



Maurizio Nizzola

SISTEMI AVANZATI DI CONTABILITÀ ANALITICA

Dalle applicazioni tradizionali al calcolo per attività
con le tecniche activity based costing
e activity based management

L'e-book comprende Driving il software in Excel per il calcolare
il costo di prodotto in logica tradizionale (CC) e per attività (ABC)



Sistemi avanzati di Contabilità Analitica

by Maurizio Nizzola.

Copyright © 2014 Maurizio Nizzola. Tutti i diritti sono riservati.

Realizzato in Italia.

La prima edizione di questo ebook è datata 18/03/2014

Pubblicato da B2corporate, web collaborative magazine economico aziendale.

Gli ebook targati B2corporate possono essere acquistati per approfondire tematiche di business, per passione e spirito di cultura aziendale o per integrare percorsi formativi.

Questi ebook sono redatti da professionisti di settore con competenze specialistiche e sono il frutto di anni di esperienze sul campo.

La biblioteca B2corporate è in continua evoluzione e aggiungerà periodicamente nuovi libri tematici.

Per ulteriori dettagli e per pubblicare il tuo ebook con il web brand B2corporate, potete contattare: redazione@b2corporate.com

Il layout grafico della copertina e l'impaginazione è a cura di Babitamedia.it

L'autore e il Publisher hanno prestato molta attenzione nella redazione di questo ebook, tuttavia si segnala che le informazioni che contiene sono puramente divulgative e rivestono un tipico ruolo di educational personale.

Lo scopo di questi ebook è quella di diffondere una cultura aziendale basata sull'innovazione, le tecniche di management e strumenti di pianificazione, analisi e monitoraggio del business. Startup e PMI sono il nostro punto di riferimento.

Questi ebook sensibilizzano il lettore a un modus operandi proattivo, analitico e critico, che tuttavia per una migliore implementazione di processi e gestione del cambiamento può richiedere l'intervento di personale specializzato e con esperienza pluriennale.

Pertanto, nè il Publisher, nè l'autore saranno responsabili di danni, spese, costi risultano dall'uso inappropriate delle informazioni contenute in questo ebook.

Codice ISBN: 9788898907113

Maurizio Nizzola

**SISTEMI AVANZATI DI CONTABILITA’
ANALITICA**

**DALLE APPLICAZIONI TRADIZIONALI AL CALCOLO PER ATTIVITA’
CON LE TECNICHE ACTIVITY BASED COSTING E ACTIVITY BASED
MANAGEMENT**

INDICE

1. PREFAZIONE

2. LA CONTABILITÀ ANALITICA “PER CENTRI DI COSTO”

- 2.a. Caratteri generali
- 2.b. L’implementazione del modello per centri di costo
- 2.c. La determinazione del costo del prodotto
- 2.d. I limiti individuati nel sistema tradizionale per centri di costo
- 2.e. Le modalità operative nel sistema per centri di costo

3. L’ACTIVITY BASED COSTING E IL “MOVIMENTO DELLE ATTIVITÀ”

- 3.a. Cenni introduttivi
- 3.b. Vantaggi del nuovo approccio per attività
- 3.c. Da “Activity Based Costing” ad “Activity Based Management”
- 3.d. Le modalità operative della metodologia ABC e le fasi della sua implementazione
- 3.e. L’impostazione del sistema
- 3.f. Ulteriori considerazioni sull’utilizzo della metodologia ABC

4. L' "ACTIVITY BASED MANAGEMENT"

- 4.a. Le nuove frontiere del management
- 4.b. Un sistema integrato di supporto alla gestione: l'ABM
- 4.c. Identificare attività che aggiungono e non aggiungono valore
- 4.d. "Business reengineering" e "Benchmarking delle attività"
- 4.e. Il sistema di misure di performance per il miglioramento continuo

5. LA PROGETTAZIONE E L'IMPLEMENTAZIONE DEL SISTEMA ABM

- 5.a. Introduzione
- 5.b. Fase d'avvio e impostazione di un sistema ABM
- 5.c. Costruzione della mappa d'impresa
- 5.d. Unità e metodi di misura per imputazione dei dati quantitativi
- 5.e. I vantaggi dall'implementazione di un sistema "ABM"
- 5.f. ABM e gestione strategica degli investimenti

