

Sistemi e metodologie di
contabilità analitica evoluti

Agenda

- i sistemi ibridi
- il time driven ABC
- il target costing



I sistemi ibridi

IL DILEMMA

La contabilità per centri di costo

- ❑ Consente di stabilire un legame fra calcolo dei costi e responsabilità nell'impiego delle risorse
- ❑ A livello di singolo centro consente di misurare gli output generati, le tecnologie impiegate, le risorse assegnate, i poteri e gli obiettivi del responsabile del centro

La contabilità per attività

- ❑ Consente di monitorare le singole attività assorbite dai prodotti
- ❑ Produce la misurazione della complessità
- ❑ Favorisce l'utilizzo di indicatori non finanziari per la determinazione dei costi

IL RISULTATO

- ▣ Applicazione non ortodossa dell'ABC per fronteggiare velocemente situazioni di cambiamento
- ▣ Mantenimento di alcune logiche di misurazione per centri di costo maggiormente esplicative delle peculiarità delle aziende

CENTRI DI COSTO PRODUTTIVI:

- Persistono perché consentono un migliore collegamento con il processo produttivo e con la distinta base
- Si arricchiscono di nuovi parametri per la determinazione delle basi di riparto

ATTIVITA':

- Non sempre risolvono completamente il problema di trattamento dei costi indiretti non collegati ai volumi di produzione

IL RISULTATO

Le aziende possono perseguire strategie differenti:

- Leadership di costo: che chiede un attento monitoraggio dei costi di produzione e dei livelli di efficienza raggiunti
- Differenziazione e servizio al cliente: che determinano un innalzamento del peso dei costi indiretti non commisurati ai volumi di produzione

L'utilizzazione di un modello di calcolo dei costi deve rispecchiare una diversa modalità organizzativa delle attività in azienda: ai centri di responsabilità in un'organizzazione gerarchico funzionale, alle attività e ai processi interfunzionali orizzontali

