

1. CONTABILITÀ ANALITICA E SISTEMI DI CONTROLLO DI GESTIONE

Il sistema di controllo di gestione, secondo uno schema interpretativo ormai consolidato in dottrina, è costituito da una componente statica, la struttura, e da una componente dinamica, il processo (Brunetti, 1979; Bergamin Barbato, 1991; Terzani, 1999; Brusa, 2000; Marasca, 1989). La struttura, a sua volta, è articolata in struttura organizzativa e struttura informativa¹.

La struttura organizzativa del controllo concerne l'assegnazione ai diversi sub-sistemi in cui è articolata l'azienda, i cosiddetti centri di responsabilità, di obiettivi economici coerenti con quelli aziendali e di opportune leve decisionali per conseguirli.

La struttura informativa del controllo identifica, invece, l'insieme degli strumenti mediante i quali si raccolgono, elaborano e presentano le informazioni che consentono lo svolgimento del controllo di gestione. La struttura informativa del controllo può essere ulteriormente distinta, considerando la natura delle informazioni prodotte, in struttura informativa tecnico-contabile e struttura informativa extra-contabile.

La struttura informativa tecnico-contabile è l'insieme degli strumenti attraverso i quali sono raccolte, elaborate e presentate informazioni di natura quantitativo-monetaria. Tra di essi figurano la contabilità generale, la contabilità analitica, il sistema di budget e degli standard, il sistema delle varianze.

La struttura informativa extra-contabile, di contro, identifica il sistema delle informazioni di natura fisico-tecnica e qualitativa che esprimono le cause della performance economico-finanziaria. A titolo puramente esemplificativo, si considerino gli indicatori volti a misurare la tempestività delle consegne, la soddisfazione dei clienti e la percentuale dei prodotti rilavorati.

Le informazioni contabili ed extra-contabili alimentano, con incidenze diverse da azienda ad azienda, il sistema di reporting aziendale, ossia il sistema dei documenti attraverso i quali sono selezionate e presentate, sotto forma di report periodici, le informazioni a supporto delle decisioni del management ai vari livelli.

La componente statica, nella sua veste organizzativa e informativa, costituisce la premessa per il corretto sviluppo della componente dinamica, ossia del processo. Questo si sostanzia in un sistematico confronto, tra obiettivi e risultati effettivi (*feed-back*) o tra gli obiettivi e risultati prevedibili, in assenza di interventi correttivi (*feed-forward*), che ha lo scopo di supportare e, quindi, di guidare la gestione aziendale.

Nella presente sezione, l'attenzione è focalizzata sulla struttura informativa tecnico-contabile e, in particolare, sullo studio delle caratteristiche e delle funzioni della contabilità analitica. Con riferimento a tale strumento sono, pertanto, analizzate la tipologia, le modalità di elaborazione e le criticità delle informazioni prodotte le quali, in connessione con quelle derivanti dagli altri strumenti contabili ed extracontabili, consentono di alimentare il processo di controllo.

2. FUNZIONI DELLA CONTABILITÀ ANALITICA

La contabilità analitica è uno strumento della struttura informativa tecnico-contabile mediante il quale sono raccolte ed elaborate informazioni di tipo quantitativo-monetario di supporto alle decisioni del management e, più in generale, al controllo di gestione.

La contabilità analitica elabora prevalentemente informazioni quantitativo-monetarie relative al consumo dei fattori produttivi (costi). È questo il motivo per il quale si usa molto spesso la locuzione analisi e contabilità dei costi per identificare lo strumento in oggetto. In realtà, gli output informativi della contabilità analitica sono più ampi in quanto possono comprendere anche informazioni relative ai ricavi e ai conseguenti risultati economici differenziali.

Le informazioni prodotte dalla contabilità analitica concernono, nello specifico, costi, ricavi e risultati economici di particolari oggetti individuabili nell'ambito del sistema aziendale, tipicamente prodotti, ma anche reparti, clienti, processi gestionali, ecc..

La necessità di soddisfare specifiche esigenze conoscitive del management giustifica le inevitabili scissioni e segmentazioni della gestione aziendale che si realizzano in sede di analisi dei costi e dei ricavi, di per sé discutibili in quanto non rispondenti al principio fondamentale dell'unitarietà della gestione nello spazio e

¹ Sebbene il capitolo sia frutto di riflessioni comuni, i paragrafi 1, 2 e 3 sono attribuibili a Stefano Marasca, il paragrafo 4 a Giuseppina Pettinari.

nel tempo. Come osserva Zappa, infatti, “tutti i costi sostenuti da un’impresa in tutta la sua vita sono coordinati, tutti sono interdipendenti, tutti reciprocamente si determinano e interferiscono nelle loro variazioni”². Tale principio rappresenta, pertanto, un costante punto di riferimento alla luce del quale considerare l’inevitabile parzialità dell’analisi condotta nel momento in cui si decide di focalizzare l’attenzione su particolari ambiti del sistema aziendale.

È bene puntualizzare, inoltre, che la contabilità analitica è libera da vincoli di legge. Le aziende, a discrezione, possono scegliere se adottare metodologie contabili o extra-contabili di rilevazione dei dati per alimentare il sistema e, soprattutto, sono libere di elaborare le informazioni che ritengono più adeguate, in termini di quantità, qualità e tempi, per il supporto dei propri processi decisionali.

Al fine di comprendere il ruolo svolto dalla contabilità analitica nell’ambito del sistema di controllo può essere utile analizzare come essa influenza, attraverso le informazioni che produce, i diversi momenti in cui il controllo di gestione può essere articolato e, nello specifico (Brusa, 2000):

- controllo antecedente o preventivo;
- controllo concomitante;
- controllo susseguente o consuntivo.

Il controllo antecedente si realizza durante il processo di budgeting e consiste nell’accertamento della coerenza del budget e, nello specifico degli obiettivi economico-finanziari e dei correlati programmi di azione, rispetto agli obiettivi di fondo della gestione esplicitati nel piano strategico dell’azienda.

Ai fini della realizzazione del controllo antecedente, le informazioni prodotte dalla contabilità analitica risultano indispensabili per la valorizzazione del budget aziendale e, in particolare, per la determinazione dei costi standard. La contabilità analitica, inoltre, fornisce informazioni utili per rendere razionali, da un punto di vista economico, molte delle decisioni assunte in sede di predisposizione del budget come, ad esempio, le scelte inerenti il prodotto di cui spingere le vendite oppure l’esternalizzazione di fasi del processo produttivo. Le informazioni prodotte dalla contabilità analitica costituiscono, pertanto, un supporto importante sulla base del quale il management può formulare decisioni in grado di garantire la desiderata coerenza tra gli obiettivi di breve termine dei diversi centri di responsabilità e tra questi e gli obiettivi di fondo della gestione.

Il controllo concomitante si esercita a intervalli prestabiliti e si propone di monitorare l’andamento della gestione attraverso i risultati intermedi che via via si manifestano.

