
1.8. L'Activity-Based Costing nel settore dei servizi	»	43
2. L'Activity-Based Costing nell'ambito bancario	»	49
2.1. La competitività delle banche attraverso l'analisi dei co- sti	»	49
2.2. L'analisi dell'Activity-Based Costing	»	58
2.2.1. Le peculiarità dell'attività produttiva bancaria	»	58
2.2.2. I contributi della letteratura sull'ABC	»	63
2.3. Gli obiettivi e le ipotesi alla base della ricerca	»	66
2.4. Il framework della ricerca e i risultati	»	79
3. L'Activity-Based Costing nell'ambito sanitario	»	94
3.1. Introduzione	»	94
3.2. La letteratura dell'ABC nel settore sanitario	»	98

3.3. La definizione dei dati necessari e la struttura del progetto	pag.	100
3.4. L'applicazione dell'ABC	»	104
3.4.1. Premessa	»	104
3.4.2. Note metodologiche	»	104
3.4.3. Le risorse aziendali coinvolte e le procedure di assegnazione adottate	»	106
3.4.4. Il processo aggregativo	»	113
3.4.5. L'analisi statistica	»	116
3.5. Riflessioni teoriche derivanti dall'analisi empirica	»	118
3.5.1. Rilevanza e variabilità delle voci di costo	»	118
3.5.2. L'esportabilità del modello	»	120
4. Riflessioni sui diversi metodi basati sulle attività	»	122
4.1. ABC e TDABC: modelli complementari o alternativi?	»	122
4.2. I criteri di scelta del modello di costing	»	127
Appendice	»	133
Bibliografia	»	143

PREFAZIONE

L'attenzione per le modalità di calcolo dei costi di produzione assume valenza strategica in un contesto economico, come quello attuale, nel quale le spinte competitive tendono ad erodere i margini di profitto delle aziende. Mentre i processi di automazione, che hanno interessato largamente il settore manifatturiero, hanno spostato l'attenzione verso la qualità delle produzioni, nell'ambito del settore dei servizi la gestione dei costi ha assunto un preminente ruolo dovuto alla necessità di recuperare margini di efficienza e, pertanto, di competitività. Perseguire un adeguato equilibrio che permetta la sostenibilità del "fare impresa" passa allora per la comprensione e la corretta misurazione delle risorse che, in via continuativa, sono impiegate nell'erogazione del servizio.

Il settore dei servizi è sempre stato caratterizzato dal massivo impiego delle risorse umane quale input di primaria importanza del processo aziendale, generando così maggiori difficoltà nell'adeguata valutazione della performance, non tanto dal lato degli obiettivi e del loro grado di conseguimento, quanto del corretto impiego e del costo di queste risorse; infatti, va da sé, che una corretta misurazione debba, necessariamente, orientarsi non solo ai risultati conseguiti ma anche all'utilità della risorsa impiegata nel processo produttivo. È così che l'elemento di indubbio interesse, riferito all'efficienza, si lega indissolubilmente a quello dell'efficacia, poiché solamente conoscendo le variabili in gioco (quali i risultati conseguiti e i costi sostenuti) si possono assumere delle decisioni opportunamente ponderate.

In definitiva, la necessità di "conoscere" il costo, o meglio, la sua più corretta allocazione in relazione alle risorse aziendali impiegate, unitamente al processo produttivo nel suo insieme, è una condizione di vitale importanza per le aziende di servizi al fine di operare efficientemente ed efficacemente con l'obiettivo di "perdurare" nel sistema economico-produttivo ad ovvio

beneficio della collettività tutta. Da qui l'interesse del presente contributo dell'Autore, nel quale il modello di costing dell'ABC, unitamente alle sue varianti ed evoluzioni, è analizzato con riferimento a due contesti settoriali di particolare delicatezza e complessità, quali l'ambito bancario e quello sanitario.