6. APPENDICE

- 6.a. Esempi applicativi
- 6.b. Glossario dei termini usati
- 6.c. Bibliografia
- 6.d. Istruzioni di uso del software allegato all'ebook

1. PREFAZIONE

L'Organizzazione classica prevede funzioni all'interno delle quali specialisti svolgono compiti ripetitivi con il massimo dell'efficienza (*"Taylorismo"*). Attualmente non esiste una base comune di riconoscimento di standard d'efficienza, in quanto l'organizzazione deve permanentemente ricercare nuovi obiettivi e inquadrarsi come *"Learning Organization"*, ossia una struttura in cui si realizzi un permanente e continuo livello di apprendimento. La globalizzazione dei mercati, la concorrenza sempre più agguerrita anche in nicchie di mercato precedentemente inattaccabili, la velocità del cambiamento indotta dalle nuove tecnologie, rendono non più adeguato il controllo di gestione basato esclusivamente sui costi. Tempo e qualità diventano pertanto i fattori più importanti.

Sulla base di una critica al sistema tradizionale di controllo dei costi, prendono l'avvio i sistemi basati sul "movimento delle attività", quali *"Activity Based Costing"* e il correlato *"Activity Based Management"*. Entrambi conducono al concetto di "Evoluzione nei sistemi di programmazione e controllo delle aziende", quale tendenza in atto ormai da tempo. Importanti cambiamenti avvenuti nel corso degli ultimi decenni hanno, infatti, modificato radicalmente, lo scenario sociale, economico e produttivo rispetto al passato, creando progressivamente l'esigenza di un rinnovamento, in chiave strategica, degli strumenti di pianificazione e controllo tradizionali. In tempi recenti, si è diffusa la consapevolezza del superamento di validità dei modelli di contabilità analitica basati sulla metodologia della

“localizzazione dei costi” e di sistemi di “budgeting e analisi degli scostamenti”.

Già dalla metà degli anni ottanta si è sviluppato un atteggiamento critico circa la validità dei sistemi tradizionali di controllo direzionale, in quanto considerati inadeguati alle esigenze informative di imprese che operano in mercati globalizzati caratterizzati da orientamenti strategici radicalmente mutati rispetto al passato.

Pur con le suddette critiche, la contabilità analitica basata sul tradizionale sistema dei *“Centri di costo”*, rappresenta in molti casi, soprattutto nel contesto organizzativo delle PMI, un modello di riferimento accettabile. Progettato e messo in opera in modo razionale, tale modello permette, infatti, l'applicazione del *“principio causale”* e, in determinate condizioni, è in grado di imputare i costi ai loro oggetti di riferimento, in base all'effettivo contributo fornito dai fattori di produzione. Ma è assodato che esso non può essere considerato un modello di *“Cost accounting”* valido in assoluto, in quanto lascia irrisolte una serie di problematiche, legate ai grandi cambiamenti avvenuti.

Sulla base di una critica al sistema tradizionale di controllo dei costi su base contabile, prende l'avvio il sistema basato sul “movimento delle attività”.

Per comprendere la natura e le caratteristiche di quest'ultimo, diverso, strumento di programmazione e controllo è opportuno richiamare l'impostazione ed il funzionamento del sistema tradizionale; solo così si potranno comprendere le critiche che ad esso vengono rivolte e le soluzioni che vengono proposte dal nuovo strumento.

