

Programmazione e controllo



Capitolo 3

Il sistema di misurazione del costo pieno basato sulle attività

1. L'assunto del sistema ABC
2. Il concetto di attività
3. L'individuazione dei processi
4. L'attribuzione dei costi alle attività: i resource driver
 1. La differenza tra sistema cdc e abc
5. L'imputazione dei costi delle attività: gli activity driver
 1. Le tipologie di activity driver
 2. Gli oggetti di imputazione dei costi
6. Dall'abc all'abm
 1. Le fasi dell'abm

Le nuove esigenze di misurazione dei costi



- Johnson e Kaplan mettono in evidenza le **carenze dei sistemi contabili tradizionali** di fronte ai cambiamenti ambientali
- Brimson «*Il problema delle aziende non è tanto quello di controllare i costi, quanto piuttosto di separare le attività che generano valore aggiunto dalle altre*»
- Il mercato paga solo per le prime: le imprese che svolgono attività prive di valore sono destinate a trovarsi spiazzate da concorrenti che le hanno già eliminate
- Diventa essenziale **comprendere quali siano le esigenze dei clienti e identificare i processi da svolgere per soddisfarle**: la comprensione e la gestione dei legami esistenti tra attività, processi e prodotti sono dunque un aspetto di grande importanza (Pastore)

La catena del valore



- La catena del valore disaggrega un'azienda nelle sue attività strategicamente rilevanti, allo scopo di comprendere l'andamento dei costi e le fonti attuali e potenziali di differenziazione (Porter)
- L'enfasi posta sulle attività orienta l'attenzione del management alla **scoperta del perché e non del dove si generi il costo**. Questo grazie al passaggio da una visione verticale dell'azienda, basata sulla struttura organizzativa, a una visione orizzontale che si fonda sull'approccio della catena del valore.
- L'opportunità di utilizzare tale approccio deriva dalla **necessità di guardare l'azienda come un insieme di attività, ciascuna delle quali può essere solo la causa di un costo oppure anche la fonte di un vantaggio competitivo**, che deriva dalla percezione da parte del cliente di un rapporto valore/prezzo più favorevole rispetto a quello dei concorrenti (Tardivo)

1. L'assunto del sistema ABC

- L'assunto su cui si basa è che i prodotti, i servizi, i clienti, consumano le attività del processo produttivo, e queste ultime, utilizzando i vari fattori produttivi, generano i costi



Le caratteristiche dell'ABC



- Il sistema activity-based costing rappresenta un'evoluzione del sistema di misurazione basato sui centri di costo
- I costi sono attribuiti alle attività in base alle attività da esso consumate, ottenendo un costo pieno di prodotto dato dalla somma dei costi di tutte le attività necessarie per produrre e vendere il prodotto
- L'ABC accoglie il principio secondo cui un'impresa non è altro che una serie di processi interrelati, costituiti a loro volta da attività che trasformano gli input in output. L'adesione a tale principio comporta la modifica dell'ottica della contabilità dei costi: il punto di riferimento diventano le attività invece dei prodotti

Le caratteristiche dell'ABC



L'ABC risulta uno strumento utile per:

- capire il comportamento dei costi indiretti
- controllare e gestire i costi, attraverso la comprensione degli eventi e delle attività che guidano i costi
- valutare le implicazioni di tutti i costi aziendali nell'ambito del processo decisionale, attribuendoli all'unità di prodotto nel modo più accurato possibile
- enfatizzare la gestione delle risorse che tagliano trasversalmente le unità organizzative e che spesso rappresentano fattori o competenze chiave che influenzano la capacità dell'azienda di competere in differenti mercati
- valorizza non solo le attività di fabbricazione e vendita, ma anche le attività di supporto che hanno la funzione di migliorare l'offerta aziendale e di influenzarne l'efficacia

2. L'individuazione delle attività PRIMO PASSO



- *Le attività; esse sono costituite da un insieme di compiti elementari:*
 - *realizzati da un individuo o da un gruppo,*
 - *che rispondono ad un know-how specifico,*
 - *omogenei in rapporto ai loro comportamenti di costo e performance,*
 - *che partono da un certo numero di input (lavoro, macchine, informazioni, ecc.),*
 - *che permettono di ottenere un output,*
 - *destinati ad un cliente interno o esterno.*