Prof. Alessandro Montrone

INTRODUZIONE

Il presente lavoro è frutto dell'analisi e della ricerca sull'Activity-Based Costing (ABC) avvenuto nel corso del tempo, con l'idea che un'adeguata applicazione dei metodi di costo basati sulle attività possa apportare rilevanti benefici alle aziende e, in misura maggiore, a quelle appartenenti al settore terziario.

Infatti, nel tempo metodi di costing sempre più avanzati hanno assunto un ruolo rilevante tra le aziende industriali, mentre in quelle di servizi si avverte la necessità di conseguire una migliore conoscenza delle dinamiche di costo. In tal senso, l'ABC può essere impiegato da tali aziende al fine di colmare questo "vuoto" di conoscenza.

In particolare, il presente contributo delinea, nella prima parte, l'origine e l'evoluzione storica dell'ABC, non ancora del tutto condivisa dagli studiosi, e la sua applicazione nel settore terziario considerandone il ciclo di vita in funzione del grado di adozione e dell'interesse misurato dai contributi scientifici nel tempo pubblicati.

La seconda parte, invece, dedica l'attenzione a due ambiti di particolare interesse, ossia quello bancario e quello sanitario che, per motivi diversi, sono stati soggetti a forti tensioni negli ultimi anni e, nei quali, l'approfondimento sulle dinamiche dei costi sostenuti e la loro più adeguata assegnazione può apportare notevoli benefici, in termini di previsione dei prezzi dei prodotti/servizi e del "costo" dei propri clienti (nell'ambito bancario) e di sostenibilità della spesa pubblica (nell'ambito sanitario).

L'ultima parte è dedicata a delle riflessioni maturate dagli approfondimenti, nel corso del tempo, nell'ambito della ricerca effettuata.

In particolare, si delinea un quadro di possibile progettazione per l'efficace adozione dell'ABC nel settore dei servizi, considerando le implicite difficoltà rispetto alle aziende manifatturiere, attraverso un approccio maggiormente flessibile e legato ad una adozione ibrida dei diversi sistemi di costo.

1. LE ORIGINI DELL'ACTIVITY BASED COSTING

1.1. La contabilità dei costi: il profilo tradizionale

Il *cost accounting* si basa essenzialmente sul principio che tutti i costi di produzione devono essere imputati all'oggetto di costo. Effettuare una distinzione tra i costi direttamente riconducibili agli oggetti di costo (costi diretti) e quelli che sono non direttamente imputabili (costi indiretti) migliora la comprensione del sistema di costing utilizzato da una azienda.

In tale ottica, i costi diretti sono quei costi che possono essere facilmente e con precisione legati a un particolare oggetto di costo e assegnati in funzione ad una relazione causa-effetto ben definita.

Diversamente, i costi indiretti, non possono essere ricondotti direttamente ad un particolare oggetto di costo perché generalmente comuni a più di essi. I costi indiretti vengono pertanto assegnati agli oggetti di costo mediante l'allocazione, ossia la ripartizione, secondo un determinato rapporto, in genere, dei costi diretti sostenuti¹.

In sintesi, lo scopo del management e del *cost accounting* è il seguente:

- assegnare i costi tra i beni ceduti, le rimanenze e, in funzione rettificativa, collaborare all'assegnazione del reddito;
- fornire le informazioni necessarie al decision making aziendale;
- fornire le informazioni rilevanti per la pianificazione, il controllo e la misurazione delle prestazioni.

Si nota come i costi indiretti nel tempo sono cresciuti particolarmente e ciò a causa del progressivo aumento dimensionale delle aziende, dei processi produttivi capital intensive rispetto a quelli labour intensive che ha spinto le aziende ad un uso più intensivo dell'automazione, dell'accresciuta comples-

¹ DRURY, *Management and Cost Accounting*.

sità dei prodotti e servizi offerti e dei maggiori investimenti negli intangibili aziendali².

Il sistema di calcolo tradizionale dei costi è caratterizzato da un'allocazione in due fasi: nella prima, i costi sono assegnati ai centri di costo e, nella seconda fase, i costi sono assegnati dai centri di costo ai prodotti o servizi.