In tale momento del controllo, la contabilità analitica, elaborando dati provenienti dalla contabilità generale, fornisce le informazioni quantitativo-monetarie attraverso le quali sono periodicamente effettuati i confronti tra gli obiettivi intermedi di budget e i risultati intermedi, oppure tra gli obiettivi finali di budget e i risultati finali attesi (analisi delle varianze). Sulla base di tali confronti sono individuati gli interventi correttivi da porre in essere con riferimento alle azioni da compiere o agli obiettivi da perseguire.

Durante l’anno di budget, inoltre, le informazioni prodotte dalla contabilità analitica consentono di supportare il management nelle scelte operative che danno esecuzione al budget stesso come, ad esempio, le decisioni relative all’accettazione di ordini aggiuntivi che richiedono particolari lavorazioni.

Il controllo susseguente, infine, si realizza a consuntivo, al termine del periodo di budget, quando cioè i risultati finali si sono già manifestati.

Nel momento conclusivo del controllo, la contabilità analitica, elaborando i dati derivanti dalla contabilità generale, fornisce le informazioni che rendono possibile il confronto tra programmato e consuntivo. In tale momento del controllo, come è facile intuire, non vi è alcuna possibilità di incidere sui risultati della gestione in quanto questi si sono già realizzati, ma le informazioni prodotte sono comunque utili per migliorare la programmazione futura e per valutare le prestazioni dei manager posti a capo dei diversi centri di responsabilità. Al termine dell’esercizio, inoltre, le informazioni prodotte dalla contabilità analitica sono utilizzate per la valutazione di alcune poste di bilancio, ad esempio rimanenze e lavori in corso, e risultano, pertanto, rilevanti ai fini della determinazione, in sede di redazione del bilancio d’esercizio, del reddito e del correlato capitale di funzionamento.

In tutti i momenti del controllo, gli intrecci tra i vari strumenti della struttura informativa tecnico-contabile sono numerosi e complessi. Quanto brevemente esposto consente di evidenziare, senza pretesa di esaustività, alcune delle interrelazioni esistenti tra contabilità analitica e budget, tra contabilità analitica e

² Zappa, 1957, p.825.

analisi delle varianze, tra contabilità analitica e contabilità generale, indispensabili per alimentare adeguatamente il processo di controllo.

3. SCOPI CONOSCITIVI, OGGETTI DI COSTO E CONFIGURAZIONI DI COSTO

Le informazioni della contabilità analitica concorrono a supportare numerose decisioni manageriali e alimentano il processo di controllo in tutti i momenti in cui esso si realizza nel corso della gestione. A titolo esemplificativo, si considerino le seguenti esigenze conoscitive che si manifestano in azienda: determinazione del costo di prodotto, di reparto / ufficio o di canale distributivo, analisi dell'impatto economico dell'eliminazione di una linea produttiva in perdita o dell'esternalizzazione di una fase del processo produttivo o, ancora, valutazione delle rimanenze di prodotti finiti o di semilavorati ai fini della redazione del bilancio d'esercizio.

Le informazioni quantitativo-monetarye necessarie per far fronte alle esigenze conoscitive descritte sono inevitabilmente diverse. A una pluralità di scopi conoscitivi si associa, pertanto, una pluralità di informazioni derivanti da criteri di elaborazione differenti di dati di costo e di ricavo. La contabilità analitica è, quindi, ispirata al principio del relativismo: le determinazioni economiche sono grandezze relative che vanno configurate secondo criteri e procedimenti logicamente diversi in relazione, primariamente, agli scopi conoscitivi perseguiti ma anche al grado di analisi, accuratezza e tempestività che si ritiene opportuno garantire (Paganelli, 1962; Bastia, 1996).

Le informazioni quantitativo-monetarye possono, pertanto, avere carattere consuntivo ed essere, quindi, riferite alla gestione passata o avere carattere preventivo ed essere, pertanto, relative alla gestione futura.

Esse, inoltre, possono essere prodotte con riferimento a **oggetti di costo** differenti (es. prodotto, reparto/ufficio, divisione, cliente, canale distributivo). Gli 'ambiti' del sistema aziendale per i quali può essere necessario procedere a una specifica misurazione dei costi, ossia a una valorizzazione dei fattori produttivi impiegati per il loro ottenimento o funzionamento, possono essere, infatti, molto numerosi in ragione delle molteplici decisioni che il management aziendale è costantemente chiamato ad assumere. Molto rilevanti sono, ad esempio, le informazioni sul costo di prodotto, ossia sul valore dei fattori produttivi impiegati per la realizzazione del prodotto/servizio o, ancora sul costo di reparto/ufficio, cioè sul valore delle risorse impiegate, in un determinato intervallo di tempo, per il funzionamento del reparto/ufficio.

Con riferimento ad uno stesso oggetto di costo ma in relazione a esigenze conoscitive diverse possono essere elaborate informazioni di costo differenti.

In talune circostanze può essere necessario valorizzare il consumo di tutti i fattori produttivi che concorrono all'ottenimento o al funzionamento dell'oggetto di costo (materie prime, ammortamenti di impianti, personale, ecc.), mentre in altre può essere opportuno tener conto solo di alcune risorse trascurandone, inoltre, altre. Per uno stesso oggetto può essere, quindi, individuata una pluralità di **configurazioni di costo** a seconda degli elementi di costo considerati. Con riferimento al prodotto, ad esempio, può essere utile considerare i soli elementi di costo attinenti l'area produttiva, oppure estendere l'analisi al consumo dei fattori produttivi impiegati nell'area commerciale ed amministrativa. Nel primo caso, si parla di costo pieno industriale o di produzione, mentre nel secondo di costo pieno complessivo.

E ancora, nel caso in cui sia necessario valutare l'impatto economico dell'eliminazione di una linea in perdita o dell'esternalizzazione di una fase produttiva, le informazioni devono essere 'costruite' seguendo dei criteri che non evidenzino tutti i costi dei corsi di azione attuabili ma che, piuttosto, consentano di esplicitare i costi e i ricavi che differiscono tra le alternative messe a confronto (eliminazione o mantenimento della linea, *make or buy* della fase produttiva), così da individuare, nel concreto, quella che ha un migliore impatto sul risultato economico, indicatore della performance aziendale di breve periodo.

È bene precisare, tuttavia, che le diverse tipologie di informazioni quantitativo-monetarye della contabilità analitica sono tutte elaborate nel rispetto di alcuni principi di base che fungono da 'fondamenta' comuni.

Innanzitutto, i costi dei diversi oggetti sono espressione del consumo dei fattori produttivi. In contabilità analitica, quindi, il riferimento non è al costo di acquisto delle risorse, ma al costo di utilizzo delle stesse nell'ambito dei processi produttivi aziendali (Coda, 1968).