UN PRIMO MODELLO IBRIDO

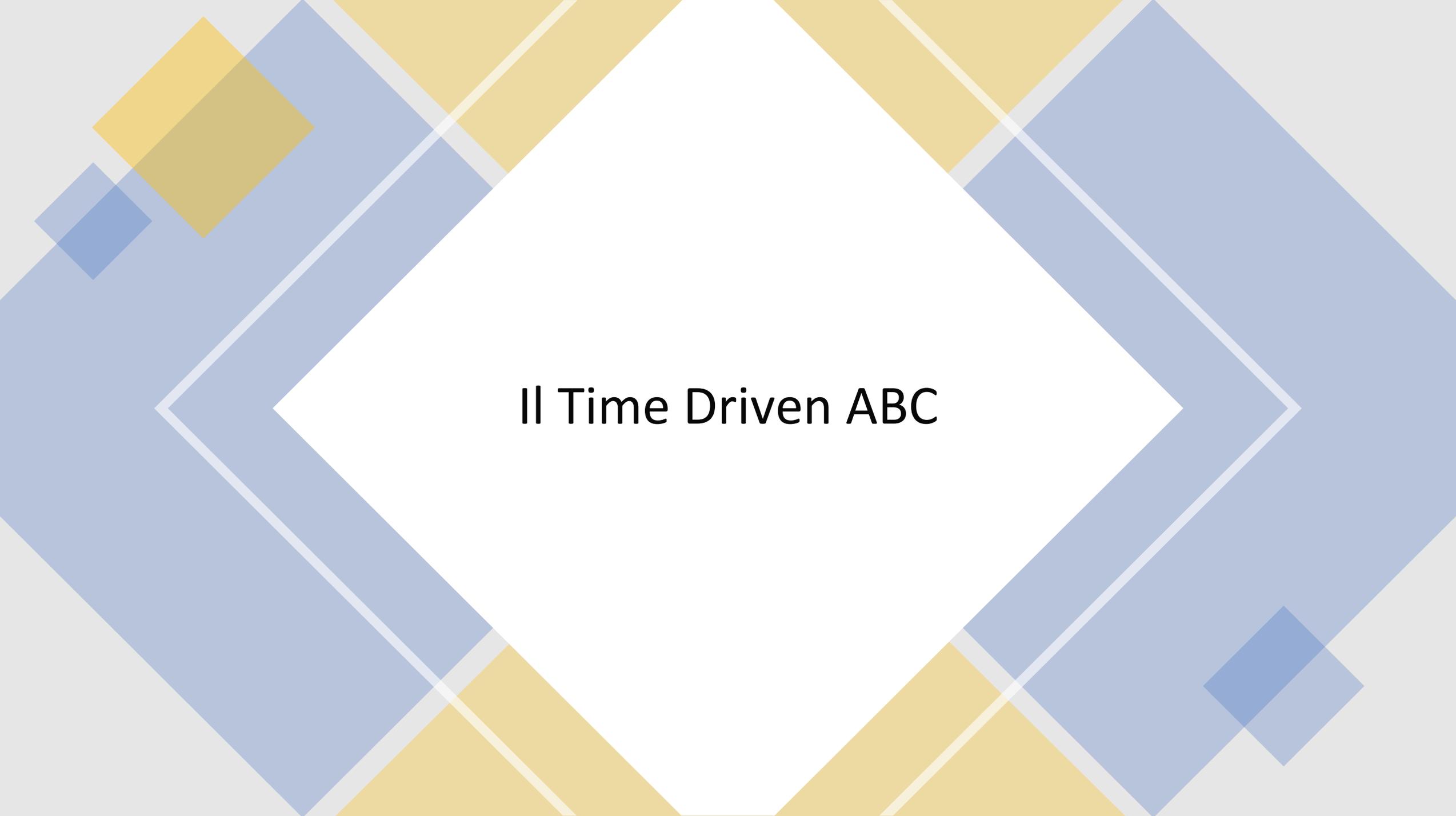
- ▣ Attribuzione diretta dei costi diretti ai prodotti (oggetto di costo)
- ▣ Allocazione dei costi a centri di costo: perché alcuni costi per natura sono più facilmente specializzabili rispetto agli oggetti di costo che alle attività
- ▣ Mappatura delle attività nei centri di costo
- ▣ Allocazione dei costi indiretti dei centri di costo alle attività
- ▣ Aggregazione dei costi per attività uniformi rispetto al cost driver (activity cost pool)
- ▣ Ribaltamento dei costi delle attività ai prodotti (oggetto di costo)

IMPLICAZIONI

- ❑ Nella determinazione dei cost drivers si possono utilizzare anche basi non volumetriche
- ❑ Le attività individuate possono assorbire risorse allocate in uno o più centri di costo
- ❑ Un centro di costo può destinare le sue risorse allo svolgimento di più attività
- ❑ Per semplificare la complessità si può effettuare la mappatura delle attività:
 - Solo per i processi ritenuti critici
 - A più stadi: a livello sintetico per le attività di supporto a livello analitico per le attività critiche

UN SECONDO MODELLO IBRIDO

- ▣ Allocazione di tutti i costi classificati per natura ai centri di costo produttivi e ausiliari
- ▣ Ribaltamento del costo dei centri ausiliari nei centri produttivi
- ▣ Mappatura delle attività nei centri produttivi
- ▣ Allocazione dei costi alle attività nei centri produttivi
- ▣ Ribaltamento dei costi delle attività ai processi produttivi primari (che hanno come destinazione il cliente) e ai processi di supporto
- ▣ Ribaltamento dei costi dei processi ai prodotti o ai clienti



Il Time Driven ABC

PERCHÉ IL TDABC

▣ Limiti dell'ABC

- Costi di realizzazione: risorse umane, risorse tecniche, tempo
- Accuratezza delle informazioni di costo ottenute: diminuisce all'aumentare delle semplificazioni necessarie per ridurre la complessità del sistema
 - ▣ Riduzione del numero delle attività
 - ▣ Utilizzo di percentuali standard per l'attribuzione dei costi alle attività e ai prodotti
 - ▣ Riduzione degli aggiornamenti del sistema
 - ▣ Utilizzo di driver già disponibili o di facile misurazione
 - ▣ Applicazione limitata del sistema ad alcune "parti" d'azienda
- Criticità nell'attribuzione del costo indiretto del lavoro alle attività su base soggettiva (interviste e questionari)