Nella prima fase, il sistema di calcolo dei costi tradizionale utilizza generalmente una allocazione basata sui volumi per ripartire i diversi costi delle risorse generali di produzione ai centri di costo (reparti produttivi e di servizio alla produzione)³.

Nel caso di costi riferibili ai centri di assistenza alla produzione (come i centri di servizio per la movimentazione, l'assistenza, lo stoccaggio, ecc.) i costi sono riallocati alla produzione (centri di costo di produzione) in modo che possano essere ripartiti nel prodotto finale.

Nella seconda fase, i costi sono assegnati da ciascun centro di costo agli oggetti di costo utilizzando le basi di allocazione individuate.

Nella prima fase, le aziende che utilizzano il sistema tradizionale adottano molte basi di allocazione diverse, quali: i metri quadro degli impianti, il numero di dipendenti, il valore contabile delle immobilizzazioni materiali o tecniche, le ore lavoro, le ore macchina, ecc., al fine di ripartire le spese generali tra i centri di costo; mentre, nella seconda fase, utilizzano un numero più ridotto di basi di allocazione, come le ore di lavoro diretto (manodopera) o le ore macchina per l'effettiva produzione⁴.

L'approccio tradizionale non è di per sé errato; tuttavia, il costante aumento della competizione internazionale ha esercitato nel tempo una forte pressione sulle aziende, che si confrontano tra di loro in termini di qualità, di servizi accessori e, non ultimo, di costi. In tale situazione, si evidenzia come la maggior parte delle aziende utilizza gli stessi sistemi di contabilità e controllo di gestione che sono stati sviluppati decenni fa in un ambiente competitivo drasticamente diverso da quello odierno⁵.

I sistemi tradizionali di contabilità dei costi (o contabilità analitica) sono il prodotto dell'evoluzione delle operazioni di produzione, focalizzato sulla produzione di una bassa gamma di prodotti e, contraddistinti da un elevato lavoro diretto, a cui si legano i costi diretti. Tali sistemi risultarono altamente

² CROSSON, NEEDLES, *Managerial Accounting Principles*.

³ COOPER, KAPLAN, *How Cost Accounting Distorts Product Costs*.

⁴ Nel 1988, visitando numerose aziende statunitensi, gli studiosi COOPER e KAPLAN hanno rilevato che tali aziende utilizzavano, come basi di ripartizione, le ore di manodopera nella seconda fase per l'allocazione dei costi dai centri ai prodotti, nonostante l'utilizzo di diverse basi di allocazione nella prima fase (COOPER, KAPLAN, *How Cost Accounting Distorts Product Costs*).

⁵ KAPLAN, *The Evolution of Management Accounting*.

efficienti nel gestire una produzione di massa omogenea nelle sue caratteristiche fisiche e produttive, e per questo sono stati utilizzati fin dall'inizio del ventesimo secolo.

Tuttavia, i sistemi tradizionali non sono più adeguati per ricomprendere tutti i processi produttivi di una azienda manifatturiera moderna, poiché nell'attuale ambiente competitivo, i beni sono prodotti con un ridotto contenuto di lavoro diretto mentre ha assunto maggiore rilevanza il fattore capitale legato all'accresciuta dimensione media delle aziende nel tempo e ai processi di automazione.

L'utilizzo dei sistemi tradizionali per il calcolo dei costi è ancora particolarmente adeguato in presenza di aziende mono-prodotto o con una gamma di prodotti che richiedono lo stesso processo di produzione e, quindi, stesse attività produttive poste in essere, senza particolari specificità degli ordini da parte della clientela⁶.

Si può quindi sostenere che l'informazione distorta dei costi è il risultato di scelte contabili coerenti con il passato, quando per lo più le aziende producevano una gamma ristretta di prodotti e con un ricorso diretto a talune risorse produttive. In tali produzioni, i costi del lavoro e dei materiali erano i fattori di produzione più rilevanti nella determinazione del costo totale per un singolo prodotto; mentre, al contempo le distorsioni derivanti dall'assegnazione dei costi generali dell'azienda risultavano ridotte data la loro limitata rilevanza nel complessivo impiego delle risorse aziendali.

