

‘ACTIVITY BASED COSTING’

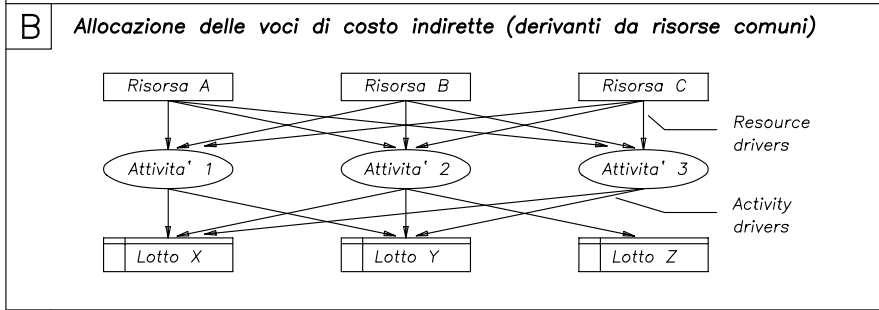
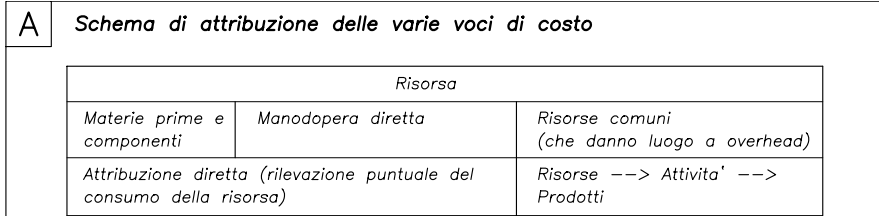
Introduzione. L’*activity based costing* (ABC) è il metodo più recente e più innovativo di *product costing*, ed è stato sviluppato con l’obiettivo di migliorare la precisione di calcolo. L’ABC nasce dalla consapevolezza dell’inadeguatezza dei criteri di allocazione dei costi indiretti di tutti i metodi di tipo “tradizionale”, basati su grandezze proporzionali ai volumi produttivi: l’accresciuta complessità dei processi produttivi ha infatti portato alla proliferazione di attività il cui consumo di risorse non è proporzionale alle quantità prodotte, ma ad altre grandezze (es. l’attrezzaggio illustrato in figura C).

Logica dell’ABC. L’ABC si focalizza sui criteri di allocazione dei costi indiretti, mentre i costi diretti (materie prime e lavoro diretto) vengono attribuiti puntualmente ai vari lotti di produzione. Si può affermare che l’ABC è in tutto simile al *job order costing* (JOC), per ciò che concerne l’attribuzione dei costi diretti, mentre si differenzia profondamente per i criteri di allocazione degli *overhead* (fig. A). Infatti, mentre nel JOC (e in tutti i metodi “tradizionali”) questi vengono prima registrati a livello di reparto, e poi distribuiti sui prodotti, l’ABC (almeno nella sua versione più “radicale”) si disinteressa completamente dei centri di costo. Il punto di partenza è infatti sempre rappresentato dai costi, riferiti alle risorse produttive, che vengono allocati non ai reparti produttivi bensì alle diverse attività svolte in ambito produttivo, tramite opportune grandezze (i *resource driver*). L’output di questa fase è quindi rappresentato dai costi delle varie attività, che vengono successivamente allocati sui prodotti (lotti) in base all’utilizzo che questi ultimi hanno fatto delle diverse attività (anch’esso misurato tramite opportune grandezze, dette *activity driver*) – si veda la figura B.

Progettazione di un sistema ABC. Da quanto esposto, appare chiaro che, affinché il sistema garantisca risultati soddisfacenti, nella fase di progettazione è necessario fare particolare attenzione: a) alla corretta *identificazione dei processi* e delle attività svolte; b) alla scelta dei *resource* e degli *activity driver*.

In realtà, è facile immaginare che, pur mantenendosi a un livello di analisi non eccessivamente approfondito, le attività individuate in un sistema produttivo reale sarebbero numerosissime. Sarebbe quindi necessario identificare altrettanti *activity driver* per allocare i costi di tali attività sui prodotti, e si dovrebbero altresì allocare i costi delle risorse su tutte queste attività (tramite gli opportuni *resource driver*). Il sistema diventerebbe di dimensioni colossali, difficilmente gestibile e, soprattutto, fornirebbe una mole di dati eccessiva, di difficile interpretazione e di scarsa utilità. Pertanto nella fase di progettazione del sistema le attività elementari individuate vengono aggregate in macro-attività (*activity pools*), che devono essere caratterizzate dal fatto di essere consumate in modo simile dai vari prodotti (in modo tale che il costo possa essere allocato con lo stesso *activity driver*).

Una volta individuati questi *pool*, sarà necessario procedere alla scelta dell’*activity driver* (opportunamente selezionato tra quelli di tutte le attività elementari incluse in ciascun *pool*). In questa fase, particolare attenzione va riposta nel bilanciare opportunamente costi del sistema e precisione di calcolo nonché nell’analizzare attentamente gli effetti comportamentali che possono scaturire dall’adozione di un determinato *driver*. In particolare, sia precisione di calcolo sia costo di rilevazione sono ovviamente proporzionali al numero di *driver*: il *trade off* “ottimale” si individua considerando anche il costo degli errori indotti da un sistema di costing inadeguato.



C Esempio

La linea di produzione ALFA dell’impresa AAA registra i seguenti costi indiretti nella 30^a settimana dell’anno, relativi alla produzione di un lotto di 3.000 unità del codice X, e un lotto di 5.000 unità del codice Y:

- Energia elettrica: 10.000.000 € (risorsa: energia)
- Ammortamento: 20.000.000 € (risorsa: macchinari e attrezzature)
- Lavoro indiretto: 30.000.000 € (risorsa: personale)

I “resource driver” (RD) sono rispettivamente dati dai kWh, dal tempo macchina e dalla % di tempo impiegata dai lavoratori. Le attività, i valori assunti “resource driver” per ciascuna attività, gli “activity driver”, nonché il valore assunto da tali driver per i due lotti nel periodo sono di seguito riportati:

R.D.1 (kWh)	R.D.2 (h)	R.D.3 (% tempo)	Attività'	Activity driver	Lotto X	Lotto Y
400	20	0,4	Produzione	Tempo di ciclo	10 h	20 h
50	5	0,1	Attrezzaggio	N. lotti	1	1
50	15	0,5	Manutenzione	Unità'	3.000	5.000

I costi attribuiti alle diverse attività' sono quindi pari a:

Produzione	$(400/500) \times 10.000.000 + (20/40) \times 20.000.000 + 0,4 \times 30.000.000 = 30.000.000$
Attrezzaggio	$(50/500) \times 10.000.000 + \dots = 6.500.000$
Manutenzione	$(50/500) \times 10.000.000 + \dots = 23.500.000$

E quindi i costi attribuiti ai lotti:

Lotto X	$30.000.000 \times 10/30 + 6.500.000 \times 1/2 + 23.500.000 \times 3.000/8.000 = 22.062.500 \text{ €}$
Lotto Y	$30.000.000 \times 20/30 + 6.500.000 \times 1/2 + 23.500.000 \times 5.000/8.000 = 37.937.500 \text{ €}$