

Management Strategico dei costi di Impresa

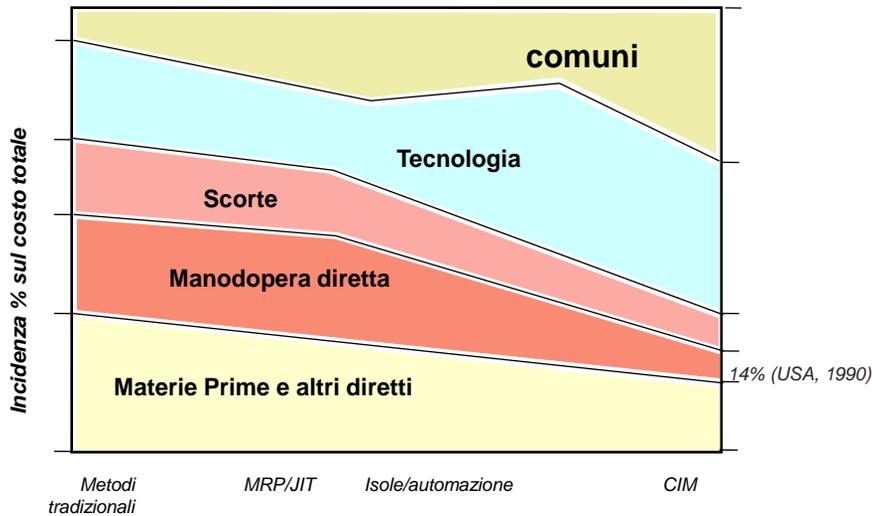
Prof.ssa Monia Castellini

Il Costo Pieno con analisi Activity Base Costing (ABC)

EVOLUZIONE DEI COSTI IN AZIENDA

- ✓ Nelle imprese si assiste alla crescita progressiva delle componenti di **costo indiretto** a carattere costante rispetto a quelle tendenzialmente variabili
- ✓ L'impiego di questo fattore si lega alla creazione e gestione di molte attività sia direttamente produttive, sia di supporto che sono fonti di complessità e di costi per l'impresa.
- ✓ Si parla a questo proposito della **"fabbrica nascosta"** generata dall'insieme delle transazioni legate al "costo della complessità"

INCIDENZA % DELLE DIVERSE CATEGORIE DI COSTO SUL COSTO TOTALE



Evoluzione delle tecnologie produttive

MSCI Prof.ssa Monia Castellini

Bromwich, Bhimani, *Management Accounting Pathways to Progress*, CIMA 1994

3

LIMITI DELLA CONTABILITA' PER CENTRI DI COSTO

- ✓ Attraverso il *calcolo per centri di costo* si applica un procedimento a due o tre stadi in cui si imputano i costi ad oggetti di costo intermedi rappresentati dalle unità organizzative.
In questo processo di "ribaltamento" le basi di imputazione risultano generalmente volumetriche, cioè correlate a volumi di output.
- ✓ Nella realtà la gran parte dei costi indiretti deriva dal livello di complessità del processo in termini di ampiezza e di intensità dei servizi erogati.
- ✓ Il crescente sostenimento dei costi e di assorbimento di risorse è dunque legato alla ricerca della varietà (differenziazione) e della flessibilità erogativa che la prima comporta.

MSCI Prof.ssa Monia Castellini

4

CDC e Sovvenzionamento Incrociato

- ✓ La determinazione dei costi pieni in funzione di parametri volumetrici può portare a distorsioni nelle informazioni sui costi generando il fenomeno del “*sovvenzionamento incrociato*” tra prodotti o servizi.
- ✓ Esso consiste nella sottostima del costo unitario dei prodotti a basso volume, ma elevata complessità, a seguito della maggiore allocazione dei costi indiretti su prodotti/servizi a maggior volume ma minore complessità.
- ✓ In tal modo può succedere che i costi della complessità e della varietà rimangano “nascosti” all’interno delle aggregazioni più ampie costituite da reparti ed uffici.

Contabilità per attività o ABC

In tale contesto il calcolo dei costi pieni basato sui volumi perde di significato e, non riuscendo a riflettere la complessità della gestione, può condurre a scelte errate.

ABC

Con l'**activity based costing** il costo pieno dell'oggetto di calcolo è dato dalla somma dei costi diretti e dei costi indiretti delle attività svolte per realizzarlo e collocarlo sul mercato

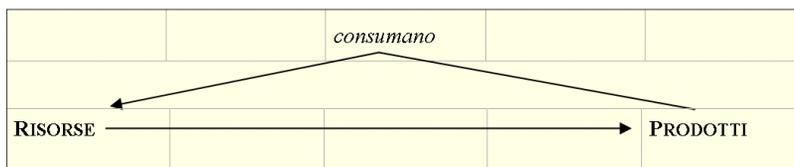
E' un approccio alla metodologia **full costing** collegato alla teoria della **catena del valore di Porter** : l'impresa è vista come un insieme di **attività interdipendenti svolte** in vista del raggiungimento degli obiettivi aziendali.

- Con ABC la causa dei costi è lo svolgimento delle attività aziendali; al contrario,
- Con il **full costing tradizionale** la causa del sostenimento dei costi è individuata nei prodotti

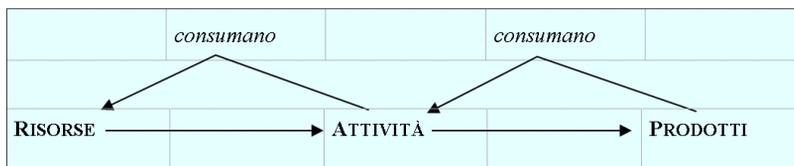
MSCI Prof.ssa Monia Castellini

7

CONTABILITÀ TRADIZIONALE E ACTIVITY BASED COSTING



Cost accounting [contabilità tradizionale]



Activity Based Costing [teoria del consumo per risorse]

MSCI Prof.ssa Monia Castellini

8

ACTIVITY BASE COSTING

- ✓ L'ABC parte dal presupposto che le risorse aziendali siano essenzialmente consumate nello svolgimento delle attività d'impresa.



Cosa significa attività?

