



**UNIVERSITÀ DELLA VALLE D'AOSTA
UNIVERSITÉ DE LA VALLÉE D'AOSTE**

DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE E POLITICHE

**CORSO DI LAUREA IN SCIENZE DELL'ECONOMIA E DELLA GESTIONE
AZIENDALE**

**ANNO ACCADEMICO
2024-2025**

**TESI DI LAUREA
IN
SISTEMI DI COSTING: UN' ANALISI COMPARATIVA NELLE AZIENDE ITALIANE**

RELATORE: Prof.ssa Cugini Antonella

STUDENTESSA: 20 C05 743 Naim Leilla

Ringraziamenti

In questo splendido momento di congedo dal mio percorso di studi, sento il bisogno di esprimere il mio più caloroso e sentito ringraziamento a tutte le persone che hanno reso possibile questa magnifica realizzazione.

Con immenso affetto, ringrazio la Professoressa *Cugini Antonella*, la cui guida preziosa e profonda umanità hanno illuminato il mio cammino sin dalla prima lezione, diventando il mio esempio. La sua pazienza e sostegno incondizionato mi hanno permesso di crescere, trasformandomi in modo significativo. La sua passione per l'insegnamento ha acceso in me una curiosità insaziabile, un desiderio di apprendimento che perdurerà nel tempo. Ogni lezione è stata un regalo del suo cuore, insegnandomi che educare è veramente un gesto d'amore. Grazie, Professoressa, per aver piantato in me le radici della conoscenza e dell'affetto, radici che continueranno a fiorire grazie al suo esemplare insegnamento.

Al mio primo amore papà *Mohamed* e alla mia anima di cuore mamma *Fatima*, simboli di forza e amore, siete il sogno di ogni cuore. Ai miei fratelli, *Sabah, Hicham, Hayate e Mouhssin*, stelle nella mia costellazione, che con le loro luci guidano e rallegrano il mio percorso. In voi trovo l'equilibrio perfetto tra la solidità della terra e la tenerezza del cielo, un'armonia che colora di significato ogni mia giornata. La vostra esistenza intrecciata alla mia è la più bella delle poesie, scritta con inchiostro di affetto e pagine di esperienze condivise. Grazie per avermi insegnato a volare, radicando i miei sogni nella realtà del vostro inesauribile sostegno. Vi porto nel cuore con un affetto che supera ogni parola, un amore che cresce e si rinnova ogni giorno. Grazie per essere la melodia che accompagna la danza della mia vita.

Hafsa, mia dolce metà, in te ho trovato un amore che trascende il tempo. La tua risata illumina i miei giorni, il tuo sostegno mi dà forza. Con te, ogni istante è prezioso, ogni sorriso un ricordo eterno. Grazie per essere la mia luce e il mio calore, per ogni parola e sguardo che parla al cuore. Amo profondamente il nostro legame unico, ogni momento condiviso. Sei l'anima gemella che completa la mia vita. Grazie per tutto, con un amore che supera ogni parola.

A te, piccola *Leilla*, che fin dai primi passi hai affrontato il mondo con una forza che molti cercano in una vita intera. Hai assunto responsabilità immense, ben oltre la tua età, con un coraggio e una resilienza che lasciano senza parole. I sacrifici che hai fatto, il tuo cuore che è rimasto puro e forte nonostante le tempeste, parlano di una grandezza d'animo rara. Nonostante tutto il male che la vita ha potuto lanciarti contro, hai mantenuto la tua luce interiore, affrontando ogni sfida con un sorriso che non teme le ombre. La tua storia è una testimonianza di coraggio, un inno alla speranza che continua a risplendere anche nei momenti più bui. Grazie, *Leilla*, per essere un esempio di forza e di amore incondizionato. La tua resilienza ispira chi ha la fortuna di conoscerti, e il tuo percorso è una guida che illumina il cammino verso la possibilità di un domani migliore. Con tutto il mio amore e ammirazione, celebro te, la tua vita, la tua lotta, e tutto ciò che sei.

Indice

| | |
|--|-----------|
| INTRODUZIONE | 4 |
| CAPITOLO I. I sistemi di misurazione dei costi a confronto | 6 |
| I.1 L'evoluzione dei metodi di costing..... | 6 |
| I.2 Configurazione di costo..... | 8 |
| I.3 Full costing..... | 10 |
| I.4 Direct costing..... | 11 |
| I.5 Costing basato sull'attività (ABC)..... | 12 |
| CAPITOLO II. Quali sono i fattori che influenzano la Scelta del Sistema di Costing?.. | 20 |
| II.1 Analisi del questionario..... | 20 |
| II.2 Metodologia del questionario..... | 20 |
| II.3 Dimensione e complessità dell'azienda..... | 25 |
| II.4 Struttura dei costi e varietà di prodotti..... | 26 |
| II.5 Obiettivi decisionali dell'azienda..... | 27 |
| CAPITOLO III. RISULTATI DELL'ANALISI | 28 |
| III.1 Analisi comparativa dei metodi di costing..... | 28 |
| III.2 Impatto dei sistemi di costing sulla redditività aziendale..... | 45 |
| III.3 Prospettive future e sfide..... | 46 |
| CONCLUSIONI | 48 |
| Indice delle tabelle..... | 49 |
| Indice delle figure..... | 49 |
| Bibliografia..... | 50 |

INTRODUZIONE

L'efficace gestione dei costi rappresenta un elemento cruciale per la sostenibilità e il successo delle imprese, a prescindere dalla loro dimensione o settore di attività. Nell'ambito delle aziende italiane, l'ottimizzazione dei sistemi di costing assume un'importanza sempre maggiore, in quanto permette di migliorare la competitività e l'efficienza operativa, nonché di prendere decisioni informate riguardo alla produzione, al pricing dei prodotti e ai margini di profitto.

Questa tesi esamina in modo approfondito i sistemi di costing nelle aziende italiane, con l'obiettivo di comprendere come le diverse metodologie di costing, in particolare il Full Costing, il Costing variabile e il Costing basato sull'attività (ABC), vengano implementate e adottate nelle realtà imprenditoriali italiane. Al fine di raggiungere questo obiettivo, la tesi si articola in quattro capitoli distinti.

Il primo capitolo si focalizza inizialmente su un breve excursus relativo agli apporti teorici nel campo del costing. Questa analisi permette di comprendere le basi concettuali e le fondamenta teoriche sui quali si basano i diversi metodi di costing e di tracciare l'evoluzione storica di questa disciplina. Successivamente, si approfondiscono i vari metodi di costing, concentrandosi in particolare sul Costing per Assorbimento, il Costing Variabile e il Costing Basato sull'Attività (ABC). Questi approcci offrono differenti prospettive sulla misurazione e l'allocazione dei costi, ciascuno con vantaggi e limitazioni specifici. Si esplora come tali metodologie vengano applicate e integrate nelle aziende, con un'attenzione particolare alle sfide e ai benefici derivanti da ciascuna di esse.

Nei due capitoli successivi, si pone un'attenzione particolare all'analisi comparativa tra diverse aziende italiane. Nel secondo capitolo, si descrive l'approccio metodologico utilizzato per condurre questa analisi comparativa, includendo la creazione e la somministrazione di un questionario a dipendenti di varie aziende italiane. I dati raccolti permettono di comprendere in che misura i sistemi di costing vengano adottati, le modalità di implementazione e le sfide affrontate in ambito aziendale. Nell'ultimo capitolo, si esaminano i risultati dell'analisi comparativa, evidenziando le differenze e le similitudini tra le aziende italiane. Questa sezione consente di trarre conclusioni importanti sulla pratica del costing nelle imprese italiane, evidenziando le best practice e le aree in cui vi è spazio per miglioramenti.

In conclusione, l'elaborato mira a gettare luce sull'attuale panorama dei sistemi di costing nelle aziende italiane, sottolineando l'importanza di un'adeguata gestione dei costi nell'ambito economico contemporaneo. Attraverso l'analisi degli apporti teorici, la disamina dei principali metodi di costing e una valutazione empirica delle pratiche aziendali, questa ricerca aspira a fornire un contributo

significativo alla comprensione e all'ottimizzazione dei sistemi di costing nell'ambito delle aziende italiane.

CAPITOLO I. I sistemi di misurazione dei costi a confronto

I.1 L'evoluzione dei metodi di costing

L'idea di introdurre un sistema di misurazione dei costi, piuttosto che limitarsi ad una mera raccolta delle informazioni sui costi sostenuti dall'azienda, è un concetto di particolare rilevanza nel contesto aziendale attuale. Questo sistema, basato su dati elementari, costituisce uno strumento di grande valore che la direzione aziendale può impiegare per formulare strategie più efficaci e per potenziare il controllo di gestione.

In passato, si cercava di stabilire un approccio universale a questo strumento, influenzato dalla teoria del calcolo dei costi, al fine di trovare la soluzione migliore in generale. Tuttavia, questo strumento ha subito un'interessante evoluzione storica che ha portato a etichettarlo come "contabilità analitica" e ad affrontarlo con un approccio situazionale. Questo strumento è stato oggetto di numerosi studi sia nel nostro paese che ovviamente all'estero.

Inizialmente, in Italia, si utilizzava l'espressione "contabilità industriale" poiché l'attenzione era principalmente focalizzata sul calcolo dei costi, spesso legati ai prodotti, nelle imprese industriali (Bubbio A., et al., 2007).

Nel corso degli anni, la necessità di rilevare e conoscere i costi, non soltanto dei prodotti ma anche dei centri di responsabilità e delle specifiche aree gestionali, è diventata importante anche in aziende di settori diversi da quello industriale. Pertanto, il termine "contabilità dei costi" è emerso come una traduzione letterale dell'anglosassone "cost accounting".

L'evoluzione del concetto ha portato alla nascita del termine "contabilità analitica," che è stato proposto con forza dagli studiosi francesi (*comptabilité analytique*) (Amigoni F., 1979).

Anche in Italia, figure come Aldo Amaduzzi, Osvaldo Paganelli e Ubaldo De Dominicis, tra gli anni Cinquanta e Sessanta, hanno contribuito senza ombra di dubbio a sviluppare questo concetto in lavori e pubblicazioni che hanno enfatizzato l'importanza della contabilità analitica e delle sue applicazioni, come la contabilità analitica di esercizio e i costi primi variabili¹.

Questo processo di evoluzione ha reso la contabilità analitica un importante strumento per le imprese, consentendo loro di acquisire una comprensione dettagliata dei costi e di utilizzare queste informazioni per prendere decisioni più informate e mirate, indipendentemente dal settore di appartenenza. La contabilità analitica rappresenta oggi un elemento di assoluta rilevanza per la gestione aziendale e per l'ottimizzazione delle risorse.

L'introduzione del termine contabilità analitica è stata determinata dalla necessità di rilevare non solo i costi, ma anche i ricavi e i risultati economici in relazione a specifici oggetti di calcolo.

Poiché questi processi di rilevazione quantitativa coinvolgono una gamma più ampia di informazioni economiche rispetto a quanto tradizionalmente incluso nella "contabilità dei costi", l'etichetta "contabilità analitica" meglio cattura la natura completa di tali procedure².

Il concetto di "costi diversi per scopi diversi" è emerso come risultato dei contributi di vari studiosi, sia italiani che stranieri, nel corso del tempo. Questa idea sottolinea che i costi possono variare in base agli obiettivi specifici a cui sono destinati. Ad esempio, i costi possono essere calcolati in modo diverso per scopi di controllo interni rispetto a quelli utilizzati per fini di rendicontazione esterna o decisionali (Coda V., et al., 1984).

L'approccio situazionale alla contabilità analitica, che tiene conto delle diverse esigenze e situazioni aziendali, è diventato predominante.

Ciò significa che non esiste una modalità universalmente corretta di impostare il calcolo dei ricavi e dei costi in modo analitico per tutti gli oggetti o le situazioni aziendali. Invece, ogni situazione richiede soluzioni personalizzate che soddisfino al meglio le esigenze strategiche e di controllo della direzione dell'impresa (Amigoni F., 1979).

L'idea di adottare un approccio flessibile alla contabilità analitica, che tiene conto delle diverse esigenze aziendali e dei diversi contesti, ha il vantaggio di attenuare le aspre discussioni tra i sostenitori del "Full costing" (calcolo a costi pieni) e quelli del "Direct costing" (calcolo a costi variabili/diretti).

In pratica, ciò significa che in alcune situazioni o per specifici scopi, il "Full costing" può essere la scelta migliore, mentre in altre situazioni, il "Direct costing" può essere più efficace ed utile (ma di questo si parlerà meglio nei successivi paragrafi). Questa flessibilità consente alle aziende di adattare il loro approccio al costo alle circostanze specifiche.

Nella progettazione di un sistema di contabilità dei costi, che rileva e organizza informazioni economiche elementari relative a eventi passati, vengono prese decisioni importanti. Queste decisioni riguardano:

1. Il metodo di calcolo dei costi: la prima decisione riguarda la scelta tra il "Full costing" e il "Direct costing" o altre metodologie. Questa decisione dipenderà dagli obiettivi specifici e dalle esigenze aziendali;
2. Gli oggetti della rilevazione analitica: scegliere quali oggetti o elementi aziendali saranno soggetti a rilevazione analitica. Questo può includere prodotti specifici, divisioni aziendali, linee di prodotti o clienti;

3. Elementi di costo e dettaglio: determinare quali elementi di costo devono essere inclusi nell'analisi e ovviamente il grado di dettaglio necessario. Ad esempio, si potrebbero includere costi diretti, costi variabili, costi fissi, costi di produzione, costi di distribuzione, e così via;
4. Forma di svolgimento: definire come verrà condotta la contabilità analitica, ad esempio, se attraverso un sistema informatizzato, report periodici, o altra forma di documentazione (Bubbio A., et al., 2007).

Le idee generali relative all'evoluzione e al ciclo di vita dei prodotti e delle attività possono essere applicate con successo anche in ambito contabile. Questi concetti aiutano a comprendere quando è opportuno utilizzare il Full costing o il Direct costing in relazione a prodotti o segmenti specifici.

Per esempio, in una fase di avvio di un nuovo prodotto, il Direct costing potrebbe essere più utile per valutare la sua redditività, mentre in una fase di consolidamento del prodotto nel mercato, il Full costing fornisce una visione più completa dei costi e dei margini (ma di questo se ne parlerà meglio nel paragrafo successivo).

La sfida principale consiste nell'integrare queste idee generali nell'ambito specifico della contabilità analitica e nell'adottare un approccio che sia flessibile e adattabile alle esigenze aziendali, garantendo che i dati finanziari siano catturati e utilizzati in modo efficace per supportare le decisioni e le strategie aziendali.

I.2 Configurazione di costo

Le configurazioni di costo si possono dividere in due categorie principali, già menzionate in precedenza: il Direct costing (calcolo a costi variabili) e il Full costing (o absorption costing), due approcci distinti utilizzati per determinare i costi dei prodotti o servizi in un'azienda.

Ognuna di queste configurazioni ha le proprie caratteristiche, formule e applicazioni specifiche e si concentrano principalmente sui costi diretti e indiretti associati alla produzione di beni o servizi. In particolare, il costing per assorbimento è stato ampiamente utilizzato ed è ancora rilevante in molte organizzazioni.

Si parla di configurazioni che forniscono una visione più semplice e consolidata dei costi associati alla produzione e alla fornitura di beni o servizi. Questo può essere utile in situazioni in cui la complessità delle operazioni è limitata e i costi fissi sono relativamente stabili.

Inoltre, queste configurazioni sono spesso più facili da implementare e richiedono meno risorse per essere gestiti.

Ciò li rende adatti per le piccole imprese o per quelle organizzazioni in cui una dettagliata analisi dei costi potrebbe non essere essenziale (Amigoni F., 1979).

Ad ogni modo nel contesto aziendale moderno, caratterizzato da una crescente complessità e da una maggiore concorrenza, le tradizionali configurazioni di costo spesso si sono rivelati incapaci di fornire un'analisi dettagliata dei costi. Questo ha portato all'evoluzione verso altri approcci.

Approcci che pongono maggiore enfasi sull'analisi delle attività, identificando le attività chiave coinvolte nei processi aziendali e assegnando i costi a queste attività. Questi tendono a essere molto più mirati e dettagliati, consentendo alle organizzazioni di comprendere meglio come i costi sono generati e di effettuare scelte operative più informate.

Inoltre, tengono conto delle variazioni nei volumi di produzione o nell'utilizzo delle risorse, il che li rende più adatti a gestire la complessità e l'eterogeneità delle attività aziendali.

Questo spostamento verso approcci del genere riflette la necessità di adattarsi a un ambiente aziendale in continua evoluzione e di essere in grado di rispondere in modo più flessibile alle esigenze dei clienti e alle sfide della concorrenza.

È evidente come la tradizionale focalizzazione sui prodotti o i centri di costo stia gradualmente cedendo il passo a un'attenzione crescente alle attività e ai clienti. Questa transizione è il fondamento dell'approccio noto come Activity-Based Costing (di cui si parlerà in seguito) e dell'orientamento verso la gestione basata sulle attività.