Il costo di acquisto del fattore produttivo è misurato dall'uscita di moneta, immediata o differita, generata da uno scambio di mercato posto in essere per acquisire la disponibilità di specifiche risorse,

indipendentemente dall'utilizzo delle stesse. In contabilità analitica è, tuttavia, rilevante valorizzare il consumo dei fattori produttivi necessari all'ottenimento o al funzionamento dei diversi oggetti. In tale ambito, pertanto, il costo è inteso come "somma dei valori attribuiti a vari fattori impiegati o utilizzati in una determinata attività produttiva"³.

Al fine di supportare alcune decisioni manageriali può essere, quindi, opportuno considerare elementi di costo che, pur contribuendo in modo determinante all'ottenimento/funzionamento dell'oggetto, non comportano alcuna uscita monetaria. Ci si riferisce, in particolare, ai cosiddetti *costi figurativi*, ossia oneri relativi a risorse messe a disposizione dall'imprenditore e che, in realtà, rappresentano dei mancati ricavi. Questi, infatti, sono espressione del valore che l'imprenditore avrebbe potuto ottenere da un impiego alternativo delle risorse rispetto al loro utilizzo in azienda.

Un altro importante punto fermo della contabilità analitica è da ricercare nell'ampiezza della rilevazione. I costi e i ricavi considerati sono quelli della gestione caratteristica e, pertanto, sono relativi all'attività che costituisce la ragion d'essere dell'azienda, ossia il suo processo caratteristico di trasformazione per l'ottenimento di un prodotto o di un servizio. Da ciò deriva che alcune grandezze economiche che si generano al di fuori della gestione tipica, ad esempio costi e ricavi di natura straordinaria, non sono considerati nella contabilità analitica.

Dopo aver inquadrato la contabilità analitica nell'ambito del sistema di controllo, averne delimitato gli ambiti di intervento e le caratteristiche fondamentali, l'analisi prosegue individuando le modalità di elaborazione delle diverse tipologie di informazioni che lo strumento considerato è in grado di produrre. A tal fine sono preventivamente analizzati alcuni concetti base della contabilità analitica e, in particolare, le diverse classificazioni dei costi proposte in dottrina.

4. CLASSIFICAZIONI DEI COSTI IMPIEGATI IN CONTABILITÀ ANALITICA

Al fine di produrre delle informazioni quantitativo-monetarie utili per l'attività decisionale e di controllo è opportuno classificare, secondo criteri differenti, i costi di utilizzo dei fattori produttivi.

La classificazione dei costi per natura, tipica della contabilità generale e basata sulle caratteristiche fisiche ed economiche dei fattori produttivi (es. costo del personale, delle materie prime, quote di ammortamento degli impianti), conserva la sua validità anche in contabilità analitica ma deve essere necessariamente accompagnata da altre classificazioni che consentano di produrre informazioni coerenti con gli scopi conoscitivi perseguiti.

I criteri di classificazione dei costi più frequentemente impiegati in contabilità analitica fanno riferimento ai seguenti aspetti (cfr. Figura 1):

- modalità di assegnazione agli oggetti di costo;
- comportamento al variare di un driver di riferimento;
- riferibilità agli oggetti di costo
- modalità di programmazione;
- controllabilità.

³ Coda, 1968, p.8.

Criteri di classificazione	Classi
Modalità di assegnazione agli oggetti di costo	Costi diretti Costi indiretti
Comportamento al variare di un driver di riferimento	Costi variabili Costi fissi Costi semivariabili Costi variabili a scalini
Riferibilità agli oggetti di costo	Costi speciali Costi comuni
Modalità di programmazione	Costi parametrici Costi discrezionali Costi impiegati
Controllabilità	Costi controllabili Costi non controllabili

Figura 1 - Classificazione dei costi

4.1. CLASSIFICAZIONE DEI COSTI IN BASE ALLE MODALITÀ DI ASSEGNAZIONE AGLI OGGETTI DI COSTO

La classificazione dei costi in base alle modalità di assegnazione agli oggetti di costo consente di soddisfare le esigenze conoscitive in merito al costo sostenuto o da sostenere per l'ottenimento o il funzionamento di diversi oggetti di costo individuabili nell'ambito del sistema aziendale (prodotto, reparto, cliente, ecc.).

Secondo il criterio individuato, i costi possono distinguersi in due categorie:

- costi diretti;
- costi indiretti.

Con riferimento a uno specifico oggetto di costo, rilevante a fini gestionali, la distinzione tra costi diretti e indiretti è realizzata sulla base di considerazioni di natura sia tecnica che economica.

In effetti, i costi diretti rispetto all'oggetto di costo sono relativi a fattori produttivi per i quali è tecnicamente possibile ed economicamente conveniente misurare la quantità consumata dall'oggetto di costo e moltiplicarla per il suo prezzo unitario: ad esempio, quello delle materie prime è un costo diretto rispetto al prodotto in quanto, per esse è possibile ed economicamente conveniente misurare i kg, i metri o i litri consumati per unità di prodotto e moltiplicarli per il relativo prezzo al kg, al metro o al litro.

Di contro, i costi indiretti rispetto all'oggetto di costo sono relativi a fattori produttivi per i quali è tecnicamente impossibile o non economicamente conveniente misurare la quantità consumata dall'oggetto di costo: ad esempio, il costo dell'energia elettrica potrebbe essere diretto rispetto al reparto/ufficio ma ciò richiederebbe l'installazione in ciascun reparto/ufficio di uno specifico contatore. I benefici di questa informazione, tuttavia, potrebbero essere di gran lunga inferiori ai sacrifici necessari per produrla e il costo dell'energia elettrica, pur potendo essere considerato diretto da un punto di vista tecnico, verrebbe trattato come indiretto per motivazioni di convenienza economica. I diversi elementi di costo non sono diretto o indiretti in senso assoluto, ma lo sono con riferimento allo specifico oggetto di costo considerato. Ad esempio, il costo della manodopera, che svolge compiti ausiliari alla produzione (pulizia, manutenzione, montaggio attrezzature, trasporti interni) a beneficio di una pluralità di prodotti, costituisce un tipico esempio di costo indiretto se l'oggetto di costo considerato è il prodotto. Di contro, esso è un costo diretto rispetto al reparto in cui il personale è impiegato. Come è facile comprendere, maggiore è l'estensione da un punto di vista spaziale, dell'oggetto di costo, maggiore sarà l'incidenza dei costi diretti sui costi complessivamente assegnati all'oggetto di costo. Rispetto al prodotto una piccola quota di costi può essere considerata diretta ma, man mano che si amplia l'oggetto di costo, ad esempio considerando il reparto o la divisione, aumenta anche l'incidenza dei costi diretti fino a quando, considerando tutta l'azienda, si hanno solo costi diretti (cfr. Figura 2).