Tutte quelle azioni fisicamente, tecnologicamente e strategicamente distinte che un'azienda svolge per progettare, produrre, vendere, consegnare ed assistere i suoi prodotti/servizi (M.E. Porter)

..articolazioni del lavoro svolto all'interno di una organizzazione (P. Turney, N. Raffish)

..combinazione di uomini, tecnologie, materie prime e condizioni d'ambiente che portano all'ottenimento di un dato prodotto o servizio (J.A. Brimson)

ESEMPIO

Prodotti	Tempo standard di lavorazione (minuti)	Dimensione lotto (n° pezzi)
A	1	90
B	1	10

Un impianto produttivo realizza due prodotti: A e B.

Si ripartisca un ammortamento pari a 1200 \$ tra un lotto di 90 unità di A ed un lotto di 10 unità di B. Il tempo necessario per realizzare i due lotti di prodotto è complessivamente pari a 120' ed il tempo standard di lavorazione è 1' per ogni unità. La differenza tra il tempo di lavorazione ed il tempo richiesto per realizzare i due lotti dipende dalle necessità di setup ogni volta che si inizia la lavorazione di un nuovo lotto. Il tempo di setup complessivo, nel periodo considerato, è pari a 20'.

ESEMPIO METODO TRADIZIONALE

- *BASE DI ALLOCAZIONE*: TEMPO DI LAVORAZIONE DEI DUE PRODOTTI
- *COEFFICIENTE DI ALLOCAZIONE* = 12\$ / min
- *COSTI INDIRETTI ATTRIBUITI* = COEFF. DI ALL. * BASE DI ALL.

PRODOTTO A: $CI_A = 12 * 90 = 1080$ \$

PRODOTTO B: $CI_B = 12 * 10 = 120$ \$

COSTO INDIRETTO ATTRIBUITO AD UNA UNITA' DEI DUE PRODOTTI
 $CI_u = 12$ \$ / PEZZO PER ENTRAMBI I PRODOTTI

ESEMPIO - ABC

- METODO:

RIPARTIRE IL COSTO INDIRETTO COMPLESSIVO TRA LE SINGOLE OPERAZIONI

ATTRIBUIRE LA PARTE DEL COSTO INDIRETTO RELATIVA A CIASCUNA ATTIVITA' AI PRODOTTI IN MODO PROPORZIONALE

- *COSTO DELLE ATTIVITA'*

COSTO DI LAVORAZIONE: $(1200/120)*100 = 1000$ \$

COSTO DI SETUP: $(1200/120)*20 = 200$ \$

BASI DI ALLOCAZIONE: TEMPO DI LAVORAZIONE E NUMERO DI LOTTI

- $CI_A = 10*90+100*1 = 1000$ \$

- $CI_B = 10*10+100*1 = 200$ \$

COSTI INDIRETTI UNITARI $CI_{uA} = 11,1$ \$/PEZZO; $CI_{uB} = 20$ \$/PEZZO

SISTEMA DI CALCOLO ATTRAVERSO L'ABC

Il processo di calcolo si articola nelle seguenti fasi operative:

1. Individuazione delle attività svolte per l'ottenimento degli output,
2. Attribuzione dei costi delle risorse alle attività mediante dei resource cost driver che esprimono la misura dell'ammontare delle risorse impiegate nel loro svolgimento,
3. Identificazione degli oggetti di costo ed imputazione ad essi mediante opportuni activity driver che esprimono una misura della frequenza ed intensità della loro "domanda" nei confronti delle attività.

Che consiste in...

- INDIVIDUARE LE DIVERSE ATTIVITA'/OPERAZIONI PER CUI UNA RISORSA VIENE UTILIZZATA ED IL PESO RELATIVO DI TALI OPERAZIONI
- DETERMINARE LA GRANDEZZA CHE SPIEGA IN MODO **CAUSALE** IL CONSUMO DELLA RISORSA PER QUELLA SPECIFICA ATTIVITA' - **RESOURCE DRIVER O COST DRIVER**
- ATTRIBUIRE LA PARTE DI COSTO RELATIVA A CIASCUNA ATTIVITA' AI PRODOTTI IN MODO **PROPORZIONALE** ALL'UTILIZZO DEL **DRIVER** CORRISPONDENTE

ESEMPIO -

- Un reparto svolge sia le operazioni di assemblaggio sia le attività di controllo di qualità ispettivo del processo. 10 persone del reparto svolgono assemblaggio, mentre altre 2 si occupano del controllo di qualità, realizzato campionando 1 pezzo per lotto. L'ammortamento della linea di assemblaggio comporta un onere di 300000 \$, mentre quello delle attrezzature di testing è pari a 100000 \$. Il costo annuo di un addetto è pari a 40000 \$. Nel periodo vengono realizzati un lotto di 50 unità del prodotto A ed un lotto di 250 unità del prodotto B. I tempi unitari di assemblaggio dei due prodotti sono coincidenti.

ESEMPIO

- **STRUTTURA DI COSTO:**

LAVORO DIRETTO: 400000 \$

LAVORO INDIRETTO: 80000 \$

AMMORTAMENTI: 400000 \$

- **I COSTI INDIRETTI SONO RELATIVI A DUE DIVERSE OPERAZIONI: ASSEMBLAGGIO E TESTING**

COSTI INDIRETTI ASSEMBLAGGIO: 300000 \$

COSTI INDIRETTI TESTING: 180000 \$

- **DRIVER DI COSTO:**

TEMPO DI ASSEMBLAGGIO PER ASSEMBLAGGIO

NUMERO DEI LOTTI PER TESTING

ESEMPIO

- $CI_A = (300000/300)*50 + (180000/2)*1 = 140000$ \$

- $CI_B = (300000/300)*250 + (180000/2)*1 = 340000$ \$

- $CIu_A = 140000 / 50 = 2800$ \$

- $CIu_B = 340000 / 250 = 1360$ \$

- **SE IL TEST VIENE EFFETTUATO ATTRAVERSO UN CAMPIONAMENTO STATISTICO, IL *DRIVER* DI COSTO SARA' IL NUMERO DI UNITA' REALIZZATE**