L'ABC pone al centro dell'attenzione le attività come unità operative principali e valuta quanto ogni attività contribuisce ai costi complessivi. Questo approccio è particolarmente utile in situazioni in cui le attività sono molto eterogenee e richiedono risorse eterogenee, come nel caso di servizi o produzione su misura.

L'ABC consente di comprendere meglio come i costi siano associati a queste attività e ai clienti (Wnuk-Pel T., 2010).

Quando si attribuiscono i costi alle attività, diventa più chiaro come tali costi siano collegati direttamente alle operazioni aziendali e alle esigenze dei clienti. Ciò porta a una migliore comprensione di come le decisioni relative alle attività possano influenzare i costi e, in definitiva, la redditività.

Inoltre, spostando l'attenzione sul cliente, è possibile valutare il valore che ciascun cliente aggiunge o sottrae all'azienda e ottimizzare il servizio o i prodotti in base a tali valutazioni.

L'ABC può essere utilizzato anche per aiutare a determinare i prezzi dei prodotti o dei servizi in modo più accurato, tenendo conto dei costi reali associati alla fornitura di un determinato servizio o prodotto a un cliente specifico (Namazi M., 2016).

I.3 Full costing

Il Full costing, considera sia i costi variabili che i costi fissi nella determinazione del costo totale dei prodotti o servizi. I costi fissi includono l'ammortamento, l'affitto dell'edificio, i salari degli impiegati e altre spese che non variano in relazione all'attività produttiva.

Il Full Costing è spesso utilizzato per scopi di rendicontazione esterna, in quanto fornisce una visione più completa dei costi di produzione. È richiesto da normative contabili come il GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) e IFRS (International Financial Reporting Standards) per scopi di reportistica finanziaria (Marelli A. et al., 2019).

Al fine di determinare un prezzo di vendita che copra adeguatamente tutti i costi e includa un margine di profitto desiderato, si dovrà eseguire questo calcolo:

$\text{Prezzo} = \text{Costi variabili} + \text{Quota parte dei costi fissi} + \text{Margine (o Utile d'impresa)}$.

Il Direct costing è utile per l'analisi della redditività a breve termine e per prendere decisioni operative, poiché evidenzia il margine di contribuzione che contribuisce a coprire i costi fissi e a generare profitto. Tuttavia, può sottovalutare i costi fissi se non vengono coperti completamente.

Il Full costing, d'altra parte, offre una visione completa dei costi, inclusi i costi fissi, ed è più adatto per la rendicontazione finanziaria e la valutazione della redditività a lungo termine. Tuttavia, può portare a situazioni in cui i prodotti sembrano meno redditizi a causa della ripartizione dei costi fissi su un numero limitato di unità prodotte (Tullio A., 2022).

Poiché il costo di assorbimento distribuisce le spese generali fisse tra i prodotti, questo metodo tende a ridurre le spese effettive riportate nel conto economico durante il periodo in corso. Di conseguenza, si può ottenere un calcolo dei ricavi netti più elevato rispetto al costo variabile.

Un altro aspetto del Full costing è che con l'aumento della produzione, il reddito operativo aumenta in quanto il costo fisso unitario diminuisce. Questo perché i costi fissi vengono ripartiti su un numero maggiore di unità prodotte. Pertanto, un aumento della produzione comporterà un aumento del reddito operativo a causa della riduzione del peso dei costi fissi.

Occorre però menzionare alcune limitazioni di questo metodo. Un difetto significativo risulta sicuramente la sua soggettività. Poiché il Full costing implica l'allocazione dei costi comuni e fissi a prodotti specifici, i risultati possono variare a seconda delle modalità di imputazione e delle basi utilizzate (Ratnasih C., et al., 2022).

La scelta delle basi di allocazione dei costi, ad esempio, può influenzare notevolmente il costo attribuito a ciascun prodotto. Questa soggettività può portare a discussioni o dispute sull'assegnazione dei costi, specialmente in aziende con diverse linee di prodotti o divisioni (Tullio A., 2022).

Inoltre, il Full costing è principalmente una metodologia di rendicontazione e non fornisce molte informazioni utili per le decisioni operative. Questo metodo calcola il costo totale di produzione di un prodotto, ma non fornisce di certo dei dettagli sul contributo marginale o sulle variazioni dei costi in risposta alle possibili modifiche nel livello di produzione.

Di conseguenza, non è molto adatto per prendere decisioni operative, come la determinazione del mix di produzione ottimale o la valutazione di come i cambiamenti di volume influenzino i costi.

I.4 Direct costing

Per quanto riguarda invece il Costing variabile (detto anche Direct costing semplice o Marginal costing), si fa riferimento ad un metodo che si concentra principalmente sui costi variabili associati alla produzione di beni o servizi. I costi variabili sono quelli che variano direttamente in proporzione all'output prodotto o all'attività dell'azienda.

Non si andranno quindi ad includere, nella configurazione del costo, quelli che sono i costi fissi

Gli elementi chiave del Direct costing includono:

1. Costi variabili (CV): sono costi che variano direttamente in base al livello di produzione o attività dell'azienda. Questi costi includono materiali diretti, manodopera diretta e altre spese dirette legate alla produzione.
2. Margine di contribuzione (MC): rappresenta la quantità di denaro disponibile per coprire i costi fissi e generare un profitto. I costi fissi non vengono imputati direttamente all'oggetto di calcolo, ma vengono considerati come una voce separata nel rendiconto finanziario. Il margine si ottiene calcolando la differenza tra i ricavi e i costi variabili.
3. Margine di contribuzione unitario (MCU): è la differenza tra il prezzo di vendita di un'unità di prodotto e il costo variabile unitario associato alla produzione di un'unità di quel prodotto che varia in base al volume di produzione o vendita. La formula per calcolare il margine di contribuzione unitario è la seguente:
$$\text{MCU} = \text{Prezzo unitario} - \text{Costo variabile unitario}$$
4. Indice di margine di contribuzione (IMC): è l'indice che rappresenta la percentuale di margine di contribuzione rispetto ai ricavi. La formula per l'IMC è: $\text{IMC} = (\text{MC} / \text{Ricavi}) \times 100$.

Pertanto, è importante notare che il margine di contribuzione ottenuto utilizzando il calcolo a soli costi variabili non rappresenta l'utile netto dell'azienda, ma solo la parte dei ricavi che contribuisce a coprire i costi variabili e a generare un contributo ai costi fissi. I costi fissi vengono successivamente dedotti dal margine di contribuzione per determinare l'utile netto (Tullio A., 2022).

Dall'altro lato però, il Costing variabile, presenta alcune limitazioni o difetti da tenere in considerazione.

Prima di tutto si parla di un metodo che può risultare meno significativo nelle imprese complesse o con una vasta gamma di prodotti, servizi o attività. Questo metodo semplificato può non catturare tutti i dettagli necessari per prendere decisioni aziendali complesse (Chandra G., et al., 1976).

Inoltre, in molte giurisdizioni, il Direct costing non è accettato come metodo di redazione dei bilanci finanziari secondo i principi contabili generalmente accettati (GAAP). Questo può limitare la sua utilità per scopi di rendicontazione finanziaria ufficiale.

Con tale metodo, come più volte detto, non si considerano quelli che sono i costi fissi nell'attribuzione ai prodotti o alle attività.

Questi costi fissi, come l'affitto dell'edificio o i salari dei dirigenti, sono spesso significativi e influenzano l'utile netto dell'azienda. Escluderli dalla valutazione può portare a una visione distorta della redditività complessiva dell'azienda.

Poiché il Direct costing si concentra solo sui costi variabili, può essere meno adatto per valutare la redditività a lungo termine. Non considera l'effetto dei costi fissi sostenuti nel corso del tempo e può portare a decisioni che non tengono conto di queste spese a lungo termine (Tullio A., 2022).

Infine, il Direct costing può essere meno utile per l'analisi dei costi per unità prodotte, in quanto non considera l'intera struttura dei costi. Pertanto, può essere limitato nell'aiutare a determinare i prezzi di vendita appropriati per i prodotti (Chandra G., et al., 1976).

Sulla base delle considerazioni fatte, si comprende come la scelta tra il costing per assorbimento e quello variabile dipenda sicuramente dagli obiettivi dell'azienda. È importante comprendere quelle che sono ovviamente le implicazioni di ciascun metodo e considerare attentamente quando è opportuno utilizzare uno rispetto all'altro in base alle specifiche esigenze di reportistica interna ed esterna, pianificazione e valutazione della redditività.

In molti casi, le aziende possono utilizzare entrambi i metodi in combinazione per ottenere una visione completa della loro situazione finanziaria e operativa (Tullio A., 2022).

I.5 Costing basato sull'attività (ABC)

Il sistema di calcolo del costo unitario di prodotto è spesso applicato in modo tradizionale e basato sulla logica dei centri di costo.

Questo significa che può mancare di flessibilità per adattarsi alle esigenze specifiche dell'azienda o alle sfide del mercato.

L'aderenza al metodo tradizionale dei centri di costo potrebbe non rispecchiare le nuove realtà operative e strategiche dell'azienda, risultando in netto contrasto con la strategia competitiva dell'azienda.

Ad esempio, se un'azienda sta cercando di competere attraverso la diversificazione dei prodotti, la personalizzazione dei servizi e la gestione della complessità, il Full costing calcolato utilizzando i centri di costo potrebbe non essere in grado di tenere il passo con queste sfide. Questo metodo potrebbe mancare di dettaglio per affrontare le variazioni dei costi in risposta a diversi prodotti, varianti e servizi accessori.

In effetti, il Full costing basato sui centri di costo è spesso più adatto a situazioni in cui l'azienda ha una produzione standardizzata con poche o nessuna varianti e in cui il calcolo dei costi è relativamente semplice.

Ad ogni modo, nelle realtà aziendali complesse e altamente competitive potrebbe essere necessario considerare approcci più sofisticati, come l'Activity-Based Costing (ABC) per ottenere una visione più accurata dei costi e delle dinamiche di profitto.

Questo è particolarmente importante nel momento in cui si cerca di gestire la complessità generata da una vastissima gamma di prodotti, varianti e ovviamente servizi personalizzati.

L'Activity-Based Costing (ABC) è un sistema di misurazione dei costi utilizzato per analizzare e attribuire i costi alle diverse attività all'interno di un'organizzazione.

L'ABC si basa sull'idea che il consumo di risorse è direttamente correlato alle attività e che i costi dovrebbero essere tracciati in base ai fattori (cost driver) che causano o sono fortemente correlati all'utilizzo di risorse da parte di un prodotto o di un cliente specifico.

Si possono individuare in sintesi i quattro aspetti principali del metodo. In primo luogo, nel sistema ABC, tutti i costi vengono considerati costi di prodotto. Ciò significa che ogni costo, sia diretto che indiretto, è allocato ai prodotti in base alle attività necessarie per produrli.

Questo permette di avere una visione più accurata dei costi associati a ciascun prodotto o servizio.

In secondo luogo, i costi generali non vengono più raggruppati per aree gestionali o centri di costo, ma vengono suddivisi in base alle attività aziendali. Questo consente un'allocazione più precisa dei costi alle attività specifiche coinvolte nella produzione dei prodotti.

Terzo, i costi delle attività indirette vengono governati e attribuiti attraverso l'uso di cost driver. I cost driver sono fattori o misure che rappresentano l'incidenza di un'attività su un costo specifico. Ad esempio, il numero di ordini di acquisto può essere un cost driver per i costi di acquisizione di materiali. Questa metodologia consente di attribuire i costi indiretti in modo più accurato, in quanto si basa su misure specifiche di attività.

Infine, l'ABC considera i costi come influenzati da cost driver che esprimono una variabilità di lungo periodo, ma non necessariamente si verificano nel breve termine. Ciò significa che l'ABC tiene conto di come le attività e i costi sono correlati in modo più dinamico, tenendo conto delle fluttuazioni a lungo termine.

La sua implementazione è un processo influenzato da diversi elementi che possono favorire o ostacolare il suo successo. Per comprendere appieno l'ABC e il suo impatto sulle aziende, è essenziale esaminare i seguenti aspetti.

Bisogna anzitutto partire dai fattori positivi che agevolano l'implementazione del metodo. I “motivatori” sono elementi che spingono un'azienda e verso l'adozione di questo sistema di calcolo dei costi. Questi possono includere la necessità di una maggiore precisione nei costi o la volontà di migliorare la redditività.

I “catalizzatori” sono agenti di cambiamento che accelerano il processo di implementazione. Ad esempio, la pressione della concorrenza o le nuove normative possono spingere un'azienda a considerare l'ABC. Infine, i “facilitatori” sono risorse, competenze o tecnologie che rendono più agevole l'attuazione dell'ABC.

D'altra parte, ci sono anche elementi che possono ostacolare il processo di implementazione dell'ABC. La “resistenza al cambiamento” è un problema comune in molti ambienti organizzativi. Gli individui e i dipendenti possono essere riluttanti a modificare le loro pratiche consolidate.

La grande quantità di lavoro richiesta per implementare l'ABC può spesso scoraggiare le aziende. Richiede un notevole sforzo iniziale per raccogliere dati e definire i processi.

Infine, la “conoscenza insufficiente sui costi basati sulle attività” può essere un ostacolo, poiché l'ABC richiede una comprensione avanzata dei costi indiretti e dei processi aziendali (Wnuk-Pel T., 2010).

L'implementazione dell'ABC non è solo un cambiamento metodologico, è un catalizzatore per i cambiamenti organizzativi. Questo sistema migliora la precisione nella determinazione dei costi, ma contribuisce anche a un maggiore coinvolgimento tra le funzioni di contabilità gestionale e le operazioni aziendali. Inoltre, rafforza l'importanza delle informazioni di contabilità gestionale e il loro uso nelle decisioni aziendali quotidiane.

L'ABC è anche in grado di tracciare i costi dei prodotti basandosi su vari fattori, inclusi driver di costo legati al volume, come il numero di unità prodotte, driver di costo a livello di lotto o di prodotto e driver di costo non legati al volume, come la diversità dei prodotti, la complessità e la qualità. Questo metodo è utilizzato per sostenere una vasta gamma di decisioni aziendali, comprese quelle relative al mix di prodotti, ai prezzi e alle decisioni di outsourcing.

Tuttavia, nonostante le sue potenzialità, l'adozione dell'ABC non si traduce automaticamente in un miglioramento della situazione economica dell'azienda.

Alcune delle condizioni necessarie per il successo della sua implementazione includono:

1. Separabilità dei costi: i costi devono essere suddivisi in “pool” di costi, ciascuno dei quali è associato a un unico fattore di costo. Questo significa che i costi dovrebbero essere raggruppati in base all'attività o al processo che li genera.
2. Proporzionalità: il costo in ciascun “pool” deve essere proporzionale al livello di attività in quel “pool” di costi. Ciò implica che l'attività dovrebbe influenzare direttamente il costo in modo proporzionale.
3. Separabilità delle attività: le attività all'interno di ciascun "pool" di costi devono essere separabili rispetto ai prodotti utilizzati. Questo significa che le attività devono essere chiaramente associate ai prodotti o ai clienti specifici (Kee R., et al., 2000).

L'ABC può essere uno strumento potente quando queste condizioni sono soddisfatte, poiché fornisce informazioni dettagliate in merito ai costi delle diverse attività e dei prodotti.

È importante tenere in considerazione i limiti associati all'Activity-Based Costing nel contesto del tracciamento dei costi e dell'applicazione alle decisioni a breve termine.

Innanzitutto, l'ABC assume l'assenza di dipendenze tra i prodotti nel processo di produzione. In altre parole, si presume che i prodotti siano generati in modo indipendente l'uno dall'altro. Questo potrebbe non essere vero nei casi in cui il processo di produzione coinvolge interdipendenze tra diversi prodotti o processi.

Le condizioni specificate prima sono state sviluppate per contesti decisionali specifici. Queste condizioni influenzano la precisione dell'ABC nel tracciare il costo delle risorse per i prodotti e il loro soddisfacimento può essere particolarmente rigoroso.

L'ABC è stato anche criticato per la sua utilità nelle decisioni a breve termine. Tale modello traccia il costo delle risorse dalle attività produttive ai prodotti che utilizzano le risorse di un'attività durante la produzione. Tuttavia, molte delle risorse di un'azienda sono contrattate in anticipo o influenzate dalle politiche di gestione. Nel breve termine, il costo di queste risorse potrebbe non essere controllabile direttamente dall'azienda stessa (Noreen E., 1991).

Bisogna anche distinguere tra le risorse utilizzate nella produzione e quelle fornite alla produzione. Nel breve termine, il comportamento dei costi rappresentato dall'ABC potrebbe non riflettere con precisione il livello di spesa effettiva sostenuta dall'azienda a seguito delle decisioni relative alla produzione. Questo perché l'azienda potrebbe essere impegnata ad acquisire risorse oltre il suo controllo immediato.

In un periodo di tempo sufficientemente lungo, un'azienda può adattare i suoi rapporti contrattuali con i fornitori e le politiche di gestione per allineare l'uso e l'approvvigionamento delle risorse.

In queste condizioni, l'ABC può riflettere in modo più accurato il livello di spesa che l'azienda si aspetta di sostenere a seguito delle decisioni relative alla produzione.

