

Sistemi di Controllo Direzionale e Contabilità Analitica

Activity-Based Costing (2a parte)

Activity-Based Costing

CALCOLO DEI COSTI NEL SISTEMA ABC

I COSTI DIRETTI: vengono attribuiti direttamente ai prodotti.

I COSTI INDIRETTI (risorse): vengono **attribuiti alle attività** (oppure in **capo agli activity cost pool**) tramite i **Resource Drivers**.

Successivamente i **costi indiretti vengono attribuiti ai prodotti**.

Una volta noti costi di ogni attività, per attribuire i costi ai prodotti si deve calcolare **L'ACR**, cioè la **base di riparto** che deve essere utilizzata per **ripartire i costi indiretti sui prodotti**, sulla base dei **singoli activity driver di ogni prodotto**, cioè sulla **base dei volumi di attività domandati dai singoli prodotti**.

Activity-Based Costing

CALCOLO DEI COSTI NEL SISTEMA ABC

Specifichiamo che:

- se **attribuiamo** i costi indiretti di un **Activity cost pool** utilizzeremo **UN UNICO ACTIVITY DRIVER**;
- se **attribuiamo** i costi indiretti delle **singole attività** (cioè non riunite negli ACP) utilizzeremo **TANTI ACTIVITY DRIVERS TANTI QUANTE SONO LE ATTIVITÀ**;

Activity-Based Costing

CALCOLO DEI COSTI NEL SISTEMA ABC ESERCIZIO

Consideriamo il calcolo dei costi di prodotto con l'ABC ed il confronto con un sistema di calcolo tradizionale

La Trimake Limited produce tre prodotti principali utilizzando gli stessi processi produttivi e gli stessi impianti per ogni prodotto.

Attualmente viene utilizzato un sistema di calcolo dei costi di prodotto di tipo tradizionale, ma si sta prendendo in considerazione la realizzazione di un sistema ABC.

I dati relativi ai tre prodotti dell'ultimo trimestre sono:

| | Ore per unità | | Materiali per unità (€) | Volumi (unità) |
|------------|---------------|--------------|----------------------------|----------------|
| | Ore MOD | Ore macchina | | |
| Prodotto X | 0,5 | 1,5 | 20,00 | 750 |
| Prodotto Y | 1,5 | 1,0 | 12,00 | 1.250 |
| Prodotto Z | 1,0 | 3,0 | 25,00 | 7.000 |

Activity-Based Costing

CALCOLO DEI COSTI NEL SISTEMA ABC ESERCIZIO

Il costo della manodopera diretta ammonta a € 6,00 all'ora e i costi generali sono assorbiti in base alle ore macchina. Il coefficiente per il periodo considerato di € 28,00 per ogni ora macchina.

Un'ulteriore analisi ha dimostrato che il totale dei costi generali di produzione può essere ripartito come segue:

| | |
|--|------|
| Costi relativi agli attrezzaggi | 35% |
| Costi relativi ai macchinari | 20% |
| Costi relativi alla movimentazione materiali | 15% |
| Costi relativi alle ispezioni | 30% |
| Totale costi generali | 100% |

Activity-Based Costing

CALCOLO DEI COSTI NEL SISTEMA ABC ESERCIZIO

Nel periodo sono stati rilevati i seguenti dati relativi ai volumi di attività associati alla linea di prodotto.

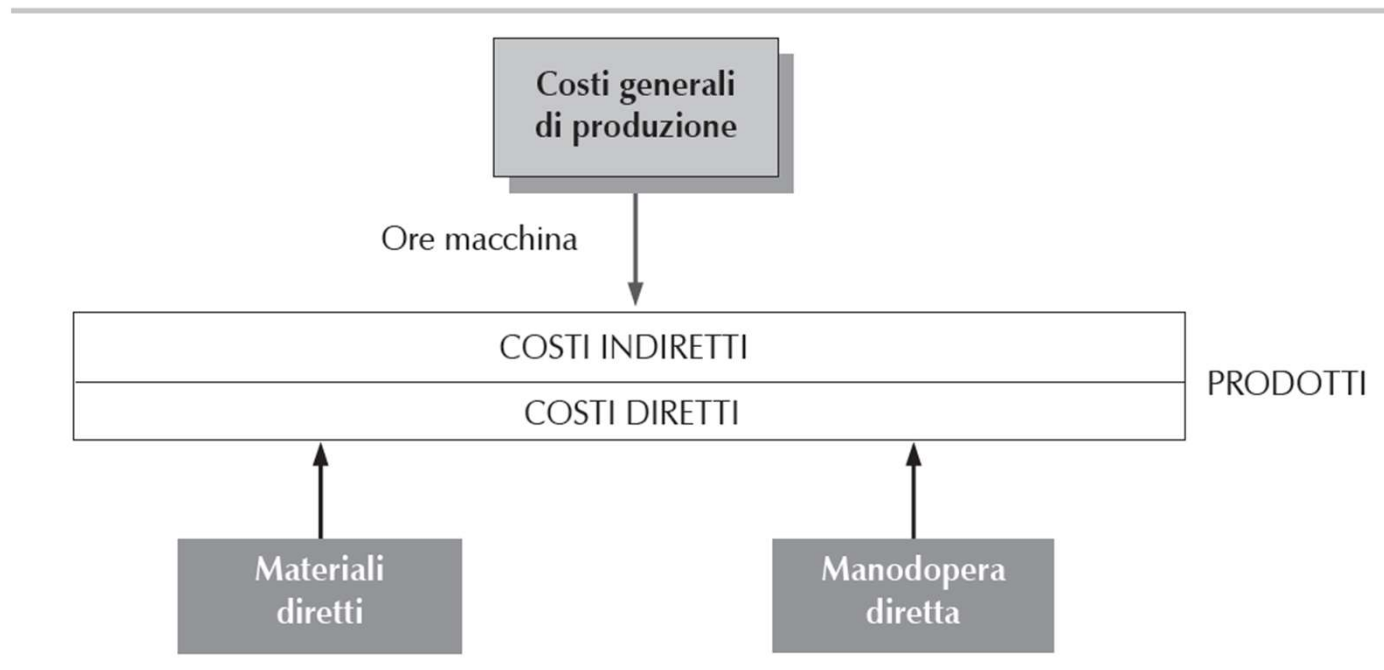
| | <i>N. di attrezzaggi</i> | <i>N. movimentazioni materiali</i> | <i>N. ispezioni</i> |
|------------|--------------------------|------------------------------------|---------------------|
| Prodotto X | 75 | 12 | 150 |
| Prodotto Y | 115 | 21 | 180 |
| Prodotto Z | 480 | 87 | 670 |
| | <hr/> 670 | <hr/> 120 | <hr/> 1.000 |

Activity-Based Costing

CALCOLO DEI COSTI NEL SISTEMA ABC ESERCIZIO

Confrontiamo i risultati del calcolo del costo di prodotto utilizzando il sistema classico e l'ABC.