2. Il concetto di attività



Ci sono dei criteri di fondo che aiutano a definire i confini di un'attività. In particolare, due attività dovrebbero essere considerate distintamente se soddisfano almeno una delle seguenti condizioni:

1. rappresentano una percentuale significativa dei costi aziendali;
2. la determinante ultima dei costi (cost driver) della prima attività è differente da quella della seconda attività;
3. ciascuna delle due attività è fonte distinta di differenziazione per l'azienda.

Le attività che compongono la mappa dell'azienda



- Attività **primarie e secondarie** – come da catena del valore
- Attività **ripetitive e non ripetitive** – in base alla continuità o normalità di svolgimento
- Attività **ordinate e autonome** – input esterno o interno all'azienda
- Attività **necessarie e discrezionali** – in base alla valutazione del management aziendale
- Attività **controllabili o non controllabili** – in base ai fattori che influenzano l'attività (se interni o esterni)
- Attività **a valore aggiunto o senza valore aggiunto** – a seconda del contributo alla generazione del valore

3. L'individuazione dei processi



- I processi sono costituiti da un certo numero di attività correlate, che generano un output globale unico, rivolto ad un cliente interno o esterno, e generalmente sono trasversali all'organizzazione gerarchica dell'impresa.
- La rappresentazione di un'azienda in processi fornisce una descrizione delle attività svolte:
 - *diversa da quella organizzativa* che generalmente viene espressa in termini di ruoli e responsabilità funzionali e divisionali;
 - *che non subisce modificazioni per effetto dei cambiamenti della struttura organizzativa formale*