$$CI_A = (300000/300)*50 + (180000/300)*50 = 80000$$
 \$

$$CI_B = (300000/300)*250 + (180000/300)*250 = 400000$$
 \$

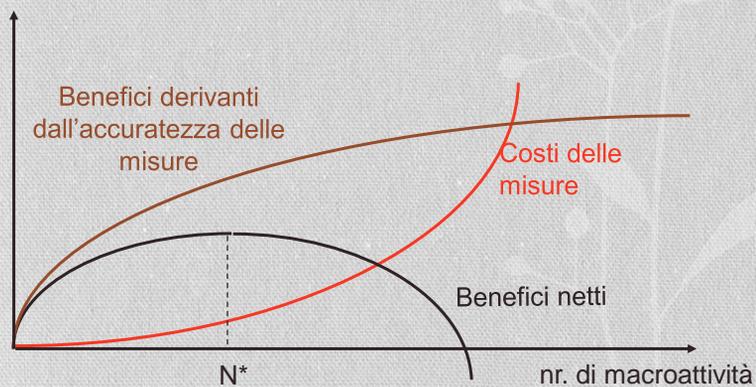
$$CIu_A = 80000 / 50 = 1600$$
 \$

$$CIu_B = 400000 / 250 = 1600$$
 \$

E' IMPOSSIBILE IMPLEMENTARE UN SISTEMA **ABC**
 ATTRAVERSO COMPETENZE PURAMENTE
 CONTABILI: E' NECESSARIO CONOSCERE IN
TERMINI INGEGNERISTICI IL FUNZIONAMENTO DEI
 SINGOLI **PROCESSI** PRESENTI NELL'IMPRESA.

SCELTA DEL NUMERO DI MACROATTIVITA'-1

- TRADE-OFF TRA COSTO E PRECISIONE DELLE INFORMAZIONI



SCELTA DEL NUMERO DI MACROATTIVITA'- 2

- NON ESISTE UN ALGORITMO IN GRADO DI DETERMINARE IL NUMERO OTTIMALE DI MACROATTIVITA'
- INDICATORI
 - GRADO DI DIVERSITA' DEI PRODOTTI*
 - GRADO DI DIVERSITA' DEI VOLUMI*
 - IMPORTANZA RELATIVA DELLE ATTIVITA'*

GRADO DI DIVERSITA' DEI PRODOTTI

- MISURA LA SIMILITUDINE TRA CICLI OPERATIVI DEI DIVERSI PRODOTTI DELL'IMPRESA
- SIANO A E B DUE GENERICI PRODOTTI, IL CUI CICLO OPERATIVO RICHIEDA LO SVOLGIMENTO DI DUE OPERAZIONI, I E II. SIA $t_{i,A}$ L'UTILIZZO DELL'ATTIVITA' I DA PARTE DI UN LOTTO DEL PRODOTTO A
- IL *GRADO DI DIVERSITA' DEI PRODOTTI* E' DEFINITO

$$\frac{t_{I,A}/t_{II,A}}{t_{I,B}/t_{II,B}}$$

- SE E' PARI A 1 PER TUTTE LE COPPIE DI PRODOTTI DELL'IMPRESA, NON SI COMMITTE ERRORE AGGREGANDO LE DUE ATTIVITA' I E II IN UNA STESSA MACROATTIVITA'
- VALORI MOLTO VICINI A 0 O $+\infty$ INDICANO CHE I PRODOTTI DELL'IMPRESA UTILIZZANO LE DUE ATTIVITA' SECONDO LEGGI MOLTO DIVERSE, SE I E II VENISSERO AGGREGATE ED ATTRIBUITE AI PRODOTTI SULLA BASE DI UNO STESSO **DRIVER**, SI OTTERREBBERO INFORMAZIONI DISTORTE

GRADO DI DIVERSITA' DEI VOLUMI

- DEFINITO COME RAPPORTO TRA IL NUMERO DI UNITA' PER LOTTO DI DUE PRODOTTI A E B
- PIU' SI ALLONTANA DAL VALORE 1, PIU' AUMENTANO LE DISTORSIONI INDOTTE DALL'AGGREGAZIONE IN UN'UNICA MACROATTIVITA' DI ATTIVITA' LEGATE AI VOLUMI E ATTIVITA' NON LEGATE AI VOLUMI

IMPORTANZA RELATIVA DI UN'ATTIVITA'

- RAPPORTO TRA IL SUO COSTO ED I COSTI COMPLESSIVI DELL'IMPRESA
- GLI ERRORI DERIVANTI DA UNA ALLOCAZIONE NON CORRETTA DEI COSTI DI UN'ATTIVITA' AI PRODOTTI SONO TANTO MAGGIORI QUANTO PIU' L'ATTIVITA' E' IMPORTANTE
- L'ERRORE CHE SI COMMITTE AGGREGANDO ATTIVITA' POCO IMPORTANTI CON ATTIVITA' MOLTO IMPORTANTI E' IN GENERALE MINORE DI QUELLO COMMESSO AGGREGANDO TRA LORO ATTIVITA' IMPORTANTI

SCelta DEL DRIVER - 1

- DIVERSE ESIGENZE:

FACILITA' DI OTTENIMENTO DELLA MISURA

- MISURE GIA' ESISTENTI
- COSTI DEL SISTEMA DI MISURA

*GRADO DI CORRELAZIONE TRA IL **DRIVER** SCELTO E L'EFFETTIVO CONSUMO DELL'ATTIVITA'*

- PRECISIONE DELLA MISURA

COMPORAMENTI INDOTTI

- MIGLIORARE UNA SPECIFICA PRESTAZIONE

SCelta DEL DRIVER - 2

- BILANCIAMENTO TRA COSTI E BENEFICI DELL'INFORMAZIONE

- OGGI:

*COSTI DI RILEVAZIONE DIMINUISCONO
COSTI DEGLI ERRORI AUMENTANO*

- SI TENDE AD ADOTTARE **DRIVER** CARATTERIZZATI DA UNA PRECISIONE CRESCENTE

ESEMPI DI DRIVER

- ore macchina;
- ore di manodopera diretta
- n° cicli di lavorazione
- numero riattrezaggi delle macchine;
- utilizzo in mq di spazi e uffici;
- n° di componenti e materie prime utilizzate;
- n° di ordini ai fornitori;
- n° di item gestiti nel magazzino;
- n° di offerte ai clienti;
- n° di spedizioni effettuate;
- n° di reclami gestiti.