Il diagramma del sistema di calcolo tradizionale si presenta estremamente semplice:



Activity-Based Costing

CALCOLO DEI COSTI NEL SISTEMA ABC ESERCIZIO

I costi diretti MOD sono così calcolabili:

| | <i>Ore MOD per unità</i> | <i>Costo orario MOD</i> | <i>Costo unitario MOD</i> |
|------------|--------------------------|-------------------------|---------------------------|
| Prodotto X | 0,5 | 6,00 | 3,00 |
| Prodotto Y | 1,5 | 6,00 | 9,00 |
| Prodotto Z | 1,0 | 6,00 | 6,00 |

Activity-Based Costing

CALCOLO DEI COSTI NEL SISTEMA ABC ESERCIZIO

Avendo disponibile l'informazione relativa al coefficiente orario per ora macchina, è possibile calcolare immediatamente i costi industriali dei tre prodotti:

| | <i>Prodotti</i> | | |
|-------------------------|-----------------|--------------|---------------|
| | <i>X</i> | <i>Y</i> | <i>Z</i> |
| N. unità prodotte | 750 | 1.250 | 7.000 |
| <i>Costi diretti:</i> | | | |
| – Materie prime | 20,00 | 12,00 | 25,00 |
| – MOD | 3,00 | 9,00 | 6,00 |
| Totale costi diretti | 23,00 | 21,00 | 31,00 |
| <i>Costi indiretti:</i> | | | |
| – Costi generali (*) | 42,00 | 28,00 | 84,00 |
| Totale costi indiretti | 42,00 | 28,00 | 84,00 |
| Costo unitario | 65,00 | 49,00 | 115,00 |

(*) Ore macchina unitarie × 28.

Activity-Based Costing

CALCOLO DEI COSTI NEL SISTEMA ABC ESERCIZIO

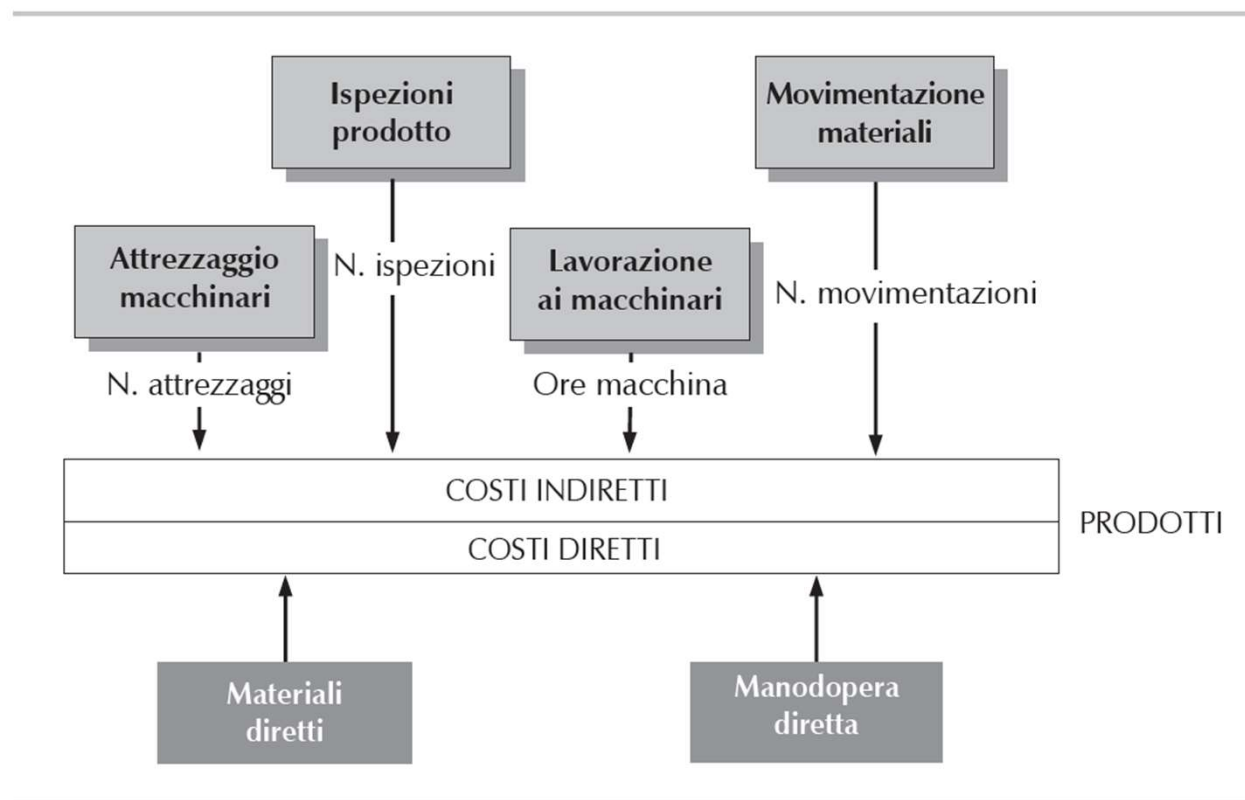
Per quanto riguarda la determinazione di costi di prodotto con l'ABC, un primo dato da determinare è relativo all'ammontare complessivo dei costi generali; esso è desumibile dalle informazioni disponibili, in particolare il coefficiente di riparto (Costi generali indiretti/Ore macchina = 28) e il totale delle ore macchina lavorate nel periodo, ottenibili moltiplicando le ore macchina di ciascuna unità di prodotto per il totale delle unità prodotte. Avremo:

$$\text{Costi generali} = (28 \times 1,5 \times 750) + (28 \times 1 \times 1.250) + (28 \times 3 \times 7.000) = 654.500$$