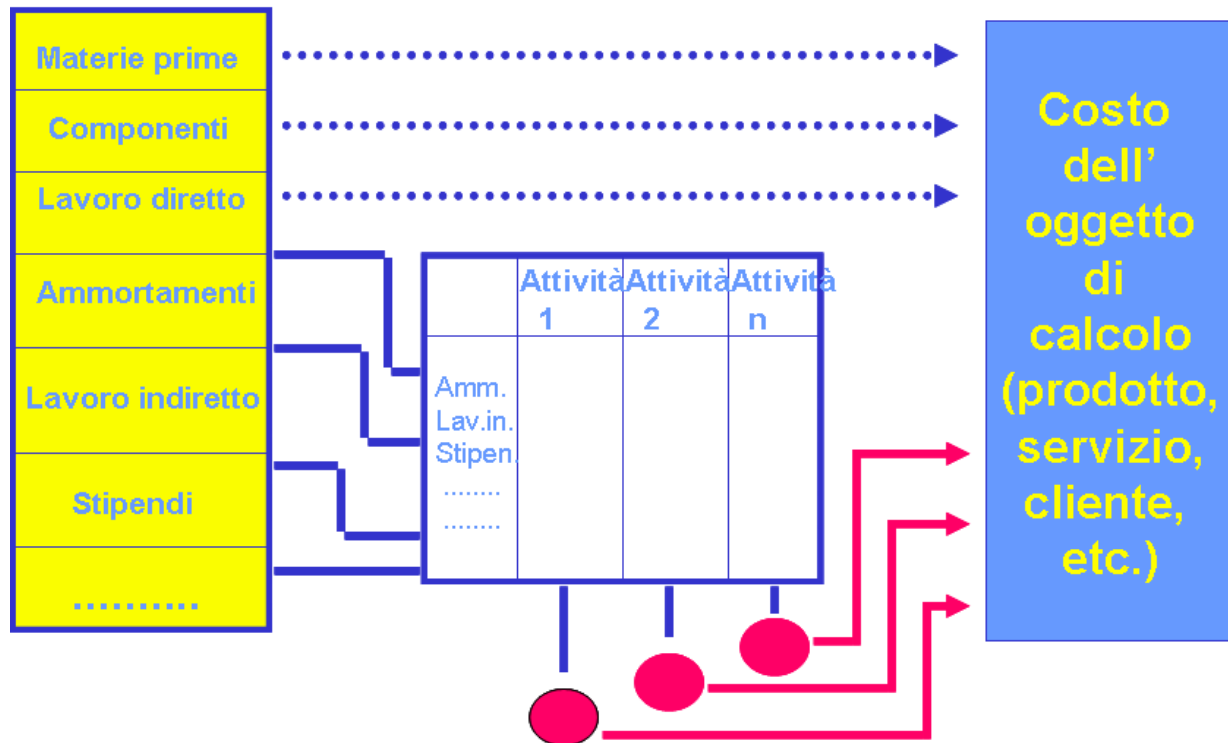
3.1 La differenza tra sistema cdc e abc



- Ciò che differenzia sostanzialmente i due sistemi è la natura e la dimensione del contenitore intermedio dei costi: *l'attività* nel sistema activity based costing, *l'unità organizzativa* nel sistema basato sui centri di costo.
- Le differenze riguardano sostanzialmente:
 - *il riferimento alla struttura organizzativa*: è completamente assente nella definizione di attività mentre è presente come primo elemento distintivo del centro di costo (il centro di costo è un'unità organizzativa...);
 - *la dimensione dell'aggregato intermedio*: dal confronto delle due definizioni emerge chiaramente che il contenitore *attività* è senza dubbio più piccolo del contenitore *centro di costo*, in quanto "...può essere svolta da un individuo o da un gruppo.." mentre il centro di costo – trattandosi di un'unità organizzativa – comprende necessariamente strutture e un organico dedicato; l'attività può però essere trasversale a diversi centri di costo (nell'esempio, la movimentazione componenti)

4. L'attribuzione dei costi alle attività: i resource driver SECONDO PASSO

- Le risorse riferibili in via esclusiva alle attività sono oggettivamente attribuite alle stesse. Le risorse comuni a più attività sono attribuite utilizzando i **resource driver**: sono misure del consumo delle risorse da parte delle attività e servono per attribuire i costi delle risorse alle attività (vedi es. 3.1. Bellavista risolto p.339)



5. L'imputazione dei costi delle attività ai prodotti: gli activity driver TERZO PASSO



- L'imputazione dei costi dalle attività ai prodotti, o agli altri oggetti di calcolo, avviene attraverso l'identificazione degli *activity driver*, ossia delle basi di ripartizione che consentono di esprimere il legame di consumo delle attività da parte dell'oggetto di calcolo considerato (prodotto, servizio, cliente, etc.).
- I "driver delle attività" (Activity Driver) misurano il "consumo" delle attività da parte degli oggetti del calcolo e servono per assegnare i costi delle diverse attività agli oggetti medesimi
- L'activity rate (coefficiente) è il costo dell'attività per unità di driver o determinante di costo considerato (costo per ora macchina; per ore uomo; per componente)

5. L'imputazione dei costi delle attività ai prodotti: gli activity driver



- Moltiplicando l'activity rate per il valore assunto dall'activity driver per i singoli prodotti/clienti si ottiene la quota imputata
- Il consumo che un certo oggetto di costo finale fa dell'attività è contenuto nella cosiddetta bill of activities, molto simile alla bill of materials
- La quota imputata sommata al costo delle materie prime e delle altre risorse dirette permette di determinare il costo pieno (vedi esercizi 3.1; 3.2; 3.3)

5. L'imputazione dei costi delle attività ai prodotti: gli activity driver



- L'activity rate serve anche per pianificare (ABB – vedi prossime lezioni): ancora si parte dalle vendite...
 - Si stima il fabbisogno di attività generato dai prodotti ovvero la quantità di activity driver (bill of activities)
 - Il costo standard per unità di attività (activity rate) è predeterminato grazie ad informazioni consuntive (costo dell'attività/livello di attività)
 - Si pianifica quindi il costo dell'attività: $\text{activity rate} * \text{quantità pianificata di activity driver}$
 - Esempio: costi pianificati di progettazione = costo per ora di progettazione * ore pianificate di progettazione
 - Costi di set-up = costo per attrezzaggio * n attrezzaggi
- Dal costo di attività si risale alle risorse (voci per natura: stipendi; materiali indiretti; ammortamenti) necessari