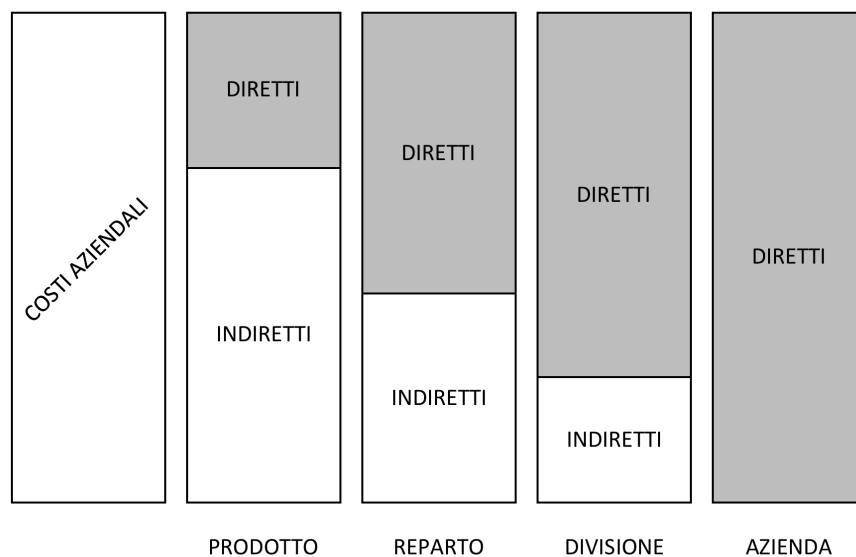


Figura 2 - Costi diretti e indiretti in relazione a differenti oggetti di costo (Fonte: Cinquolini, 2003, p.27)

I costi diretti e indiretti presentano modalità di assegnazione all'oggetto di costo differenti: i primi possono essere assegnati all'oggetto di costo mediante attribuzione, nella sua interezza, del costo sostenuto o da sostenere, oppure mediante misurazione oggettiva della quantità di fattore produttivo impiegata moltiplicata per il relativo prezzo unitario.

I costi indiretti, invece, possono essere assegnati all'oggetto di costo attraverso un procedimento di ripartizione o allocazione. In altri termini, poiché i fattori produttivi sono impiegati congiuntamente per l'ottenimento o il funzionamento di una pluralità di oggetti di costo e non è possibile o conveniente misurare oggettivamente la quantità consumata da ognuno, è necessario individuare delle modalità che, in via mediata, consentano comunque di valorizzare il contributo delle risorse comuni. Si parla, a riguardo, di basi di ripartizione tra le quali, senza pretesa di esaustività, si segnalano le ore di manodopera diretta, le ore macchina, la quantità di materie prime, ecc. Tali elementi possono essere misurati per i diversi oggetti di costo (es. ore MOD per unità di prodotto) e, se correttamente individuati, esprimono l'utilizzo da parte degli oggetti di costo anche dei fattori sottostanti i costi indiretti. La scelta delle basi di ripartizione dovrebbe, quindi, essere informata al rispetto del principio funzionale ossia, riprendendo le parole di Coda, dovrebbe consentire di "assegnare a ogni oggetto di costo, valori che siano espressione quanto più significativa del "concorso" offerto da ciascun fattore dell'oggetto medesimo"⁴. La logica alla base di questo principio è che maggiore è il volume della base di ripartizione in ciascun oggetto di costo, maggiore è anche il consumo dei fattori produttivi sottostanti i costi indiretti. A titolo di esempio, in un'azienda *machine intensive*, la base di ripartizione dei costi indiretti di produzione non dovrebbe essere individuata nelle ore di manodopera diretta poiché queste difficilmente spiegano il consumo dei fattori produttivi sottostanti i costi indiretti, principalmente ammortamenti del macchinario, costi delle manutenzioni, costo dei supervisor dei macchinari. La base di ripartizione più opportuna potrebbe essere individuata nelle ore macchina richieste dai diversi oggetti poiché sembra plausibile che esista una relazione causale tra le ore di funzionamento degli impianti e l'insorgere dei costi indiretti di produzione.

Da un punto di vista logico, il procedimento di ripartizione può essere schematizzato nel modo seguente:

- individuazione degli elementi di costo indiretti rispetto all'oggetto di costo;
- scelta della base di allocazione o delle basi di allocazione nel caso in cui si identifichino più aggregazioni omogenee di costi indiretti;
- calcolo del/i coefficiente/i di allocazione mediante rapporto tra costi indiretti aggregati e volume totale della base di ripartizione determinato con riferimento a tutti gli oggetti di costo che richiedono

⁴ Coda, 1968, p.232.

l'impiego dei fattori produttivi sottostanti i costi indiretti. Il coefficiente di allocazione esprime quanti euro di costi indiretti debbono essere assegnati per un'unità della base di ripartizione, ad esempio quanti euro di costi indiretti per ogni ora macchina impiegata;

- determinazione della quota di costo indiretto da allocare all'oggetto di costo. Tale quota si ottiene dal prodotto tra il coefficiente di allocazione e il volume della base di ripartizione riferibile all'oggetto di costo. È facile intuire come la maggiore quota di costi indiretti è assegnata a quel prodotto o a quel reparto che presenta il volume maggiore della base di ripartizione.

L'allocazione dei costi indiretti rappresenta uno dei nodi cruciali nell'ambito della contabilità analitica. La problematica maggiore è da rintracciare nella scelta della base di ripartizione, perché è evidente che basi di ripartizione diverse possono portare all'assegnazione agli oggetti di costo di quote di costi indiretti al pari differenti. In ogni caso, è bene ricordare che la scelta in oggetto non dovrebbe essere completamente arbitraria ma ancorata al principio funzionale che, pur accettando un certo margine di soggettività nella scelta, garantisce la validità delle informazioni prodotte.

Esercizio svolto – Ripartizione di costi indiretti

L'azienda Luce realizza i prodotti Sole e Luna con riferimento ai quali dispone dei seguenti dati.

	SOLE	LUNA
Quantità prodotte e vendute	1.000	1.000
Ore MOD per unità di prodotto	1	0,5
Ore macchina per unità di prodotto	1	1,5

Nell'ipotesi in cui i costi indiretti di produzione ammontino a 75.000, si proceda alla loro ripartizione tra i due prodotti utilizzando le seguenti basi di allocazione:

- ore manodopera diretta
- ore macchina

Procediamo alla ripartizione dei costi indiretti di produzione utilizzando, come base di allocazione, le ore di manodopera diretta (ore MOD)

Il coefficiente di allocazione è determinato nel modo seguente:

$$\frac{\text{costi indiretti da ripartire}}{\text{valore totale della base di ripartizione}} = \frac{75.000}{(1 \text{ ore MOD} * 1.000 \text{ unità}) + (0,5 \text{ ore MOD} * 1.000 \text{ unità})}$$

Da ciò si ottiene

$$\frac{75.000}{1.500} = 50 \text{ € di costi indiretti di produzione per ogni ora MOD}$$

I costi indiretti di produzione allocati in base alle ore MOD alla linea di prodotto Sole sono 50.000 (50 * 1.000 ore MOD), mentre quelli allocati alla linea di prodotto Luna sono 25.000 (50 * 500 ore MOD).