FASI DI SVOLGIMENTO DEL TDABC

1. Individuazione dei raggruppamenti di risorse utilizzate per svolgere le attività
 1. Sono unità organizzative (centri di costo)
 2. Sono processi se i costi nel centro sono eterogenei e variabili
2. Determinazione dei costi dei raggruppamenti di risorse
 1. Sono allocati i seguenti costi: personale, macchinari, costo dello spazio occupato (pulizie, ammortamento edifici, utenze, ecc.), servizi da altri centri
 2. L'allocazione segue criteri più oggettivi perché l'oggetto di costo è più ampio (centri e non attività)
3. Definizione del livello di capacità dei raggruppamenti di risorse
 1. Capacità pratica espressa in tempo disponibile di personale o macchinari (o metri cubi, kilogrammi, gigabyte)

FASI DI SVOLGIMENTO DEL TDABC

4. Individuazione dei tempi standard per unità di output delle attività svolte nei raggruppamenti di risorse
 1. Con analisi delle procedure e interviste
 2. Definizione della time equation
5. Determinazione del costo per unità di capacità
6. Determinazione dei costi delle varie attività
 1. Costo dell'unità di tempo per il tempo standard necessario per svolgere l'attività
7. Attribuzione dei costi delle attività all'oggetto finale di costo
 1. Si possono considerare più oggetti di costo (prodotto, clienti, ordini, ecc.)

6) COSTO DELL'ATTIVITÀ - ESEMPIO

- ❑ Costo per unità di tempo del centro 5 euro
- ❑ Tempo dell'attività di spedizione prodotto alfa 20 minuti (tempo standard)
- ❑ Numero di spedizioni effettuate 10

- ❑ Costo complessivo dell'attività = $5 \times 20 \times 10 = 1.000$

LA DETERMINAZIONE DEL COSTO DELLA CAPACITÀ PRODUTTIVA INUTILIZZATA

▣ Metodologia più semplice

- Costo totale della capacità produttiva utilizzata dal centro = somma per tutte le attività svolte nel centro (costo per unità di tempo del centro di costo x tempo standard delle diverse attività)
- Costo della capacità produttiva inutilizzata = costo delle risorse localizzate nel centro - costo totale del centro
- Non è necessario il calcolo della capacità pratica di ogni attività
- È sufficiente far riferimento alla capacità pratica del lavoro o del macchinario riferita a tutte le attività del centro

5) TIME EQUATION - ESEMPIO

- ❑ Definizione: tempo necessario per realizzare una unità di output k di una certa attività
- ❑ Costo dell'attività = tempo richiesto per l'output x costo per unità di tempo delle risorse localizzate nel centro
- ❑ esempio
- ❑ Attività: elaborazione dell'ordine di un cliente è un'attività che comprende due eventi che possono richiedere tempi diversi
 1. Cliente Nuovo
 2. Cliente Vecchio
- ❑ Le time equation servono per determinare il tempo complessivo

TIME EQUATION - ESEMPIO

- ▣ tempo richiesto per l'output
- ▣ = somma
- ▣ Tempo minimo per svolgere l'attività di elaborazione degli ordini
- ▣ Tempo incrementale per svolgere la variante 1 dell'attività
- ▣ Tempo per svolgere la variante 2 dell'attività
- ▣

TIME EQUATION – ESEMPIO IMBALLAGGIO PRODOTTI

Tempo richiesto per l'imballaggio di un articolo	Min.
Tempo per l'individuazione dell'articolo in magazzino	3
Tempo di imballaggio di un articolo standard	10
Tempo di imballaggio di un articolo speciale	5
Tempo per l'imballaggio di un articolo speciale inviato per via aerea	6
Totale	24

☐ Tempo per imballaggio di più articoli di un certo tipo: es. 10 articoli speciali per via aerea