Activity-Based Costing

CALCOLO DEI COSTI NEL SISTEMA ABC ESERCIZIO

Sulla base delle informazioni disponibili il nuovo diagramma del sistema di calcolo si presenta come segue:



Activity-Based Costing

CALCOLO DEI COSTI NEL SISTEMA ABC ESERCIZIO

Vediamo lo svolgimento per fasi:

1. identificazione delle attività: abbiamo l'identificazione di 4 attività che riguardano il processo di trasformazione.
 1. Attrezzaggio macchinari.
 2. Lavorazione ai macchinari.
 3. Movimentazione materiali.
 4. Ispezioni prodotto.

Activity-Based Costing

CALCOLO DEI COSTI NEL SISTEMA ABC ESERCIZIO

2. Attribuzione dei costi indiretti alle attività: l'analisi ha portato alla identificazione di percentuali relative a ciascuna attività. Tali *resource driver* possono essere il risultato sintetico di analisi relative alle stime dei carichi di lavoro del personale impegnato indifferentemente nelle 4 attività.

| | |
|--|-------|
| Costi relativi agli attrezzaggi | 35% |
| Costi relativi ai macchinari | 20% |
| Costi relativi alla movimentazione materiali | 15% |
| Costi relativi alle ispezioni | 30% |
| | <hr/> |
| Totale costi generali | 100% |

Activity-Based Costing

CALCOLO DEI COSTI NEL SISTEMA ABC ESERCIZIO

I costi delle attività saranno pertanto:

| <i>Costi generali</i> | <i>%</i> | <i>Quota costi generali</i> |
|--------------------------------|----------|-----------------------------|
| Costi attrezzaggi | 35 | 229.075 |
| Costi macchinari | 20 | 130.900 |
| Costi movimentazione materiali | 15 | 98.175 |
| Costi Ispezioni | 30 | 196.350 |
| Totale costi generali | 100 | 654.500 |

Activity-Based Costing

CALCOLO DEI COSTI NEL SISTEMA ABC ESERCIZIO

3. Identificazione di *activity driver* ad imputazione dei costi agli oggetti di costo: per ciascuna delle attività abbiamo i seguenti *activity driver*:

| | |
|------------------------------|-----------------------------|
| 1. Attrezzaggio macchinari | N. attrezzaggi |
| 2. Lavorazione ai macchinari | Ore macchina |
| 3. Movimentazione materiali | N. movimentazioni materiali |
| 4. Ispezioni prodotto | N. ispezioni |

Si osservi come gli *activity driver* delle attività 1, 3 e 4 si configurino come *output* delle rispettive attività.

Activity-Based Costing

CALCOLO DEI COSTI NEL SISTEMA ABC ESERCIZIO

Il calcolo del costo unitario dei prodotti si determina secondo le tabelle seguenti:

a) *Determinazione del costo unitario di driver*

| <i>Activity</i> | <i>Activity driver</i> | <i>Totale costo</i> | <i>Totale volume driver</i> | <i>Costo unitario driver</i> |
|-----------------------|------------------------|---------------------|-----------------------------|------------------------------|
| Attrezzaggio macch. | N. attrezzaggi | 229.075 | 670 | 341,903 |
| Lavorazione ai macch. | Ore macchina | 130.900 | 23.375 | 5,6 |
| Movimentazione mat. | N. movimentazioni mat. | 98.175 | 120 | 818,125 |
| Ispezioni prodotto | N. ispezioni | 196.350 | 1.000 | 196,35 |

Activity-Based Costing

CALCOLO DEI COSTI NEL SISTEMA ABC ESERCIZIO

b) *Determinazione del costo totale delle attività per linea di prodotto*

| | <i>Attrezzaggio macchinari</i> | <i>Lavorazione ai macchinari</i> | <i>Movimentazione materiali</i> | <i>Ispezioni prodotto</i> | <i>Totale</i> |
|------------|------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------|------------------|
| Prodotto X | 25.642,73 | 6.300,00 | 9.817,50 | 29.452,50 | 71.212,73 |
| Prodotto Y | 39.318,85 | 7.000,00 | 17.180,63 | 35.343,00 | 98.842,47 |
| Prodotto Z | 164.113,44 | 117.600,00 | 71.176,88 | 131.554,50 | 484.444,82 |
| Totale | | | | | <hr/> 654.500,01 |

Activity-Based Costing

CALCOLO DEI COSTI NEL SISTEMA ABC ESERCIZIO

c) *Determinazione del costo unitario delle attività per prodotto*¹⁰⁹

| | <i>Attrezzaggio macchinari</i> | <i>Lavorazione ai macchinari</i> | <i>Movimentazione materiali</i> | <i>Ispezioni prodotto</i> | <i>Totale</i> |
|------------|------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------|---------------|
| Prodotto X | 34,19 | 8,40 | 13,09 | 39,27 | 94,95 |
| Prodotto Y | 31,46 | 5,60 | 13,74 | 28,27 | 79,07 |
| Prodotto Z | 23,44 | 16,80 | 10,17 | 18,79 | 69,21 |

Activity-Based Costing

CALCOLO DEI COSTI NEL SISTEMA ABC ESERCIZIO

| <i>Voci di costo</i> | <i>Prodotti</i> | | |
|-----------------------------|-----------------|---------------|---------------|
| | <i>X</i> | <i>Y</i> | <i>Z</i> |
| N. unità prodotte | 750 | 1.250 | 7.000 |
| <i>Costi diretti:</i> | | | |
| – Materie prime | 20,00 | 12,00 | 25,00 |
| – MOD | 3,00 | 9,00 | 6,00 |
| | 23,00 | 21,00 | 31,00 |
| <i>Costi indiretti:</i> | | | |
| – Attrezzaggio | 34,19 | 31,46 | 23,44 |
| – Lavorazione ai macchinari | 8,40 | 5,60 | 16,80 |
| – Movimentazione materiali | 13,09 | 13,74 | 10,17 |
| – Ispezioni prodotto | 39,27 | 28,27 | 18,79 |
| | 94,95 | 79,07 | 69,21 |
| Costo unitario | 117,95 | 100,07 | 100,21 |