Fra le altre critiche su questo modello, occorre sottolineare come l'ABC possa non tener conto di quelli che sono i vincoli legati alla capacità delle attività produttive e alla loro ottimizzazione.

In questo contesto, la capacità delle attività produttive è indirettamente incorporata nella selezione del mix di prodotti.

Il costo di un'attività viene ripartito in base alla sua capacità pratica di generare un tasso di determinazione dei costi per tracciare i costi dei prodotti che utilizzano le risorse di quell'attività.

Tuttavia, nel breve e medio termine, potrebbe non essere possibile per la direzione dell'azienda adeguare la capacità di un'attività per soddisfare le esigenze di produzione. Questa limitazione potrebbe non essere presa in considerazione nell'ambito delle decisioni sul mix di prodotti secondo l'ABC.

Nel lungo periodo, l'azienda potrebbe essere in grado di adattare la capacità delle attività produttive per soddisfare la domanda dei prodotti. Tuttavia, anche in questo caso, i tassi di determinazione dei costi sono basati su specifici livelli di capacità produttiva, e questo potrebbe non riflettere adeguatamente la realtà (Ozbayraka M., et al., 2004).

L'analisi della capacità delle attività produttive è fondamentale per comprendere le opportunità di produzione legate ai cost driver e per valutare se i livelli di capacità sono ottimali per l'azienda.

In molti hanno sostenuto che le aziende di servizi sono candidati ideali per l'implementazione dell'Activity-Based Costing, più ancora delle aziende manifatturiere. Questa affermazione è supportata da diverse motivazioni. Prima di tutto nelle aziende di servizi, la maggior parte dei costi sono fissi e diretti. Questo significa che la produzione può facilmente tracciare componenti significative del costo, come materiali diretti e manodopera diretta, per ciascun servizio offerto. Di conseguenza, i costi indiretti rappresentano una percentuale molto minore dei costi totali.

Inoltre, queste aziende forniscono la maggior parte delle risorse in anticipo e subiscono poche fluttuazioni nell'utilizzo delle risorse da parte dei singoli servizi o clienti.

Ciò vuol dire che le variazioni nell'uso delle risorse non influenzano significativamente la spesa a breve termine per la fornitura delle risorse. Di conseguenza, i costi indiretti, che sono trattati dai sistemi di costo tradizionali, sono spesso considerati fissi e irrilevanti per molte decisioni.

Da segnalare anche come in queste organizzazioni, gli aumenti dei costi possono essere spesso assorbiti aumentando i prezzi dei servizi offerti ai clienti, poiché le risorse e i costi sono stabili e

prevedibili. Si fa comunque riferimento a strutture che tendono a non concentrarsi sull'analisi della redditività a causa della natura dei loro costi e delle strategie di gestione.

Di conseguenza, l'analisi della redditività non è stata considerata utile per il processo decisionale.

Molte società di servizi hanno implementato sistemi di contabilità gestionale più recentemente rispetto alle organizzazioni manifatturiere. Questo ha consentito loro di evitare alcuni dei vincoli imposti alla produzione e di adottare nuovi approcci contabili mentre le carenze dei sistemi tradizionali divenivano evidenti.

In aggiunta in queste società sono emerse nuove intuizioni sulla natura dei costi, che potrebbero essere considerati come modelli di consumo di risorse. Questi modelli possono essere utilizzati per prendere decisioni sulla gestione delle risorse e dei costi in modo più efficace (Kaplan R. S., et al., 1998).

È stata anche segnalata l'adeguatezza dell'ABC a settori orientati al mercato, come ad esempio quello alberghiero. Tale metodo permette di identificare in modo dettagliato le attività coinvolte nella fornitura di servizi alberghieri.

Questo è cruciale perché le attività possono variare notevolmente in base al tipo di cliente o al servizio offerto.

Risulta anche possibile assegnare in modo accurato i costi ai cosiddetti "pool" di costo, che rappresentano gruppi di attività correlate. Questo consente di suddividere i costi in modo più preciso rispetto ai tradizionali sistemi di costo.

Inoltre, l'ABC permette di selezionare nel settore in questione i driver di costo appropriati per valutare il costo delle attività in relazione agli oggetti di costo, come i clienti o i servizi specifici.

Questo contribuisce a calcolare i costi in modo più preciso, venendo anche identificati i fattori di costo e i pool di costo che possono essere utilizzati negli hotel che desiderano applicare il sistema in questione. Questo consente di personalizzare l'ABC per le esigenze specifiche del settore alberghiero.

Nonostante le potenzialità dell'ABC nel settore alberghiero, l'adozione è stata limitata. Uno dei motivi potrebbe essere la mancanza di conoscenza pratica sull'implementazione dell'ABC e su come applicare i suoi principi in un contesto alberghiero. Una ricerca informale ha rilevato che pochi hotel in Europa hanno adottato l'ABC, suggerendo che l'adozione potrebbe essere più diffusa in altre regioni (Berts K., et al., 1995).

Ad ogni modo, negli ultimi anni, l'ABC ha trovato applicazione in una vasta gamma di aziende.

Questa evoluzione ha comportato l'estensione del suo utilizzo da una semplice analisi dei costi di prodotto a una serie di applicazioni di gestione dei costi e a decisioni aziendali di diversa natura (Kee R., et al., 2000).

1. L'ABC può essere prima di tutto utilizzato per determinare i prezzi dei prodotti e dei servizi offerti da un'azienda. Questo aiuta a stabilire prezzi competitivi basati sui costi effettivi sostenuti.
2. L'ABC può supportare sforzi mirati a ridurre i costi complessivi dell'azienda identificando le attività e i processi che richiedono ottimizzazione.
3. Le informazioni ABC possono essere incorporate nella preparazione dei bilanci aziendali, contribuendo a una rappresentazione più accurata dei costi e dei margini di profitto.
4. L'ABC può guidare la progettazione di nuovi prodotti o servizi tenendo conto dei costi associati alle diverse attività coinvolte nella loro produzione.
5. L'ABC consente di valutare la redditività dei clienti individuali, contribuendo a identificare le relazioni aziendali più vantaggiose.
6. Le informazioni ABC possono essere utilizzate per misurare e valutare le performance aziendali, fornendo indicatori chiave basati sui costi delle attività.
7. L'ABC è utile nella creazione di modelli dei costi, che possono essere utilizzati per scopi di previsione e pianificazione.
8. L'ABC supporta tutte le decisioni riguardanti fondamentalmente la produzione e l'output, aiutando a determinare il costo effettivo di produrre determinate quantità di prodotti.
9. L'ABC può influenzare le decisioni sul mix di prodotti o servizi offerti, aiutando a identificare le combinazioni più redditizie (Pavlatos O., et al., 2009).

Il metodo richiede comunque un'attenta individuazione delle attività all'interno dell'azienda.

Questo processo deve seguire un approccio bottom-up, coinvolgendo attivamente i soggetti dei livelli aziendali più bassi. Ciò consente di individuare le attività svolte nelle diverse unità organizzative dell'azienda, rilevare le risorse assorbite da ciascuna attività, misurare i determinanti di costo specifici di tali attività.

L'individuazione delle attività può variare a seconda dell'azienda e delle sue esigenze, ma di solito si considera la significatività delle attività e il loro impatto sui costi dei prodotti o servizi.

Un modo comune per elencare le attività è intervistare direttamente i responsabili dei centri di responsabilità all'interno dell'azienda, coinvolgendoli attivamente nel processo di individuazione.

Ci sono quattro categorie principali di attività che possono emergere durante la progettazione di un sistema ABC:

1. Unit level activity (attività a livello di unità): Queste sono attività direttamente correlate al volume di produzione o alla quantità di prodotti o servizi erogati. I costi di queste attività vengono imputati ai prodotti in base al numero di unità che si andranno a produrre.

2. Batch level activity (attività a livello di lotto): Queste attività riguardano l'attrezzaggio e la messa a punto delle linee produttive per la produzione di lotti. I costi sono correlati al numero di lotti produttivi, ma non dipendono certamente dalla dimensione di ciascun lotto.
3. Product level activity (attività a livello di prodotto): Queste attività riguardano la progettazione, l'ingegneria, le prove e il controllo di qualità che definiscono e migliorano i processi produttivi per un prodotto specifico. I costi associati a queste attività non dipendono né dal volume né dal numero di lotti, ma sorgono a causa della presenza del prodotto nella gamma aziendale.
4. Facility level activity (attività a livello di struttura): attività aziendali che forniscono supporto all'intero processo produttivo e beneficiano l'azienda nel suo complesso, invece di concentrarsi su un singolo prodotto o una gamma specifica. Queste attività sono generalmente considerate come costi fissi, in quanto sono necessarie per mantenere l'intera struttura operativa. Esempi di attività a livello di struttura possono includere amministrazione generale (attività come la contabilità generale, la gestione delle risorse umane e altre funzioni amministrative che supportano l'intera azienda), manutenzione delle strutture (costi associati alla manutenzione degli edifici, degli impianti e delle attrezzature che beneficiano globalmente l'intera struttura aziendale) e servizi di gestione (attività di gestione generale e direzionale che supportano l'azienda nel suo complesso).

Queste attività, pur non essendo direttamente collegate a un particolare prodotto o servizio, contribuiscono al corretto funzionamento dell'intera organizzazione. Nell'ABC, l'allocazione dei costi a queste attività può essere basata su misuratori specifici che riflettono il consumo di risorse da parte di ciascuna attività a livello di struttura.

CAPITOLO II. Quali sono i fattori che influenzano la Scelta del Sistema di Costing?

II.1 Analisi del questionario

Il capitolo fornisce una panoramica del questionario specificamente progettato per indagare e comprendere i fattori coinvolti nella decisione di adottare un particolare sistema di costing.

Questo capitolo mira a fornire un quadro completo di come attraverso questo strumento si percepiscano le dinamiche aziendali e le considerazioni che guidano l'adozione di un sistema di costing piuttosto che un altro.

In sostanza, il questionario funge da mezzo di comunicazione bidirezionale: da un lato, fornisce alle organizzazioni l'opportunità di esprimere le proprie pratiche e opinioni sulla gestione dei costi; dall'altro, offre ai ricercatori l'accesso a informazioni cruciali per comprendere il contesto decisionale delle imprese.

Attraverso le risposte al questionario, emergono dettagli sulle preferenze, le sfide, e le ragioni alla base delle scelte dei sistemi di costing adottati.

Queste informazioni sono essenziali per trarre conclusioni significative sulla dinamica aziendale e per formulare eventuali raccomandazioni in merito alle best practices nella gestione dei costi. Il questionario, quindi, funge da nesso tra la teoria e la pratica, consentendo una comprensione approfondita dei fattori che guidano le decisioni aziendali in materia di costing.

II.2 Metodologia del questionario

Il questionario è stato suddiviso in sezioni che comprendono diverse domande. La prima sezione del questionario, dedicata all'identificazione dell'impresa e del compilatore, svolge un ruolo cruciale nell'ambito della ricerca.

Le domande mirano a fornire una panoramica chiara e completa dell'azienda, considerando aspetti come i settori di attività, le dimensioni dell'azienda, il sistema di misurazione dei costi utilizzato e l'identità del compilatore del questionario.

La ragione sociale dell'azienda fornisce un'indicazione fondamentale dell'identità e della natura dell'organizzazione, mentre il fatturato e il numero di dipendenti offrono una prospettiva sulla dimensione e sulla portata delle operazioni aziendali. La specifica del settore risulta essenziale per contestualizzare ulteriormente le risposte fornite nell'ambito delle pratiche di costing, poiché le dinamiche possono variare notevolmente tra settori diversi.

Le informazioni di contatto del compilatore del questionario sono fondamentali per consentire ulteriori interazioni, chiarimenti o approfondimenti in caso di necessità. Inoltre, la specifica della posizione del compilatore e la divisione aziendale scelta per la compilazione del questionario consentono di comprendere meglio il contesto da cui provengono le risposte.

La seconda sezione del questionario si concentra sulle caratteristiche del contesto competitivo e dell'azienda, fornendo un'analisi approfondita delle dinamiche settoriali e delle specificità aziendali. Le risposte affermative o negative a dichiarazioni specifiche consentono di valutare il grado di accordo del compilatore con determinati aspetti del suo ambiente competitivo. La scala di valutazione da 1 a 5 offre una misura della percezione dell'azienda rispetto a elementi critici del suo contesto (cercando di comprendere soprattutto la dinamicità o meno del settore).

Le domande sulla concorrenza basata sul prezzo, sulla dinamicità del settore, sulla sua discontinuità, sull'evoluzione delle richieste dei clienti e sulla diversificazione di questi ultimi offrono un quadro completo delle pressioni e delle opportunità che l'azienda potrebbe affrontare.

La domanda specifica per le aziende industriali riguardante il modo in cui producono (su commessa, per il magazzino o just in time) fornisce dettagli sul modello operativo dell'azienda.

Ulteriori domande sull'evoluzione aziendale negli ultimi cinque anni e sugli indirizzi intrapresi approfondiscono il contesto temporale e gli eventi che potrebbero aver plasmato la strategia e la struttura aziendale nel recente passato.

La terza sezione del questionario, denominata caratteristiche del sistema di costing, è focalizzata sulle modalità di imputazione dei costi e sulle finalità dell'analisi dei costi all'interno dell'azienda. Le risposte a queste domande forniscono una panoramica approfondita sulla struttura del sistema di costing e sull'utilizzo delle informazioni sui costi in diversi contesti decisionali.

La prima domanda, riguardante l'incidenza dei costi diretti/variabili sul totale dei costi compresi nel reddito operativo, offre una misura della proporzione di costi flessibili rispetto ai costi complessivi. Questa informazione è cruciale per comprendere quanto il sistema di costing rifletta i principi del costing variabile.

La seconda domanda cerca di identificare l'oggetto principale di calcolo dei costi, offrendo opzioni come prodotto, commessa, progetto, cliente o altro. Questo rivela la focalizzazione principale del sistema di costing e le esigenze decisionali che si intendono soddisfare.

La terza domanda si occupa delle configurazioni di costo utilizzate nell'azienda e richiede di specificare le finalità di ciascuna configurazione. Questo offre una visione approfondita dell'uso pratico delle informazioni sui costi, evidenziando il legame tra la struttura del sistema di costing e le decisioni aziendali. Le configurazioni di costo menzionate includono il direct cost, il costo pieno industriale, il costo pieno multifunzionale e il costo pieno aziendale.

Ad ogni configurazione viene indicata una delle nove finalità (analisi di efficienza/produttività, pricing, scelte di make or buy, analisi punto di pareggio, break even point, analisi degli scostamenti, valutazioni delle rimanenze finali di prodotti, supporto al budget, valutazione della performance e incentivazione o altro).

Oltre ad aver indicato il tipo di funzionamento del sistema di costing in azienda, gli intervistati dovranno anche selezionare i principali motivi di insoddisfazione verso l'attuale meccanismo di costing (possono essere anche selezionate più risposte).

Importante sarà la scelta da parte degli intervistati, tra i sistemi di cost accounting proposti: una scelta che dipende dalle caratteristiche e dalle esigenze specifiche dell'azienda.

Di seguito, vengono fornite delle brevi descrizioni dei tre sistemi principali:

1. **Sistema 1 (basato sulle risorse):** qui i costi sono raggruppati in categorie. Successivamente, vengono imputati all'oggetto di calcolo dei costi (prodotto, servizio, commessa, cliente, ecc.) utilizzando una base di ripartizione.

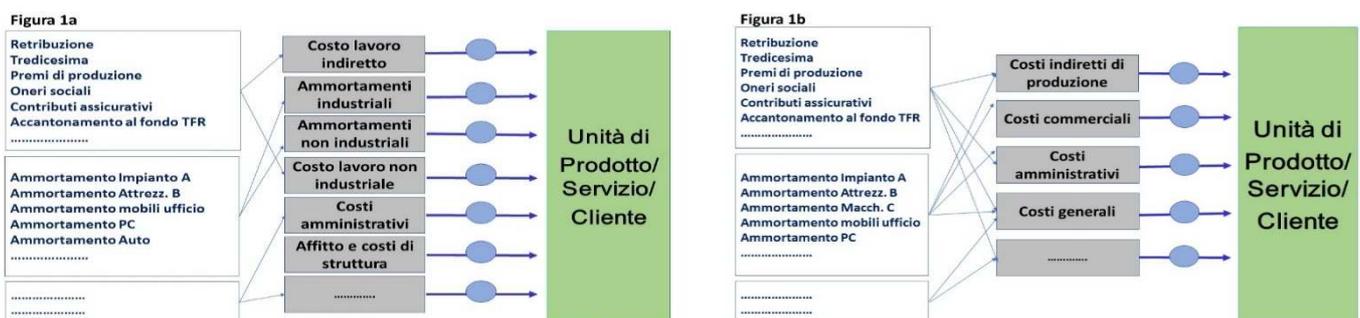


Figura 1. Sistema 1 - basato sulle risorse

2. **Sistema 2 (basato sui centri di costo):** qui i costi sono localizzati nei reparti o unità organizzative (centri di costo) dove sono consumati. Alcuni centri di costo intermedi possono essere ribaltati su altri centri di costo finali. I centri di costo finali sono quindi imputati all'oggetto di calcolo (prodotto, servizio, ecc.) tramite basi di ripartizione.