☐ $= 3 + (10+5+6) \times 10 = 213$ minuti

☐ Oppure

☐ $3+(10 \times 10)+(5 \times 10)+(6 \times 10)=213$ minuti

7) IL COSTO COMPLESSIVO DELL'OGGETTO DI COSTO

- ❑ È dato dalla somma
- ❑ Del costo delle attività svolte per realizzare l'oggetto di costo
- ❑ A cui possono contribuire attività svolte in più centri

LA VALUTAZIONE DEL SISTEMA

vantaggi

- ❑ La stima dei tempi dell'attività base e di quelle incrementalì è agevole
- ❑ I dati necessari possono essere tratti direttamente da un buon sistema informativo
- ❑ Si tiene conto delle varianti di svolgimento delle attività senza introdurre particolari elementi di complessità nel sistema di misurazione

limiti

- ❑ Si reintroduce il livello di aggregazione dei centri: un ritorno al passato
- ❑ Riferimento al tempo come unico cost driver
- ❑ La rilevazione dei tempi non è sempre agevole nelle grandi aziende
- ❑ Determinazione dei tempi delle attività influenzata dagli interessi personali



II Target Costing

Parole chiave di una contabilità analitica market oriented (1)

Attenzione al cliente:

Prezzo massimo pagato in relazione

Alla concorrenza

Alle aspettative

Alle prestazioni

Attenzione alla prevenzione dei costi e uso delle informazioni sui costi in chiave strategica:

Nella fase di sviluppo

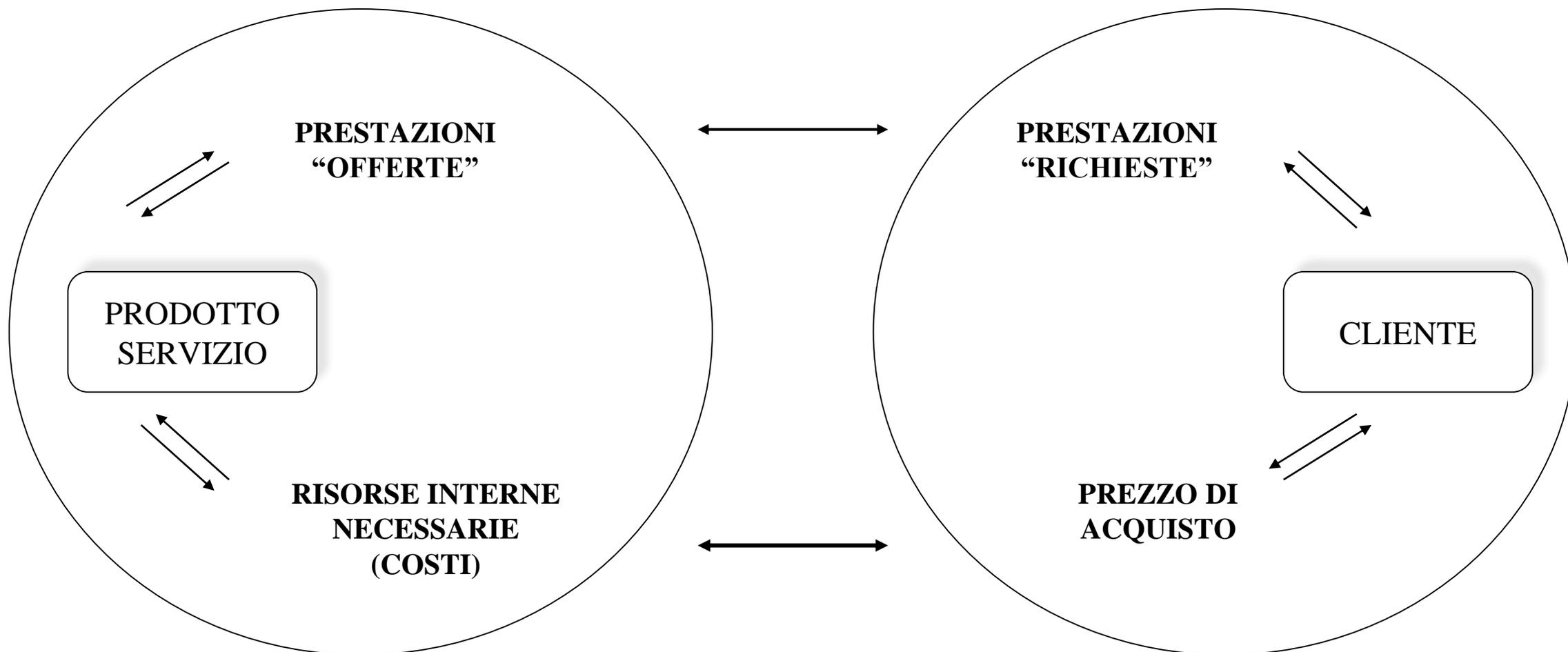
Non nel calcolo a posteriori

Non per tagliare i costi a posteriori

Diffuso scambio di informazioni sui costi:

Risoluzione corale dei problemi

Parole chiave di una contabilità analitica market oriented (2)



APPROCCIO TRADIZIONALE NON MARKET ORIENTED

Maggior parte delle decisioni sulle risorse impegnate



costo del prodotto > prezzo di vendita

TARGET COSTING

Un processo di gestione strategica del profitto e dei costi, un sistema di pianificazione del profitto e gestione dei costi che è guidato dal prezzo, focalizzato sul cliente, centrato sulla progettazione e disegno, e di tipo interfunzionale. Gestisce i costi nelle fasi iniziali dello sviluppo del prodotto e si applica lungo il ciclo di vita

Strumento di costing +
Filosofia di gestione delle attività di progettazione di nuovi prodotti/servizi
Vincola la progettazione/produzione del prodotto/servizio al prezzo adeguato per il cliente

APPLICAZIONI DEL TARGET COSTING

1. Può essere applicato solo in alcuni centri di responsabilità
2. Può essere applicato solo in alcune fasi del ciclo di vita del prodotto
3. Si riducono/controllano i costi in anticipo rispetto ai risultati (feedforward e non feedback)

▣ Nella progettazione e sviluppo di un nuovo prodotto

- Per la pianificazione e prevenzione dei costi

▣ Durante la produzione di un bene già esistente

- Per la riduzione dei costi

PAROLE CHIAVE DEL TARGET COSTING

Allowable cost

- ❑ È il costo accettabile
- ❑ Differenza tra il prezzo di mercato e il margine economico ritenuto accettabile dall'alta direzione
- ❑ Massimo valore di costo accettabile considerando le esigenze dei clienti e del soggetto economico

Current achievable cost

- ❑ È il costo correntemente ottenibile
- ❑ Stima del costo effettuata all'inizio della progettazione prima di applicare il target costing
- ❑ Si riferisce alle condizioni aziendali di partenza senza cambiamenti

Target cost

- è il costo obiettivo da cui partire per apportare modifiche al progetto del nuovo prodotto
- non coincide con una configurazione di costo specifica ma ogni azienda stabilisce quali costi aggregare

METODI DI DETERMINAZIONE DEL TARGET COST

Metodo della sottrazione

- ▣ Prezzo di mercato – margine di profitto desiderato → target cost = allowable cost
- ▣ Si parte dalle informazioni sulla concorrenza e sul mercato

Metodo dell'addizione

- ▣ Il target cost coincide con il current achievable cost
- ▣ Si parte dalle informazioni presenti nel sistema contabile

Metodo integrato

- ▣ Il target cost si pone ad un livello intermedio tra costo corrente ottenibile e costo accettabile

FASI DI DETERMINAZIONE DEL TARGET COST

Prima fase

- ▣ Definizione delle esigenze del cliente da soddisfare con il nuovo prodotto
- ▣ Stima delle potenzialità commerciali