Procediamo ora alla ripartizione dei costi indiretti di produzione utilizzando, come base di allocazione, le ore macchina.

Il coefficiente di allocazione è determinato nel modo seguente:

$$\frac{\text{costi indiretti da ripartire}}{\text{valore totale della base di ripartizione}} = \frac{75.000}{(1 \text{ ore macch.} * 1.000 \text{ unità}) + (1,5 \text{ ore macch.} * 1.000 \text{ unità})}$$

Da ciò si ottiene

$$\frac{75.000}{2.50} = 30 \text{ € di costi indiretti di produzione per ogni ora macchina}$$

I costi indiretti di produzione allocati in base alle ore macchina alla linea di prodotto Sole sono 30.000 (30 * 1.000 ore macchina), mentre quelli allocati alla linea di prodotto Luna sono 45.000 (30 * 1.500 ore macchina).

Utilizzando basi di ripartizione diverse si ottengono allocazioni differenti dei costi indiretti. La scelta della base di ripartizione deve, in ogni caso, essere ispirata al principio funzionale.

Le ore di manodopera diretta costituirebbero la base più opportuna nel caso in cui i costi indiretti di produzione fossero relativi a fattori produttivi di supporto alla manodopera diretta. Nel caso in cui essi, invece, fossero collegati all'utilizzo degli impianti sarebbe necessario optare, tra le basi di ripartizione, per le ore macchina.

4.2. CLASSIFICAZIONE DEI COSTI IN BASE AL COMPORTAMENTO AL VARIARE DI UN DRIVER DI RIFERIMENTO

La classificazione dei costi in base al loro comportamento consente di prevedere l'ammontare dei costi in circostanze operative diverse e costituisce, pertanto, un valido supporto per le decisioni manageriali. Il criterio in esame discrimina i costi a seconda del modo in cui essi reagiscono, ossia se e come cambiano, al modificarsi di un parametro (determinante di costo o *cost driver*), ritenuto rilevante per la loro formazione.

I determinanti di costo possono essere molteplici, poiché numerose sono le variabili che provocano il generarsi dei costi aziendali. Tra di essi si segnalano il volume di produzione, il numero di attrezzaggi degli impianti, il numero di clienti, il numero di ordini processati.

Tradizionalmente, tuttavia, il comportamento dei costi è analizzato in relazione a variazioni del volume di produzione. Quest'ultimo è il driver classico rispetto al quale è generalmente studiata la variabilità dei costi. Ciò nonostante, i mutamenti nel modo di produrre e, più in generale, nel sistema competitivo dovrebbero indurre i manager a considerare i diversi determinanti di costo e l'effetto delle loro variazioni sui costi aziendali. Nel moderno contesto produttivo, infatti, l'insorgenza dei costi è legata sempre meno a variazioni nel volume di produzione e sempre più al modificarsi di altri parametri espressione del livello di complessità della gestione (attrezzaggi per cambi di tipologia di prodotto, modifiche al prodotto richieste dal cliente, ecc.). Nel corso della trattazione si farà pertanto riferimento ad un generico determinante di costo denominato, per semplicità, 'volume di attività'.

Così come la distinzione tra costi diretti e indiretti non ha valore assoluto, ma dipende dall'oggetto di costo preso a riferimento, anche la classificazione in base al comportamento dei costi ha valore relativo e deve essere effettuata definendo, preventivamente, oltre al costo oggetto di analisi e al driver rispetto al quale studiarne il comportamento anche l'area di rilevanza del determinante di costo e il periodo di tempo considerato per l'analisi (Giannessi, 1969).

In prima approssimazione, l'area di rilevanza può essere definita come l'intervallo di variazione del driver entro il quale non si modifica il modo in cui il costo oggetto di analisi reagisce al variare del driver stesso.

Per studiare il comportamento dei costi è però necessario definire anche il periodo di tempo con riferimento al quale è condotta l'analisi. In effetti, la variabilità di un costo è generalmente diversa a seconda dell'estensione temporale dell'osservazione. L'affitto dello stabilimento, ad esempio, non cambia al variare del volume di attività se il periodo di tempo considerato è l'anno. Qualora, invece, fosse considerato un periodo superiore all'anno, il costo oggetto di analisi potrebbe modificarsi, non a seguito di cambiamenti nel livello di attività ma in conseguenza di adeguamenti annui del canone corrisposto. In ogni caso, è opportuno precisare che lo studio del comportamento dei costi è particolarmente utile in sede di elaborazione e successiva esecuzione del budget e, quindi, il periodo di tempo considerato nell'analisi è tipicamente il breve termine. Nell'ottica di analisi condotta si considerano già predisposte, in quanto frutto di decisioni di lungo periodo, le strutture produttive e organizzative dell'azienda e compito del management è quello di assumere nel breve periodo decisioni che ne garantiscano un utilizzo ottimale.

In tale prospettiva di analisi, i costi aziendali possono essere distinti a seconda di come reagiscono al modificarsi del determinante di costo in:

- costi variabili;
- costi fissi;
- costi semivariabili;
- costi variabili a scalini.

I **costi variabili** sono quei costi il cui ammontare totale varia al variare del volume di attività, generalmente in modo proporzionale⁵. Un esempio tipico è rappresentato dal costo delle materie prime rispetto al volume

⁵ I costi variabili non seguono sempre un andamento proporzionale. Essi, pertanto, possono essere anche degressivi e progressivi. I *costi variabili degressivi* sono quei costi che aumentano in maniera meno che proporzionale al variare del volume di attività (es. costi delle materie prime nel caso di acquisto a prezzi decrescenti in corrispondenza di quantità elevate). I *costi variabili progressivi*, invece, sono i costi che aumentano in misura più che proporzionale al variare del volume di attività (es. costo della manodopera diretta oltre l'orario di lavoro).

di produzione. Se il volume di produzione aumenta del 15%, anche il costo delle materie prime aumenta del 15%. Se il volume di produzione diminuisce del 10%, anche il costo delle materie prime diminuisce del 10%. Il comportamento descritto è conseguenza del fatto che il costo variabile unitario, nell'esempio il costo delle materie prime per unità di prodotto, è costante e, quindi, indipendente dal volume di produzione.