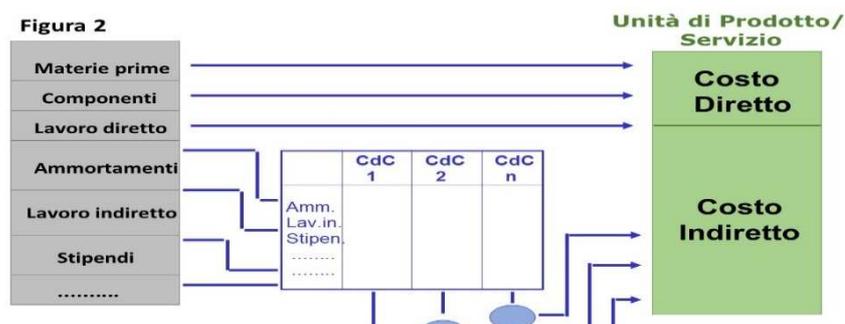


Figura 2. Sistema 2 – basato sui centri di costi

3. **Sistema 3 (basato sulle attività, ossia l'Activity-Based Costing):** simile al sistema basato sui centri di costo, ma i contenitori di costo sono rappresentati dalle attività anziché dai centri di costo. Le attività tendono a coincidere con le fasi che compongono i processi (industriale, commerciale, amministrativo, ecc.).

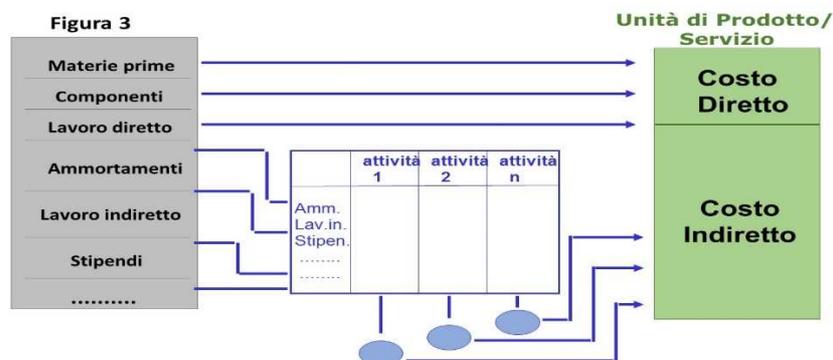


Figura 4. Sistema 3 – basato sulle attività (ABC)

4. **Sistema misto**, che dipende soprattutto dalle specifiche esigenze e dinamiche dell'azienda. In questo caso, il sistema misto applica ABC in alcune aree o processi e il sistema basato sui centri di costo nelle restanti. Questo approccio può essere fondamentalmente adottato per massimizzare l'efficacia del sistema di costing in diverse parti dell'organizzazione.

Agli intervistati viene domandato se l'azienda adotta o meno il sistema Activity-Based Costing. Tale decisione può essere influenzata da diversi fattori, permettendo al soggetto stesso di avere un margine di risposta piuttosto ampio (ne citiamo alcuni):

1. **Mancato supporto della direzione:** la direzione potrebbe non aver ritenuto il sistema ABC una priorità o non averne compreso appieno i benefici.
2. **Mancato supporto del CFO o del direttore amministrativo:** la mancanza di sostegno a livello finanziario o amministrativo potrebbe aver influenzato la decisione di non adottare il sistema ABC.
3. **Complessità aziendale:** l'azienda potrebbe considerare sé stessa troppo complessa in termini di numero di prodotti/servizi, livelli di personalizzazione, dimensioni aziendali, ecc., rendendo il sistema ABC poco pratico o eccessivamente impegnativo.
4. **Mancanza di esperienza/formazione/risorse:** la mancanza di competenze interne, formazione o risorse dedicate potrebbe aver scoraggiato l'adozione del sistema ABC.
5. **Mancanza di software ad hoc:** la disponibilità di software specifico per l'implementazione del sistema ABC potrebbe essere un fattore determinante.

Anche tra le ragioni per aver considerato o adottato il sistema ABC, l'intervistato ha un margine di risposta ampio (anche qui segnaliamo alcune possibili risposte):

1. **Miglioramento della precisione del calcolo dei costi:** l'azienda potrebbe aver cercato di migliorare la precisione nella determinazione dei costi, specialmente in situazioni complesse.
2. **Miglioramento dell'analisi dei costi:** l'ABC può fornire un'analisi più dettagliata e accurata dei costi delle attività.
3. **Miglioramento delle decisioni strategiche:** l'azienda potrebbe aver voluto basare le decisioni strategiche su informazioni più accurate sui costi.
4. **Risposta a cambiamenti organizzativi:** in risposta a cambiamenti strutturali o strategici, l'azienda potrebbe aver considerato l'ABC per adattarsi alle nuove esigenze.

Infine, è stata chiesto anche l'importanza che il management dell'azienda attribuisce agli strumenti/analisi/obiettivi (come sistemi di incentivazione, valutazione delle performance, allocazione dei costi ai prodotti/servizi finali e così via) e l'efficacia del sistema di costing nel sostenerlo (indicando un numero da 1 a 5 a seconda dell'importanza).

Il quesito fornisce una panoramica cruciale sul grado di consapevolezza e coinvolgimento del management nell'utilizzo di strumenti di gestione finanziaria.

L'attenzione dedicata a questi aspetti riflette la predisposizione dell'azienda a utilizzare informazioni accurate e dettagliate per prendere decisioni aziendali informate. Inoltre, la valutazione dell'efficacia del sistema di costing nel supportare tali strumenti indica quanto l'azienda confidi nel proprio sistema di gestione finanziaria per guidare le decisioni operative e strategiche.

L'importanza di questa domanda risiede quindi nella comprensione della mentalità aziendale verso la gestione finanziaria e nell'individuazione di potenziali aree di miglioramento o di punti di forza nel sistema esistente. In definitiva, essa fornisce un quadro critico per valutare la robustezza e l'efficacia delle pratiche aziendali legate al costing e alla gestione finanziaria.

Infine, la quarta sezione, focalizzata sui sistemi informativi a supporto del costing, è di estrema importanza per comprendere il contesto tecnologico in cui l'azienda opera. Le domande mirano a valutare la presenza di infrastrutture informatiche fondamentali e di strumenti integrati per la gestione aziendale.

L'analisi delle risposte a queste domande fornisce una visione sul livello di digitalizzazione e automazione presenti nell'azienda, aspetti che possono influenzare direttamente l'efficacia dei processi di costing. La presenza di una rete locale aziendale (LAN), l'interconnessione tra sedi aziendali e l'adozione di un sistema gestionale integrato (ERP) sono indicatori cruciali di modernizzazione e integrazione delle informazioni.

La domanda sul responsabile dei sistemi informativi fornisce ulteriori dettagli sulla governance e sulla responsabilità nell'ambito dell'IT aziendale. Inoltre, conoscere da quanti anni l'azienda utilizza

l'attuale sistema gestionale (ERP) fornisce informazioni sulla stabilità e l'esperienza con l'infrastruttura informatica esistente.

La quarta sezione si conclude con quesiti utili ad esplorare l'ambito tecnologico e informativo dell'azienda, concentrandosi sulla raccolta dei dati a supporto del sistema di costing e sull'importanza attribuita alle caratteristiche dei software utilizzati.

Le modalità di raccolta dati sono di fondamentale importanza per garantire l'accuratezza delle informazioni necessarie al processo di costing. Una delle domande fornisce un'analisi delle fonti di dati utilizzate, come costi d'acquisto, distinta base, tempi macchina, costi del personale, e altro ancora. Ad ogni modo questa sezione mira a identificare la completezza e la precisione delle informazioni utilizzate nei processi di calcolo dei costi.

In uno dei quesiti si cerca di comprendere l'importanza della scelta del software per il costing, fornendo un'ulteriore visione sulla consapevolezza e l'importanza che l'azienda attribuisce alle caratteristiche chiave di un sistema informativo. Elementi come lo sviluppo specifico per il settore, l'adattabilità alle esigenze organizzative, la compatibilità con altri sistemi informativi, la flessibilità rispetto ai cambiamenti e l'adozione diffusa nel network di partner sono infatti elementi cruciali per garantire l'efficacia del sistema di misurazione dei costi.

Viene infine lasciato spazio per eventuali commenti e precisazioni, consentendo ai partecipanti di esprimere opinioni dettagliate o specificare ulteriori informazioni che potrebbero non essere state coperte dalle domande specifiche, arricchendo così la comprensione del contesto aziendale.

II.3 Dimensione e complessità dell'azienda

Sulla base delle sezioni del questionario proposto, è possibile ottenere una valutazione della dimensione e della complessità dell'azienda in diversi aspetti chiave. Ecco come le diverse sezioni del questionario possono riflettere su questi elementi:

1. **Dimensione economica e risorse umane (sezione A):** il fatturato dell'azienda fornisce un'indicazione della sua dimensione economica e il numero di dipendenti può offrire un'idea delle risorse umane coinvolte nelle operazioni.
2. **Ambiente competitivo e dinamiche di settore (sezione B):** le risposte alle affermazioni sul settore, come la concorrenza basata sul prezzo e la dinamicità del settore, possono evidenziare la complessità delle sfide competitive.
3. **Struttura e orientamento aziendale (sezione C):** l'analisi dell'incidenza dei costi diretti/variabili sul totale dei costi può fornire informazioni sulla struttura dei costi e sulla variabilità. Inoltre, la

scelta del principale oggetto di calcolo dei costi, come prodotto, commessa o cliente, può indicare l'orientamento aziendale.

4. **Sistemi di costing e adozione di ABC (sezione D):** la considerazione o meno dell'adozione del sistema ABC può riflettere la sensibilità dell'azienda alla complessità dei costi basati sull'attività. Da non dimenticare come le ragioni per la scelta o l'abbandono del sistema ABC possano offrire insight sulla maturità e sulla flessibilità dell'azienda nei confronti delle metodologie di costing avanzate.
5. **La presenza di una LAN,** la connessione tra sedi, e la presenza di un sistema gestionale integrato possono rivelare l'infrastruttura tecnologica e la complessità di tutte quelle che sono le operazioni aziendali.

II.4 Struttura dei costi e varietà di prodotti

Tramite le risposte ad alcuni quesiti presenti nelle sezioni del questionario è possibile ottenere anche informazioni sulla struttura dei costi e la gestione della varietà di prodotti all'interno dell'azienda.

L'incidenza dei costi diretti/variabili sul totale dei costi operativi nella terza sezione offre una visione della struttura dei costi. Ad esempio, un'elevata incidenza potrebbe indicare una forte dipendenza da costi variabili come materie prime o manodopera diretta.

Anche la risposta alla domanda sul principale oggetto finale di calcolo dei costi (prodotto, commessa, progetto) fornisce dei dati su come l'azienda gestisce i differenti prodotti che produce o i diversi servizi che fornisce.

Anche la presenza di una rete locale aziendale (LAN), della connessione tra sedi aziendali (nella quarta sezione) e della disponibilità di un sistema gestionale integrato (ERP) influenzano la capacità dell'azienda di gestire e monitorare la varietà di prodotti.

La modalità di raccolta dati e la scelta del software di costing possono indicare quanto l'azienda sia attrezzata per gestire dati specifici per ciascun prodotto o servizio.

Sempre nella quarta sezione, la valutazione dell'importanza attribuita all'allocatione dei costi ai prodotti/servizi finali e all'analisi della profittabilità dei prodotti/clienti fornisce indicazioni sulla consapevolezza e rispetto alla gestione dei costi e della varietà di prodotti.

L'importanza attribuita a strumenti come l'analisi degli scostamenti e la valutazione della performance può riflettere l'attenzione dedicata al controllo e ovviamente all'ottimizzazione dei costi.

II.5 Obiettivi decisionali dell'azienda

Le risposte ai quesiti presenti nelle sezioni del questionario proposto fanno emergere chiaramente gli obiettivi decisionali dell'azienda, riflettendo la sua strategia, la gestione operativa e le priorità aziendali.

Ad esempio, le risposte alle affermazioni sulla concorrenza basata sul prezzo, la dinamicità del settore e la sua discontinuità offrono una panoramica sulla strategia competitiva.

Se l'azienda si trova all'interno di un mercato fortemente competitivo e soprattutto dinamico, le decisioni potrebbero orientarsi verso strategie di prezzo, innovazione e adattabilità.

Le opinioni sull'evoluzione del settore e sulle esigenze dei clienti indicano invece la necessità di gestire la varietà dei prodotti e di personalizzare l'offerta. Decisioni riguardanti la flessibilità produttiva, la personalizzazione dei prodotti e il mantenimento dell'agilità possono essere cruciali.

Inoltre, le scelte legate alle configurazioni di costo utilizzate in azienda rivelano le priorità decisionali. Per esempio, l'adozione di un sistema ABC potrebbe indicare un focus sull'allocazione precisa dei costi per una migliore comprensione della profittabilità dei prodotti e delle attività.

Come già detto in precedenza, non bisogna dimenticare che la presenza di una rete LAN, un sistema ERP e l'utilizzo di software specifici per il costing riflettano l'importanza data alle tecnologie nell'ambito decisionale.

La decisione di implementare o meno sistemi avanzati può indicare fondamentalmente una strategia di investimento in tecnologie per migliorare l'efficienza e l'efficacia decisionale. Infine, l'importanza attribuita agli strumenti di gestione come l'analisi degli scostamenti, la riduzione dei costi e l'allocazione precisa dei costi rivela la priorità nell'ottimizzazione dei costi operativi.

La completezza del questionario proposto riesce quindi a fornire un'analisi dettagliata ed esauriente che permette di esplorare i diversi aspetti critici dell'azienda, agevolando la raccolta di informazioni dettagliate e contestualizzate, consentendo un'analisi approfondita delle dinamiche operative, strategiche e tecnologiche dell'azienda. La sua struttura ben organizzata, suddivisa in sezioni chiare e specifiche, consente di raccogliere informazioni dettagliate su diversi aspetti dell'organizzazione.

CAPITOLO III. RISULTATI DELL'ANALISI

III.1 Analisi comparativa dei metodi di costing

L'analisi si basa su un campione di 206 imprese del panorama aziendale italiano. La distribuzione delle dimensioni aziendali e del fatturato viene esplorata attraverso un'analisi dettagliata, integrata dalla localizzazione geografica delle imprese per approfondire la comprensione delle eventuali dinamiche regionali.

Fatturato delle aziende: oltre la metà delle imprese, precisamente il 75% del campione, presenta un fatturato inferiore ai 10 milioni di euro, con solo il 3% che presenta un fatturato che supera i 500 milioni di euro.

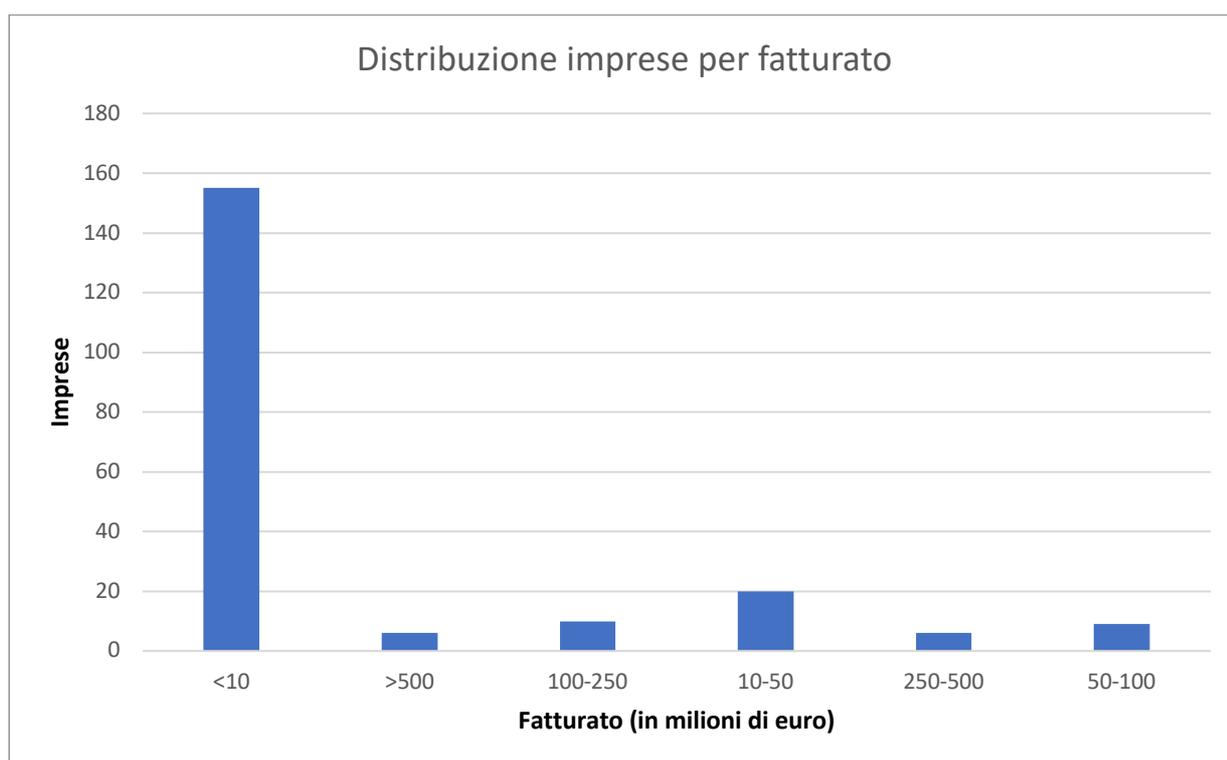


Figura 5. Fatturato dell'Azienda (in milioni di euro)

Distribuzione geografica: La localizzazione delle aziende evidenzia una concentrazione significativa in determinate regioni come la Lombardia, il Piemonte e la Valle d'Aosta, quest'ultima emerge come un punto focale, ospitando una quota considerevole del totale delle aziende partecipanti.

