

L'activity based costing

La catena del valore



Le attività generali

Le attività generali, o indirette, possono riferirsi :

- alla direzione (ad esempio, ammortamenti delle immobilizzazioni tecniche impiegate nell'attività di amministrazione, fitti dei locali adibiti ad uffici, stipendi dei dirigenti e del personale impiegato nelle funzioni generali (marketing, finanza, ricerca e sviluppo, ecc.);
- alla produzione (ad esempio, ammortamenti delle immobilizzazioni tecniche impiegate indistintamente nelle diverse produzioni, energia elettrica di impianti utilizzati indistintamente per le diverse produzioni, stipendi della manodopera indiretta, ecc.);
- alle attività ausiliarie o di supporto alla produzione

Le attività generali di supporto alla produzione

Le attività generali di supporto alla produzione hanno per oggetto:

- la logistica: ricevimento, movimentazione, conservazione, spedizione di materie e prodotti;
- il bilanciamento dei flussi degli acquisti, della produzione e delle vendite;
- il controllo di qualità;
- il cambiamento delle caratteristiche dei prodotti/servizi: modifiche progettuali, riattrezzaggio degli impianti e dei macchinari, progettazione, ecc.

Attività indirette e vantaggio competitivo

Tutte le attività generali stanno assumendo una sempre maggiore rilevanza quantitativa e qualitativa nella realizzazione dei prodotti e dei servizi, poiché è principalmente da queste attività che dipende la differenziazione dei prodotti e dei servizi (qualità, tempestività delle consegne, varietà della gamma, servizi pre e post vendita) e, quindi, la conquista e la difesa del vantaggio competitivo.

La distorsione del calcolo del costo pieno: il sovvenzionamento incrociato

Il *full-costing* tradizionale attribuisce i costi generali ai prodotti e ai servizi realizzati sulla base di fattori quali: il costo della manodopera diretta, il costo delle materie prime, le ore di funzionamento delle macchine, ecc.

In tal modo i costi generali sono attribuiti agli oggetti di costo in funzione dei volumi di produzione: tanto maggiori sono le quantità prodotte tanto più elevata sarà la quota di costi generali attribuita ad un prodotto, indipendentemente dalle attività generali o indirette “consumate” nella produzione. Questi fattori, infatti, non esprimono la relazione tra attività indirette consumate nella produzione e prodotti realizzati.

Poiché i costi generali non sono correlabili ai volumi di produzione, bensì alle attività indirette “consumate” per la realizzazione dei prodotti e dei servizi, l’applicazione del *full costing* tradizionale distorce la determinazione del costo di produzione: sopravvaluta il costo dei prodotti e dei servizi realizzati in volumi elevati e, al contempo, sottovaluta quello dei prodotti e dei servizi realizzati in modeste quantità, determinando, per questa via, il fenomeno del sovvenzionamento incrociato dei prodotti.

I sistemi basati sull’a.b.c. consentono di ovviare a queste distorsioni collegando l’imputazione dei costi indiretti alle attività generali “consumate” per la realizzazione dei prodotti.

Le finalità dell'*activity based costing*

- Determinazione del costo pieno dei prodotti e dei servizi;

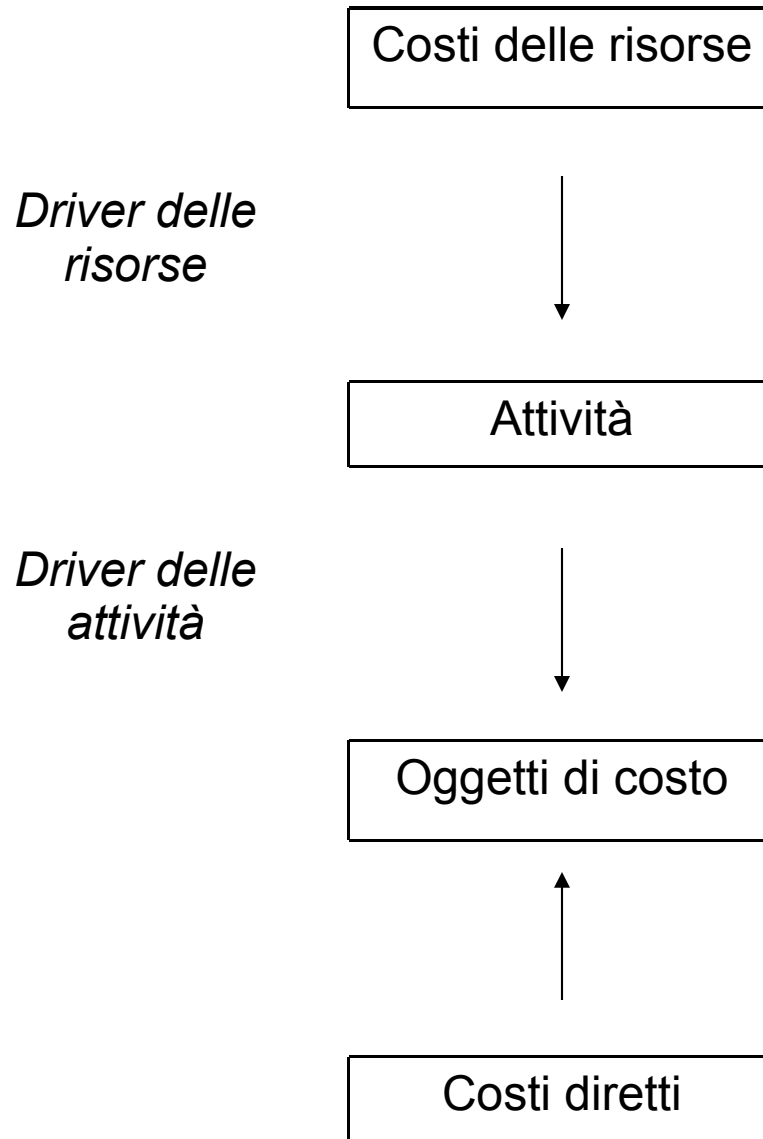
Analisi delle attività:

