

DOLCESUONO S.p.A.*

Dolcesuono s.p.a. è un'impresa italiana che produce radio e registratori portatili. Attualmente la sua gamma di prodotti comprende tre modelli:

- ❶ *High Recorder (HR)*: un registratore tradizionale, che prevede anche il modello con altoparlanti estraibili;
- ❷ *Magic Sound (MS)*: un radio-registratore molto funzionale, con un'ampia gamma di colori;
- ❸ *Skippy (SK)*: una radio dal design molto moderno e con soluzioni tecniche innovative. Viene presentata in diversi esemplari con vari colori e richiamando nella linea le diverse forme di alcuni animali.

Negli ultimi anni, proprio per far fronte all'ampliarsi della sua gamma di prodotti, la Direzione di Dolcesuono aveva iniziato una progressiva automazione dei processi di produzione, con l'introduzione graduale di strutture di automazione flessibile, di sistemi computerizzati di produzione e di tecniche just-in-time nella gestione dei materiali.

Alla fine del mese di Marzo, il Dott. Bogliotti, controller di Dolcesuono, voleva capire quale tra le tre linee di prodotto, nel mese appena trascorso, avesse raggiunto l'obiettivo di risultato che era stato fissato ad una redditività delle vendite (risultato economico unitario/prezzo unitario) pari al 40%.

I dati a sua disposizione, relativi al mese di Marzo, erano i seguenti:

	<i>High Recorder</i>	<i>Magic Sound</i>	<i>Skippy</i>
* Unità prodotte = Unità vendute	30.000	20.000	8.000
* Prezzo di vendita unitario	€ 122,00	€ 172,00	€ 118,00
* Materie prime per unità di prodotto	50	50	110
* Costo di materie prime per unità di prodotto	€ 35,00	€ 28,00	€ 15,40
* Ore di manodopera diretta per unità di prodotto	1,33	2	1
* Costo orario di manodopera diretta	€ 8,40	€ 8,40	€ 8,40
Totale costi fissi comuni	€ 2.587.200		

* Questo caso è stato elaborato a scopi didattici dal Prof. Giuseppe Toscano. Tutti i nomi e le cifre sono state opportunamente modificate.

Date queste informazioni, egli decise di utilizzare un metodo di calcolo a full costing, che gli sembrava il più appropriato, al fine di determinare il costo pieno aziendale dei singoli prodotti. In particolare scelse di utilizzare le ore di manodopera diretta come unica base di ripartizione dei costi fissi comuni.

Il Dott. Sapianti, responsabile della contabilità analitica, riteneva che la metodologia di calcolo dei costi impiegata dal Dott. Bogliotti non fosse del tutto corretta. In particolare, egli era convinto che non fosse assolutamente giusto considerare i costi comuni nel loro complesso secondo la logica del full costing a base unica, mentre invece riteneva opportuno utilizzare un full costing a base multipla. Era sua opinione che questa seconda metodologia avrebbe permesso di ripartire più correttamente i costi comuni ed ottenere così un costo di prodotto più significativo ai fini delle valutazioni in oggetto.

Il primo passo da compiere era quello di distinguere le diverse classi di costi comuni, e a tale proposito Sapianti individuò due grandi classi:

- ① *Costi comuni correlati alla gestione dei magazzini*, per un totale di € 609.000
- ② *Costi comuni correlati al funzionamento dei macchinari*, per un totale di € 1.978.200

Secondo Sapianti, queste indicazioni portavano a scegliere due distinte basi da utilizzare per ripartire i costi comuni: il costo delle materie prime per la prima classe di costi comuni, le ore macchina per la seconda. Utilizzando questi dati, Sapianti procedette a rielaborare il calcolo del costo pieno di prodotto.

Il Dott. Bogliotti rimase alquanto sconcertato. I risultati erano diversi da quelli che lui aveva calcolato in precedenza.

Secondo il Dott. Bogliotti, questi dati suggerivano di aumentare il prezzo di HR, ma egli temeva l'intensa concorrenza che Dolcesuono doveva fronteggiare in questo segmento di mercato.

La Dott.ssa Persico, giovane assistente del Dott. Bogliotti, era appena tornata da un corso seguito negli Stati Uniti, presso l'Harvard Business School. Qui, frequentando le lezioni di

Management Accounting tenute dal Professor R.S. Kaplan, aveva appreso i concetti e le tecniche dell'Activity- Based Costing e riteneva che fosse il caso di applicarli anche in Dolcesuono.

Essa ricordava che secondo quanto sostenuto dai teorici di questa metodologia i tradizionali sistemi di contabilità analitica che allocano i costi comuni sui prodotti utilizzando basi di ripartizione direttamente correlate ai volumi di output come la manodopera diretta, le ore macchina o i costi di materie prime, risultano ormai profondamente obsoleti nell'odierna realtà competitiva e produttiva. Le basi di ripartizione direttamente correlate ai volumi di output permetterebbero di allocare correttamente i costi comuni sui prodotti solo se questi costi variassero direttamente col variare dell'output. Ma, come aveva detto il Prof. Kaplan in una delle sue lezioni più interessanti:

"Nelle aziende degli anni '90 si ha una proliferazione di linee di prodotto e di canali di marketing. Il lavoro diretto rappresenta oggi una ridotta frazione dei costi aziendali, mentre stanno letteralmente esplodendo i costi relativi alle funzioni di supporto di stabilimento, di marketing, di distribuzione, di progettazione e di altre funzioni comuni. Ciò nonostante molte aziende per allocare sui prodotti i loro crescenti costi comuni e di supporto utilizzano ancora come base il lavoro diretto che invece diminuisce il suo peso: questo è un approccio troppo semplicistico che oggi non è più giustificabile, specialmente di fronte al crollo dei costi delle tecnologie informatiche!"