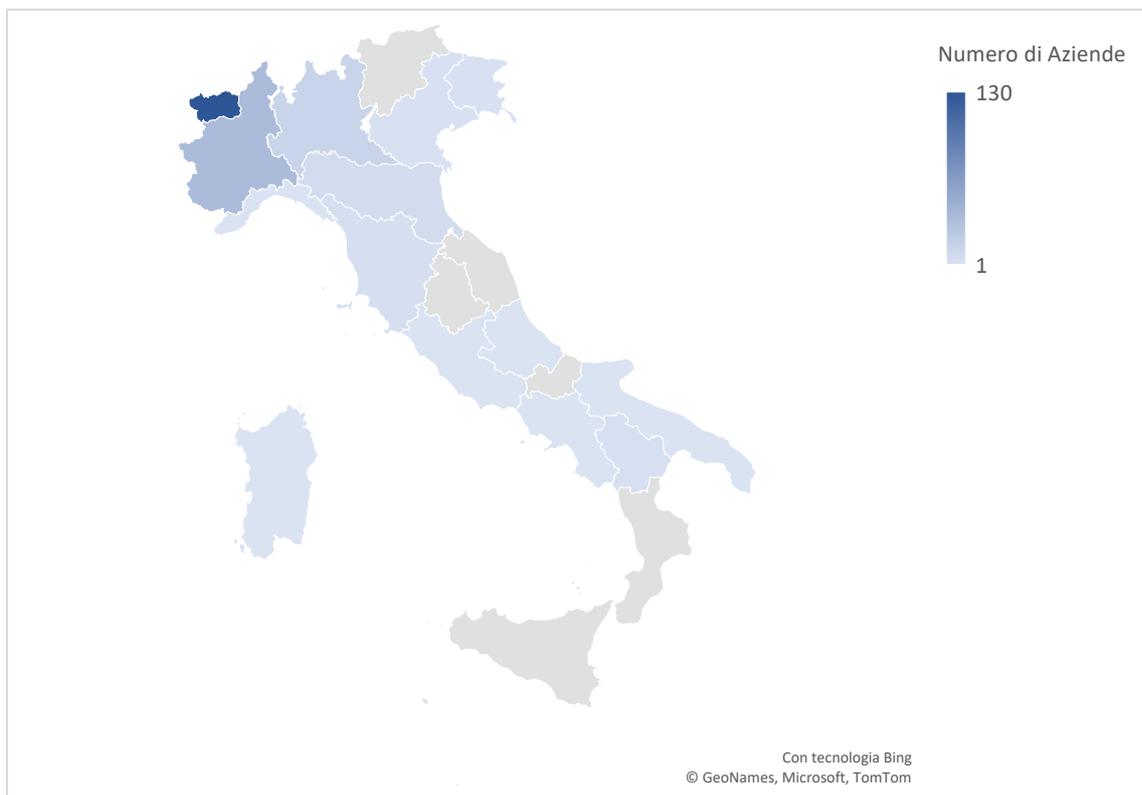


Figura 6. Distribuzione geografica delle aziende

Dimensioni aziendali (numero di dipendenti): Più della metà delle aziende ha un numero di dipendenti inferiore a 20, indicando una forte partecipazione al sondaggio da parte delle micro e piccole imprese. Complessivamente, le piccole (fino a 50 occupati) e medie imprese (fino 250 occupati) ricoprono la quasi totalità del campione di aziende che hanno preso parte al sondaggio – probabilmente, in virtù della composizione del tessuto imprenditoriale italiano, che registra una maggiore presenza di aziende di queste dimensioni.

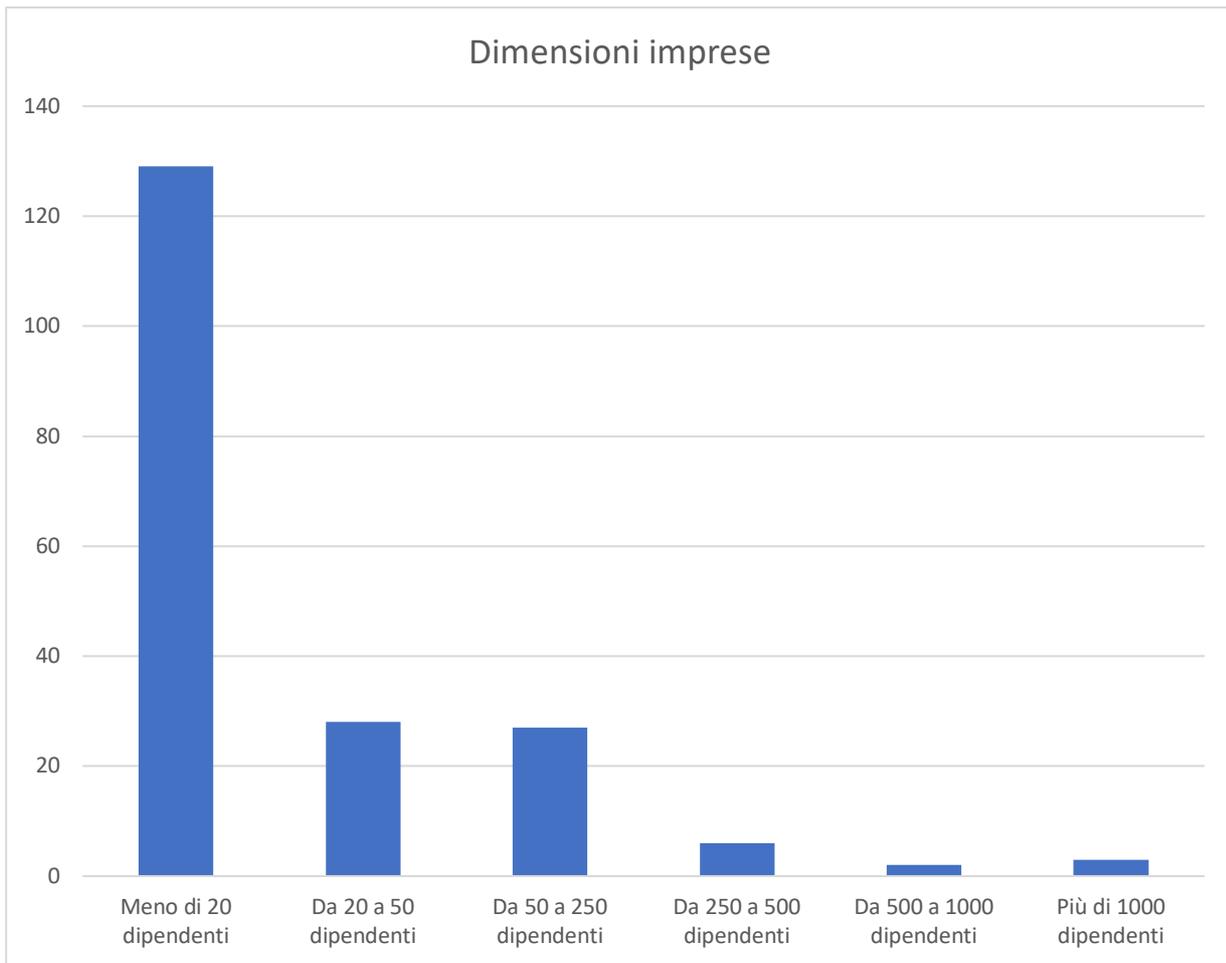


Figura 7. Dimensioni: numero dipendenti

Settore: Le aziende operano in una varietà di settori, tra cui l'alberghiero, la ristorazione, il metalmeccanico, l'agricoltura, la gestione del legno e il settore sanitario. Questa diversificazione settoriale offre un'ampia prospettiva sull'utilizzo dei sistemi di costing in contesti industriali diversificati.

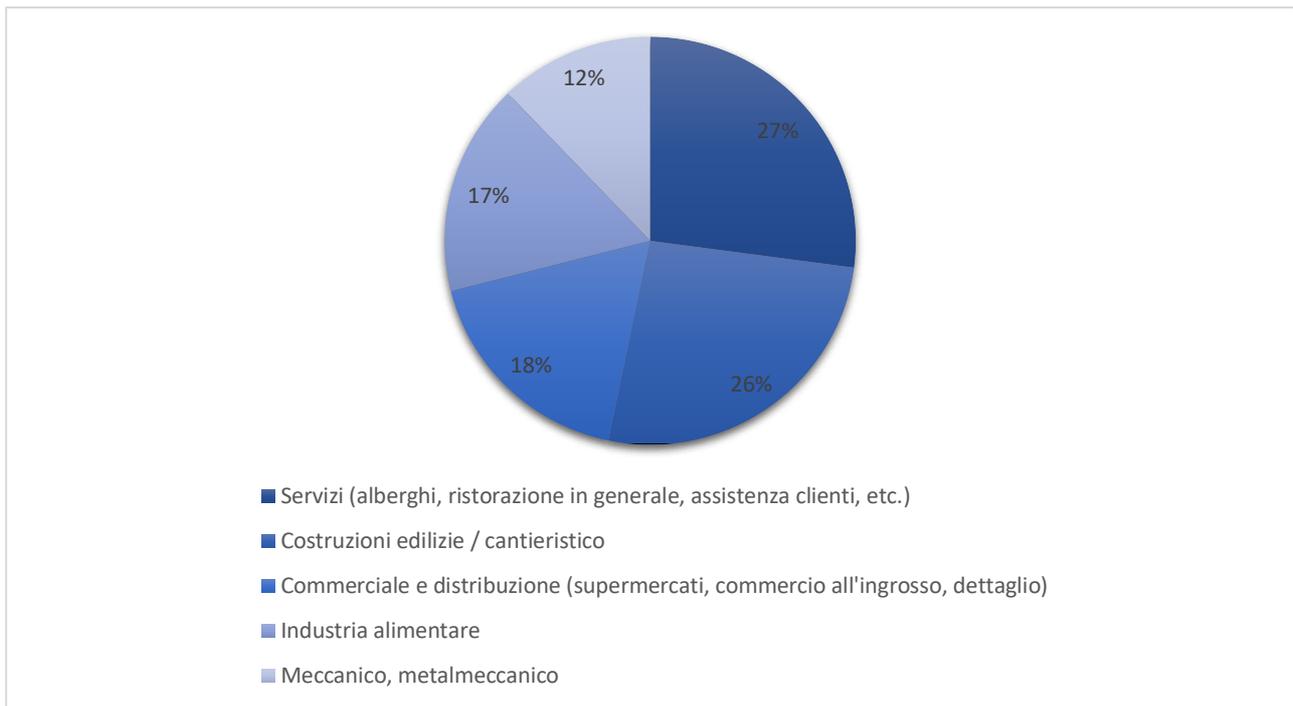


Figura 8. Settore

Ulteriori informazioni utili per inquadrare preliminarmente le aziende si ottengono dal quesito relativo alla proprietà, più precisamente alla tipologia di gruppi aziendali di cui le aziende fanno o non fanno parte.

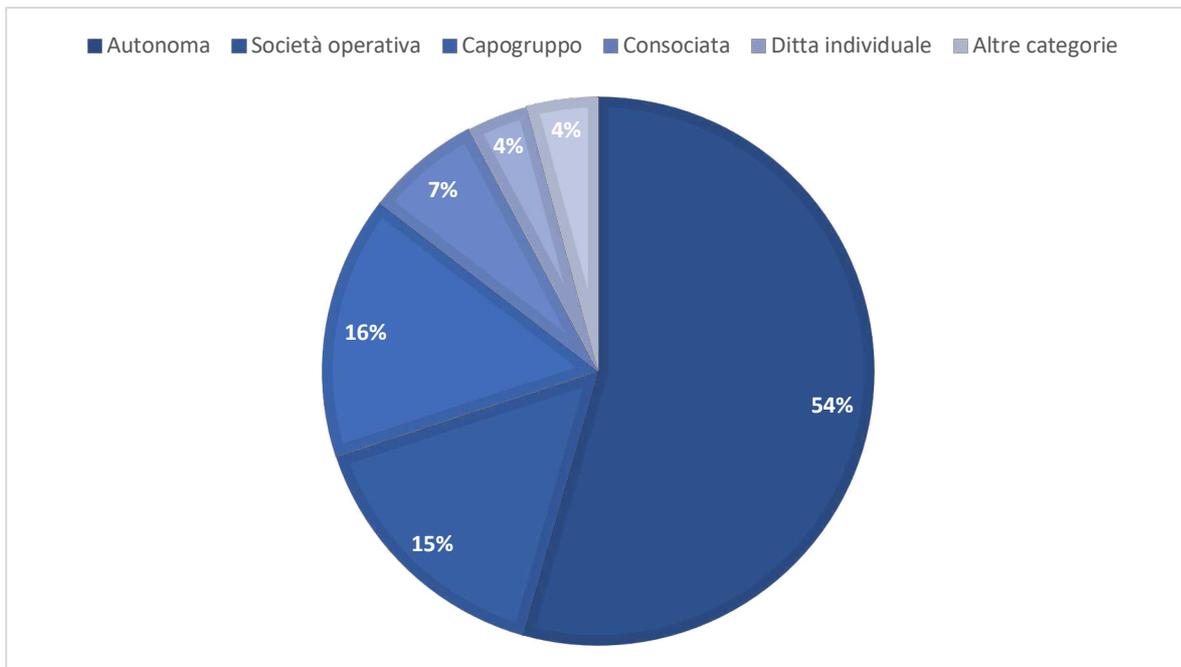


Figura 9. Proprietà

L'analisi delle forme di proprietà all'interno del dataset esaminato rivela un panorama imprenditoriale caratterizzato da una predominante presenza di aziende autonome. Queste rappresentano il 54% del totale e sono identificate come entità che operano in modo indipendente, senza legami diretti con gruppi aziendali più estesi. Questo suggerisce una significativa inclinazione verso un modello imprenditoriale autonomo, che può essere interpretato come un segno di un tessuto economico fortemente radicato in aziende che prediligono una gestione e una strategia indipendenti.

Parallelamente, le società operative e i capogruppi costituiscono ciascuno il 16% del campione, indicando una proporzione equivalente di aziende che sono attivamente coinvolte nella gestione delle operazioni quotidiane e quelle che assumono un ruolo più strategico e di supervisione all'interno di un gruppo aziendale. Questa equivalenza sottolinea l'importanza sia delle attività operative sul campo che delle funzioni di governance e controllo nelle dinamiche aziendali complesse.

Le consociate, che ammontano al 7%, rappresentano aziende che, pur essendo parte di una struttura più grande, mantengono una certa dose di individualità, pur avendo legami finanziari e decisionali con una capogruppo. La loro presenza attesta la pratica di alleanze e di formazione di gruppi aziendali come strategia per la crescita e l'espansione nel mercato.

Le ditte individuali emergono come una componente minoritaria, rappresentando il 4% delle aziende analizzate. Questa cifra è indicativa di imprenditori che operano singolarmente, una forma di impresa che, pur essendo meno rappresentata in questo contesto, svolge un ruolo vitale nell'economia, spesso agendo come catalizzatori dell'innovazione e del cambiamento.

Inquadrata la composizione del campione di imprese dal punto di vista della proprietà, dimensione, localizzazione geografica e settore di appartenenza, si presentano ora l'analisi e l'interpretazione dei quesiti riferiti all'adozione ed alla diffusione dei sistemi di costing tra le aziende.

- Contesto competitivo

La nostra indagine sul contesto competitivo, basata sulle percezioni di diverse aziende, ha rivelato insight significativi sui vari aspetti che caratterizzano l'ambiente di mercato attuale. Questi dati, quando correlati ai settori di appartenenza delle aziende, offrono una panoramica su come diversi settori interpretano e reagiscono alle dinamiche competitive.

