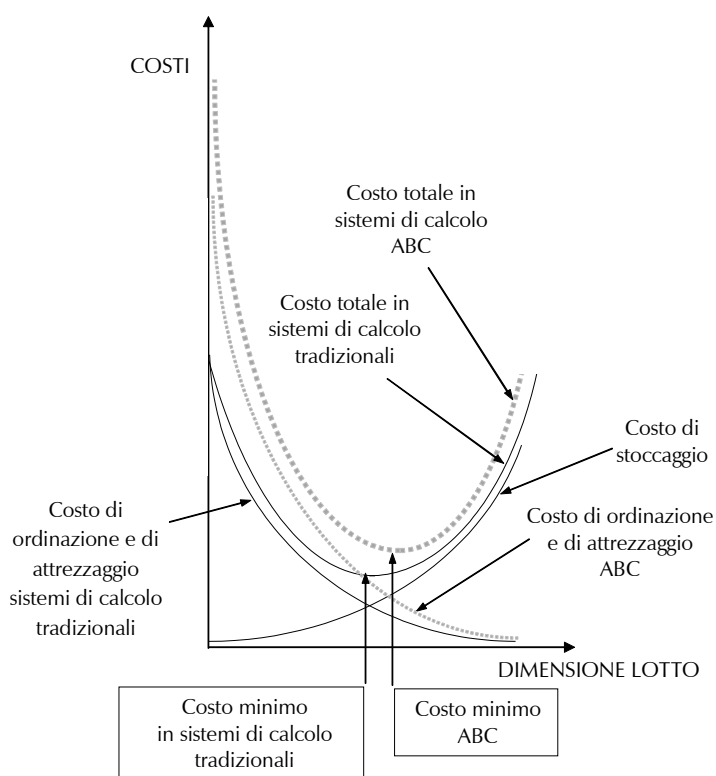


XI.3. ACTIVITY-BASED COSTING E JUST IN TIME

Il calcolo dei costi con l'ABC determina generalmente costi a livello di lotto di produzione più elevati rispetto a quelli rilevati con i sistemi tradizionali, a seguito della possibilità di maggiore accuratezza nel riferimento delle attività di supporto al prodotto finale.

Conseguentemente, sulla base del modello EBQ, a seguito dell'innalzamento della funzione dei costi di ordinazione e di attrezzaggio si verifica un aumento della dimensione del lotto che minimizza i costi, come si può osservare in Figura XI-4¹³:

Figura XI-4. – ABC e dimensione economica del lotto di produzione



Fonte: adattamento da: Cooper, 1996.

¹³ Cooper, 1996.

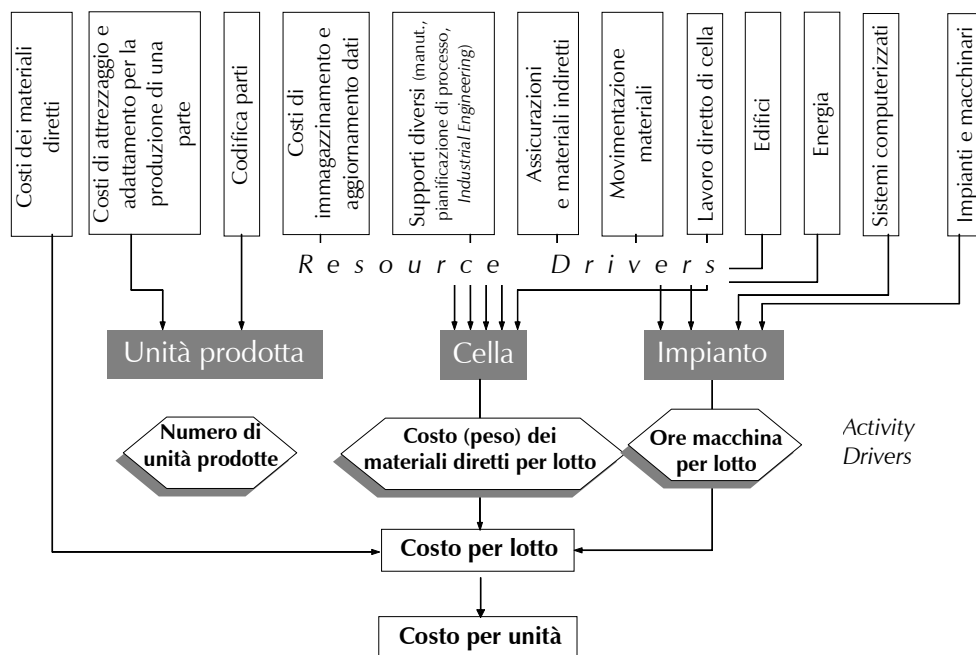
Apparentemente, pertanto, esisterebbe un conflitto tra un sistema di determinazione dei costi ABC che spinge verso lotti a dimensione più elevata e la *lean production* che si muove verso la riduzione della dimensione dei lotti di produzione.