In altri termini, possiamo affermare che tali distorsioni eventualmente presenti venivano diluite nel processo di allocazione e ribaltamento dei costi stessi.

Come già precedentemente affermato, lo scenario attuale è diverso rispetto al passato e l'impiego diretto delle risorse nel processo produttivo non è più la parte preponderante della produzione, ma spesso limitato a una piccola quota e, di conseguenza, le ore di manodopera diretta o le ore macchina di produzione non forniscono informazioni adeguate per il calcolo del costo di un prodotto (o in qualsivoglia oggetto di costo di interesse per il management aziendale)⁷.

Già da anni, le spese relative alle operazioni di supporto di un'azienda manifatturiera, quali la progettazione e lo sviluppo, la distribuzione, il marketing e altre funzioni generali sono aumentate enormemente nel ruolo, seppur sempre indiretto, che hanno nella produzione aziendale⁸.

⁶ CROSSON, NEEDLES, *op. cit.*

⁷ COOPER, KAPLAN, *Measure costs right: make the right decisions.*

⁸ Come evidenziato dai seguenti autori: GLAD, BECKER, *Activity Based Costing and Management*, COOPER, KAPLAN, *Measure costs right: make the right decisions*, GARRISON ET AL., *Managerial Accounting*.

Dovuto a queste cause, il sistema di calcolo dei costi tradizionale non è in grado di valutare accuratamente il costo delle risorse utilizzate per produrre i prodotti o i servizi da parte di una azienda⁹.

Tale limite, tra l'altro, inficia il processo decisionale del management che, a causa della distorsione dei costi sostenuti¹⁰ determina a sua volta segnali distorti sulla redditività relativa all'output aziendale ceduto (Atkinson *et al.* 2012), riducendone la competitività nel tempo¹¹. Tale aspetto non è da sottovalutare, in quanto si concretizza un effetto a catena che colpisce il mix di prodotti/servizi offerti, i prezzi fissati per la propria produzione, la tecnologia di processo utilizzata e gli investimenti nel tempo che l'azienda effettua su di essa, poiché, a ben vedere, le decisioni sono assunte su informazioni di costo viziata *ab origine*.

Nel tempo si è quindi accresciuta l'importanza della capacità informativa sui costi poiché il vero nodo cruciale, verificatosi negli ultimi decenni, è il peso assunto dai costi indiretti, che è aumentato notevolmente in qualsiasi azienda, senza distinzione settoriale, a causa dei molteplici fattori già accennati.

Tale fenomeno può essere ricondotto, sinteticamente, alla maggiore complessità dei processi produttivi aziendali, che hanno reso meno attendibili le informazioni ottenibili attraverso le metodologie tradizionali di *costing* e per i quali il calcolo dei costi indiretti viene effettuato secondo ripartizioni legate ai volumi, determinando la sovrastima dei costi per l'output che realizza maggiori volumi (maggiore contributo alla copertura dei costi complessivi) rispetto a quelli di più ridotto volume (sottostimati), creando una perdita di competitività dei primi rispetto ai secondi, soprattutto in caso di differenziata complessità dei processi produttivi.

La distinzione, quindi, tra costi diretti e costi indiretti (come anche tra quelli fissi e variabili) può non essere più sufficiente, in molte realtà aziendali, per discriminare i fattori che originano i costi e quindi ottenere delle affidabili rilevazioni nella fase dell'allocazione agli oggetti di costo.