2. LA CONTABILITÀ ANALITICA “PER CENTRI DI COSTO”

2.a. Caratteri generali

La contabilità dei costi o contabilità analitica o, nella vecchia terminologia, contabilità industriale, consiste in un sistema di determinazioni quantitative, che realizzi i seguenti obiettivi:

- Determinare i risultati economici consuntivi di periodo, con particolare riferimento ai costi dei prodotti realizzati e/o dei servizi forniti, il costo dei processi produttivi posti in essere, delle attività svolte, il costo delle unità organizzative, il costo dei centri di responsabilità.
- Fornire, dai dati di cui sopra, importanti informazioni per le decisioni e per l'elaborazione del “*Budget*” e dei “*Piani di Forecast*”.
- Consentire la valutazione degli “scostamenti” fra i costi effettivamente sostenuti e i costi obiettivo, ossia gli standard emergenti da programmi o dal budget, al fine di identificarne le cause e decidere eventuali azioni correttive per migliorare i risultati economici futuri.

La base contabile per l'implementazione della contabilità analitica deriva dalla contabilità generale, nella quale i costi e i ricavi sono classificati secondo la loro natura (ad esempio: acquisti di materie prime, salari, stipendi, ammortamenti, ecc.). In contabilità analitica,

invece, essi vengono classificati secondo la destinazione o secondo l'oggetto di riferimento (ad esempio: la produzione di un determinato articolo, lo svolgimento di un particolare processo o di un'operazione, l'impiego dell'attività di un reparto, ecc.).

Inoltre non vi è sempre completa coincidenza fra i costi rilevati nelle due contabilità, infatti la contabilità analitica esclude taluni costi che, invece, fanno parte della contabilità generale.

Si possono qui richiamare i costi di natura straordinaria, quali le sopravvenienze passive, le minusvalenze, le svalutazioni, gli ammortamenti anticipati, ecc. Questa tipologia di costi, se considerata tra quelle ordinarie, condurrebbe ad un risultato spurio, in quanto espressione di situazioni particolari, che non sono in relazione con l'attività ordinaria dell'impresa.

All'opposto, in contabilità analitica si devono riportare anche alcune categorie di costi non rilevati in contabilità generale. Nello specifico può essere necessario calcolare alcuni elementi di costo detti "figurativi", in quanto non realmente sostenuti a livello economico e finanziario, ma comunque rilevanti ai fini del risultato. Tali sono l'"interesse di computo" ed il "salario direzionale". Il primo esprime il costo che l'impresa avrebbe dovuto sostenere se, non disponendo di mezzi propri, avesse fatto ricorso a debiti finanziari onerosi di pari importo. Il secondo è riferibile al costo che l'impresa sosterebbe se l'attività direzionale, anziché svolta dal proprietario, venisse esercitata da un manager retribuito." (vedi: Selleri L., Contabilità dei costi e contabilità analitica, Etas Libri, Milano, 1990, pag. 32).

2.b L'implementazione del modello per centri di costo

Le fasi di determinazione del “costo pieno” di produzione o di prodotto con riferimento ad un sistema di contabilità analitica per centri di costo sono le seguenti:

1. ***Individuazione dei “centri di costo/responsabilità”***, ossia la suddivisione dell'attività aziendale in aree omogenee (uffici, reparti, centri, ecc.) denominate “centri di costo” o “di ricavo”. I criteri di individuazione poggiano sulla coerenza dei centri identificati con la struttura organizzativa aziendale e con le responsabilità gestionali assegnate; l'omogeneità delle attività svolte e la possibilità di assegnare costi specifici all'interno di ciascun centro. Il numero dei centri previsti deve porsi all'interno delle specifiche esigenze informative dell'impresa, evitando in ogni caso forme di ridondanza. Per quanto riguarda la natura dei centri di costo abbiamo: centri diretti o produttivi, centri ausiliari di supporto ai precedenti (servizio manutenzione, logistica, programmazione di produzione, ecc.) e centri di struttura o indiretti. Si possono anche individuare centri di costo/ricavo come ad esempio, il servizio di assistenza clienti, che prevede sia i costi sia i ricavi per i servizi prestati.
2. ***Localizzazione dei costi***, quale operazione immediatamente successiva alla creazione dei centri di costo, consiste nell'assegnazione dei costi specifici in ciascuno di essi, in relazione all'attività svolta. I costi del lavoro diretto dovrebbero essere distribuiti tra i vari centri in base alle ore eseguite in ciascun centro. A tal fine possono essere utili le indicazioni