per la gestione dei costi (A. B. M. – *Activity Based Management*)
e per la reingegnerizzazione dei processi (*Business reingeneering*);

La metodologia *activity based costing*

- L'*activity based costing* (a.b.c.) si basa sull'idea che gli oggetti di costo (prodotti, servizi, commesse, ecc.) “consumano attività” e che queste ultime assorbono risorse (costi)
- Nella determinazione del costo si procede a due stadi:
 1. si individuano i fattori che esprimono l'assorbimento delle risorse per lo svolgimento delle attività (*resource driver*) e sulla base di questi si attribuisce il costo delle risorse alle attività;
 2. si individuano i fattori che esprimono il consumo delle attività da parte degli oggetti di costo (*activity driver*) e per questa via si attribuisce il costo delle attività ai prodotti/servizi.

Il modello a.b.c.



L'attribuzione dei costi delle risorse alle attività

I costi dei fattori produttivi generali (stipendi degli impiegati, assicurazioni, costi di amministrazione, fitti, manutenzioni, ecc.) sono assegnati alle attività sulla base di **resource driver** (driver delle risorse), ossia in funzione di elementi che esprimono l'assorbimento di risorse da parte delle attività svolte.

Risorse	<i>Resource driver</i>
Stipendi	n. persone impiegate
Fitti magazzino	Spazio occupato
Costi di amministrazione	Ore di lavoro amministrativo
Ammortamento computers	Ore di lavoro dei computers

L'attribuzione dei costi delle attività

I costi attribuiti alle attività (*activity cost pool*) vengono assegnati agli oggetti di costo sulla base di **activity driver** (driver delle attività), ossia in funzione di elementi che esprimono il “consumo” di attività da parte degli oggetti di costo.

Attività	Activity driver
Immagazzinamento	spazio occupato
Spedizioni	n. di spedizioni effettuate
Fatturazione (gestione crediti)	n. di fatture emesse
Modifiche progettuali	n. modifiche progettuali
Manutenzioni ordinarie	n. interventi

Le fasi del processo di sviluppo di un sistema a.b.c.

I FASE : *PIANIFICARE IL SISTEMA*

II FASE : *ANALIZZARE LE RISORSE E LE ATTIVITA'*

III FASE : *DETERMINARE I DRIVER DELLE RISORSE E ATTRIBUIRE I COSTI DELLE RISORSE ALLE ATTIVITA'*

IV FASE : *DETERMINARE I DRIVER DELLE ATTIVITA' E ASSEGNARE I COSTI AI PRODOTTI/SERVIZI*

V FASE : *DETERMINARE IL COSTO PIENO*

I FASE: PIANIFICARE IL SISTEMA

coinvolgendo l'organismo personale che presta lavoro a tutti i livelli della struttura organizzativa e illustrando loro le finalità e le modalità di funzionamento del sistema a.b.c.. Ciò favorisce l'accettazione e riduce il rischio di rigetto del sistema di controllo;

formando coloro che diventeranno utenti del sistema;

investendo nella sua realizzazione le necessarie risorse finanziarie.

II FASE: ANALIZZARE LE RISORSE E LE ATTIVITA'

I costi delle risorse (o fattori produttivi) necessarie per lo svolgimento delle attività vengono tratti dal budget.