Per talune situazioni, sembrerebbe più idoneo parlare di costi specifici (*traceable cost*) e costi comuni (*common cost*) dato che negli ultimi anni le categorie che hanno avuto gli incrementi più rapidi sono stati i costi generali di produzione, i costi sostenuti per il marketing, la vendita, la distribuzione e il servizio di assistenza. Questi costi sono per lo più fissi rispetto al livello di produzione, come tradizionalmente intesi, ma sono stati in realtà quelli più

⁹ Per approfondimenti, cfr.: COOPER, *Implementing an activity-based cost system*, COOPER, KAPLAN, *Profit Priorities from Activity-Based Costing*, ATKINSON ET AL., *Management Accounting: Information for Decision Making and Strategy Execution*.

¹⁰ JOHNSON, KAPLAN, *The Rise and Fall of Management Accounting*.

¹¹ ATKINSON ET AL., *op. cit.*

variabili; sono i costi che sono aumentati di più negli ultimi decenni, in relazione ai costi totali¹².

1.2. Le attività quali motore del processo aziendale

Le difficoltà nel *cost accounting* aziendale si evidenziano già all'indomani del secondo conflitto mondiale nel settore manifatturiero, quando l'allocazione dei costi più comunemente utilizzata negli USA era il metodo del costo di assorbimento (*absorption cost*), che è assimilabile al full costing, in quanto assegna tutti i costi di produzione al prodotto realizzato¹³.

Nel tempo, la struttura di costo all'interno delle aziende è cambiata radicalmente durante gli anni Settanta e Ottanta. Le spese generali e i costi indiretti di produzione sono aumentati ad un tasso maggiore del costo diretto di produzione a causa del crescente costo del capitale e del ruolo della tecnologia all'interno dell'ambiente produttivo¹⁴. Fino a quel momento, i *decision maker* ritenevano che esistesse una correlazione diretta tra le ore di lavoro diretto e i costi generali di produzione, ma tale assunto venne meno in seguito.

Le aziende statunitensi evidenziavano un grado di complessità elevato a cui si contrappone un approccio ancora acerbo del management. Tuttavia, è proprio in questa decade che uno studioso americano mette in luce la rilevanza delle attività e la necessità di una loro attenta analisi. Lo studioso Peter Drucker nel suo rilevante contributo sul management afferma che «analyzing the activities is as good as unknown to traditional theory [...] we can expect to find activities labeled manufacturing, engineering or selling in a business that manufactures and sell goods. But these typical functions are empty bottles. What goes into each? And do we need a pint bottle or a quart bottle for the functions labeled manufacturing, for instance? These are the really important questions. And to these the concept of typical functions has no answers»¹⁵.

Lo studioso non è soddisfatto dei metodi tradizionali per l'analisi della performance aziendali, poiché mentre nella contabilità tradizionale dei costi si postula che il costo totale della produzione è la somma dei costi di tutte le singole operazioni, il costo che davvero conta per l'azienda e capace di definire propriamente la sua redditività, è il costo totale del processo produttivo. La premessa dei costi basati sulle attività vede la produzione come un processo integrato che inizia con l'ottenimento delle forniture per il processo produttivo ma continua

¹² JOHNSON, KAPLAN, *op. cit.*

¹³ GARRISON *ET AL.*, *op. cit.*

¹⁴ COKINS, *Activity Based Costing: Optional or Required?*

¹⁵ DRUCKER, *The Practice of Management*, pag. 195.

anche dopo, fino al raggiungimento dell'utente finale¹⁶.

La contabilità dei costi tradizionale misura quanto “costa fare qualcosa”, ma per Drucker il costo basato sulle attività deve evidenziare anche tutti quei costi del “non fare”, come quelli legati al fermo dei macchinari, quello riferibile all'attesa di una parte necessaria o di un componente, il costo degli ordini in attesa di essere spediti, il costo della rilavorazione o del riciclo degli elementi difettosi, e così via¹⁷.

Tali costi, non sono intercettati dalla contabilità tradizionale e talvolta possono essere uguali e persino superiori dei costi di produzione classicamente intesi. Nel valutare i benefici dell'orientare i costi alle attività, Drucker si riferisce a tre dei suoi temi di studio principali: la gestione per risultati, la dualità nel fare le cose necessarie ma in modo corretto¹⁸ e l'importanza che riveste il cliente.