Activity-Based Costing

CALCOLO DEI COSTI NEL SISTEMA ABC ESERCIZIO

Nella tabella successiva sono riportati i costi unitari di X, Y e Z ottenuti con i due metodi di calcolo:

| <i>Metodi di calcolo</i> | <i>Prodotti</i> | | |
|-------------------------------|-----------------|-----------|----------|
| | <i>X</i> | <i>Y</i> | <i>Z</i> |
| Metodo tradizionale | 65,00 | 49,00 | 115,00 |
| <i>Activity-Based Costing</i> | 117,95 | 100,07 | 100,21 |
| Differenza | + 81,46% | + 104,22% | - 12,86% |

Activity-Based Costing

CONFRONTO TRA SISTEMI TRADIZIONALI E ABC

Il metodo tradizionale alloca i costi generali di produzione utilizzando una base volumetrica (ore macchina, correlate ai volumi lavorati); di conseguenza i prodotti a basso volume (X) riceveranno quote minori di costi indiretti e quelli ad alto volume (Z) risulteranno al contrario caricati maggiormente.

Il metodo ABC, invece, raggruppa i costi indiretti in aggregazioni più omogenee, cercando di specializzare il più possibile i costi indiretti mediante l'individuazione di una base di riparto causale (cost driver), nei limiti della convenienza economica e della fattibilità tecnica.

Activity-Based Costing

CONFRONTO TRA SISTEMI TRADIZIONALI E ABC

In Trimake il prodotto A diviene quello con il costo più elevato, a seguito della maggiore attribuzione di costi indiretti che rispecchia più accuratamente l'assorbimento di risorse indirette, in particolare per attrezzaggi ed ispezioni. In tal senso l'ABC consente di far rispecchiare il valore delle risorse consumate con la complessità tecnica della produzione del prodotto, riconciliando il sistema di determinazione dei costi con la realtà operativa del processo di produzione.

Si può meglio comprendere dal caso il significato del rischio di **sovvenzionamento incrociato nei costi di prodotto**: esso si verifica nell'applicazione del metodo tradizionale, allorché una quota di costi indiretti viene assorbita dalla linea Z (e non dalle altre) in funzione della scelta di una base di allocazione «volumetrica» e non della effettiva domanda di servizi indiretti.

Activity-Based Costing

CONFRONTO TRA SISTEMI TRADIZIONALI E ABC

Decisioni di prezzo basate sul criterio tradizionale possono comportare conseguenze negative sulla redditività aziendale; se i concorrenti di Trimake possiedono sistemi di calcolo più accurati, il prodotto Z viene da essi venduto ad un prezzo inferiore, erodendo quote di mercato su una linea che, per gli alti volumi, contribuisce fortemente al fatturato totale. Inoltre, il prezzo sottostimato degli altri prodotti a maggiore complessità può comportare un aumento della loro domanda di mercato, a seguito della percezione da parte dei clienti di un buon rapporto prezzo/prestazioni, e contribuire così ad innalzare i costi generali di Trimake;

La conoscenza dei costi per attività consente una maggiore consapevolezza delle modalità di consumo delle risorse indirette ai fini di possibili interventi per una loro riduzione: nel caso Trimake si osserva, ad esempio, una forte incidenza dei costi per attrezzaggi ed ispezioni sui quali si potrebbero progettare interventi di miglioramento.

Activity-Based Costing

ABC: VANTAGGI E SVANTAGGI

Vantaggi

Maggiore precisione nel calcolo del costo;

Supporto efficace alle decisioni poiché il *focus* sulle attività consente di:

- Risalire alle vere cause dell'insorgenza dei costi;
- Intervenire tempestivamente sulle ragioni delle disfunzioni aziendali;
- Acquisire consapevolezza dei FCS (si tende all'ABM)

Svantaggi

Complessità nell'implementazione a livello organizzativo;

Eccessivamente **oneroso** per realtà aziendale di piccole dimensioni.

Activity-Based Costing

ABC: GERARCHIA DELLE ATTIVITA'