Seconda fase

- ▣ Definizione del costo obiettivo

Terza fase

- ▣ Fase operativa di conseguimento del target cost

TARGET COSTING

CICLO DI VITA PRODOTTO



PROCEDURE



Confronto tra target costing e cost plus pricing

TARGET COSTING



PREZZO - MARGINE DI PROFITTO = COSTO

COST PLUS PRICING

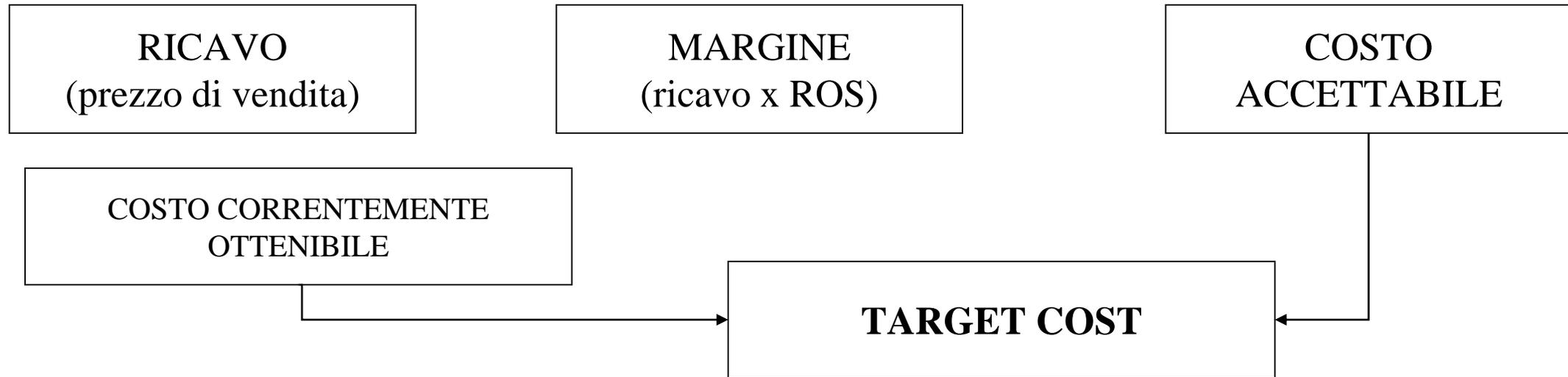


COSTO + MARGINE DI PROFITTO = PREZZO

Confronto tra target costing e cost plus pricing

COST PLUS PRICING	TARGET COST
<ul style="list-style-type: none">• La determinazione del costo è un problematica interna• I costi determinano i prezzi• Sprechi ed inefficienze sono le leve di riduzione dei costi• L'ufficio programmazione controllo gestisce i costi• I fornitori sono coinvolti solo dopo il completamento del processo	<ul style="list-style-type: none">• Il mercato /cliente orienta la determinazione del costo• I prezzi determinano i costi• La progettazione e lo sviluppo sono le leve di riduzione dei costi• Un team multifunzionale gestisce i costi• I fornitori sono coinvolti nel processo di sviluppo• L'approccio della catena del valore consente di gestire strategicamente i costi

TARGET COSTING



CONTO ECONOMICO PROSPETTICO

Volume di vendite	Unità	100.000,00
Target prezzo di vendita		500,00
Target margine su prezzo 30%		150,00
Target cost		350,00
Costo del prodotto esistente		400,00
Maggior costo rispetto al target		50,00

ANALISI FUNZIONALE

- ▣ Viene sviluppata in fase di progettazione del prodotto per giungere al target cost finale
- ▣ È un'analisi interfunzionale
- ▣ Si basa sulla definizione:
 - delle funzioni d'uso del prodotto
 - sulla loro valorizzazione in termini di costi
 - Sulla revisione delle funzioni d'uso per ottenere un costo correntemente ottenibile allineato con il target cost
- ▣ Azioni possibili:
 - Modificare le caratteristiche morfologiche del prodotto a parità di funzioni d'uso
 - Combinare le funzioni d'uso
 - Modifica delle funzioni d'uso per riposizionare il prodotto verso il basso o l'alto

TAVOLE DEI COSTI

- ❑ Servono per stimare il costo prospettico di un prodotto nell'ottica dell'analisi di what if
- ❑ Sono di supporto all'analisi funzionale
- ❑ Possono essere:
 - Di massima: per supportare la progettazione del prodotto
 - Analitiche: per supportare la produzione e l'approvvigionamento
- ❑ Contengono l'elenco dei costi per singola fase di lavorazione riferiti ad ipotesi alternative e diverse di svolgimento del processo (es. materiali utilizzati, specifiche tecniche)

Le conseguenze del target costing