In tal senso, un approccio basato sulle attività permette non solo il controllo dei costi in modo migliore, ma anche il controllo dei risultati; al contempo ove la contabilità analitica tradizionale presuppone che una certa attività deve essere svolta considerando il quando svolgerla, l'orientamento alle attività permette di chiederci se deve essere svolta, e se così, dove e come deve essere fatto; ciò abilita tutta una serie di analisi orientate al valore creato da un processo e alla qualità dello stesso. Infine, non ultimo, si rimette al centro delle attività la prestazione che ha un effettivo valore aggiunto per il cliente¹⁹.

L'analisi delle attività²⁰ e l'orientamento dei costi alle stesse fornisce una base informativa per comprendere i veri costi sostenuti dall'azienda, ma fornisce anche informazioni necessarie per determinare i prezzi più congrui per il proprio output. Per lo studioso questa è una condizione necessaria ma non sufficiente per competere con successo in un mercato globale. Un'azienda deve conoscere i costi di tutto il suo processo economico e lavorare con gli altri stakeholder

¹⁶ DRUCKER, *The Information Executives Truly Need*.

¹⁷ «Activity based costing also records the costs of not doing, such as the cost of machine downtime, the cost of waiting for a needed part or tool, the cost of inventory waiting to be shipped and the cost of reworking or scrapping a defective part», Drucker, *Managing in a Time of Great Change*, pag. 107.

¹⁸ Tale concetto è ben espresso successivamente anche da KAPLAN nel duplice orientamento (operativo e strategico) dell'Activity-Based Management.

¹⁹ DRUCKER, *Managing in a Time of Great Change*.

²⁰ STAUBUS nel 1971 con il proprio lavoro seminale definisce l'obiettivo principale dell'Activity Accounting: «the general objective of activity accounting is to gather quantitative economic information about activities for use in making decisions about the performance of the same or similar activities in the future. This requires. a) measurement of the output of an activity; b) measurement of the inputs; c) comparison of inputs and outputs and explanation of discrepancies; d) measurement of the service potentials remaining in an activity's domain at any time», STAUBUS, *Activity Costing and Input-Output Accounting*, pagg. 17-18.

lungo la catena del valore al fine di gestire i costi e massimizzarne i profitti. In tale ottica, le aziende passano dal valutare unicamente i costi di ciò che accade all'interno della propria organizzazione a tutto il processo economico che investe soggetti e operatori economici che si situano all'esterno della stessa.

Considerare il processo produttivo nel suo complesso, ovvero l'intera *chain value*, determina che l'azienda nella sua forma legale perda di rilevanza, e ciò che conta nel mercato è la sua sostanza economica e, quindi, i costi dell'intero processo, indipendentemente da chi possiede cosa; il concetto giuridico di proprietà viene necessariamente ridimensionato nella sua rilevanza tradizionale.

Tuttavia, mentre questo approccio è pienamente coerente con la teoria, l'applicazione della gestione della *supply chain* e la creazione di partnership con i principali fornitori, è di difficile concretizzazione a causa di limiti non facilmente superabili. Farlo richiede un'uniformità, o almeno la compatibilità, dei sistemi contabili delle aziende coinvolte nell'intero processo ma, nella realtà, ogni azienda applica il proprio sistema nella convinzione che sia il più adatto ad essa²¹. Non da meno, tale cambiamento richiederebbe anche la condivisione delle informazioni tra le diverse aziende, fatto che risulta di difficile realizzazione considerando che già all'interno di una stessa azienda vi sono resistenze alla condivisione delle informazioni²².

1.3. L'Activity-Based Costing, un nuovo paradigma per il cost management

L'Activity-Based Costing (ABC) è considerato una delle più importanti innovazioni nello studio del cost management del ventesimo secolo da molti accademici e professionisti (Gosselin 2007).