La formula matematica della funzione di costo variabile proporzionale e la sua rappresentazione grafica (cfr. Figura 3) sono di seguito riportate.

$$C = v * X$$

dove:

C = costo

v = costo variabile unitario

X = volume di attività

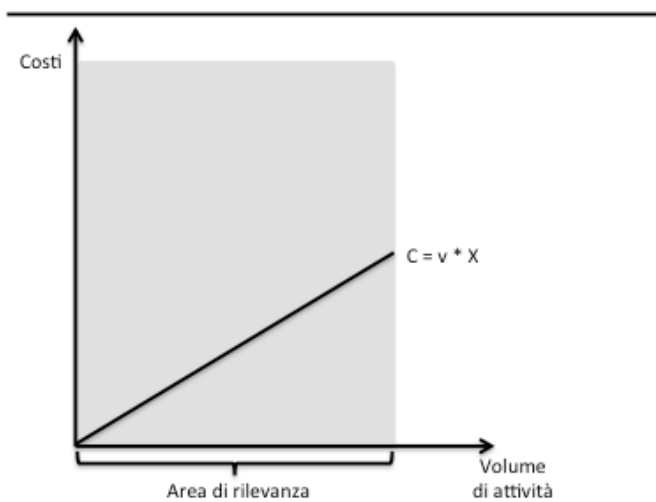


Figura 3 - Rappresentazione grafica dei costi variabili proporzionali

I **costi fissi**, invece, sono quei costi il cui ammontare totale non varia al variare del volume di attività. L'affitto dello stabilimento, l'ammortamento dei macchinari, gli stipendi direzionali non variano nella loro entità totale al variare del volume di produzione ma diventano, su base unitaria, progressivamente minori all'aumentare del determinante di costo.

La formula matematica dei costi fissi è la seguente:

$$C = f$$

dove

C = costo

f = ammontare del costo fisso

L'andamento di tale classe di costi è rappresentabile nel modo seguente (cfr. Figura 4).

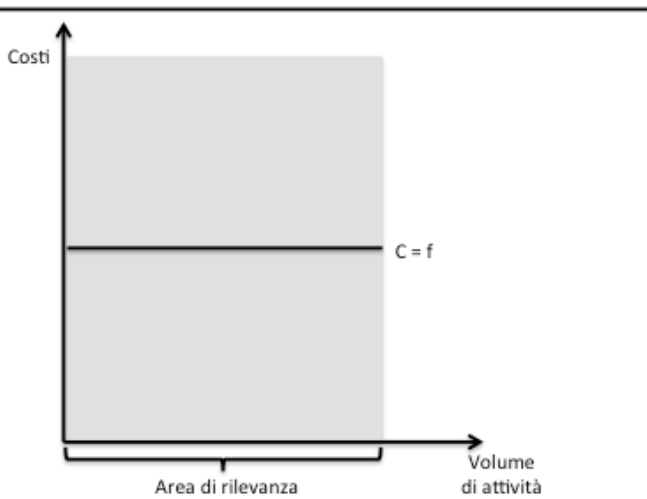


Figura 4 - Rappresentazione grafica dei costi fissi

I costi fissi possono essere distinti in costi fissi impegnati e costi fissi discrezionali a seconda dell'orizzonte temporale delle decisioni da cui sono originati e dell'impatto di queste sul sistema aziendale.

I costi fissi impegnati sono il frutto di decisioni di lungo periodo mediante le quali l'azienda si dota di risorse che rendono disponibili determinate capacità produttive o di servizio. Tali strutture impongono una serie di costi (es. ammortamenti di immobili e impianti, stipendi) che l'azienda deve sostenere nel periodo di budget indipendentemente dal grado di utilizzo dei fattori produttivi sottostanti. In effetti, i costi fissi impegnati rappresentano il valore della capacità acquisita e resa disponibile, piuttosto che il valore della capacità utilizzata nel periodo di budget.

I costi fissi discrezionali, invece, derivano da decisioni assunte in sede di elaborazione del budget e hanno ad oggetto lo stanziamento di fondi per la pubblicità, la ricerca e sviluppo, la formazione del personale, ecc. Tali costi una volta stanziati non risultano influenzati dal volume di attività. Ad esempio, una volta fissato in sede di programmazione il costo di pubblicità esso non cambia con il volume effettivo delle vendite.

I **costi semivariabili** sono costituiti da una componente fissa e da una componente variabile che cambia in modo direttamente proporzionale al modificarsi del volume di attività.

Un esempio di costo semivariabile, rispetto ai minuti di conversazione, è il costo delle utenze telefoniche. La componente fissa è rappresentata dal canone, mentre la componente variabile è legata al numero dei minuti di conversazione secondo un definito costo al minuto. Da un punto di vista matematico, la formula della funzione di costo semivariabile e la sua rappresentazione grafica (cfr. Figura 5) sono le seguenti:

$$C = f + v * X$$

dove:

C = costo

f = ammontare del costo fisso

v = costo variabile unitario

X = volume di attività

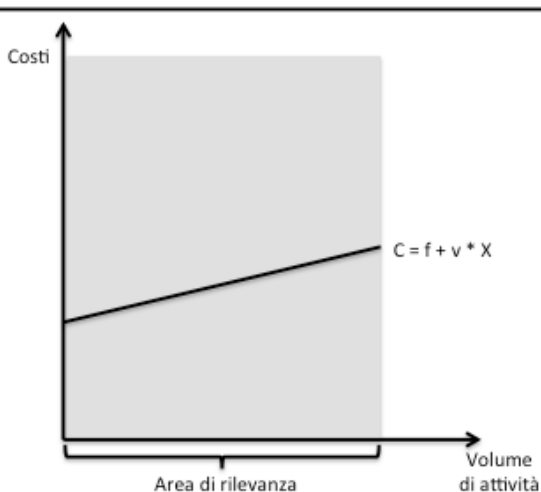


Figura 5 - Rappresentazione grafica dei costi semivariabili

I **costi variabili a scalini** sono quei costi che variano in conseguenza di variazioni piuttosto ampie del volume di attività nell'ambito dell'intervallo di rilevanza.

Tali costi sono relativi a fattori produttivi che rendono disponibile una certa capacità produttiva o di servizio che è sufficiente fino a determinati livelli di attività, superati i quali risulta necessario acquisire nuovi fattori produttivi per disporre di capacità aggiuntiva. Ad esempio, il numero degli addetti commerciali può essere correlato al numero di clienti da gestire. Se l'azienda ritiene che ciascun addetto non possa gestire più di 10 clienti, è evidente che fino a 10 clienti è sufficiente disporre di un addetto commerciale, ma dal 11° fino al 20° cliente sono necessari due addetti, dal 21° fino al 30° cliente sono necessari tre addetti e così via. Il costo descritto, quindi, resta fisso per intervalli relativamente piccoli del volume di attività per poi variare a scalini. Graficamente, i costi in esame possono essere rappresentati nel modo seguente (cfr. Figura 6)