Tuttavia, occorre osservare, *il modello EOQ minimizza una funzione di costo data, che si ipotizza non modificabile*; il sistema ABC fornisce invece delle informazioni in grado di agire per una *riduzione* dei costi delle attività e non semplicemente per una loro *minimizzazione in funzione di un livello dimensionale di operatività* (nel nostro caso riferibile alla dimensione dei lotti di produzione); muovendosi in tale direzione, sia i comportamenti ispirati al JIT che quelli derivanti dalle informazioni di costo determinate con l'ABC tendono necessariamente a convergere. In ogni caso, le decisioni relative all'incremento della dimensione dei lotti di produzione debbono sempre considerare, oltre ai costi, elementi quali il rischio di riduzione della varietà e di allungamento dei *lead time* di produzione, così come di qualsiasi altro aspetto di impatto sulla *customer satisfaction*; parametri di monitoraggio continuo di queste dimensioni della performance delle attività costituiscono elementi fondamentali, abbiamo visto, anche in un sistema ABM.

Un più accurato sistema di calcolo, fornito dall'implementazione dell'ABC, consente di valutare meglio l'impatto sui costi di prodotto della realizzazione di sistemi JIT in ambienti ove i costi delle attività a livello di lotto sono elevati.

Approfondiamo il concetto: il sistema ABC in ambienti JIT

Un sistema ABC applicato in un sistema produttivo JIT può essere rappresentato mediante il diagramma seguente:



Fonte: Dahavale, 1993 con modificazioni.

Gli elementi del sistema rappresentati nel diagramma (Risorse, *Activity centers*, *Activity drivers*¹⁴) sono quelli tipici di ambienti produttivi automatizzati e «cellulari» orientati al JIT. Il lavoro diretto, a seguito dell'aumento dell'automazione, riduce fortemente la sua incidenza percentuale sul costo totale; inoltre, un operatore in un sistema automatizzato in una cella produttiva può controllare diversi impianti che lavorano contemporaneamente più lotti di prodotti. Diventa quindi difficile allocare il tempo della MOD sui singoli lotti in modo diretto e il relativo costo viene pertanto considerato «di cella». In particolare, osserviamo anche come gli *Activity centers*, dove vengono raccolti in costi delle risorse mediante i *resource drivers*, siano costituiti da ogni singolo «impianto», «cella», «unità prodotta» e come l'oggetto finale sia il «lotto di produzione», da cui si determina il costo di una unità di prodotto dividendo per le unità componenti il lotto. Gli *activity drivers* sono costituiti dal numero delle unità complessivamente ottenute (per i costi relativi all'adeguamento degli impianti e la codifica delle unità di prodot-

¹⁴ Su cui si veda il vol. I, cap. VII, par. 3.2.

to), le ore macchina di lavorazione dei lotti e il costo (o peso) dei materiali diretti per lotto lavorato. La scelta di quest'ultimo *driver*, tipicamente volumetrico, potrebbe suscitare qualche perplessità; tuttavia occorre pensare che la parti prodotte in una cella di produzione richiedono un tipo di processo simile applicato sulle stesse (o molto simili) materie prime. Di conseguenza, quanto più è consistente il peso delle materie (o il loro costo, proporzionale al peso), tanto più si sviluppa la domanda di risorse per il completamento del processo¹⁵.

Occorre tuttavia riconoscere che ABC e JIT forniscono due approcci differenti per la soluzione dei problemi incontrati da aziende complesse e multiprodotto operanti in mercati altamente competitivi, primi tra tutti la determinazione corretta del costo di prodotti e servizi e lo svolgimento del processo produttivo in modo efficiente, secondo quanto illustrato dalla tabella in Figura XI-5:

Figura XI-5. – Una comparazione tra JIT e ABC nei moderni ambienti produttivi

JIT	ABC
<ul style="list-style-type: none"> • Riduzione della complessità attraverso celle di produzione specifiche, standardizzazione di parti e componenti e riduzione o eliminazione delle scorte e di altre attività non-a-valore aggiunto • Riorganizzazione delle attività di supporto in modo diretto rispetto alle celle di produzione, riducendo in tal modo l'importanza dell'allocazione dei costi indiretti • Utilizzo dei costi standard per l'addebito dei costi e la determinazione dei prezzi 	<ul style="list-style-type: none"> • Riduzione o eliminazione delle attività non-a-valore aggiunto dopo la loro identificazione in logica ABM • Allocazione dei costi indiretti a rilevanza crescente impiegando appropriati <i>cost drivers</i>. • Impiego di costi calcolati più accuratamente con l'ABC per l'addebito dei costi e la determinazione dei prezzi

Fonte: adattamento da MacArthur, 1992.

¹⁵ Anche secondo altri autori l'impiego dell'ABC può utilmente integrarsi in contesti JIT per la determinazione di un costo di prodotto impiegabile per decisioni di carattere strategico: Dugdale e Shrimpton (1990) riportano il caso di una fabbrica inglese della Hewlett Packard operante in JIT, ove l'ABC viene impiegato, seppur in modo non ricorrente, per il calcolo del costo di prodotto da impiegare per decisioni manageriali.