Le origini dello stesso possono essere rinvenute nei primi anni Sessanta, quando l'azienda General Electric sviluppò un modello di analisi dei costi basato sulle attività per migliorare la qualità delle informazioni sui propri costi indiretti. I costi delle attività furono determinati dall'azienda analizzando la prestazione di tutte le attività svolte nel processo produttivo. La General Electric potrebbe essere stata la prima azienda a usare il termine di attività per descrivere e legare ad essa il sostenimento di un costo. In seguito, Staubus (1971) ha studiato i costi delle attività e ha spiegato alcuni dei concetti di base dell'ABC. Nel suo lavoro l'autore analizzò i concetti di costo e oggetto di costo e suggerì una struttura concettuale per la contabilità dei costi

²¹ DRUCKER, *Managing in a Time of Great Change*, pag. 113.

²² WATSON, *Peter F. Drucker: Delivering Value to Customers*.

che definì le attività stesse come oggetti di costo.

Tuttavia, altri Autori²³ non sono d'accordo con l'origine del sistema ABC, come l'approccio contabile basato sulle attività evidenziato da Staubus e l'esperienza della General Electric; gli Autori definiscono tali riferimenti come non completi poiché mancano di alcuni elementi che non permettono di definire chiaramente l'ABC, secondo quanto teorizzato in seguito.

Invece, individuano l'origine dell'ABC nei contributi di Cooper, Kaplan e Johnson, che hanno evidenziato come già da tempo diverse aziende manifatturiere statunitensi²⁴ utilizzassero un approccio dei costi basato sulle attività. Questi ultimi studiosi hanno creato una infrastruttura teorica solida basata sulle esperienze raccolte dal mondo imprenditoriale. In quest'ottica, lo sviluppo dell'ABC e la sua origine è stato il contributo parallelo, e in un certo qual modo sinergico, tra la realtà accademica e quella aziendale che, nell'esperienza nordamericana, non è mai stata pienamente separata.

Sull'ABC si evidenzia che la letteratura in materia è molto ampia. Fin da quando è stato presentato in modo formale, negli studi di Kaplan e Johnson (1987), nei lavori di Cooper²⁵ e di altri studiosi, quali Lebas²⁶ e Lorino²⁷, il dibattito che ne nacque dette l'impulso ad una grande attività di produzione sia nel campo della ricerca empirica sia in quella teorica. Tale teorizzazione ebbe luogo in condizioni favorevoli dovute alla complessità produttiva emergente nell'economia degli anni Ottanta. Infatti, nel medesimo periodo vi furono anche i considerevoli contributi di Porter²⁸ e di Miller-Vollmann²⁹ ad accrescere il dibattito intorno all'analisi delle attività all'interno dell'azienda³⁰.

I contributi, in termini per lo meno quantitativi, sono numerosi e proprio in questi ultimi anni vi è stata una ripresa della tematica in favore delle nuove

²³ JONES, DUGDALE, *The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity*.

²⁴ I sistemi di calcolo dei costi basati sulle attività sono stati implementati per la prima volta nelle grandi imprese manifatturiere, come: Hewlett-Packard, Rank Xerox, Cummins Engines e Kingston Communications in Gran Bretagna (BAILEY, *Implementation of ABC systems by UK companies*). L'insieme delle imprese adottanti l'ABC successivamente si ampliò fino ad includere piccole imprese e aziende di servizi e commerciali non operanti solo negli Stati Uniti e in Europa ma anche in altre parti del mondo.

²⁵ COOPER, *The Rise of Activity Based Costing*.

²⁶ LEBAS, *Compatibilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités*.

²⁷ LORINO, *Le Contrôle de gestion stratégique: la gestion par les activités*.

²⁸ PORTER, *The Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*.

²⁹ MILLER, VOLLMANN, *The Hidden Factory*.