MSCI Prof.ssa Monia Castellini

27

ESERCIZIO

- UN'IMPRESA PRODUCE 4 PRODOTTI

PRODOTTO	A	B	C	D
OUTPUT	120	100	80	120
ORE MACCHINA PER UNITA'	4	3	2	3
COSTI UNITARI MATERIALI DIRETTI	40	50	30	60
COSTI UNITARI LAVORO DIRETTO	28	21	14	21

- I PRODOTTI SONO SIMILI. OGNI LOTTO E' COMPOSTO DA 20 UNITA'. VENGONO VENDUTI IN CONFEZIONI DI 10 PEZZI.
- I COSTI INDIRETTI, PER UN VALORE TOTALE DI € 26000, SONO RIPARTITI UTILIZZANDO UN METODO TRADIZIONALE (BASE DI ALLOCAZIONE LE ORE MACCHINA).
- CONFRONTARE I RISULTATI OTTENUTI CON QUELLI DI UN METODO ABC AVENDO RIPARTITO I COSTI INDIRETTI TRA LE ATTIVITA' COME RIPORTATO IN TABELLA
- IL CONTROLLO QUALITA' E' FATTO A CAMPIONE PRENDENDO A CASO UN PEZZO PER LOTTO. IL NUMERO DI RIORDINI A MAGAZZINO PER OGNI PRODOTTO E' 20

ACQUISTI MATERIE PRIME	3600
LAVORAZIONI	10430
SETUP MACCHINE	5250
CONTROLLO QUALITA'	2100
IMBALLAGGIO E SPEDIZIONI AI CLIENTI	4620
TOTALE	26000

MSCI Prof.ssa Monia Castellini

28

ESERCIZIO – METODO TRADIZIONALE

	A	B	C	D
N° unità	120	100	80	120
Ore macchina per unità	4	3	2	3
Totale ore macchina	480	300	160	360
Costo unitario indiretto (€)	80	60	40	60
Costo unitario materiali diretti(€)	40	50	30	60
Costo unitario lavoro diretto (€)	28	21	14	21
Totali Costi unitari (€)	148	131	84	141
Totali Costi (€)	17.760	13.100	6.720	16.920

TOTALE ORE MACCHINA 1300

COSTI INDIRETTI / ORE MACCHINA 20 €

ESERCIZIO – METODO ABC

ATTIVITA'	COST DRIVER
Acquisti materie prime	N° di riordini
Lavorazioni	Ore macchina
Set-up macchine	N° di lotti
Controllo Qualità	N° di lotti
Imballaggio e Spedizioni ai clienti	N° di spedizioni

LE ATTIVITA' CON LO STESSO **COST DRIVER** (SETUP MACCHINE E CONTROLLO QUALITA') VANNO AGGREGATE IN UN'UNICA MACROATTIVITA'

TOTALE UNITA'	420
N° UNITA' PER LOTTO	20
N° LOTTI PRODOTTI	21
N° UNITA' PER SPEDIZIONI AL CLIENTE	10
N° SPEDIZIONI	42

ESERCIZIO – METODO ABC

ATTIVITA'	COST DRIVER	Costo	Quantità Totale	Coefficiente Allocazione (€) o Costo del Driver
Acquisti materie prime	N° di riordini	3600	80	45
Lavorazioni	Ore macchina	10.430	1.300	8,02
Set-up /Controllo Qualità	N°di lotti	7.350	21	350
Imballaggio e Spedizioni	N° di spedizioni	4.620	42	110

ATTIVITA': ACQUISTI MATERIE PRIME

	A	B	C	D
Numero di riordini (numero di driver)	20	20	20	20
Coefficiente allocazione (€)	45	45	45	45
Costo indiretto (€)	900	900	900	900
N° unità	120	100	80	120
Costo unitario indiretto (€)	7,50	9,00	11,25	7,50

31

ESERCIZIO – METODO ABC

ATTIVITA': LAVORAZIONI

	A	B	C	D
Totale ore macchina (numero di driver)	480	300	160	240
Coefficiente allocazione (€)	8,02	8,02	8,02	8,02
Costo indiretto (€)	3.850	2.406	1.283	2.887
N° unità	120	100	80	120
Costo unitario indiretto (€)	32,08	24,06	16,04	24,06

ATTIVITA': SET-UP/CONTROLLO QUALITA'

	A	B	C	D
Numero di lotti (numero di driver)	6	5	4	6
Coefficiente allocazione (€)	350	350	350	350
Costo indiretto (€)	2.100	1.750	1.400	2.100
N° unità	120	100	80	120
Costo unitario indiretto (€)	17,50	17,50	17,50	17,50

MSCI Prof.ssa Monia Castellini

32

ESERCIZIO – METODO ABC
ATTIVITA': *IMBALLAGGIO E SPEDIZIONI*

	A	B	C	D
Totale spedizioni (numero di driver)	12	10	8	12
Coefficiente allocazione (€)	110	110	110	110
Costo indiretto (€)	1.320	1.100	880	1.320
N° unità	120	100	80	120
Costo unitario indiretto (€)	11,00	11,00	11,00	11,00

ESERCIZIO – METODO ABC
TOTALE COSTI UNITARI

	A	B	C	D
Acquisti materie prime	7,50	9,00	11,25	7,50
Lavorazioni	32,08	24,06	16,04	24,06
Set-up /Controllo Qualità	17,50	17,50	17,50	17,50
Imballaggio e Spedizioni	11,00	11,00	11,00	11,00
Totale Costi Indiretti	68,08	61,56	55,79	60,06
Materiali diretti	40,00	50,00	30,00	60,00
Lavoro diretto	28,00	21,00	14,00	21,00
Totale Costi diretti	68,00	71,00	44,00	81,00
Totale Costi	136,08	132,56	99,79	141,06
Totale Costi Metodo Tradizionale	148,00	131,00	84,00	141,00

ESERCIZIO – METODO ABC

TOTALE COSTI

	A	B	C	D
Acquisti materie prime	900	900	900	900
Lavorazioni	3.850	3.850	3.850	3.850
Set-up /Controllo Qualità	2.100	1.750	1.400	2.100
Imballaggio e Spedizioni	1.320	1.100	880	1.320
Totale Costi Indiretti	8.170	6.156	4.463	7.207
Materiali diretti	4.800	5.000	2.400	7.200
Lavoro diretto	3.360	2.100	1.120	2.520
Totale Costi diretti	8.160	7.100	3.520	9.720
Totale Costi	16.330	13.256	7.983	16.927
Totale Costi Metodo Tradizionale	17.760	13.100	6.720	16.920

ESEMPIO DI ACTIVITY BASE COSTING NEL SETTORE COMMERCIALE

Consideriamo ora un'applicazione del metodo ABC in un'impresa operante nel settore commerciale dove il **problema chiave** è costituito dalla **redditività** (cioè dal prezzo di vendita meno i costi assegnati) di ogni **prodotto o linea di prodotto**.