SOLUZIONI DI II LIVELLO NELLA SCELTA DEGLI AD

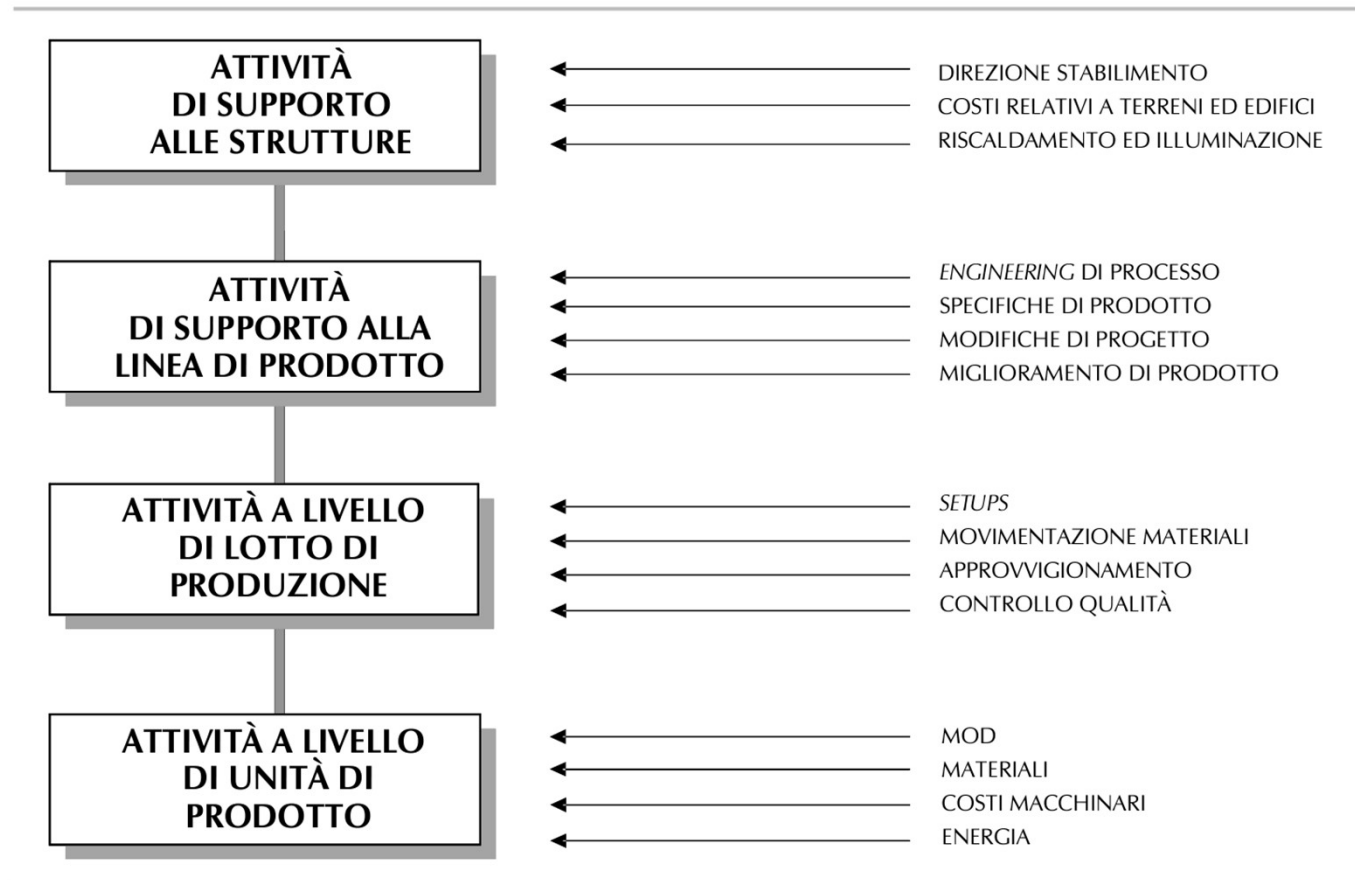
Un'altra soluzione all'utilizzo dei soli driver di *frequenza* è la costruzione di una **gerarchia delle attività**. Cooper e Kaplan, relativamente al processo di produzione delle imprese manifatturiere, hanno proposto la seguente *gerarchia delle attività*:

- Attività generali di supporto (alle strutture),
- Attività di supporto alla linea di prodotto,
- Attività a livello di lotto di produzione,
- Attività a livello di prodotto.

Activity-Based Costing

ABC: GERARCHIA DELLE ATTIVITA'

Figura II-1. – La «gerarchia delle attività» di produzione e i relativi costi



Activity-Based Costing

ABC: GERARCHIA DELLE ATTIVITA'

Ad ogni livello di attività, vengono individuati i relativi *costi* e, per ognuno di questi, i corrispondenti *Ad*, che riflettono la domanda e il consumo di attività da parte dell'oggetto di costo.

I costi delle attività di supporto alla struttura in genere risultano difficilmente attribuibili secondo criteri *causali*, per cui vengono allocati secondo basi di riparto arbitrarie:
la scelta degli Ad è arbitraria.

Activity-Based Costing

ABC: GERARCHIA DELLE ATTIVITA'

Lo sviluppo dei sistemi ABC ha cambiato la mappatura della struttura dei costi in seguito alla crescita del peso dei costi indiretti non di produzione (commerciali, amministrativi, di R&S). La gerarchia delle attività, secondo una logica ABC, includerà anche altri costi:

- **Commerciali**: ad esempio le attività di supporto per “servire” il cliente, che consentono la vendita al singolo cliente ma sono indipendenti da Q e dal mix di vendita, possono essere considerati nell’ambito delle “*attività di supporto al cliente*” (Ad).
- **R&S**: per esempio i costi delle attività di R&S (ma anche di pubblicità) svolte rispetto alla linea di prodotto, vanno allocati direttamente alla linea di prodotto e in maniera indiretta al lotto e alla singola unità di prodotto; essi possono essere considerati “a livello di linea di prodotto” (Ad).
- **Amministrativi**: per esempio le attività del personale amministrativo, di sicurezza e manutenzione generale, possono essere considerati nell’ambito delle “attività generali di supporto” al business (Ad).

Activity-Based Costing

FUNZIONI DELLA GERARCHIA DELLE ATTIVITA'

Affinamento della misurazione dei costi

Con la gerarchia delle attività è possibile individuare degli Ad (quali-quantitativi) ai vari livelli gerarchici per:

- Realizzare un **Calcolo dei costi più accurato**. Questa **accuratezza varia al variare del tipo di driver utilizzato** (o di durata o di frequenza o di intensità...)

Activity-Based Costing

FUNZIONI DELLA GERARCHIA DELLE ATTIVITÀ'

Affinamento della misurazione dei costi

Con la gerarchia delle attività è possibile individuare degli Ad (quali-quantitativi) ai vari livelli gerarchici per:

- **Focalizzarsi sugli Ad:** a volte gli **Ad** rappresentano una misura di output dell'attività, e dunque possono essere **impiegati per valutare la performance dell'attività;**

Activity-Based Costing

FUNZIONI DELLA GERARCHIA DELLE ATTIVITA'

Affinamento della misurazione dei costi

Con la gerarchia delle attività è possibile individuare degli Ad (quali-quantitativi) ai vari livelli gerarchici per:

- Misurare, attraverso gli Ad, la moderna “variabilità” nei consumi di risorse aziendali, che non variano più in base solo alle Q prodotte. Nella gerarchia delle attività è possibile identificare diversi andamenti del costo delle risorse consumate rispetto ai driver:
 - a livello di **unità di prodotto** i costi **variano in proporzione alle unità di prodotto (Q)**,
 - a **livello di lotto e linea di prodotto** i costi variano in base alla **complessità dei processi produttivi** e quindi indipendentemente dalle unità di prodotto;
 - a **livello di attività supporto** i costi sono **costanti**.