riportate sui cartellini di lavoro o sulle bolle di lavoro. I costi delle materie indirette di norma vanno distribuiti in base ai prelievi dei centri. I costi di energia elettrica, riscaldamento e altre utenze analoghe, dovrebbero essere ripartiti in base ai rispettivi consumi di ciascun centro o in mancanza di strumenti di misura presso i singoli centri, secondo la potenza delle macchine di ciascun centro. I costi di manutenzione e riparazione vanno opportunamente riferiti al centro o ai centri di costo ai quali possono essere attribuiti. Gli ammortamenti dei macchinari sono suddivisi in base alle macchine in dotazione ai singoli centri. Il problema della distribuzione degli ammortamenti si pone in molti casi, ad esempio con riguardo ai fabbricati. A tal fine si può ricorrere, ad esempio, ad una ripartizione basata sulle aree occupate dai singoli centri. I costi (o i ricavi) così localizzati in ciascuna area di attività dell'azienda, o centro di costo (o di ricavo) saranno, dunque, costi diretti in rapporto al centro medesimo in cui sono stati localizzati. Dopo aver localizzato tutti i costi nei relativi centri, sommando gli importi all'interno di ciascuno di essi, si potrà disporre della configurazione del costo primo di ciascun centro.

3. ***Ribaltamento dei centri indiretti e ausiliari sui centri diretti***, operazione che consiste nell'attribuzione pro-quota a ciascun centro diretto o produttivo, dei costi dei centri ausiliari e indiretti, in modo da ottenere per ciascun centro diretto un livello più avanzato di costi: i costi complessivi. L'operazione di ribaltamento si attua scegliendo un parametro, o base di

ripartizione, che abbia riferimento con l'utilità che ciascuno dei centri diretti ha tratto dalle specifiche attività di supporto o accessorie, svolte dai vari centri indiretti. Non sempre questa associazione è agevole e spesso risponde più a criteri soggettivi che oggettivi. In ogni caso è una prassi relativamente più semplice per quanto concerne i costi dei centri ausiliari, in quanto una valutazione del livello di utilizzo degli stessi da parte dei centri indiretti è teoricamente fattibile. Mentre ciò non è dato per i centri di struttura o indiretti (direzione, ufficio commerciale, amministrazione, ecc.), in questo caso un metodo semplice consiste nell'attribuzione dei costi di tali centri ai centri diretti, in base al peso economico di ciascuno di essi.

4. ***Ripartizione dei costi***, in quest'ultimo stadio si potrà procedere all'ultima fase e, cioè, all'imputazione finale dei costi complessivi dei centri diretti agli oggetti assunti a base delle determinazioni dei costi. La base di ripartizione può essere semplice o multipla, a seconda delle caratteristiche specifiche di ciascun centro (ore di lavorazione del personale, ore di produzione delle macchine, quantità di materie prime impiegate, numero di unità di prodotto ottenute, ecc.)..

2.c. La determinazione del costo del prodotto

L'imputazione finale dei costi complessivi dei centri diretti ai prodotti varia in funzione dell'attività svolta in essi (produzione "per flusso", "di serie" o "per commessa"). Se i costi rilevati in relazione ad un determinato intervallo temporale riguardano un unico prodotto

possono essere riferiti interamente ad esso. Nel caso in cui i prodotti siano più di uno, ma identici fra loro all'interno di serie (produzione in serie) è possibile configurare un costo medio di prodotto per ciascun tipo, o modello, delle serie prodotte, facendo la media del costo totale sostenuto per ottenerne ciascuna.