Ai fini della definizione delle attività è utile impiegare *diagrammi di flusso*, che descrivono le attività elementari costituenti i processi e le relazioni che legano le une alle altre.

Ciascuna attività sarà, in tal modo, esaminata esplicitando i flussi di input e di output

e scomposta nei “compiti” che devono essere svolti per la sua realizzazione.

III FASE: DETERMINARE I DRIVER DELLE RISORSE E ATTRIBUIRE I COSTI DELLE RISORSE ALLE ATTIVITA'

I *driver* delle risorse assegnano i costi dei fattori impiegati alle attività in base alla relazione esistente tra lo svolgimento delle attività e il consumo delle risorse.

Con l'attribuzione dei costi delle risorse alle attività si determinano gli *activity cost pool*, ossia gli aggregati di costo corrispondenti alle varie attività.

IV FASE: DETERMINARE I DRIVER DELLE ATTIVITA' E ASSEGNARE I COSTI AI PRODOTTI/SERVIZI

I *driver* delle attività assegnano i costi delle attività ai prodotti/servizi realizzati sulla base del “consumo” delle attività medesime.

Proprio per tal motivo, tanto più è complessa la realizzazione di un prodotto/servizio, tanto maggiore sarà l'assorbimento di attività e, quindi, la quota di costi indiretti attribuita.

Generalmente i *driver* delle attività corrispondono a fattori che consentono una adeguata misurazione degli output delle attività individuati mediante i diagrammi di flusso.

Se un'attività presenta più output differenti è opportuno scomporla in attività distinte.

V FASE: DETERMINARE IL COSTO PIENO

Il costo pieno del prodotto si misura imputando, oltre alla quota di costi indiretti, anche i costi diretti che esso determina.

RISORSE

<i>risorse</i>	<i>costo totale</i>	<i>driver delle risorse</i>
stipendi	L. 50.000.000	numero di persone
fitti	L. 20.000.000	metri quadrati
computers	L. 30.000.000	ore di utilizzo
	L. 100.000.000	

ATTIVITÀ

contabilità generale

<i>gestione crediti/clienti</i>		<i>gestione debiti/fornitori</i>	
<i>driver</i>	<i>costo</i>	<i>driver</i>	<i>costo</i>
6	L. 30.000.000	4	L. 20.000.000
70	L. 14.000.000	30	L. 6.000.000
2	L. 20.000.000	1	L. 10.000.000
	L. 64.000.000		L. 36.000.000
			L. 100.000.000

driver delle attività

numero di fatture emesse	8000	L.	8.000	costo unit.	
numero di pagamenti				4000	L. 9.000 costo unit.

RISORSE

<i>risorse</i>	<i>costo totale</i>	<i>driver delle risorse</i>
stipendi	L. 90.000.000	numero di persone
fitti	L. 60.000.000	metri quadrati
	<u>L. 150.000.000</u>	

ATTIVITÀ

gestione materiali

acquisto materiali		ricevimento materiali		ispezione materiali		stoccaggio materiali		contabilizzazione materiali		TOTALE
<i>driver</i>	<i>costo</i>	<i>driver</i>	<i>costo</i>	<i>driver</i>	<i>costo</i>	<i>driver</i>	<i>costo</i>	<i>driver</i>	<i>costo</i>	
10	L. 30.000.000	9	L. 27.000.000	5	L. 15.000.000	0	L. -	6	L. 18.000.000	30
0	<u>L. -</u>	0	<u>L. -</u>	0	<u>L. -</u>	100	<u>L. 60.000.000</u>	0	<u>L. -</u>	
	L. 30.000.000		L. 27.000.000		L. 15.000.000		L. 60.000.000		L. 18.000.000	<u><u>L. 150.000.000</u></u>

driver delle attività

numero di ordini	5000	L.	6.000																
numero bolle di carico				3000	L.	9.000													
numero report di ispezione							3000	L.	5.000										
numero pezzi immagazzinati										30000	L.	2.000							
numero di pagamenti													2500	L.	7.200				

PRODOTTO "A"

driver

4000	L.	24.000.000
2500	L.	22.500.000
2500	L.	12.500.000
20000	L.	40.000.000
1500	L.	10.800.000
	<u>L.</u>	<u>109.800.000</u>

PRODOTTO "B"

driver

1000	L.	6.000.000
500	L.	4.500.000
500	L.	2.500.000
10000	L.	20.000.000
1000	L.	7.200.000
	<u>L.</u>	<u>40.200.000</u>
		<u>L. 150.000.000</u>