³⁰ L'attenzione fu posta su alcune attività interne all'azienda, definite come transazioni e suddivise in quattro classi; tali attività (e i relativi costi di transazione) definivano in modo migliore la complessità della struttura aziendale, tanto da coniare il termine di *hidden factory*, dall'omonimo contributo degli autori: «in the hidden factory, where the bulk of manufacturing overhead costs accumulates, the real driving force comes from transactions, not physical products», MILLER, VOLLMANN, *The Hidden Factory*, pag. 143.

possibilità di applicazione alle aziende di servizi. Inizialmente, i primi contributi hanno focalizzato la loro attenzione al settore industriale e solo successivamente molti studi hanno analizzato l'ABC al di fuori del contesto di origine³¹.

L'ABC nasce come esigenza e risposta alle difficoltà della contabilità "tradizionale" di poter imputare dei giusti costi all'output offerto, o a specifici oggetti di analisi. Non si intende con ciò sminuire l'apporto informativo delle altre metodologie di *costing* che, logicamente, restano valide in virtù dell'assioma "costi diversi per scopi diversi"³². Tuttavia, se tradizionalmente l'attenzione era posta sui costi di prodotto e i classici centri di costo (quale passaggio comunque intermedio all'oggetto finale, il prodotto), è sorta nel tempo l'esigenza di ottenere calcoli affidabili di costo su una molteplicità di fenomeni o aspetti aziendali (i processi gestionali, le ASA, i canali distributivi, i clienti e segmenti di clientela, ecc.).

Tale esigenza è stata ulteriormente rafforzata dall'accrescimento dell'intensità competitiva, dal sempre più rapido mutamento dell'ambiente esterno ove opera l'azienda, dalla variabilità interna che, incrementandosi in funzione della crescita dimensionale, può generare problematiche di coordinamento e controllo tra le sedi centrali e le unità operative periferiche (ossia un *mismatching* tra gli obiettivi perseguiti da queste ultime rispetto a quelli definiti dall'alta direzione).

Oltre alle esigenze avvertite e all'accresciuta importanza della capacità informativa sui costi, il vero nodo cruciale, verificatosi negli ultimi decenni, è, come già considerato, il peso assunto dai costi indiretti³³, che è aumentato notevol-

³¹ Seppure l'ABC è stato formalizzato nelle sue caratteristiche essenziali negli anni '80 e nel decennio successivo ha acquisito un notevole sviluppo, si deve tenere conto che le prime elaborazioni di tali concetti (*in primis*, la contabilità per attività) ebbero inizio fin dagli anni '30, nascendo da esigenze pratiche e quindi, si caratterizzarono, quali elaborazioni per rispondere alle necessità dei *practitioner*). La prima evidenza fu di ERIC KOHLER in riferimento all'*Activity Accounting* e in seguito, si evidenziò anche il contributo di STAUBUS che richiama nel suo studio il precedente autore (in *Activity Costing and Input-Output Accounting*).

³² «La scelta della configurazione di costo di prodotto per la quale optare dipende dai fabbisogni informativi di chi prende le decisioni in impresa: non esiste una configurazione "più corretta" di altre, né una configurazione da preferirsi in assoluto», BUBBIO, *Calcolo dei costi per attività*, pag. 44.

³³ «I costi indiretti di produzione, nei contesti produttivi avanzati, traggono la loro origine non tanto dall'impiego più o meno intenso dei fattori produttivi (manodopera, macchinari), quanto dalla presenza di ciò che Miller e Vollmann hanno qualificato come fabbrica nascosta, ossia quel complesso di attività di supporto generatrici di costi indiretti industriali. In effetti, al crescere della complessità, proliferano le attività/transazioni necessarie ad un corretto coordinamento e ad una corretta gestione della fabbrica», ZANIGNI, *L'Activity-based Costing in atto. Metodo, progettazione, implementazione*, pagg. 86-87.

La classificazione che distingue tra costi diretti e indiretti «ha un carattere relativo in quanto dipende dall'oggetto, dalla misurabilità e dalla convenienza a procedere alla rilevazione e all'attribuzione agli specifici oggetti di costo», MOISELLO, *ABC & EVA: un'integrazione*