Al punto di vendita di FSM per molti anni ha impiegato un sistema di calcolo dei costi con **una sola categoria di costi diretti** (gli acquisti dei beni) e una **singola categoria di costi indiretti** (supporto generale).

ESEMPIO DI ACTIVITY BASE COSTING NEL SETTORE COMMERCIALE (cont.)

I **costi di supporto generale** erano **allocati** ai prodotti sulla base di un'aliquota pari a quella del **costo del venduto**.

Il costo del venduto della FSM Supermarkets ammonta al 73% dei costi totali (\$ 100.000: \$136.800).

Tale alta percentuale è tipica in molte aziende del settore commerciale.

La graduatoria delle linee di prodotto sulla base della percentuale di reddito operativo sui ricavi è:

1. **prodotti freschi (7.17%);**
2. **alimentari confezionati (3,30%);**
3. **bibite (1,70%).**

Tabella : redditività per linea di prodotto alla FSM con il sistema di calcolo originario

Quadro A: report mensile sulla redditività dei prodotti del mese di dicembre 2010

	Bibite	Prodotti freschi	Alimenti confezionati	Totale
Ricavi	\$ 26.450	\$ 70.020	\$ 40.330	\$ 136.800
Costi				
Costo del venduto	20.000	50.000	30.000	100.000
Costi generali di supporto	6.000	15.000	9.000	30.000
Costi totali	26.000	65.000	39.000	130.000
Reddito operativo	\$ 450	\$ 5.020	\$ 1.330	\$ 6.800
Rapporto tra reddito operativo e vendite	1,70 %	7.17 %	3,30%	4,97%

Rappresentazione del sistema di calcolo



MSCI Prof.ssa Monia Castellini

39

La Family Supermarkets ha deciso di ampliare il punto vendita di Memphis e ha bisogno di informazioni accurate sulla redditività delle singole linee di prodotto; il management è scettico sull'attendibilità dei valori di redditività forniti dall'attuale sistema in quanto sono basati su un **calcolo medio approssimato dei costi generali di supporto**.

Dopo aver studiato le operazioni svolte al punto vendita, i manager concludono che le **linee di prodotto differiscono sensibilmente tra loro nel modo in cui utilizzano le risorse di supporto** della Family Supermarkets.

I manager decidono allora di **introdurre un sistema ABC** per il calcolo dei costi per linea di prodotto. Dopo avere analizzato le proprie operazioni ed il proprio sistema informativo apportano i seguenti perfezionamenti al sistema di calcolo.

MSCI Prof.ssa Monia Castellini

40

Per migliorare il sistema di calcolo dei costi:

Linea guida 1: attribuzione di altre categorie di costi diretti

Linea guida 2: identificazione delle principali attività svolte nell'area di supporto e definizione dei relativi cost driver

Linea guida 3: quantificazione del costo di ciascuna attività e individuazione dei coefficienti di allocazione

Linea guida 4: quantificazione del valore del cost driver per ciascuna linea di prodotto e della relativa quota di costo indiretto

Linea guida 1:

La Family Supermarkets aggiunge un **ulteriore categoria di costi diretti: i vuoti in vetro che vengono quantificati in 400 \$**. Questa categoria viene applicata solamente alla linea di prodotto bibite ed era precedentemente inclusa nei costi generali di supporto.

Linea guida 2:

Vengono individuate quattro attività da misurare:

- a) l'**ordinazione** che copre le attività di acquisto. Il **cost driver** è il **numero di ordini di acquisto**
- b) la **consegna** che copre l'attività relativa alla consegna fisica e il ricevimento della merce. Il **cost driver** è il **numero di consegne**
- c) lo **stoccaggio sugli scaffali** copre l'attività relativa al posizionamento delle merci sugli scaffali e al riassorbimento continuo delle stesse. Il **cost driver** è dato dalle **ore di lavoro per stoccaggio sugli scaffali**
- d) il **supporto al cliente** copre le attività svolte per assistere il cliente, comprensive dei controlli all'uscita e dell'insacchettamento. Il **cost driver** è il **numero di pezzi venduti**.

Linea guida 3: individuazione del costo delle attività e del coefficiente di allocazione:

Processi	Costi per processo	Peso sul totale	Basi di allocazione	Valore totale base di allocazione	Coefficiente di allocazione
Ordinazione	5.200	18%	Numero ordini	52,00	100
Consegna	8.400	28%	Numero consegne	105,00	80
Stoccaggio	5.760	19%	ore di lavoro	288,00	20
Supporto al cliente	10.240	35%	numero pezzi venduti	51.200,00	0,20
Totale costi	29.600	100%			

Linea guida 4: quantificazione del cost driver per ciascuna linea di prodotto:

Linee di prodotto	Ordini	Consegne	Stoccaggio	Supporto al cliente
Bibite	12	10	18	4.200
Prodotti Freschi	28	73	180	36.800
Alimenti confezionati	12	22	90	10.200
Totali	52	105	288	51.200

e determinazione del costo indiretto:

Linee di prodotto	Ordini	Consegne	Stoccaggio	Supporto al cliente	Totale costi per linea di prodotto
Bibite	1.200,00	800,00	360,00	840,00	3.200,00
Prodotti Freschi	2.800,00	5.840,00	3.600,00	7.360,00	19.600,00
Alimenti confezionati	1.200,00	1.760,00	1.800,00	2.040,00	6.800,00
Totali	5.200,00	8.400,00	5.760,00	10.240,00	29.600,00