5.1 Le tipologie di activity driver



Si possono individuare le seguenti tipologie di activity driver per le seguenti attività:

- **legati al volume o a livello di unità:** livello di produzione, h lavoro diretto, es: costi di energia elettrica per far funzionare i macchinari; tali costi sono tradizionalmente proporzionali al numero di unità prodotte
- **legati alla complessità o a livello di prodotto:** numero di parti componenti di un prodotto, numero di movimentazioni in entrata e in uscita; es. costi di attività di progettazione, ancora indipendenti dal numero di unità
- **legati all'efficienza o a livello di lotto:** tempi di attrezzaggio, tempi di collaudo, etc.; costi delle attività (es. set-up) dipendono dal numero di lotti indipendentemente dal numero di unità prodotte
- **legati al mercato o a livello di cliente:** numero ordini, visite clienti; costi di attività relative a specifici clienti
- **Per le attività di supporto all'organizzazione,** svolte indipendentemente da quale cliente si sta servendo o prodotto producendo, o dai lotti o dalle unità come ad es. le attività di pulizia uffici, fornitura di una rete informatica, la preparazione del bilancio di esercizio, si può decidere di non imputare nulla agli oggetti finali

5.2 Gli oggetti di imputazione dei costi



- Gli oggetti di costo tipici per un'azienda sono i prodotti, i servizi che offre, i clienti, ma non solo; altri oggetti significativi possono essere:
 - i componenti (semilavorati);
 - i mercati di sbocco (si possono analizzare le attività causate da uno specifico segmento di mercato o area geografica);
 - i canali commerciali (ad esempio una rete di vendita);
 - le tecnologie (ad esempio un progetto di automazione);
 - le competenze (ad esempio lo sviluppo delle risorse umane dell'impresa).

Tre tipologie di driver



- **Resource driver** (determinante delle risorse): quantifica le risorse consumate dalle attività
- **Activity driver** (determinante delle attività): quantifica l'output generato dalle attività e si utilizza per imputare i costi delle attività ai prodotti o ad altri oggetti di costo
- **Cost driver** (determinante di costo): è costituito da qualsiasi fattore che causa l'effettuazione dell'attività e che quindi influenza l'ammontare delle risorse consumate da una data attività; a un'attività possono essere associati più *cost driver*

Alcuni esempi delle tre tipologie di driver

	Assemblaggio prodotti	Movimentazione merci	Pagamento fornitori
Resource driver	• ore dedicate	• ore dedicate	• ore dedicate
	• risorse specifiche	• risorse specifiche	• risorse specifiche
Activity driver	• n. assemblaggi effettuati	• n. codici movimentati	• n. pagamenti effettuati
	• n. prodotti assemblati	• n. bancali movimentati • n. pallet movimentati	• n. fatture saldate
Cost driver	• n. componenti per prodotto	• layout	• varietà di condizioni
	• dimensionamento lotti di produzione	• efficienza mezzi	• n. banche di appoggio
	• automazione	• disponibilità di magazzini a bordo linea	• correttezza della documentazione • automazione processo

6. Dall'abc all'abm

- Per activity-based management (o gestione per attività), si intende l'uso dei dati forniti dall'activity-based costing per migliorare le prestazioni di un'impresa e per orientare e guidare la gestione verso la ricerca della competitività e dell'eccellenza aziendale.
- L'activity-based management si prefigge due obiettivi, comuni a tutte le imprese:
 - aumentare il valore per i clienti
 - migliorare i profitti aziendali.



6.1 Le fasi dell'abm

- Le quattro fasi continue dell'abm:
 1. identificare le attività che aggiungono valore e quelle che non ne aggiungono;
 2. reingegnerizzare l'azienda;
 3. fare benchmarking sulle attività che aggiungono valore;
 4. sviluppare un sistema di misure per il miglioramento continuo.