Activity-Based Costing

FUNZIONI DELLA GERARCHIA DELLE ATTIVITA'

Gestione dei costi

La gerarchia delle attività permette all'azienda di gestire i costi **intervenendo sullo specifico livello di attività in cui si vuole ridurre i costi.**

Per quanto riguarda la **gestione dei costi** e quindi la finalità gestionale, diventa importante non più il calcolo e la misurazione dei costi del prodotto, ma **assume più importanza il calcolo dei costi delle attività intermedie della gerarchia delle attività**, in quanto **da queste attività derivano i moderni costi della complessità**: questo vuol dire che le **attività a livello intermedio** (attività di lotto o di linea) sono le **cause dei costi della complessità**.

Activity-Based Costing

FUNZIONI DELLA GERARCHIA DELLE ATTIVITA'

Gestione dei costi

Se interveniamo su queste attività intermedie **si agirà indirettamente anche sulle cause dei costi**. Ne consegue che l'azienda potrà **ottenere dei miglioramenti nello svolgimento delle attività**.

Da questo deriva che non è importante l'allocazione di questi costi alle unità di prodotto, cioè **non è importante l'effetto di questi costi, ma la loro causa/insorgenza**.

Agendo sulle cause dei costi di queste attività intermedie rispetto al prodotto è possibile **migliorare l'efficienza** e di conseguenza **attribuire al prodotto a valle un costo pieno unitario più basso**.

Activity-Based Costing

ABC: ASPETTI INNOVATIVI

L'ABC, attraverso l'individuazione delle attività (come fondamentale oggetto di costo) offre un **“valore aggiunto” informativo** dei costi, consentendo di:

- A. **Accrescere il grado di specializzazione dei costi indiretti;**
- B. Affinare l'analisi *dei consumi di risorse e dei costi del periodo;*
- C. Affinare la misurazione del *costo della capacità inutilizzata.*

Activity-Based Costing

ABC: ASPETTI INNOVATIVI

A. Accrescere il *grado di specializzazione* dei costi indiretti.

Il costo unitario di prodotto non è più dato dalla somma dei costi diretti e costi indiretti (ripartiti secondo criteri più o meno funzionali), ma dai *costi delle attività domandate dal prodotto*. I costi delle attività sono imputati ai prodotti secondo il ***criterio della specialità***:

Cu del servizio reso × quantità erogata, o in altri termini, $ACR \times Ad$

L'ABC diviene una tecnica in grado di ***accrescere la specializzazione dei costi indiretti*** poiché l'attribuzione dei costi delle attività ai prodotti avviene sulla base di driver che esprimono con più precisione il volume delle attività domandate/consumate da ogni oggetto di costo, cioè con più precisione l'impiego delle risorse (sostenimento di costi) contenute/i nelle attività da parte degli oggetti di costo.

Activity-Based Costing

ABC: ASPETTI INNOVATIVI

L'ABC, attraverso l'individuazione delle attività (come fondamentale oggetto di costo) offre un **“valore aggiunto” informativo** dei costi, consentendo di:

- A. Accrescere il *grado di specializzazione* dei costi indiretti;
- B. *Affinare l'analisi dei consumi di risorse e dei costi del periodo;*
- C. Affinare la misurazione del *costo della capacità inutilizzata*.

Activity-Based Costing

ABC: ASPETTI INNOVATIVI

B. Affinare l'analisi *dei consumi di risorse e dei costi del periodo*.

Un costo è considerato un **costo di periodo** se esaurisce la sua utilità nel periodo in cui è stato sostenuto. Un costo riguarda una risorsa, la risorsa viene impiegata e quindi termina la sua utilità offrendo il prodotto all'interno del periodo di riferimento: se questo avviene sia il costo misuratore della risorsa, sia il ricavo espressivo della vendita del prodotto che da quella risorsa ho ottenuto, saranno considerati di competenza del periodo.

Per comprendere meglio alcuni aspetti dell'utilità delle informazioni di costo ottenibili dai sistemi ABC bisogna spiegare la **differenza tra *spesa per le risorse e consumo di risorse***:

- La *spesa* costituisce il momento in cui le risorse vengono acquistate;
- Il *consumo* invece riguarda il momento in cui le risorse vengono utilizzate (impiegate).

Activity-Based Costing

ABC: ASPETTI INNOVATIVI

B. Affinare l'analisi *dei consumi di risorse e dei costi del periodo*.

Nel *processo produttivo tradizionale* alcune risorse vengono *acquistate (spesate) in anticipo* rispetto all'impiego (consumo), che avviene *“in blocco”*, per cui l'impiego di queste risorse *non genera costi- uscite di periodo*. I sistemi tradizionali tendono a misurare la “spesa” sostenuta per l'oggetto di costo. Tali costi sono *costi diretti*.

Nei *sistemi produttivi moderni* invece, nei quali sono aumentate le risorse impiegate in attività indirette (diverse dalla trasformazione fisica), *l'impiego di tali risorse coincide con la spesa*. Quello che succede quindi è che oggi ci sono molte **RISORSE CHE GENERANO COSTI DI ESERCIZIO, IN QUANTO QUESTE VENGONO ACQUISTATE E CONSUMATE NELLO STESSO PERIODO DI RIFERIMENTO.**

Activity-Based Costing

ABC: ASPETTI INNOVATIVI

B. Affinare l'analisi *dei consumi di risorse e dei costi del periodo*.

Andiamo ad **analizzare il comportamento delle risorse consumate dalle attività dei moderni sistemi produttivi (attività a livello di lotto e linea di prodotto)**.