Alle aziende è stato chiesto di esprimere con una valutazione su una scala da 1 a 5 quanto sono d'accordo con alcune affermazioni che qualificano diversi possibili contesti competitivi del proprio settore, al fine di delineare quelle caratteristiche competitive che contraddistinguono il settore di appartenenza. Le affermazioni proposte per la valutazione riflettono diversi elementi centrali del contesto competitivo:

- a) Concorrenza basata sul prezzo: Questa affermazione mirava a valutare l'importanza della concorrenza sul prezzo come elemento caratteristico del settore.
- b) Dinamicità del settore: Questa si focalizzava sulla percezione delle aziende riguardo la dinamicità del settore, specificamente i cambiamenti dovuti alle strategie competitive dei concorrenti.
- c) Discontinuità del settore: Questo punto indagava la visione delle aziende sulla discontinuità del settore, considerando la difficoltà di prevedere cambiamenti a causa di innovazioni di prodotto, di processo, dei fornitori, e le variazioni nella quota di mercato.
- d) Esigenze di personalizzazione e assistenza: Questa affermazione chiedeva alle aziende di esprimersi sulla crescente richiesta di personalizzazione e assistenza da parte dei clienti.
- e) Differenziazione dei clienti: Infine, le aziende dovevano considerare la tendenza dei clienti a differenziarsi sempre più in termini di bisogni, richieste e disponibilità a pagare un dato prezzo.

Le affermazioni elaborate nella nostra indagine si configurano come una griglia di valutazione che consente alle aziende di analizzare e posizionarsi consapevolmente all'interno del loro contesto competitivo, evidenziando diverse sfaccettature di tale contesto.

La concorrenza basata sul prezzo ha ricevuto una media di risposte di 2.81. Questo indica che, sebbene per molte aziende il prezzo sia un fattore competitivo importante, esistono significative variazioni settoriali. Ad esempio, settori ad alta intensità di capitale o quelli che offrono prodotti/servizi altamente differenziati possono essere meno sensibili alla concorrenza basata esclusivamente sul prezzo.

Ulteriori elementi che possono caratterizzare il contesto competitivo in cui le aziende operano sono la dinamicità e discontinuità del settore

La percezione della dinamicità del settore ha ottenuto una media di 2.44, mentre la discontinuità si attesta su una media di 2.55. Questi valori suggeriscono una moderata percezione di cambiamento e instabilità attraverso i settori, con particolare enfasi in aree come la tecnologia e l'innovazione, dove rapidi sviluppi possono significativamente alterare il panorama competitivo.

Degno di nota è il risultato ottenuto da una particolare tipicità del contesto competitivo, un fattore che ormai caratterizza diversi settori industriali, ossia le richieste dei clienti di personalizzazione dei prodotti e, conseguentemente, la necessità per le aziende di differenziare i clienti in base ai loro bisogni, richieste, ecc.

L'importanza attribuita all'esigenza di personalizzazione e assistenza da parte dei clienti ha raggiunto una media elevata di 3.72, con la differenziazione dei clienti per bisogni e disponibilità a pagare che si attesta a 3.39. Emerge che vi è una richiesta diffusa di maggior personalizzazione dei prodotti, con

poche eccezioni come nel comparto agricolo e cantieristico, dove questo aspetto è meno rilevante per le caratteristiche di questi settori. Questo suggerisce che, in generale, le aziende stanno cercando di adattare i loro prodotti e servizi alle esigenze specifiche dei clienti per mantenere la competitività nel mercato.

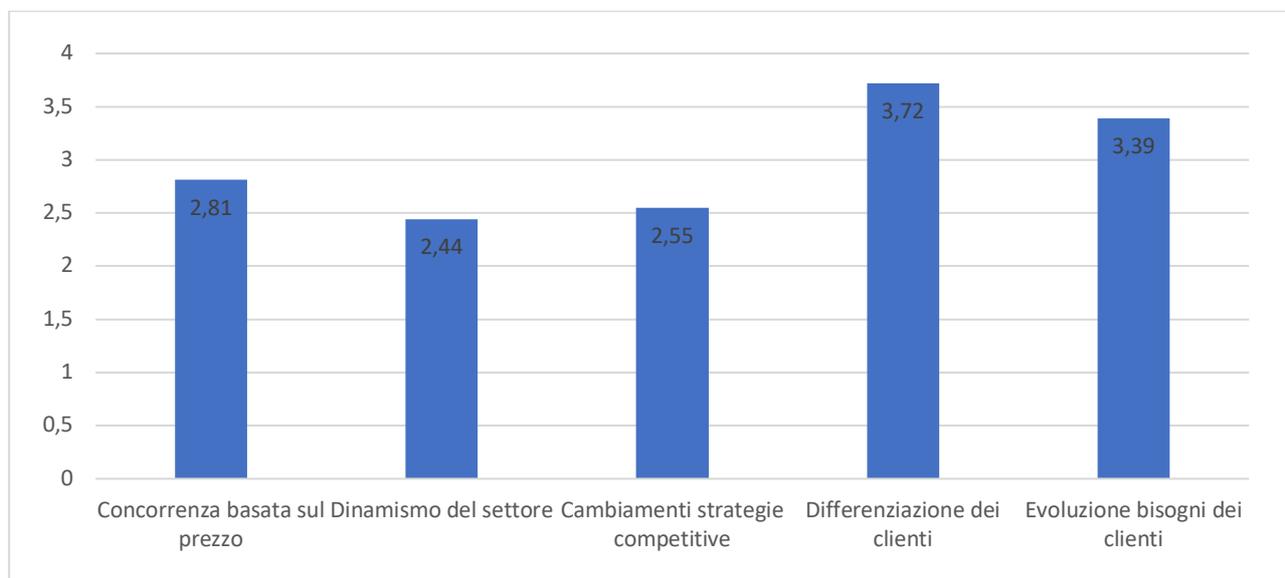


Figura 10. Contesto competitivo

È interessante notare come la maggior parte delle aziende abbia compreso l'aumento del bisogno di personalizzazione e assistenza da parte dei clienti. Questo suggerisce un focus crescente al servizio e alla qualità del prodotto da parte delle aziende per soddisfare le richieste dei clienti, soprattutto nei settori servizi, lusso e high-tech.

- Processo produttivo

L'analisi delle strategie di produzione adottate nel panorama aziendale svela una composizione eterogenea, delineando una netta predominanza della produzione su commessa, scelta dal 41% delle imprese. Questo dato evidenzia una tendenza marcata verso un modello produttivo altamente flessibile, che privilegia l'adattabilità alle specifiche richieste dei clienti, consentendo una personalizzazione avanzata dei prodotti. Tuttavia, questo approccio implica la necessità di una gestione agile e reattiva della produzione e della catena di approvvigionamento, essenziale per far fronte efficacemente alla variabilità degli ordini.

Il 29% delle aziende opta per una produzione orientata al magazzino, indicando un focus sull'efficienza logistica e sulla prontezza nella soddisfazione della domanda. Questa strategia, pur facilitando tempi di consegna competitivi, comporta sfide legate alla gestione delle scorte, al rischio

di sovrapproduzione e all'obsolescenza dei prodotti, richiedendo un'accurata previsione della domanda per minimizzare tali rischi.

Il modello Just-in-Time, adottato dal 27% delle aziende, riflette un impegno verso l'ottimizzazione della produzione e la minimizzazione delle scorte, perseguendo l'obiettivo di una significativa riduzione dei costi operativi e un miglioramento del flusso di cassa. Questo metodo presuppone un'elevata coordinazione con i fornitori e una gestione meticolosa della supply chain, risultando particolarmente efficace nell'eliminazione di sprechi e inefficienze.

Infine, il 3% delle imprese segue approcci produttivi classificati come "Altro", sottolineando l'esistenza di metodi di produzione alternativi o di nicchia, specificamente adattati alle esigenze uniche di determinati segmenti di mercato o settori. Questa minima percentuale testimonia l'apertura verso soluzioni innovative o altamente specializzate che esulano dalle convenzioni produttive più diffuse.

In sintesi, l'eterogeneità delle strategie produttive adottate rispecchia una gamma di priorità aziendali, dalla flessibilità e personalizzazione del prodotto all'efficienza logistica e alla gestione ottimale delle scorte, evidenziando un'attenta riflessione sulle dinamiche di mercato e sulle esigenze specifiche del cliente. La selezione di un particolare approccio produttivo rappresenta una componente chiave nella definizione della strategia aziendale, influenzando direttamente il posizionamento di mercato, le capacità operative e l'orientamento strategico a lungo termine dell'impresa.

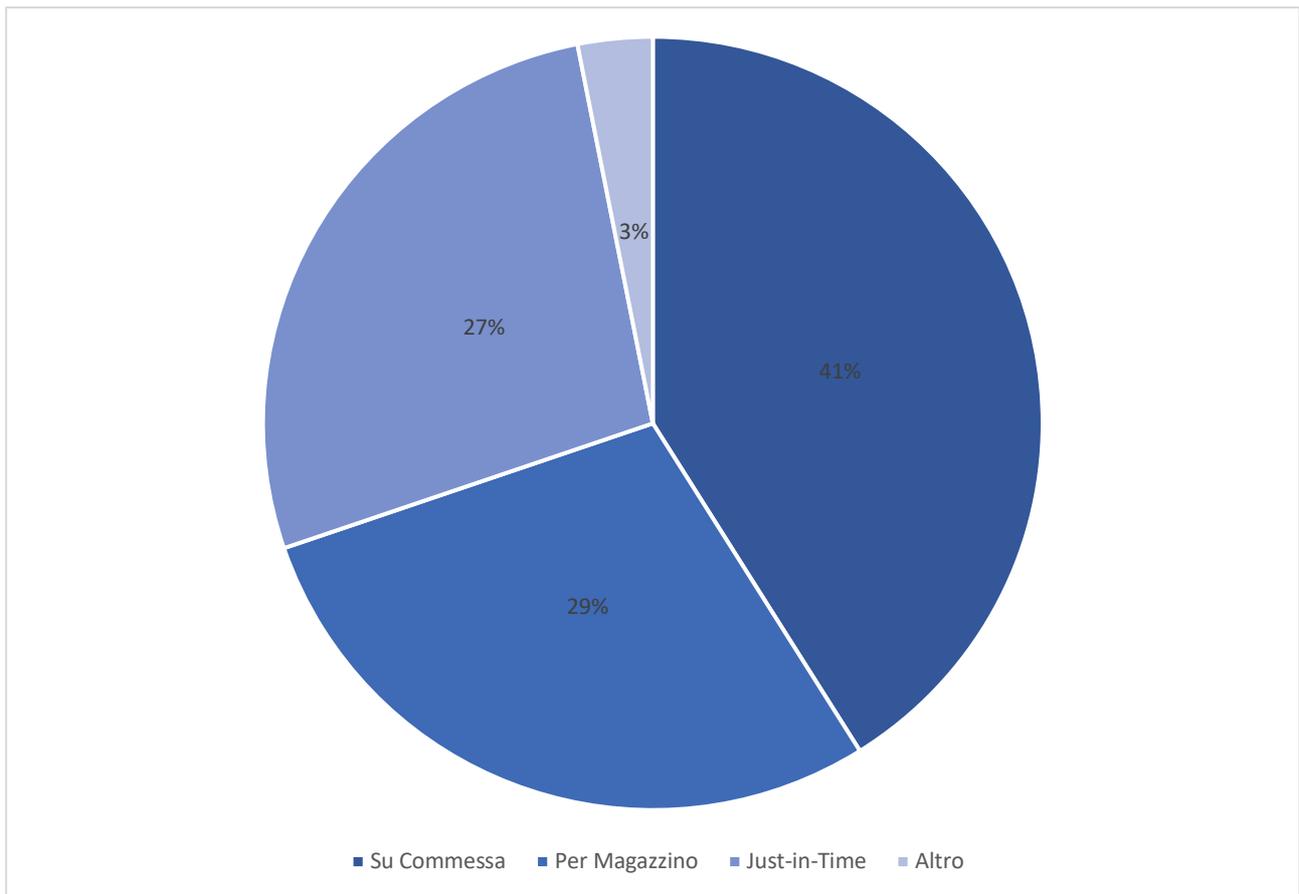


Figura 11. Tipo di processo produttivo

- Orientamento strategico aziendale

L'orientamento strategico rappresenta il complesso delle scelte e delle direzioni che un'azienda adotta per realizzare la propria visione nel contesto competitivo in cui opera. Queste scelte si riflettono nell'approccio adottato per sviluppare vantaggi competitivi, gestire le risorse, rispondere alle esigenze del mercato e navigare nel panorama industriale. In pratica, l'orientamento strategico definisce come un'impresa intende raggiungere il successo a lungo termine, influenzando le decisioni in aree come l'innovazione, il marketing, la produzione e le relazioni con i clienti.

Nell'ambito della nostra analisi sulle imprese italiane, abbiamo osservato che l'orientamento strategico varia significativamente in base alle dimensioni aziendali. Ad esempio, un notevole 42% delle imprese con meno di 20 dipendenti ha dimostrato un forte orientamento verso l'efficienza dei costi e la produttività. Questo sottolinea una tendenza prevalente tra le piccole imprese a concentrarsi sull'ottimizzazione delle risorse interne come strategia primaria per sostenere la competitività. Parimenti, l'orientamento al mercato e ai clienti emerge come fondamentale nella stessa fascia di dimensioni aziendali, con un altro 42% delle imprese che privilegiano la vicinanza al cliente e la

flessibilità nel rispondere rapidamente alle sue esigenze, evidenziando così l'importanza di un dialogo costante e diretto con il proprio target di riferimento.

- Correlazione con le Dimensioni Aziendali

La distribuzione delle strategie varia significativamente con l'aumentare delle dimensioni aziendali. Mentre le piccole imprese (meno di 20 dipendenti) mostrano una forte inclinazione verso l'efficienza dei costi e l'orientamento al cliente, le medie imprese (20-50 dipendenti) iniziano a diversificare il loro orientamento strategico. In questa categoria, circa il 20% delle aziende ha scelto la differenziazione dell'offerta o la personalizzazione del prodotto come loro orientamento principale. Questo cambio di tendenza si intensifica nelle aziende con 50-250 dipendenti, dove si osserva un ulteriore aumento della personalizzazione e della differenziazione, indicando che con l'espansione delle risorse, le aziende cercano di distinguersi maggiormente nel mercato.

Ad esempio, la personalizzazione del prodotto combinata con l'orientamento al mercato/cliente raggiunge il 15% nelle aziende con 20-50 dipendenti, aumentando fino al 25% in quelle con 50-250 dipendenti. Questa evoluzione strategica riflette un passaggio da strategie focalizzate sull'efficienza interna a quelle che mirano a costruire relazioni più profonde e dirette con i clienti attraverso offerte su misura.

In sintesi, l'analisi quantitativa dimostra come le dimensioni aziendali non solo influenzino la scelta dell'orientamento strategico ma anche come quest'ultimo si adatti dinamicamente all'evoluzione delle capacità e delle aspirazioni dell'impresa. Le piccole imprese, agile e flessibili, privilegiano l'efficienza e la prossimità al cliente, mentre le medie e grandi imprese, con maggiori risorse a disposizione, tendono a spostarsi verso strategie di differenziazione e personalizzazione, cercando di capitalizzare sul loro sviluppo per creare vantaggi competitivi più sostenibili e distintivi.

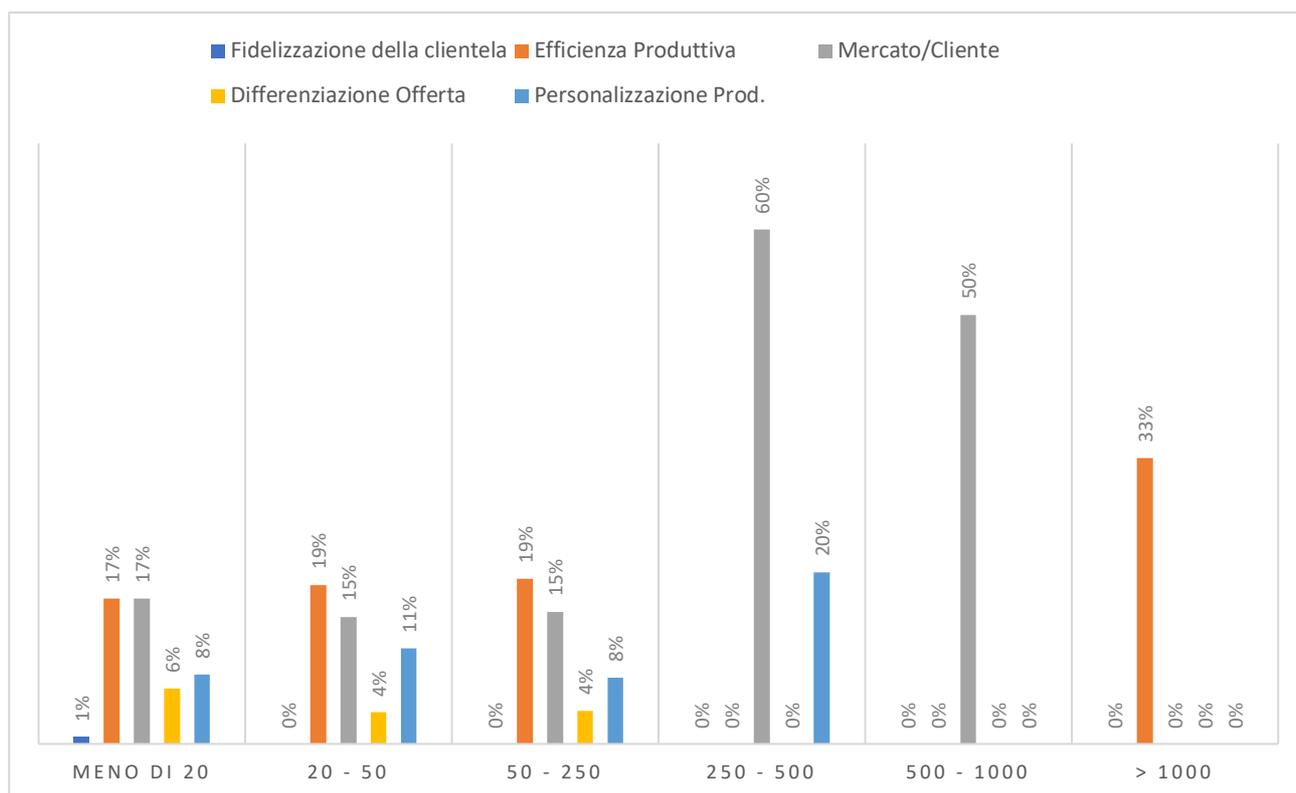


Figura 12. Correlazione tra Orientamento Strategico e Dimensioni.