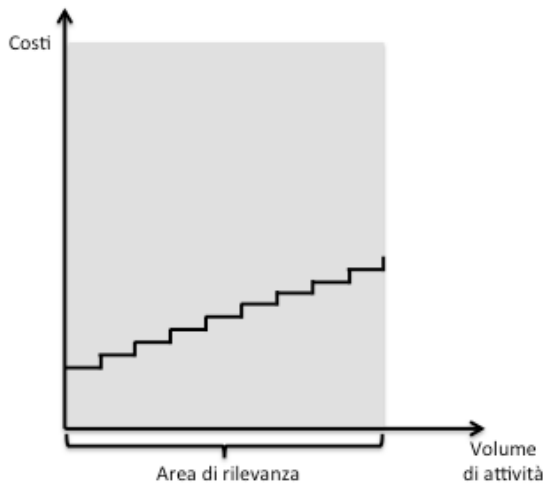


Figura 6 - Rappresentazione grafica dei costi variabili a scalini

Definite le diverse classi di costo è opportuno fare una precisazione in merito al concetto di area di rilevanza. Come evidenziato in precedenza, l'area di rilevanza è l'intervallo di variazione del cost driver nell'ambito del quale non si modifica il modo in cui il costo oggetto di analisi reagisce al modificarsi del determinante di costo. Alla luce di quanto emerso è possibile affermare che l'area di rilevanza è l'intervallo di variazione del cost driver in cui i costi fissi continuano a comportarsi come tali e i costi variabili si caratterizzano per un andamento proporzionale correlato a un costo variabile unitario costante. Entro l'area di rilevanza anche le ipotesi sul comportamento dei costi semivariabili e variabili a scalini si mantengono valide. Al di fuori di tale intervallo, invece, le modalità di comportamento possono modificarsi. Ad esempio, se il costo oggetto di analisi è l'ammortamento di un macchinario, l'area di rilevanza non può superare la sua capacità produttiva. In effetti, qualora il volume di produzione superasse la capacità produttiva disponibile

sarebbe necessario acquisire un nuovo macchinario e l'ammortamento da costo fisso diverrebbe un costo variabile a scalini.

Un'analisi interessante può essere condotta con riferimento alla variabilità del costo del lavoro. Alla luce della normativa sul lavoro vigente nel nostro paese, il costo complessivo del personale, in quanto espressione della capacità di servizio acquisita dall'azienda, si comporta generalmente come un costo fisso impegnato.

Tale ragionamento non desta perplessità per quanto riguarda il costo del personale impiegato e del personale con compiti di supporto alla produzione (tecnici, manutentori, ecc.). Tali costi, infatti, non variano al variare del volume di produzione. Discorso a parte, invece, merita il costo della manodopera diretta. In effetti, anche il costo del personale direttamente impiegato nella realizzazione dei prodotti si configura come un costo di capacità e, quindi, fisso per l'azienda nel suo complesso, ma con riferimento al volume di produzione esso può essere considerato un costo variabile. Il suo ammontare, infatti, pur nei limiti del costo di capacità, varia al variare del volume di produzione.

4.3. CLASSIFICAZIONE DEI COSTI IN BASE ALLA RIFERIBILITÀ AGLI OGGETTI DI COSTO

La classificazione in oggetto non deriva tanto dalla natura dei costi, quanto dal fatto che esista, e sia più o meno immediata, una relazione tra gli elementi di costo e l'oggetto di riferimento⁶.

Sulla scorta di tale considerazione, è possibile definire costi speciali "...quelli relativi a fattori partecipanti esclusivamente alla coordinazione produttiva alla quale il calcolo del costo è riferito. I costi comuni sono, invece, quelli relativi a fattori che, direttamente o indirettamente, concorrono allo svolgimento di coordinazioni produttive differenti, assunte come distinti oggetti di imputazione dei costi"⁷.

In altri termini, si definiscono speciali i costi relativi a fattori produttivi impiegati in modo esclusivo nello svolgimento di un'attività produttiva finalizzata ad ottenere determinati prodotti/servizi.

Caratteristica peculiare dei costi speciali è da rintracciarsi nella loro potenziale eliminabilità in concomitanza con l'eliminazione dell'oggetto di riferimento per il calcolo del costo. Si consideri, a titolo meramente esemplificativo, l'attività di pulizia dello stabilimento industriale svolta internamente dall'azienda: il costo del personale addetto alle pulizie, il materiale di consumo impiegato e gli ammortamenti dei macchinari utilizzati per svolgere l'attività sono tipicamente da considerarsi costi speciali, che l'azienda non avrebbe più motivo di sostenere nell'ipotesi in cui decidesse di esternalizzare la funzione.

Ovviamente, sono costi che solo teoricamente dovrebbero cessare; si pensi, ad esempio, al costo relativo all'ammortamento degli impianti specifici: l'azienda, al momento della cessazione dell'attività di pulizia non smetterà immediatamente di sostenere tale costo in quanto occorrerà provvedere preliminarmente alla vendita dell'impianto medesimo oppure alla sua riconversione per l'utilizzo in un altro processo produttivo.

Di contro, nel ribadire la definizione del Coda precedentemente riportata, sono da considerarsi comuni quei costi relativi al consumo di fattori della produzione impiegati contemporaneamente per l'ottenimento di più oggetti di costo.

Da tali considerazioni discende il fatto che non si possa affermare un' assoluta distinzione tra costi speciali e costi comuni, ma che essa dipenda dall'oggetto di costo definito. In estrema sintesi, se l'oggetto di riferimento per il calcolo del costo è l'impresa nel suo complesso, tutti i costi dovranno necessariamente essere considerati speciali; quanto più verrà dettagliato l'oggetto di costo (il reparto, la divisione, il centro, il prodotto), tanto maggiore sarà la presenza di costi comuni.

I costi speciali possono essere attribuiti all'oggetto di costo sia in modo diretto – come risulta evidente dalla stessa definizione di costo diretto - che indiretto; un tipico esempio di costi speciali ma indiretti è rappresentato dal consumo di energia elettrica con riferimento agli impianti: in questo caso esso è un costo speciale in quanto oggettivamente riferibile ad ogni impianto utilizzato ma, poiché non risulterebbe economicamente conveniente una misurazione oggettiva di tale consumo su ogni singolo impianto tramite contatori, esso viene nella prassi attribuito in maniera indiretta sugli impianti medesimi.

I costi comuni, in quanto riferibili per definizione a molteplici oggetti di costo in maniera indistinta, rientrano esclusivamente nella fattispecie dei costi indiretti.

⁶ Selleri, 1999, p.37.

⁷ Coda, 1968, p.11.

Sebbene considerata separatamente all'interno del presente testo, la distinzione tra costi comuni e costi speciali non è da considerarsi autonoma rispetto a quella tra costi fissi e variabili. Il tema, come efficacemente esposto dallo Spranzi⁸, ruota attorno alla possibilità che possano esistere costi comuni variabili: come già riportato, un costo può essere definito variabile qualora il suo ammontare dipenda in via esclusiva dal volume di attività svolto, presupponendo quindi una relazione causale tra la quantità di ciascuna specie di risultato produttivo ottenuto e l'entità del costo. Tale precisazione rappresenta esattamente la condizione in precedenza espressa per definire i costi speciali, consentendo quindi di giungere alla logica conseguenza che un costo può definirsi comune solo se non è legato da una relazione di proporzionalità alla quantità di ciascun risultato produttivo ottenuto. A sua volta, tale affermazione rappresenta la condizione affinché un costo possa essere definito "fisso".