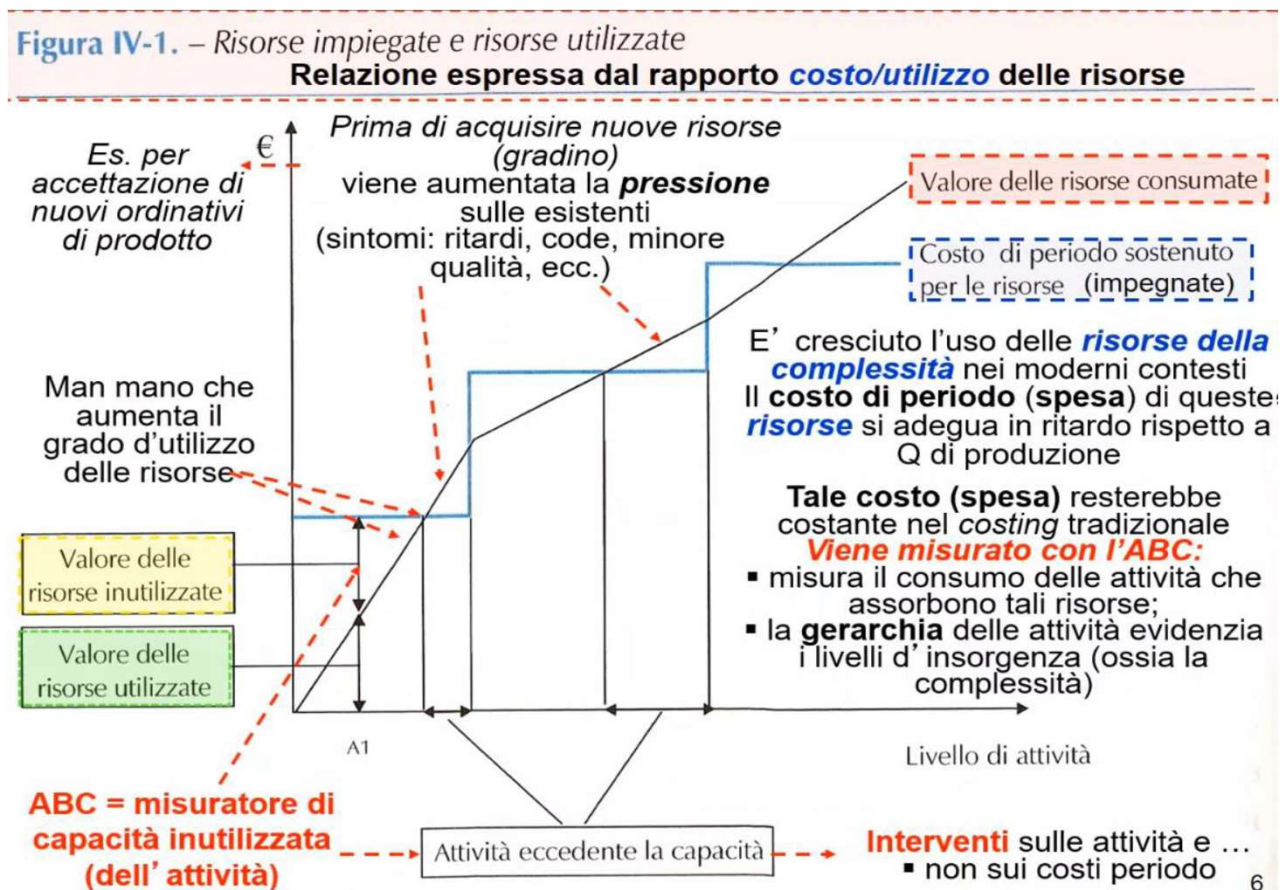
Quando si va a rappresentare il comportamento di questi costi, vediamo che non si comportano nemmeno come costanti, ma **NEL PERIODO SI COMPORTANO COME COSTI A SCATTI**.

Nei moderni contesti produttivi la **SPESA SOSTENUTA PER ACQUISTARE LE RISORSE CHE È RILEVATA A C.E.** ha un **ANDAMENTO A SCATTI**, ma tende sempre più a **DIFFERIRE DAL COSTO DELLE RISORSE REALMENTE CONSUMATE**.

Activity-Based Costing

ABC: ASPETTI INNOVATIVI

B. Affinare l'analisi *dei consumi di risorse e dei costi del periodo.*



Activity-Based Costing

ABC: ASPETTI INNOVATIVI

B. Affinare l'analisi *dei consumi di risorse e dei costi del periodo*.

Relazione: costo/utilizzo:

il **costo** è la spesa **rilevata a C.E** quando viene **acquistata la risorsa**; quindi, quando sostengo la spesa per la risorsa. (linea blu: rappresentazione dei costi a C.E). Questo costo non parte dall'origine degli assi, ma da un certo livello, dopodiché questo costo resta costante e poi sale e così via. (**ANDAMENTO A SCALINI**)

Valore delle risorse consumate: **quantità reale di risorse consumate** (linea rossa).

Quando si sostiene il costo (spesa) **la q di produzione è zero** (partenza dall'origine degli assi) in quanto le **risorse vengono consumate gradualmente** e quindi la **retta del consumo reale delle risorse cresce gradualmente**.

Activity-Based Costing

ABC: ASPETTI INNOVATIVI

B. Affinare l'analisi *dei consumi di risorse e dei costi del periodo*.

Piano piano che mi sposto verso destra si può rappresentare il valore delle **risorse utilizzate** (in verde), ma anche di quelle **non utilizzate** (in giallo): queste risorse hanno un andamento crescente man mano che vengono consumate.

IL COSTO RILEVATO A C.E (CHE È COSTANTE) DIFFERISCE DA QUELLO REALE (CHE È CRESCENTE).

LA PARTE DI RISORSE NON UTILIZZATE VENGONO RILEVATE A CE COME RISORSE ACQUISTATE/SPESATE, A FRONTE PERÒ DI UN CONSUMO NON EFFETTUATO.