MSCI Prof.ssa Monia Castellini

43

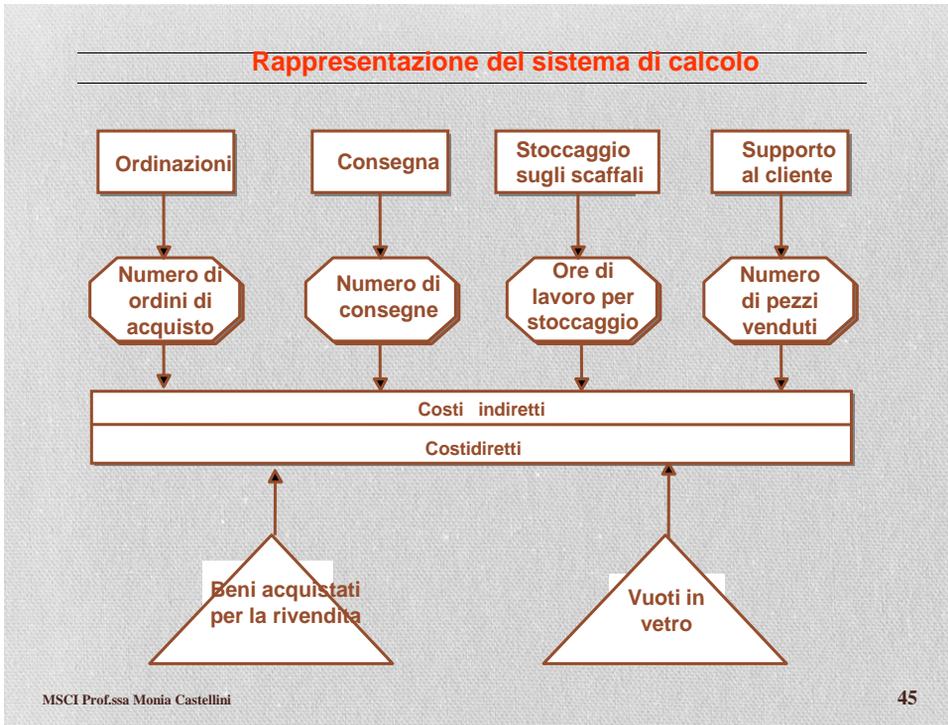
Redditività per linea di prodotto alla Family Supermarkets con il sistema ABC

Quadro A: report mensile sulla redditività dei prodotti del mese di dicembre 200_

	Bibite	Prodotti freschi	Alimentari confezionati	Totale
Ricavi	\$ 26.450	\$ 70.020	\$ 40.330	\$ 136.800
Costo del venduto	20.000	50.000	30.000	100.000
Vuoti	400	0	0	400
Ordinazione	1.200	2.800	1.200	5.200
Consegna	800	5.840	1.760	8.400
Stoccaggio scaffali	360	3.600	1.800	5.760
Supporto al cliente	840	7.360	2.040	10.240
Totale Costi indiretti	3.200	19.600	6.800	29.600
Costi totali	23.600	69.600	36.800	130.000
Reddito operativo	\$ 2.850	\$ 420	\$ 3.530	\$ 6.800
Rapporto tra reddito operativo e vendite	10,77%	0,60%	8,75%	4,97%

MSCI Prof.ssa Monia Castellini

44



I manager ritengono che il sistema di calcolo dei costi basato sulle attività sia più attendibile rispetto al sistema precedente poiché **distingue meglio i diversi tipi di attività** che vengono svolte in Family Supermarkets e **rileva in modo migliore l'impiego delle risorse da parte delle singole linee di prodotto.**

Facendo le graduatorie delle linee di prodotto in base alla redditività relativa (percentuale di reddito operativo sui ricavi) nel precedente sistema e nell'ABC abbiamo il quadro seguente:

Precedente sistema di calcolo

1. Prodotti freschi	7,17 %
2. Alimenti confezionati	3,30 %
3. Bibite	1,70 %

Sistema ABC

1. Bibite	10,77 %
2. Alimenti confezionati	8,75 %
3. Prodotti freschi	0,60 %

Le percentuali di ricavi, costo del venduto e del costo delle attività per ciascuna linea di prodotti è la seguente

	Bibite	Prodotti freschi	Alimenti confezionati
Ricavi	19,34 %	51,18 %	29,48 %
Costo del venduto	20,00 %	50,00 %	30,00 %
Aree di attività			
Ordinazione	23,08 %	53,84 %	23,08 %
Consegna	9,53 %	69,52 %	20,95 %
Stoccaggio scaffali	6,25 %	62,50 %	31,25 %
Supporto al cliente	8,20 %	71,88 %	19,92 %

Le bibite consumano risorse in misura inferiore alle altre linee di prodotto; esse presentano un numero di consegne inferiore e richiedono una minore attività di stoccaggio sugli scaffali di quella necessaria per i prodotti freschi o gli alimenti confezionati. Molti dei più importanti fornitori di bevande consegnano le merci alla scaffalatura e le inseriscono essi stessi.

Al contrario l'area dei prodotti freschi presenta il maggior numero di consegne e consuma un'ampia percentuale dei costi di stoccaggio della scaffalatura. Presenta anche il maggior numero di pezzi venduti.

Il sistema di calcolo dei costi precedente assumeva che ciascuna linea di prodotto consumasse le risorse relative ad ogni area di attività nella stessa proporzione rispetto al costo del venduto di ciascuna linea.

Il precedente sistema di calcolo era un classico esempio di calcolo di costi medi approssimati con un metodo di determinazione "in modo spalmato".

I manager di Family Supermarkets possono impiegare i valori determinati dal sistema ABC per guidare le decisioni su come allocare lo spazio aggiuntivo che si intende realizzare al punto vendita.

Si cercherà di offrire un **incremento di spazio alle bevande**.

Si osservi, tuttavia, che i **valori forniti dall'ABC dovrebbero costituire solamente un input informativo per la decisione** in questione.

La Family Supermarkets potrebbe avere dei limiti minimi di spazio di vendita destinato ai prodotti freschi in relazione alle aspettative dei consumatori di trovare i prodotti desiderati nell'ambito di questa linea di prodotto.

Grazie alle informazioni provenienti da un sistema ABC è possibile anche **prendere decisioni sui prezzi in modo più consapevole**.

Supponiamo, ad esempio, che un concorrente annunci una riduzione di prezzo sulle bibite del 5%.

Dato il margine del 10,77% che la Family Supermarkets guadagna correntemente sulla linea bibite possiede la flessibilità per ridurre i prezzi mantenendo un margine di profitto sulla linea.