Il problema, rifletteva la Dott.ssa Persico, è che in azienda tutti sono abituati a pensare che i costi sono variabili solo se cambiano in relazione a cambiamenti di breve periodo nell'output. In realtà molte importanti categorie di costo variano non in relazione a cambiamenti di breve periodo nell'output, ma in relazione a cambiamenti di più anni che si verificano nel design, nel mix e nella gamma dei prodotti, come anche nel mix e nella gamma dei clienti e dei canali di distribuzione dell'azienda. Se noi vogliamo avere un efficace sistema di contabilità analitica che misuri in modo accurato i costi di prodotto dobbiamo fare in modo che esso identifichi ed assegni correttamente ai prodotti questi "costi della complessità". Ciò significa che dobbiamo focalizzare l'attenzione sulle attività di supporto o transazioni dalle quali derivano i nostri costi comuni.

"Più in particolare" spiegava la Dott.ssa Persico al Dott. Bogliotti, "bisogna capire attentamente quali sono le cause sottostanti questi costi, cioè individuare i "cost driver" ("determinanti di costo"). Si parte infatti dall'assunto che i costi comuni sono determinati dalle attività che consumano risorse, mentre i prodotti incorrono in questi costi attraverso le attività di cui abbisognano per il design, la progettazione, la produzione, la vendita, la consegna, l'assistenza. Sono proprio queste attività svolte nelle funzioni di supporto che stanno facendo aumentare i nostri costi comuni!

Ecco che quindi i cost driver diventano lo strumento per collegare i costi delle attività ai prodotti, permettendo di ripartire correttamente sui prodotti tutti i costi comuni".

Il Dott. Bogliotti, anche se poco convinto, lasciò che la Dott.ssa Persico procedesse nell'analisi.

Innanzitutto, attraverso un attento ed approfondito studio della realtà aziendale e dei processi svolti, essa individuò 6 gruppi di attività o transazioni che risultavano fondamentali e alle quali si collegavano le diverse classi di costi comuni:

Attività 01 - Attività di riattrezzaggio: € 42.000;

Attività 02 - Attività di funzionamento macchinari: € 1.064.200;

Attività 03 - Attività di approvvigionamento e gestione magazzino: € 609.000

Attività 04 - Attività di amministrazione e di contabilità: € 230.000

Attività 05 - Attività di imballaggio e di vendita: € 120.000;

Attività 06 - Progettazione: € 522.000.

A questo punto La Dott.ssa Persico cominciò ad intervistare i responsabili ed i lavoratori delle diverse funzioni che svolgevano tali attività, al fine di capire effettivamente in cosa consistesse il loro lavoro e quali fossero i fattori che determinavano maggiormente tale lavoro. Queste informazioni ed un attento studio delle caratteristiche delle attività, nonché del loro svolgimento, le consentì di determinare per ognuna di esse i seguenti cost driver, o determinanti di costo (si tenga presente che negli ultimi anni, come detto in precedenza, era stato introdotto in azienda un sistema di gestione just-in-time e quindi ogni componente veniva ricevuto a magazzino una volta per ogni avvio di produzione) :

	<i>High Recorder</i>	<i>Magic Sound</i>	<i>Skippy</i>
Attività 01: Numero dei riattrezzaggi	3	7	20
Attività 02: Ore macchina	39.900	20.000	16.000
Attività 03: N° ordini di approvvigionamento	15	35	220
Attività 04: N° di fatture emesse	17	6	38
Attività 05: N° di ordini di vendita	9	3	20
Attività 06: N° ordini di produzione	15	10	25

"Sono questi i cost driver che devono essere utilizzati come basi di ripartizione dei rispettivi costi comuni sui prodotti! Solo così saremo in grado di calcolare il giusto costo di prodotto per prendere una corretta decisione e controllare adeguatamente i costi!", disse la Dott.ssa Persico presentando al Dott. Bogliotti i primi risultati del suo lavoro.

L'utilizzo di questi cost driver come basi di ripartizione dei costi comuni portava ad ottenere nuovi dati di costo unitario di prodotto.

"Vede " spiegava la Dott.ssa Persico al Dott. Bogliotti, ormai sempre più sconcertato, *"il metodo di calcolo che le ho proposto, dimostra che se nel ripartire i costi comuni sui prodotti si utilizzano delle basi di ripartizione collegate ai volumi, allora i prodotti con elevati volumi finiscono per vedersi attribuire una proporzione eccessiva dei costi delle funzioni di supporto. Questo perché i costi comuni sono determinati dalle transazioni che non sono proporzionali al volume di output. In effetti il prodotto SK è a basso volume di output ma con un numero elevato di transazioni, mentre HR presenta una situazione opposta".*

A questo punto, il Dott. Bogliotti, accettando i dati fornitigli dalla Dott.ssa Persico, pensava seriamente di eliminare la produzione di Skippy.