Activity-Based Costing

ABC: ASPETTI INNOVATIVI

B. Affinare l'analisi *dei consumi di risorse e dei costi del periodo*.

Quando l'azienda continua a produrre e quindi aumenta il grado di utilizzo delle risorse, ad un certo punto la retta del costo delle risorse rilevato a C.E e la retta del valore delle risorse consumate **SI INTERSECANO**:

in questo **PUNTO SI HA LA PERFETTA SOVRAPPOSIZIONE TRA IL COSTO RILEVATO A C.E. E IL COSTO DELLE RISORSE CONSUMATE**, cioè in questo punto il costo mi rappresenta esattamente il consumo delle risorse realizzato. (il **costo speso** e quindi sostenuto per acquistare le risorse **è pari al valore delle risorse consumate**)

Activity-Based Costing

ABC: ASPETTI INNOVATIVI

B. Affinare l'analisi *dei consumi di risorse e dei costi del periodo*.

A questo punto l'azienda vede che la risorsa ha avuto la piena occupazione della capacità produttiva; quindi, l'azienda si pone il **problema**:

- se acquistare altre risorse (e quindi aumentare la capacità produttiva e quindi aumentare lo scalino)
- oppure continuare a “spremere” le risorse sforzando la capacità produttiva esistente, fino a quando si manifestano dei sintomi che si manifestano tramite code, minore qualità ecc..

Activity-Based Costing

ABC: ASPETTI INNOVATIVI

B. Affinare l'analisi *dei consumi di risorse e dei costi del periodo*.

Spremendo la capacità produttiva esistente, il valore del **CONSUMO DELLE RISORSE È SUPERIORE AL COSTO CHE RILEVO A C.E.** Questa parte eccedente il manager non è in grado di vederla, in quanto vede solo un costo costante e si accorgerà che la risorsa e quindi la sua capacità produttiva si sta sovrautilizzando quando si manifestano dei problemi, come code, minore qualità ecc....

Visto che si manifestano questi sintomi, cioè code e scarsa qualità, sarà **spinto ad aumentare le risorse e quindi aumentare la capacità produttiva (e quindi si alza lo scalino)**: a questo punto cosa succede?

Activity-Based Costing

ABC: ASPETTI INNOVATIVI

B. Affinare l'analisi *dei consumi di risorse e dei costi del periodo*.

ACCADE CHE LA PARTE DI RISORSE CONSUMATE RITORNERÀ AD ESSERE MINORE AL COSTO DELLE RISORSE RILEVATO A C.E e il manager si accorgerà di questo solo quando si riavrà l'intersezione tra le due rette e **quindi si dovrà di nuovo aumentare la capacità produttiva e così via.**

Il **manager**, quindi, è **come se seguisse il costo reale in modo ritardato (lag temporale)**, perché **adegua in ritardo la spesa da sostenere alla Q di produzione.**

Activity-Based Costing

ABC: ASPETTI INNOVATIVI

B. Affinare l'analisi *dei consumi di risorse e dei costi del periodo*.

La **RAPPRESENTAZIONE REALE E CORRETTA** DEL RAPPORTO TRA COSTO E UTILIZZO DELLE RISORSE È QUELLA CHE HA UN **ANDAMENTO CRESCENTE E NON A SCALINI**, che **evidenzia le risorse utilizzate e quelle non utilizzate**.

Si devono evidenziare quelle risorse che devono essere valorizzate perché effettivamente consumate e quelle che non devono essere valorizzate perché non effettivamente consumate (che costituiscono quindi capacità produttiva inutilizzata).

Questo è quello che accade nei **moderni contesti produttivi**, in cui è cresciuto l'uso delle risorse della complessità e nei quali il costo di periodo, cioè la **SPESA SOSTENUTA PER ACQUISIRE LE RISORSE, SI ADEGUA IN RITARDO RISPETTO ALLA Q DI PRODUZIONE**.

Activity-Based Costing

ABC: ASPETTI INNOVATIVI

B. Affinare l'analisi *dei consumi di risorse e dei costi del periodo*.

Il fatto che i manager inseguano il costo reale delle risorse in modo ritardato e quindi il fatto che la spesa si adegui in ritardo alla Q di produzione, potrebbe **rappresentare un problema**:

- perché prima nella **produzione di massa classica** i costi a scalini erano pochi, e quindi si consideravano o tutti fissi (se lo scalino era lungo) o variabili (se lo scalino era molto ridotto);
- nelle **moderne produzioni** questo non può più essere fatto, cioè i costi della complessità devono essere considerati, in quanto se si ignorano, questi producono il problema del sovvenzionamento incrociato e il costo rilevato continuerebbe ad essere considerato come un costo a scatti nei sistemi di calcolo di costo tradizionali.

Activity-Based Costing

ABC: ASPETTI INNOVATIVI

B. Affinare l'analisi *dei consumi di risorse e dei costi del periodo*.

Per risolvere questo problema si utilizza il sistema dell'ABC, che:

- Consente di **AVVICINARE IL CONSUMO REALE DELLE RISORSE CON LA SPESA RILEVATA A C.E.**, quindi di **calcolare il costo del consumo reale di risorse in modo più accurato e coerente con il costo del periodo, rilevato a C.E.**
- Permette di **MISURARE CORRETTAMENTE IL COSTO SOSTENUTO PER ACQUISIRE LE RISORSE**, in quanto va a **considerare il consumo di risorse lì dove questo si verifica, cioè in base a quale livello gerarchico si sostiene il costo. Non va a misurare il costo in modo ritardato**, ma rileva il costo nel momento in cui lo sostiene l'attività e quindi permette di **conoscere il consumo reale della risorsa**.

Activity-Based Costing

ABC: ASPETTI INNOVATIVI

B. Affinare l'analisi *dei consumi di risorse e dei costi del periodo*.

Il modello costo/utilizzo ci permette di **stimare** gli **effetti** delle **decisioni sulla domanda di attività dei prodotti e sulla redditività aziendale**. Permette all'azienda di:

- **REALIZZARE RISPARMI DI COSTI ATTRAVERSO MODIFICHE DEI LIVELLI GERARCHICI DELLE ATTIVITÀ**, intervenendo quindi ad un livello intermedio rispetto al prodotto e non direttamente sul prodotto
- **REALIZZARE VALUTAZIONI DI CONVENIENZA ECONOMICA**, realizzando **ANALISI DIFFERENZIALI**, prendendo in considerazione i costi diretti (es. valutazioni di make or buy).
- **REALIZZARE VALUTAZIONI SULLA CAPACITÀ INUTILIZZATA DELL'ATTIVITÀ**.