Questo grafico mostra come le preferenze strategiche variano in modo significativo a seconda delle dimensioni aziendali. Notiamo che mentre l'orientamento all'efficienza produttiva e al mercato/cliente è prevalente tra le aziende più piccole (meno di 20 dipendenti), la personalizzazione del prodotto diventa una strategia più comune con l'aumentare delle dimensioni aziendali, particolarmente evidente nelle aziende con 20-50 dipendenti e quelle con 50-250 dipendenti. L'orientamento alla differenziazione dell'offerta si mantiene relativamente costante attraverso le diverse dimensioni, evidenziando un approccio strategico consistente tra le aziende che cercano di distinguersi sul mercato.

Questi dati sottolineano l'importanza di un'analisi strategica attenta che consideri le dimensioni aziendali come un fattore chiave nella definizione dell'orientamento strategico più adatto a garantire vantaggi competitivi sostenibili nel tempo.

- Sistemi di Costing e Insoddisfazione Aziendale

La selezione del sistema di costing rappresenta un fattore decisivo che incide notevolmente sulla capacità di un'impresa di calcolare accuratamente i propri costi e di effettuare scelte basate su dati concreti. Nonostante ciò, l'adozione di un particolare sistema di costing può talvolta generare specifiche insoddisfazioni relative alla sua implementazione e agli esiti che ne derivano. Questo

segmento della tesi mira a valutare l'efficacia dei sistemi di costing impiegati dalle imprese italiane, esaminando le loro predilezioni per l'impiego di costi consuntivi/reali rispetto a costi standard/preventivi, o la combinazione di entrambe le strategie. Si esplorerà inoltre la relazione esistente tra la tipologia di sistema di costing adottato e le cause di insoddisfazione manifestate dai partecipanti al sondaggio, fornendo così un'indagine dettagliata che possa fungere da riferimento per le imprese nella selezione e nel miglioramento del loro sistema di costing.

La nostra indagine rivela che un'ampia percentuale di aziende (51%) predilige un approccio ibrido, combinando i vantaggi dei sistemi di costing a costi consuntivi con quelli a costi standard. Questa preferenza per un modello ibrido suggerisce una tendenza delle aziende a cercare un equilibrio tra la precisione dei costi effettivi e la prevedibilità dei costi standard. D'altra parte, un significativo 27% delle aziende si affida esclusivamente a sistemi a costi consuntivi, mentre il 22% adotta un approccio basato su costi standard o preventivi.

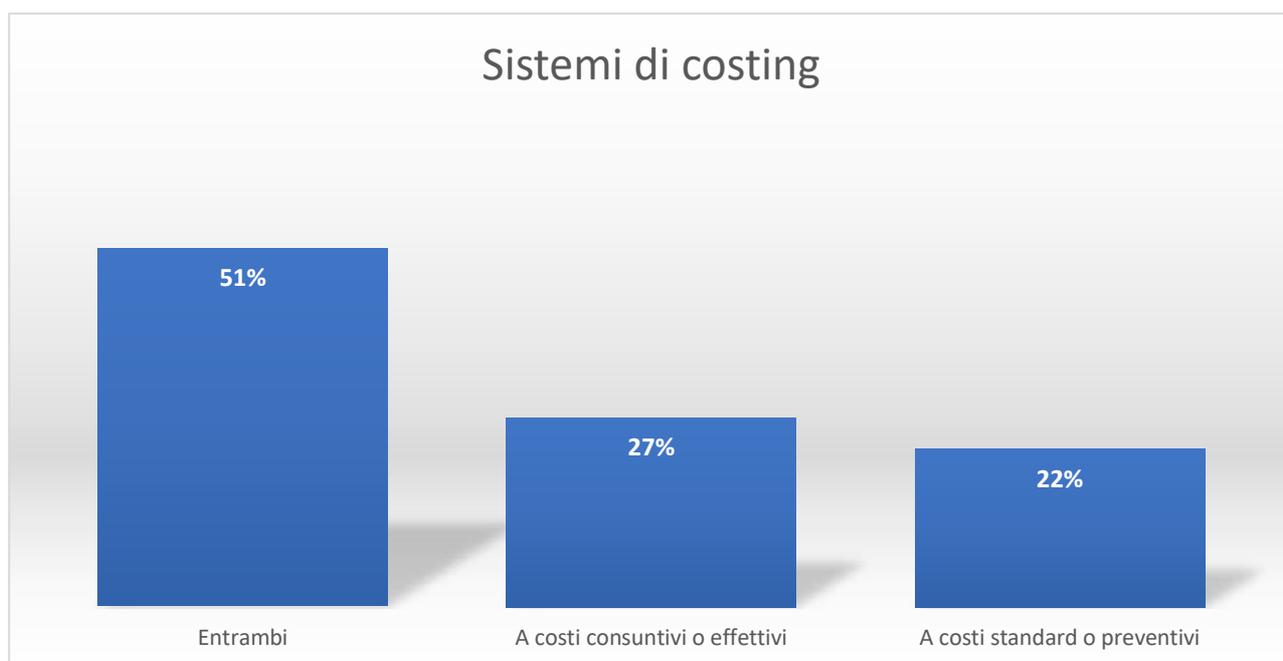


Figura 13. Sistemi di costing

Nonostante un elevato grado di soddisfazione generale (48.88% non segnala motivi di insoddisfazione), emergono specifici fattori di criticità legati ai diversi sistemi di costing. Tra questi, la difficoltà nel misurare accuratamente la profittabilità dei prodotti/servizi offerti emerge come una delle principali sfide, segnalata dall'11.80% dei partecipanti. Questo dato riflette l'importanza critica di disporre di sistemi di costing che supportino le decisioni strategiche e operative fornendo dati affidabili e pertinenti.

L'analisi della correlazione tra il tipo di sistema di costing adottato e i motivi di insoddisfazione evidenzia aspetti rilevanti: le aziende che utilizzano sistemi a costi standard o preventivi mostrano una percentuale leggermente superiore di insoddisfazione (55.00%) rispetto a quelle che adottano un approccio ibrido (51.65%) o esclusivamente a costi consuntivi (47.92%). Questo potrebbe indicare che, nonostante i benefici in termini di pianificazione e controllo anticipato dei costi, i sistemi a costi standard possano presentare limitazioni nell'accuratezza e nella flessibilità, rispetto agli approcci consuntivi o ibridi.

Quest'analisi ha messo in luce come la scelta e l'applicazione dei sistemi di costing nelle aziende italiane siano correlate a specifici livelli di soddisfazione e a particolari sfide gestionali. Emergono chiaramente l'importanza di un'attenta valutazione del sistema di costing più adatto alle esigenze aziendali e la necessità di un approccio flessibile e adattivo che possa bilanciare accuratamente i benefici della pianificazione e controllo dei costi con quelli derivanti dall'analisi dei costi effettivi. La direzione futura per le aziende sembra essere quella di un maggiore allineamento dei sistemi di costing con le strategie aziendali complessive, mirando a un equilibrio tra accuratezza, flessibilità e supporto decisionale.

Come visto nella ricerca, le scelte dei sistemi di costing da parte delle aziende possono essere influenzate da una serie di fattori, tra cui la natura dell'attività aziendale, le dimensioni dell'impresa, i processi produttivi, le esigenze di gestione e il contesto competitivo.

Vediamo quindi alcune possibili spiegazioni per le correlazioni e le scelte osservate nei sistemi di costing:

1. Sistema 1 - Basato sulle risorse: questo sistema è stato scelto dal 44% delle aziende oggetto dello studio, con una predominanza nei settori metalmeccanico, edilizio, alimentare e ristorazione. Si ipotizza che questo sia dovuto alla sua semplicità e praticità, adatta soprattutto per aziende di dimensioni più contenute.
2. Sistema 2 - Basato sui centri di costo: il 25% delle aziende ha optato per questo sistema, con una preferenza da parte di aziende con un fatturato e un numero di dipendenti maggiori rispetto a quelle che hanno scelto il sistema 1. Le aziende con un fatturato più elevato e un numero maggiore di dipendenti tendono ad avere una struttura organizzativa più complessa, con diversi reparti, divisioni o unità operative. Il sistema basato sui centri di costo offre loro la possibilità di allocare in maniera più precisa i costi a ciascuna di queste unità, consentendo una migliore comprensione del costo delle risorse utilizzate da ciascuna parte dell'organizzazione. Le aziende di maggiori dimensioni tendono anche ad avere una maggiore varietà di attività e prodotti/servizi, ciascuno dei quali può richiedere un trattamento contabile e di costo specifico.

3. Sistema 3 - Activity-Based Costing: il 20% delle aziende ha adottato l'ABC, con una concentrazione nel settore immobiliare. Questo sistema offre una visione dettagliata dei costi ed è particolarmente adatto per aziende con processi complessi e attività diversificate. Infatti, il settore immobiliare può avere una struttura operativa complessa, con molteplici fasi e attività coinvolte nella realizzazione di progetti o nella produzione di beni. L'ABC offre una visione dettagliata dei costi, consentendo a queste aziende di comprendere meglio come i costi sono allocati in ciascuna fase del processo produttivo o di realizzazione. Nel settore immobiliare, ad esempio, l'ABC può essere utile per valutare i costi associati alle diverse attività coinvolte nella costruzione di immobili, come l'acquisizione del terreno, la progettazione, la costruzione e la commercializzazione. Questo settore spesso gestisce progetti complessi con molte variabili da considerare, rendendo l'ABC uno strumento prezioso per l'analisi dei costi e la pianificazione finanziaria. Il settore può beneficiare del sistema per migliorare la precisione nella determinazione dei prezzi, poiché consente loro di comprendere appieno i costi associati a ciascun prodotto o servizio offerto. Questa conoscenza può essere cruciale per mantenere la competitività sul mercato e garantire una redditività sostenibile nel lungo termine. Nel settore, secondo le risposte fornite, la categoria di attività che sembra essere più rilevante e potenzialmente adottata è la "Facility level activity", visto che sono comparti caratterizzati da processi complessi e attività diverse che richiedono un supporto globale in tutta la procedura produttiva. In queste industrie, le risorse e le attività aziendali vengono allocate in maniera trasversale, beneficiando tutta l'azienda anziché concentrarsi su un singolo prodotto o una gamma specifica. Pertanto, la gestione delle attività a livello di struttura assicura un'efficienza complessiva e supportare la redditività nel settore immobiliare.
4. Sistema 4 - Misto basato su centri di costo e ABC: questo sistema è stato scelto dal restante 11% delle aziende, soprattutto nel settore finanziario e assicurativo. In questi settori, i costi possono essere attribuiti a diverse unità operative, divisioni o prodotti finanziari, ciascuno con esigenze e caratteristiche specifiche. L'uso dei centri di costo consente di tenere traccia dei costi in modo più granulare e di attribuirli alle diverse unità operative in base alle risorse effettivamente utilizzate. Ciò è particolarmente importante in contesti in cui la redditività di ciascuna unità operativa deve essere valutata separatamente. Da segnalare come l'ABC offra sicuramente una visione più dettagliata dei costi, concentrandosi sulle attività svolte in ciascuna unità operativa e sui driver di costo associati. Questo approccio può essere utile nel comprendere meglio come vengono impiegati i costi in ciascuna attività e nel valutare l'efficienza operativa.

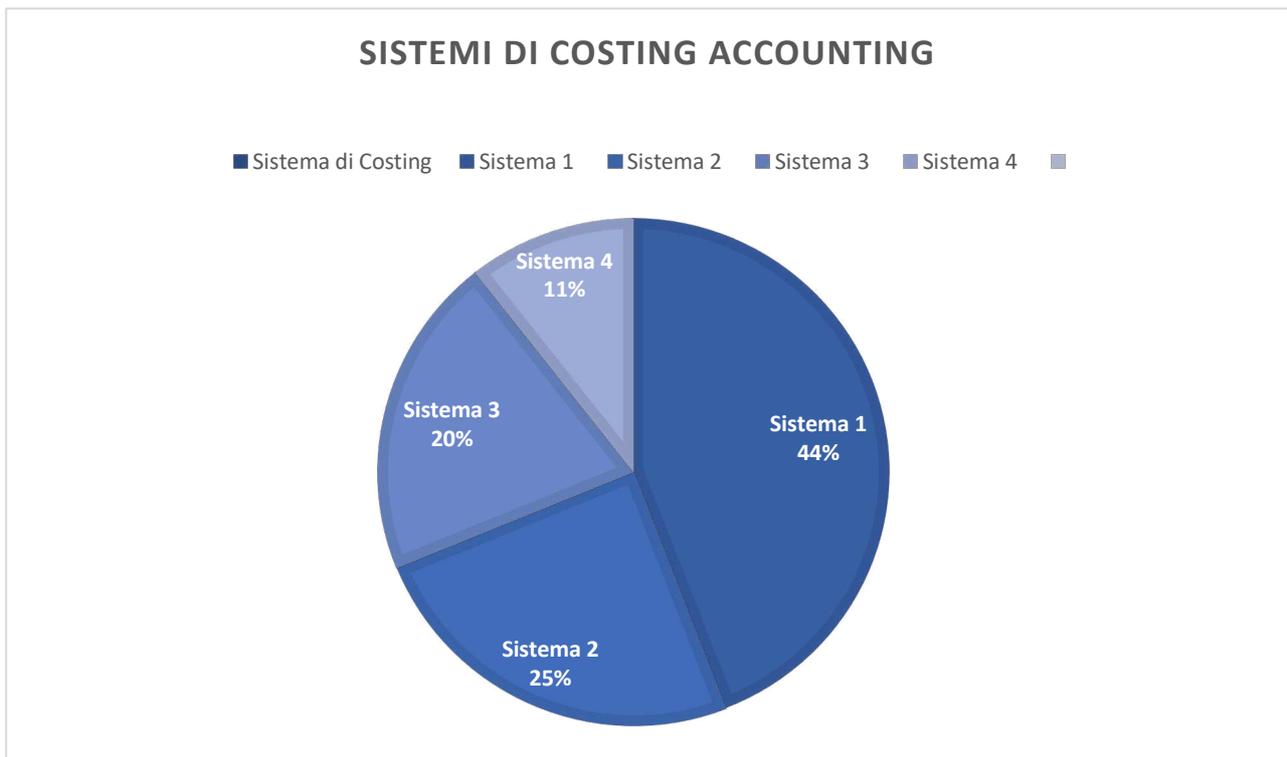


Figura 14. Sistemi di costing accounting

- Analisi sull'Adozione del Sistema ABC nelle Aziende Italiane

Dall'analisi dei dati raccolti, emerge un quadro chiaro della situazione attuale riguardo l'adozione del sistema Activity-Based Costing (ABC) tra le aziende italiane. La maggior parte delle aziende, precisamente l'84,62%, ha indicato di non aver mai preso in considerazione l'adozione di questo sistema. Ciò mette in luce una certa reticenza o, forse, una mancanza di consapevolezza su cosa il sistema ABC possa offrire. Questo è un dato di rilievo, che pone le basi per ulteriori riflessioni sulle cause sottostanti tale mancanza di interesse o conoscenza.

Tra le aziende partecipanti al sondaggio, un 13,68% si trova in una fase di valutazione sull'introduzione del sistema ABC. Questo gruppo rappresenta una minoranza ottimista, aperta all'esplorazione di nuove metodologie che potrebbero portare a un miglioramento nella gestione dei costi e, di conseguenza, a un incremento dell'efficienza operativa.

Sorprendentemente, solo l'1,71% delle aziende ha dichiarato di avere già implementato il sistema ABC. Questo dato risalta la scarsa penetrazione di tale sistema tra le realtà imprenditoriali italiane, suggerendo che, nonostante i potenziali benefici, il percorso verso l'adozione sia ancora lungo e pieno di ostacoli.

Analizzando le ragioni per cui le aziende non hanno considerato l'adozione del sistema ABC, si scopre che la mancanza di conoscenza sulle caratteristiche e sui benefici del sistema rappresenta la barriera principale, citata dal 70,10% dei rispondenti. Questo elevato tasso di incertezza evidenzia una significativa opportunità di intervento per gli esperti del settore, che potrebbero impegnarsi in un'opera di sensibilizzazione e formazione per colmare questo gap informativo.