Se, invece, i processi produttivi dei vari tipi di prodotti differiscono, allora occorrerà determinare il costo di tali processi. Quando la determinazione dei costi avviene "per processo", dopo l'attribuzione dei costi elementari a ciascun centro di costo produttivo e dopo il ribaltamento dei costi dei centri ausiliari e indiretti su quelli diretti, occorre attribuire i centri diretti ai processi riguardanti l'ottenimento dei differenti prodotti. Se un medesimo centro diretto opera per diversi processi, occorrerà scinderne il costo e attribuirlo in quote, ad esempio sulla base dei diversi volumi realizzati delle singole produzioni. Nelle aziende che producono in serie ed a ciclo continuo, la predeterminazione del volume di produzione da utilizzare come denominatore del calcolo del costo medio unitario di centro non costituisce particolare difficoltà (*"Process costing"*). Nel caso, invece, delle imprese che non producono "in serie", ma sulla base di specifiche commesse, o di ordini particolari, l'imputazione si presenta più complessa, in quanto essa deve configurarsi in modo specifico per ciascuna delle commesse, o degli ordini eseguiti (*"Job-order costing"*).

Per semplificare l'approccio, nel caso di più articoli diversi, si potrà procedere elaborando delle distinte base di prodotto, nelle quali comparirà la quantità di materia prima e le ore di lavorazione necessarie all'ottenimento del prodotto finale per ciascun centro produttivo coinvolto nel processo. Dalla contabilità per centri di costo

si avrà il costo primo e complessivo dei tempi di lavorazione, con possibilità di assegnarlo ai prodotti sia a livello preventivo, che a livello consuntivo. La variazione rilevata nei consumi delle materie prime tra il budget e il consuntivo, andrà assegnata in percentuale quale maggiore o minore costo del/i prodotto/prodotti.

2.d. I limiti individuati nel sistema tradizionale per centri di costo

Di seguito si riportano alcune tra le principali critiche specificamente rivolte alla contabilità analitica strutturata attraverso la metodologia della “localizzazione dei costi” e ad alcuni altri tradizionali strumenti di programmazione e controllo.

- 1) Tali strumenti sono focalizzati in misura prevalente su variabili gestionali legate ai costi “diretti” e “variabili” e ai volumi di produzione, prestando minore attenzione ai costi “indiretti” e a quelli “fissi”, il cui ammontare non ha correlazioni causali con l’entità dei volumi produttivi.
- 2) Enfatizzano in modo particolare le variabili di breve periodo, specificamente riferendosi ai processi e ai cicli tecnico-produttivi, trascurando invece quelli legati alla ricerca e al controllo dell’efficacia strategica, o di lungo periodo, (nei casi in cui essa non coincida con l’efficienza stessa) e variabili competitivamente importanti per il successo aziendale, il cui costo, però, non risulti legato al variare dei volumi produttivi.
- 3) Si basano esclusivamente sull’utilizzo di variabili gestionali di natura economico-finanziaria, misurabili mediante parametri monetari, trascurando, quindi, tutte le informazioni, i fenomeni e le variabili di

carattere qualitativo, immateriale e non facilmente contabilizzabile, che oggi costituiscono aspetti fondamentali della competitività aziendale.

- 4) Essendo basati su aree e centri di responsabilità che riflettono le unità in cui è strutturata l'organizzazione aziendale (centri di costo, centri di ricavo), prestano scarsa attenzione ai fenomeni, alle attività e ai processi che presentano caratteri di natura interdipendente.

Le critiche sopra riportate fanno riflettere sul fatto che gli strumenti tradizionali, quali la contabilità analitica per centri di costo, possano oggi attuare un efficace sistema di programmazione e controllo della gestione aziendale.

I nuovi scenari di mercato dominati da elevata competitività, caratterizzanti i fenomeni della "globalizzazione", della "terziarizzazione" e del progresso tecnologico, hanno avuto come riflesso un inevitabile incremento della complessità gestionale. Detta maggiore complessità deriva dalla necessità di una marcata "differenziazione", dall'ampliamento e continuo rinnovamento della gamma dei prodotti ed ad un livello via via più sofisticato delle tecnologie necessarie per progettare, produrre e vendere.

Quindi un indirizzo strategico basato su maggiori esigenze di versatilità, flessibilità e coordinamento dei cicli produttivi, in produzioni non più costituite da pochi prodotti e grandi volumi (produzioni di massa di prodotti standardizzati), bensì da volumi variabili di prodotti numerosi e variegati, che richiedono frequenti innovazioni.