

Classic Pen Company

Jane Dempsey, controller di Classic Pen Company, era preoccupata per il trend negativo mostrato negli ultimi tempi dal reddito operativo dell'impresa. Classic Pen Company era stata da sempre il produttore di penne a sfera tradizionali a più basso costo; i prodotti realizzati erano due: NERO e BLU. Il margine era sempre superiore al 20 % sul fatturato.

	<i>BLU</i>	<i>NERO</i>	<i>ROSSO</i>	<i>VIOLA</i>	<i>TOTALE</i>
Ricavi	\$ 75.000	\$ 60.000	\$ 13.950	\$ 1.650	\$ 150.600
Costo dei materiali	25.000	20.000	4.680	550	50.230
Manodopera diretta	10.000	8.000	1.800	200	20.000
Costi fissi (300 % della Manodopera diretta)	30.000	24.000	5.400	600	60.000
Reddito operativo	\$ 10.000	\$ 8.000	\$ 2.070	\$ 300	\$ 20.370
Redditività delle vendite	13,3 %	13,3 %	14,8 %	18,2 %	13,5 %

Tabella 1: Il caso Classic Pen Company - Conto economico tradizionale

Alcuni anni prima Dennis Selmor, responsabile delle vendite, aveva proposto di sfruttare delle opportunità di crescita attraverso l'ampliamento della gamma; in particolare, aveva suggerito di introdurre nuovi prodotti che fossero in grado di garantire dei prezzi di vendita più elevati rispetto ai tradizionali prodotti NERO e BLU. Cinque anni più tardi venivano introdotte sul mercato le penne ROSSO, la cui produzione si basava sulla stessa tecnologia ma il cui prezzo di vendita sul mercato poteva essere superiore del 3 %. Infine, l'anno scorso era stata creata la linea penne VIOLA, che veniva venduta ad un prezzo superiore del 10 % rispetto a quello dei due prodotti tradizionali.

Tuttavia, quando Dempsey vide i risultati economici dell'anno appena trascorso (si veda la tabella 1), rimase molto deluso.

Le nuove linee di prodotto ROSSO e VIOLA sembrano molto più redditizie delle penne di tipo BLU e NERO, ma la redditività aziendale è scesa; inoltre, neanche i nuovi prodotti riescono a garantire il livello di margini che eravamo abituati a vedere nel passato. Forse tutto ciò è stato causato dall'accentuarsi della concorrenza globale; quanto meno la nuova linea di penne, le penne VIOLA, mostra margini molto più elevati. Forse faremmo bene a seguire il consiglio di Dennis e introdurre altre linee di penne colorate. Dennis sostiene che i clienti sono disposti a pagare dei prezzi più elevati per queste penne in colori particolari.

Jeffrey Donald, responsabile della produzione, stava riflettendo sui cambiamenti che avevano interessato Classic Pen:

Cinque anni fa, la vita era molto più facile. Producevamo solo le penne NERO e BLU in lotto molto grandi e tutto scorreva liscio, senza la necessità di interventi frequenti. Le difficoltà sono iniziate quando abbiamo introdotto la linea ROSSO ed è stato necessario fare numerosi riattrezzaggi; questo ha comportato la necessità di interrompere la produzione, svuotare le vasche, ripulirle dai residui del colore precedente e quindi iniziare la produzione dell'inchiostro rosso. Realizzare l'inchiostro nero era semplice; non era neanche necessario rimuovere i residui di inchiostro blu, bastava versare una quantità di nero sufficiente a coprirli. Per le penne della linea ROSSO però, la più piccola traccia di inchiostro nero o blu avrebbero creato problemi di qualità. Anche l'inchiostro per le nuove penne della linea VIOLA ha delle specifiche molto rigorose, anche se non tanto rigorose quanto quelle dell'inchiostro rosso.

Adesso sembra che impieghiamo la gran parte del nostro tempo in attività legate agli approvvigionamenti, alla programmazione della produzione e al monitoraggio dell'avanzamento ordini

in produzione. Il nuovo sistema informatico che abbiamo acquistato l'anno scorso ci ha aiutato parecchio a gestire questa confusione, ma sono comunque preoccupato per le voci che mi sono giunte circa la possibilità di introdurre ancora altri colori nel prossimo futuro. Non credo proprio che avremmo la capacità di gestire ulteriore complessità e confusione.

L'attività produttiva

Classic Pen produceva tutte linee di penne in un unico stabilimento; l'attività principale consisteva nella preparazione dell'inchiostro per le penne. L'inchiostro veniva inserito nelle penne secondo un processo semi-automatizzato; la fase finale di confezionamento e spedizione veniva eseguita manualmente.

Ciascun prodotto aveva una distinta base che identificava la quantità ed il costo dei materiali necessari per la realizzazione del prodotto stesso. Un foglio lavorazioni identificava la sequenza di attività necessarie in ciascuna fase produttiva; queste informazioni venivano utilizzate per calcolare il costo della manodopera di ciascuno dei quattro prodotti. I costi fissi di stabilimento venivano aggregati in un unico centro di costo di stabilimento e quindi ripartiti tra i vari prodotti sulla base del loro costo unitario per la manodopera diretta. Il coefficiente di imputazione dei costi fissi era del 300 % sul costo della manodopera diretta. La maggior parte dei lavoratori della stabilimento ricordavano che fino a non molti anni prima questo coefficiente era solo del 200 %.

L'activity-based costing

Jane Dempsey aveva partecipato di recente ad un seminario organizzato dal suo ordine professionale nel quale un professore aveva parlato di un nuova metodologia chiamata activity-based costing (ABC). Questa metodologia sembrava essere la risposta a molti dei problemi che si era trovata ad affrontare in Classic Pen; il relatore del seminario aveva anche usato un esempio che sembrava ricalcare esattamente la situazione dell'impresa.