Altre motivazioni specificate, sebbene in misura molto minore, includono l'inadeguatezza percepita del sistema ABC al business o settore specifico (4,12%) e la soddisfazione con il sistema di calcolo dei costi attuale (3,09%). Questi dati suggeriscono che, per un certo numero di aziende, esistono barriere percettive o reali che ostacolano l'esplorazione di alternative potenzialmente più efficaci come l'ABC.

- **Importanza degli Strumenti Aziendali ed Efficacia del Costing**

Per quanto riguarda la differenza nell'importanza attribuita ad alcuni elementi da parte del management aziendale, come il budget, i sistemi di incentivazione, lo studio degli scostamenti, la misurazione delle performance e il calcolo del costo unitario dei prodotti/servizi venduti, può essere spiegata dalle caratteristiche specifiche di ciascun settore industriale.

Nel settore della ristorazione e alimentare, ad esempio, dove il lavoro risulta fortemente orientato alla gestione degli approvvigionamenti, della produzione e dei costi operativi, è naturale che il focus sia maggiormente focalizzato sul controllo dei costi e sulla pianificazione finanziaria, riflessa nell'importanza data al budget e allo studio degli scostamenti.

Inoltre, considerando la natura altamente competitiva di questi settori, dove anche piccole variazioni nei costi possono condizionare in maniera significativa la redditività, lo studio dettagliato delle performance e il calcolo preciso del costo unitario dei prodotti/servizi venduti diventano essenziali per mantenere la sostenibilità economica dell'attività.

Nel settore edilizio, caratterizzato da progetti complessi, lunghe catene di approvvigionamento e cicli di produzione prolungati, il focus verso il budget e l'analisi degli scostamenti è particolarmente significativa per gestire efficacemente le risorse finanziarie e monitorare l'avanzamento dei progetti. Inoltre, la misurazione delle performance è cruciale per valutare l'efficienza dei processi di produzione e l'efficacia della gestione delle risorse umane e materiali.

D'altra parte, nel comparto agricolo, dove l'attività viene fortemente condizionata da fattori esterni come le condizioni meteorologiche e i prezzi di mercato delle materie prime, il focus potrebbe essere meno concentrato su quelle che sono le misure di performance finanziaria e più orientata verso approcci di adattamento e resilienza. Di conseguenza, aspetti come il cambiamento strategico e

l'attribuzione di responsabilità economica possono essere considerati meno rilevanti rispetto alla necessità di affrontare sfide legate alla produzione e alla commercializzazione dei prodotti agricoli. Nella tabella che segue sono state riportate le correlazioni principali fra alcuni settori delle aziende oggetto dello studio.

Tabella 1. Correlazioni fra settori aziendali e focus del management

| Come gli specifici settori danno importanza agli elementi aziendali | Ristorazione | Alimentare | Edilizio | Metalmeccanico e Meccanico | Agricolo | Assicurativo e finanziario |
|---|--------------|------------|----------|----------------------------|----------|----------------------------|
| Budget | Alta | Alta | Alta | Media | Alta | Alta |
| Sistemi di incentivazione | Alta | Alta | Alta | Media | Bassa | Alta |
| Studio degli scostamenti | Alta | Alta | Alta | Media | Media | Alta |
| Misurazione delle performance | Alta | Alta | Media | Alta | Media | Alta |
| Calcolo del costo unitario dei prodotti/servizi venduti | Alta | Media | Media | Alta | Bassa | Alta |
| Cambiamento strategico | Bassa | Media | Media | Bassa | Bassa | Alta |
| Attribuzione di responsabilità economica | Bassa | Media | Media | Bassa | Bassa | Alta |

L'analisi della Tabella 1 offre una panoramica illuminante sulle correlazioni fra settori aziendali e il focus del management su specifici elementi aziendali. È evidente che tutti i settori, indipendentemente dalla loro natura, pongono un'enfasi particolarmente alta sul budget, sottolineando l'importanza universale del controllo finanziario. Tuttavia, si osservano differenze significative nell'approccio ad altri aspetti gestionali.

Nel settore della ristorazione, dell'alimentare, dell'edilizio, e in quello assicurativo e finanziario, si registra un alto livello di attenzione verso sistemi di incentivazione, studio degli scostamenti, e misurazione delle performance, riflettendo una tendenza a valorizzare la gestione operativa e l'efficienza. Sorprendentemente, il settore metalmeccanico e meccanico mostra un interesse medio in queste aree, suggerendo una possibile diversa priorità o metodologia di gestione che potrebbe meritare ulteriori approfondimenti.

Per quanto riguarda il calcolo del costo unitario dei prodotti/servizi venduti, settori come la ristorazione e l'assicurativo-finanziario mantengono un'alta considerazione, evidenziando l'importanza data alla precisione nella valutazione dei costi e nella definizione dei prezzi. Al contrario, il settore agricolo sembra assegnare una priorità bassa a questo aspetto, forse a causa di una maggiore variabilità dei costi di produzione o di una minore focalizzazione sui costi unitari nel contesto agricolo.

Infine, il cambiamento strategico e l'attribuzione di responsabilità economica ricevono una bassa attenzione nella maggior parte dei settori analizzati, con l'eccezione notevole del settore assicurativo e finanziario, dove l'alta valutazione riflette probabilmente la necessità di adattamento continuo a un ambiente di mercato altamente variabile e regolamentato.

In conclusione, questa tabella evidenzia come differenti settori aziendali assegnino priorità diverse a vari elementi di gestione, riflettendo le specificità operative e strategiche di ciascun settore. L'alta enfasi sul budget attraverso tutti i settori sottolinea l'importanza fondamentale del controllo finanziario, mentre le variazioni nell'importanza data ad altri aspetti gestionali offrono spunti interessanti per ulteriori analisi sulle specificità settoriali nella gestione aziendale.

III.2 Impatto dei sistemi di costing sulla redditività aziendale

Dopo aver navigato attraverso la complessa rete dei sistemi di costing adottati da un campione rappresentativo di 206 aziende italiane, emergono evidenze significative che legano indissolubilmente le metodologie di costing adottate alla redditività aziendale. Questa parte della nostra esplorazione, incentrata sull'incidenza diretta di tali sistemi sulla performance economica delle

aziende, mira a distillare i dati raccolti in un'analisi comparativa che evidenzi come differenti approcci al costing possano fungere da leve per la redditività.

Il nostro percorso di analisi si è concentrato, in particolare, sull'impiego dell'Activity-Based Costing (ABC), un sistema che, grazie alla sua capacità di offrire una visione granulare dei costi e delle inefficienze, si è rivelato particolarmente efficace nel guidare le aziende verso un miglioramento della loro efficienza economica. La scelta prevalente dell'ABC nel settore immobiliare, ad esempio, sottolinea un riconoscimento diffuso dell'importanza di una gestione dei costi attenta e dettagliata in ambiti caratterizzati da alta complessità operativa.

Attraverso l'esame di come l'ABC faciliti l'allocazione accurata dei costi indiretti e supporti decisioni più informate riguardo alla redditività di specifiche attività e prodotti, è possibile comprendere l'importanza di adottare sistemi di costing che rispecchino le peculiarità operative e strategiche di ciascun settore. Questo approccio consente non solo di identificare le aree di miglioramento ma anche di agire su di esse in maniera strategica, massimizzando il contributo di ogni attività alla redditività complessiva dell'azienda.

Inoltre, l'osservazione delle pratiche di raccolta dati a supporto dei sistemi di costing ha rivelato una tendenza interessante verso l'integrazione tra automazione e raccolta manuale. Questo suggerisce una consapevolezza delle aziende riguardo alla necessità di unire precisione e adattabilità nella gestione dei costi, per affrontare la complessità delle loro operazioni e mantenere una solida redditività.

Concludendo questa analisi emerge chiaramente come la scelta e l'implementazione dei sistemi di costing non siano meramente decisioni tecniche ma strategiche, con impatti diretti sulla capacità delle aziende di migliorare la loro posizione competitiva e la loro efficienza economica.

III.3 Prospettive future e sfide

Analizzando le prospettive future e le sfide che attendono le realtà aziendali nei prossimi anni nel contesto dei sistemi di costing, emerge un panorama complesso e in rapida evoluzione. Le aziende si trovano di fronte a sfide e opportunità nell'adattarsi a un ambiente commerciale che diventa sempre più competitivo e dinamico. Una delle sfide più significative sarà l'adozione di sistemi di costing avanzati, come l'Activity-Based Costing (ABC), che offrono una comprensione più dettagliata e accurata dei costi e delle performance aziendali.

Un ostacolo notevole nell'adozione di tali sistemi avanzati è la mancanza di conoscenza e comprensione del loro potenziale e del loro funzionamento. Molte aziende non sono pienamente consapevoli dei benefici che l'ABC può apportare, soprattutto in termini di identificazione precisa dei driver di costo e di ottimizzazione dei processi aziendali. Pertanto, una maggiore informazione e

formazione sull'ABC e sui suoi vantaggi diventano fondamentali. Le aziende dovranno investire in iniziative educative e di formazione per i loro team finanziari e di gestione, assicurando che siano equipaggiati con le conoscenze necessarie per implementare e sfruttare efficacemente questi sistemi. In aggiunta, l'investimento in tecnologie e soluzioni software di avanguardia è cruciale per gestire la complessità operativa e procedurale. La capacità di integrare e analizzare grandi volumi di dati da diverse fonti sarà essenziale per ottenere una visione olistica e accurata dei costi e delle performance. Questo richiederà un focus specifico sulla raccolta, sull'integrazione e sull'analisi delle informazioni, sfruttando al meglio le tecnologie emergenti e i software avanzati.

Le aziende dovranno anche navigare la crescente pressione sui margini di profitto, bilanciando la necessità di ridurre i costi operativi con il mantenimento di qualità ed efficienza. L'equilibrio tra cost-cutting e preservazione dei livelli di servizio richiederà un'approccio innovativo e strategico al costing, che possa supportare decisioni operative e strategiche mirate.

Infine, le modifiche normative potrebbero influenzare le pratiche di costing e la gestione finanziaria delle aziende. La flessibilità e l'adattabilità saranno cruciali per rispondere in modo efficace a queste sfide emergenti e per capitalizzare sulle opportunità offerte dal mercato.

Consigli per le aziende che intendono adottare l'ABC includono:

1. **Formazione e Educazione:** Investire in programmi di formazione per i team finanziari per migliorare la comprensione dei sistemi di costing avanzati e dei loro benefici.
2. **Analisi delle Necessità Aziendali:** Valutare attentamente le esigenze specifiche dell'azienda e come l'ABC può rispondere a queste, personalizzando l'approccio in base alle peculiarità operative.
3. **Tecnologia e Software:** Esplorare e adottare soluzioni tecnologiche che facilitino l'implementazione dell'ABC, sfruttando l'automazione per la raccolta e l'analisi dei dati.
4. **Pilotare l'Iniziativa:** Considerare la possibilità di avviare un progetto pilota per valutare l'impatto e l'efficacia dell'ABC prima di un'implementazione su larga scala.
5. **Monitoraggio Continuo:** Stabilire processi per il monitoraggio continuo e la revisione dei sistemi di costing, permettendo aggiustamenti tempestivi in risposta a cambiamenti interni o esterni.

CONCLUSIONI

L'analisi effettuata ha fornito uno studio in merito all'implementazione dei sistemi di costing in diverse realtà aziendali, con un focus particolare su settori come ad esempio l'edilizia, l'artigianato, il settore finanziario e assicurativo, l'alimentare e la ristorazione. Studiando le informazioni raccolte e le risposte fornite dalle aziende coinvolte, emerge un quadro dettagliato delle pratiche attuali e delle preferenze nel lavoro di implementazione dei sistemi di costing.

Una delle principali conclusioni che si può trarre è che l'adozione di un sistema di costing non si configura come una scelta standard o uniforme, dipendendo soprattutto dalle caratteristiche specifiche di ciascuna azienda, inclusi settore di appartenenza, dimensioni, struttura organizzativa e strategie aziendali. Ad esempio, mentre le aziende nel settore edile tendono a beneficiare di più dei sistemi basati sui centri di costo per valutare la redditività dei progetti, quelle nel comparto finanziario e assicurativo potrebbero preferire un approccio misto che va a connettere i benefici dell'ABC con i centri di costo.

Emerge anche che la precisione nel lavoro di allocazione dei costi è fondamentale per valutare la redditività delle operazioni aziendali e prendere scelte informate sugli approcci futuri. I sistemi di costing forniscono agli manager la visibilità necessaria sui costi associati alle diverse attività identificando aree di inefficienza, ottimizzando le risorse e massimizzando il valore per l'impresa.

Ad ogni modo, è importante sottolineare che l'attuazione di sistemi di costing non risulta priva di sfide e ostacoli da superare. La complessità delle procedure aziendali, la disponibilità di informazioni accurate e il bisogno di un'adeguata formazione del personale sono solo alcune delle sfide che le imprese possono incontrare nella procedura di uso dei sistemi di costing.

In conclusione, le prospettive future vanno ad indicare un maggiore focus verso meccanismi di costing maggiormente avanzati e sofisticati, fornendo una visione ancora più dettagliata dei costi e della redditività aziendale. Con l'evoluzione tecnologica e l'accesso a strumenti sempre più avanzati di studio dei dati, le aziende sono ben posizionate per migliorare la propria gestione finanziaria ottenendo un beneficio competitivo utilizzando efficacemente i sistemi di costing.

Indice delle tabelle

| | |
|--|----|
| Tabella 1. Correlazioni fra settori aziendali e focus del management | 44 |
|--|----|

Indice delle figure

| | |
|---|----|
| Figura 1. Sistema 1 - basato sulle risorse..... | 22 |
| Figura 2. Sistema 2 – basato sui centri di costi..... | 22 |
| Figura 3. Sistema 3 – basato sulle attività (ABC)..... | 23 |
| Figura 4. Fatturato dell'Azienda (in milioni di euro)..... | 28 |
| Figura 5. Distribuzione geografica delle aziende | 29 |
| Figura 6. Dimensioni: numero dipendenti | 30 |
| Figura 7. Settore..... | 31 |
| Figura 8. Proprietà | 31 |
| Figura 9. Contesto competitivo..... | 34 |
| Figura 10. Tipo di processo produttivo..... | 36 |
| Figura 11. Correlazione tra Orientamento Strategico e Dimensioni..... | 38 |
| Figura 12. Sistemi di costing | 39 |
| Figura 13. Sistemi di costing accounring..... | 42 |

Bibliografia

- A. BUBBIO, CALCOLO DEI COSTI: OGGI PIU' CHE MAI. L'APPROCCIO DEVE ESSERE SITUAZIONALE, in AMMINISTRAZIONE & FINANZA ORO, no 1, 2007, 91 ss.
- A. MARELLI, A. TENUCCI, Costing e pricing nella service economy. Una nuova sfida per il cost management, Franco Angeli, Milano, 2019
- A. TULLIO, Analisi dei costi e contabilità industriale. Teoria e pratica del controllo di gestione, IPSOA, Milano, 2022
- C. RATNASIH, R. SULBAHRI, Full Costing Method Model and Variable Costing Method Against Cement Price Determination (Case in Indonesia), in European Journal of Business and Management Research, vo. 7, no. 2, 2022, 284 22.
- E. J. BECK, J. BEECHAM, S. MANDALIA, R. GRIFFITH, D. L. MILLER, what is the cost of getting the price wrong? In Journal of Public Health Medicine, vol. 21., no 3, 1999, 311 ss.
- F. AMIGONI, I sistemi di controllo direzionale. Criteri di progettazione e di impiego, Giuffrè, Milano, 1979
- G. CHANDRA, J. PAPERMAN, Direct costing vs. absorption costing: A historical review, in The Accounting Historians Journal, vo. 3, no. 1, 1976, 1 ss.
- K. BERTS, S. KOCK, Implementation considerations for activity-based costing in service firms, in Management Decisions, 33(6), 1995, 57-63 ss.
- M. NAMAZI, Emergence of the Time- Driven Activity- Based Costing, International Review of Management and Business Research, vol. 3, no. 2, 2016, 1008 ss.
- M. OZBAYRAKA, M. AKGUN, A.K. TURKER, Activity-based cost estimation in a push/pull advanced manufacturing system, in Int. J. Production Economics, no. 87, 2004, 49 ss.
- O. PAVLATOS, I. PAGGIOS, Activity-Based Costing in the Hospitality Industry: Evidence from Greece, in Journal of Hospitality & Tourism Research, NO. 33, 2009, 511 ss.
- R. KEE, C. SCHMIDT, A comparative analysis of utilizing activity-based costing and the theory of constraints for making product-mix decisions, in Int. J. Production Economics, no. 63, 2000, 1 ss.
- R. S. KAPLAN, R. COOPER, Cost & effect: Using integrated systems to drive profitability and performance, Harvard Business School Press, Boston, 1998
- T. WNUK-PEL, Changes in Company's Management Accounting Systems: Case Study on Activity-Based Costing Implementation and Operation in Medium-Sized Production Company, in Eurasian Journal of Business and Economics 2010, vo. 3, no. 6, 85 ss.
- V. CODA, G. FRATTINI, Valutazioni di bilancio, Libreria universitaria Editrice Venezia, Venezia, 1984