Al contrario il precedente sistema di calcolo mostrava erroneamente un margine per la linea bibite dell'1,70% lasciando poco spazio per contrastare le iniziative concorrenziali sui prezzi.

SVILUPPI DELL'ACTIVITY BASE COSTING

- ✓ Attraverso l'ABC è possibile potenziare due aree di analisi strettamente correlate tra di loro:
 - a) la **valutazione delle performance e dei relativi spazi di miglioramento**
 - b) il **costo del servizio in funzione del valore ad esso attribuito dal cliente**

- a) L'uso del cost driver consente al personale di **identificare le cause dei costi e di costruire dei sistemi di misurazione fondati su indicatori anche non economici**. Tutto ciò è particolarmente importante nelle aziende di servizi data la **natura immateriale delle prestazioni**.

SVILUPPI DELL'ACTIVITY BASE COSTING (cont.)

- b) Il costo generato dal cliente nei servizi, da confrontare al prezzo richiesto, va analizzato considerando **tre dimensioni di complessità**: l'**immaterialità delle prestazioni**, la **natura composta del servizio**, la **fruizione differenziata delle sue componenti**.



SVILUPPI DELL'ACTIVITY BASE COSTING (cont.)

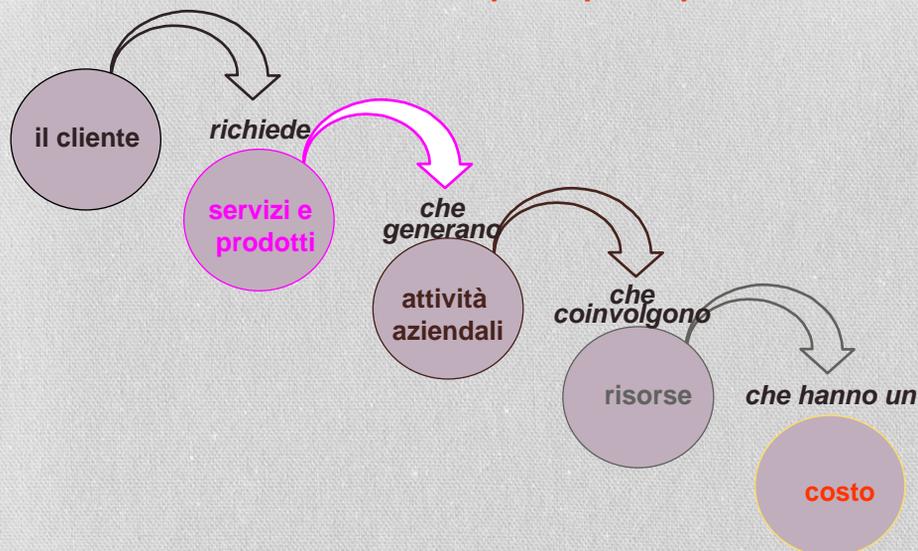
Per le prime due è necessario prendere in considerazione **le singole componenti o il singolo attributo del servizio**, in modo tale da confrontare il valore percepito dal cliente con le risorse assorbite dalle attività svolte.

Per la terza è fondamentale il **grado di autonomia che il cliente può esercitare nelle sue scelte**.

Per il calcolo dei costi nelle tre dimensioni è necessario:

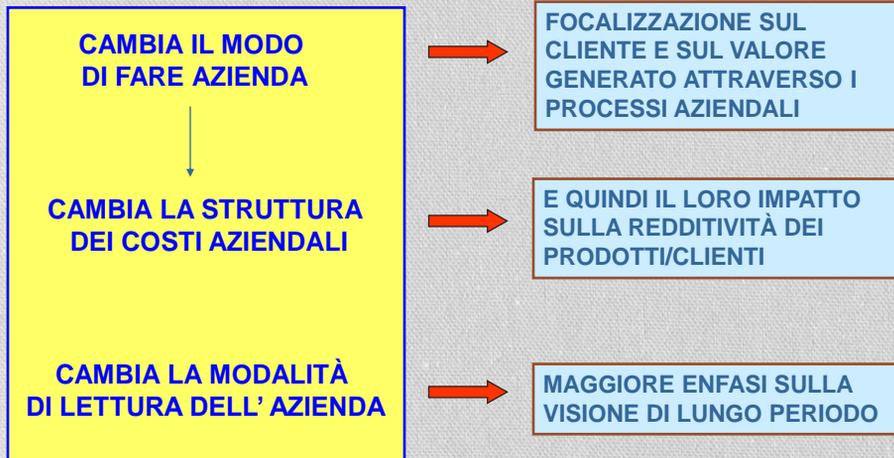
- a) **disaggregare il servizio nelle sue componenti elementari** in modo tale da identificare le **attività** che lo compongono;
- b) **abbandonare il concetto di "cliente medio"**.

il cliente é sempre al primo posto....



....anche quando parliamo di costi !

ANALISI DELLE FASI DI ATTIVITA'