Il professore sosteneva inoltre che i costi fissi non dovrebbero essere ripartiti utilizzando il costo della manodopera diretta, ma lo sforzo principale dovrebbe essere nella direzione di individuare le attività svolte dalle risorse indirette e di supporto per poi collegare il costo relativo allo svolgimento di tali attività direttamente ai prodotti per i quali esse sono state svolte. Dempsey si procurò numerosi testi ed articoli sull'argomento e presto si mise al lavoro per tradurre in pratica i concetti che aveva appreso.

L'analisi in logica activity-based costing

Per prima cosa, Dempsey individuò sei categorie di costi indiretti fissi che venivano ripartiti sui prodotti:

<i>Voce di costo</i>	<i>Importo</i>
Manodopera indiretta	\$ 20.000
Premi e incentivi	\$ 16.000
Sistema informativo	\$ 10.000
Ammortamento macchinari	\$ 8.000
Manutenzione	\$ 4.000
Energia elettrica	\$ 2.000
Totale	\$ 60.000

Calcolò che i premi e gli incentivi ammontavano al 40 % del costo della manodopera (sia diretta che indiretta); questa voce di costo poteva quindi essere determinata semplicemente applicando questa percentuale al totale delle spese per la manodopera diretta e indiretta.

Intervistando i responsabili del reparto in cui veniva utilizzata la manodopera indiretta, scopri che il loro lavoro consisteva in tre attività principali; circa la metà della manodopera indiretta era impiegata nella programmazione e nel monitoraggio dei cicli di lavorazione, inclusa la programmazione degli ordini di lavorazione, gli approvvigionamenti e la preparazione dei materiali per i lotti in produzione e lo svolgimento dei controlli di primo livello ogni qualvolta veniva eseguito un riattrezzaggio per cambio colore (con conseguenti scarti e sfridi all'inizio di ciascun lotto finché la produzione non si era normalizzata). Un altro 40 % del totale delle ore di manodopera indiretta era dedicato ai riattrezzaggi veri e propri, che si rendevano necessari ogni volta che si passava da un colore di inchiostro ad un altro.

I tempi di riattrezzaggio per le penne della linea NERO erano piuttosto contenuti (circa un'ora), poiché non era necessario eliminare completamente i residui del colore precedente dalle macchine (il nero infatti li avrebbe coperti). Gli altri colori richiedevano invece interventi di riattrezzaggio più lunghi; in particolare, la linea ROSSO era quella che comportava tempi di riattrezzaggio più lunghi a causa delle rigorose specifiche qualitative che questo colore doveva rispettare.

	BLU	NERO	ROSSO	VIOLA	TOTALE
Volumi di vendita (unità)	50.000	40.000	9.000	1.000	100.000
Prezzo di vendita unitario	\$ 1,50	\$ 1,50	\$ 1,55	\$ 1,65	
Costo unitario materiali	\$ 0,50	\$ 0,50	\$ 0,52	\$ 0,55	
Ore di Mod per unità	0,02	0,02	0,02	0,02	2.000
Ore macchina per unità	0,1	0,1	0,1	0,1	10.000
Numero lotti	50	50	38	12	150
Ore di riattrezzaggio per lotto	4	1	6	4	
Totale ore di riattrezzaggio	200	50	228	48	526
Numero di prodotti	1	1	1	1	4

Tabella 2: Il caso Classic Pen Company - Costi diretti e activity cost driver

Il rimanente 10 % veniva impiegato per aggiornare e gestire la documentazione di prodotto, incluse le distinte base, i fogli di lavorazione, i livelli di riordino delle scorte di materiali e materie prime necessarie alla realizzazione di ciascun prodotto, il miglioramento dei processi produttivi e la realizzazione di modifiche progettuali dei vari prodotti. La Dempsey raccolse anche informazioni sui potenziali activity cost driver per le attività di Classic Pen (si veda la tabella 2) e i valori assunti da tali cost driver in corrispondenza di ciascuno dei quattro prodotti. Il passo successivo fu quello di analizzare il costo del sistema informatico, che ammontava a \$ 10.000; dalle interviste ai responsabili dei sistemi informativi si scoprì che la maggior parte delle risorse hardware e software erano dedicate alla programmazione della produzione nello stabilimento e alla gestione degli approvvigionamenti (dall'emissione dell'ordine al pagamento del fornitore) necessari a garantire i materiali e le materie prime per la produzione.

Poiché ciascun lotto in produzione veniva realizzato per uno specifico cliente, le risorse di elaborazione dati necessarie a predisporre i documenti di spedizione, fatturare e incassare dal cliente potevano essere incluse nell'attività di programmazione della produzione. Nel complesso, circa l'80 % delle risorse di elaborazione dell'impresa erano legate alla gestione dei lotti di produzione. Quasi tutto il rimanente 20 % veniva dedicato alla gestione della documentazione dei quattro prodotti, come ad esempio l'aggiornamento delle informazioni sui processi o sulle modifiche di progetto.

Le ultime tre categorie di costi indiretti fissi (ammortamento dei macchinari, manutenzione ed energia elettrica) erano strettamente legate alla capacità produttiva necessaria a realizzare le penne; i macchinari avevano una capacità teorica di 10.000 ore.

A questo punto Dempsey riteneva di avere tutte le informazioni necessarie per elaborare un modello di sistema ABC per Classic Pen.

Quesiti

1. Si stimi il costo di ciascuno dei quattro prodotti utilizzando un approccio di tipo activity-based
2. Quali sono le implicazioni a livello direzionale che scaturiscono da questo nuovo approccio di calcolo dei costi ?