MSCI Prof.ssa Monia Castellini

55



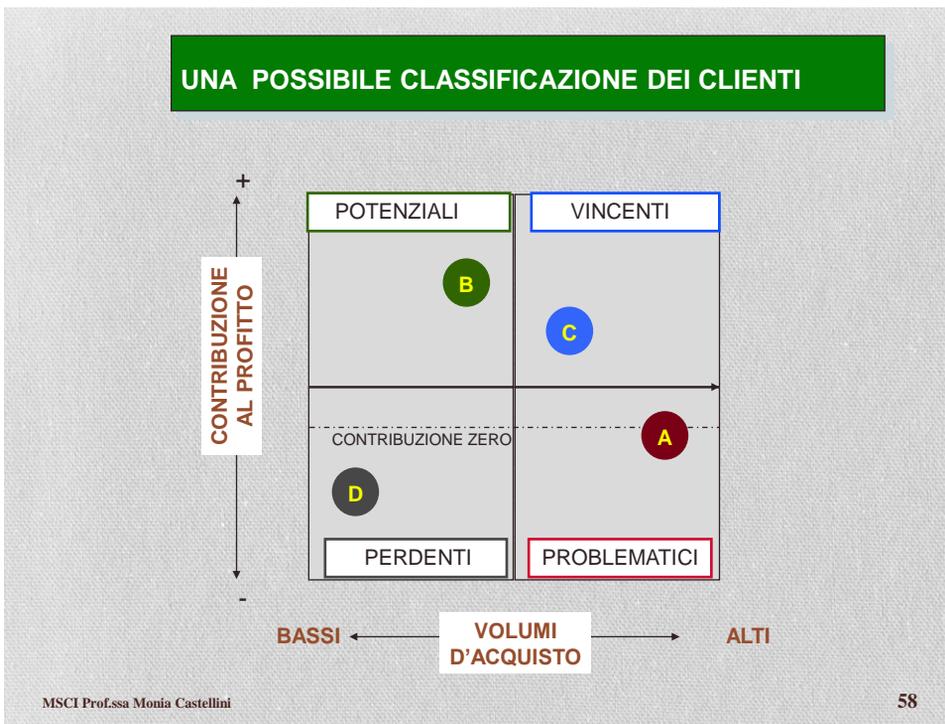
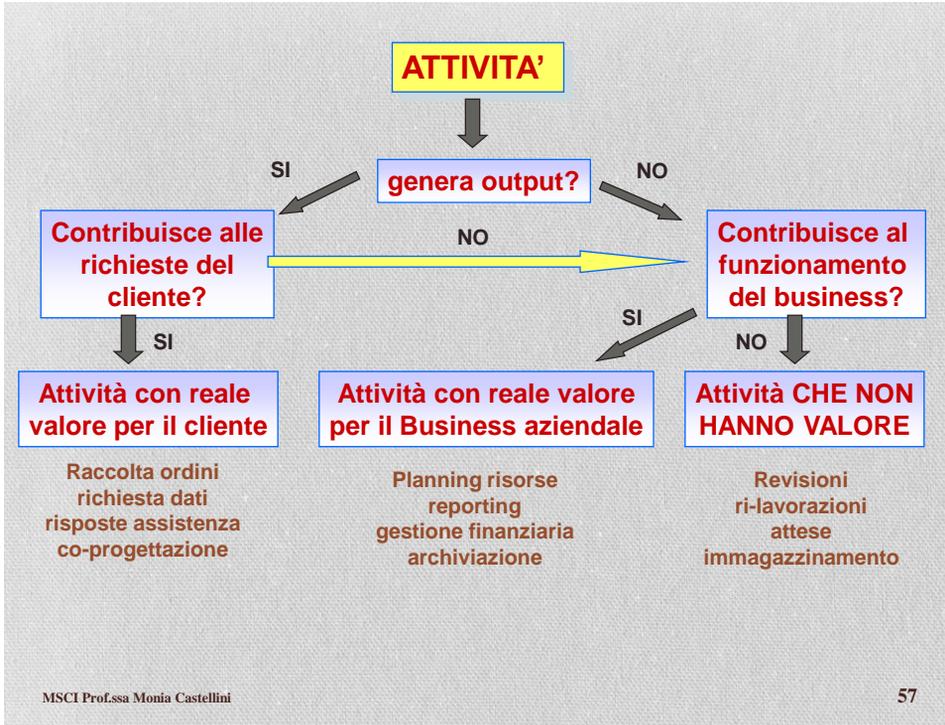
Per **realizzare** la strategia prescelta e raggiungere gli obiettivi prefissati

Le **DOMANDE CHIAVE** sono:

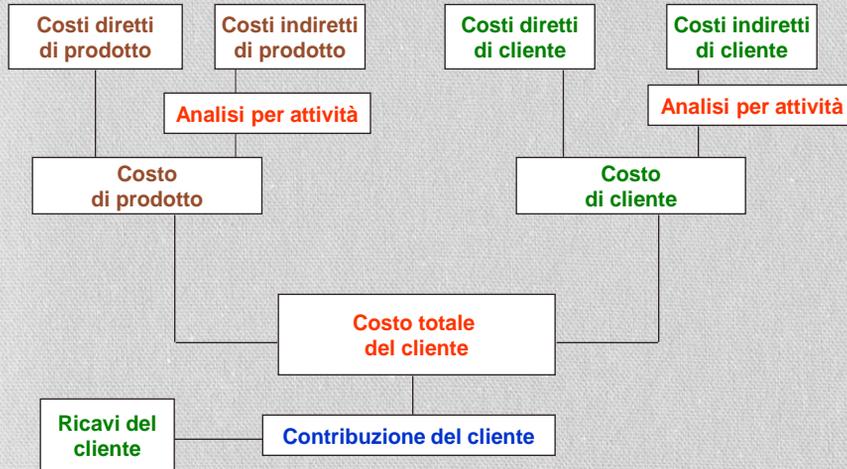
- quali attività sono necessarie?
- in quali si gioca la capacità di rispondere alle esigenze del cliente?
(creazione di valore)
- in quali abbiamo un vantaggio competitivo?
- **come possiamo modificarle per renderle più efficaci / efficienti?**

MSCI Prof.ssa Monia Castellini

56



I fattori della *Redditività di cliente*



LE ATTIVITA' RICHIESTE DA DUE DIVERSI CLIENTI

ATTIVITA'	CLIENTE A	CLIENTE B
GESTIONE ORDINI	ORDINI PICCOLI SPEDIZIONI FREQUENTI	GRANDI ORDINI CON POCHE SPEDIZIONI
DISTRIBUZIONE	PRESSO SINGOLI PUNTI VENDITA	PRESSO MAGAZZINO CENTRALE
ATTIVITA' DEI VENDITORI	VISITE PRESSO PUNTI VENDITA PER ASSUNZIONE ORDINI	NESSUNA ATTIVITA' ORDINI ATTRAVERSO CONTATTO TELEFONICO CON AMMINISTRAZIONE
PAGAMENTO FATTURE	IN RITARDO	PUNTUALE
MIX PRODOTTI	PRODOTTI NUOVI, IN CRESCITA, CON BASSI MARGINI	MIX STABILE, PRODOTTI MATURI E AD AMPIO MARGINE
MARKETING E MERCHANDISING	FREQUENTI PROMOZIONI PRESSO PUNTI VENDITA	NESSUNA PROMOZIONE PRESSO PUNTI VENDITA

BIBLIOGRAFIA

- AZZONE G., *INNOVARE IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE*, ETASLIBRI 1998
- BROMWICH M., BHIMANI A., *MANAGEMENT ACCOUNTING PATHWAYS TO PROGRESS*, CIMA 1994