Da siffatto ragionamento consegue che un costo è da definirsi "comune" solo in quanto è "fisso" (non deve invece valere la proposizione inversa). Di fondamentale importanza rimane, in ogni caso, l'osservazione che i concetti di costo fisso e variabile e di costo comune e speciale non devono essere considerati intercambiabili, dal momento che i costi fissi possono essere comuni o speciali.

4.4. CLASSIFICAZIONE DEI COSTI IN BASE ALLE MODALITÀ DI PROGRAMMAZIONE. I COSTI STANDARD

In base alle modalità di programmazione, i costi possono essere classificati in:

- costi parametrici;
- costi discrezionali;
- costi impegnati.

I costi parametrici sono relativi a fattori produttivi il cui consumo da parte dell'oggetto di costo, tipicamente il prodotto, è determinabile a priori in modo oggettivo mediante parametri di tipo tecnico (es. kg di materia prima per unità di prodotto, ore MOD per unità di prodotto).

I costi discrezionali, come noto, sono quei costi il cui ammontare, deciso anno per anno, deriva da valutazioni discrezionali del management, non essendo individuabili per le risorse sottostanti dei parametri tecnici di impiego significativi.

Per i costi impegnati, infine, il margine di discrezionalità del management in sede di programmazione risulta molto limitato in quanto tali costi si configurano come costi di capacità e dipendono da decisioni prese a monte.

Ai fini della predisposizione del budget e, in particolare, per la valorizzazione del budget di produzione, assumono un ruolo fondamentale i costi standard di impiego dei fattori produttivi, nello specifico materiali diretti, manodopera diretta e altri costi indiretti variabili di produzione.

I costi standard sono dei costi preventivi e, in quanto tali, riflettono ipotesi di futuro svolgimento della gestione. Essi, tuttavia, non rappresentano delle semplici previsioni ma si configurano come veri e propri obiettivi che i manager si impegnano a conseguire nell'anno di budget.

I costi standard, in altri termini, definiscono quale dovrebbe essere il valore dei fattori produttivi impiegati per l'ottenimento di una unità di prodotto, considerando, nel dettaglio, anche i vari componenti e le fasi di lavorazione eseguite nei reparti in cui il prodotto è processato (Coda, 1975).

Il valore desiderato può essere un costo standard ideale o un costo standard 'pratico' (Burch, 2000; Garrison, Noreen, Brewer, 2008).

Nel primo caso il consumo obiettivo dei fattori produttivi è individuato con riferimento a condizioni ideali di svolgimento del processo produttivo (es. assenza di guasti dei macchinari e di altre interruzioni del lavoro). Il costo standard che ne deriva si configura come un obiettivo difficile da conseguire e, in quanto tale, può persino scoraggiare i manager e incidere, quindi, negativamente sulla loro motivazione.

I costi standard 'pratici', invece, sono calcolati considerando condizioni normali di svolgimento del processo produttivo e, quindi, tenendo conto del verificarsi di guasti dei macchinari, di periodi di riposo dei dipendenti, di sfridi e scarti dei materiali. Gli obiettivi che ne scaturiscono sono, pertanto, raggiungibili sia

⁸ Spranzi, 1993, p.29-31.

pur con un certo impegno e, in considerazione di ciò, i costi standard 'pratici' sono generalmente quelli adottati dalle aziende.

La determinazione dei costi standard implica una profonda conoscenza delle caratteristiche dei fattori produttivi e delle modalità di loro utilizzo, sotto il profilo sia tecnico che organizzativo. In particolare, la determinazione in oggetto presuppone una chiara definizione delle condizioni operative standard dell'azienda e di ciascun centro in cui essa è articolata. Nello specifico, i costi standard sono definibili previa individuazione, con lo sguardo ovviamente rivolto al futuro, degli aspetti inerenti la qualità dei prodotti e dei fattori produttivi, le modalità di svolgimento dei processi produttivi, le condizioni operative non controllabili (es. fattori climatici o politici) e le caratteristiche del mercato della fornitura. Solo considerando congiuntamente tali aspetti possono essere, infatti, individuati gli standard fisici unitari e gli standard monetari unitari che consentono di calcolare i costi standard di impiego dei fattori produttivi.

Lo standard fisico unitario è la quantità-obiettivo di fattore produttivo necessarie per ottenere una unità di prodotto. Esso, pertanto, può essere espresso sotto forma di consumo unitario standard, nel caso dei materiali diretti, o di tempo standard di produzione nel caso della manodopera diretta.

Il prezzo standard unitario, invece, è il prezzo-obiettivo da corrispondere per avere la disponibilità di una unità di fattori produttivo, ad esempio per un kg di materia prima o per un'ora di manodopera diretta.

Da un punto di vista matematico, quindi, il costo standard di uno specifico fattore produttivo per l'ottenimento di una unità di prodotto è il risultato della seguente formula:

$$C_{su} = Q_s \times P_s$$

dove:

C_{su} = costo standard di un fattore produttivo per unità di prodotto;

Q_s = standard fisico unitario;

P_s = prezzo standard unitario.

È doveroso sottolineare che l'individuazione degli standard fisici unitari è utile solo se i prodotti dell'azienda sono standardizzati, o per lo meno, pur essendo i prodotti diversi l'uno dall'altro, sono standardizzati i componenti che ad essi danno vita (i componenti possono essere assemblati in modi diversi per dare origine a prodotti altrettanto differenti e maggiormente rispondenti alle esigenze dei clienti). Anche il processo produttivo deve essere standardizzato, perché solo in questa circostanza è possibile individuare delle modalità di realizzazione secondo un percorso 'normale' e con l'impiego di risorse in quantità al pari 'normali' (Bergamin Barbato, 1991).

I costi standard, inoltre, possono essere calcolati con riferimento a fattori produttivi che originano costi variabili, siano essi diretti rispetto al prodotto o indiretti rispetto al prodotto.

Nel caso dei costi diretti variabili, nello specifico materiali diretti e manodopera diretta, gli standard fisici unitari sono riferibili a una unità di prodotto. Ad esempio, metri di stoffa o ore MOD per realizzare una gonna del modello Y.

Nel caso dei costi indiretti variabili, ad esempio, la quota variabile dell'energia elettrica consumata per far funzionare i macchinari impiegati per la produzione di una pluralità di prodotti, invece, gli standard fisici unitari non possono essere riferiti direttamente a una unità di prodotto, in quanto non può essere misurata in modo oggettivo la quantità di fattore produttivo da impiegare per realizzare una unità di prodotto.

Con riferimento ai costi indiretti variabili è, pertanto, necessaria l'esplicitazione di un doppio standard fisico: la quantità standard di fattore produttivo per unità di risorsa che funge da collegamento con il prodotto e la quantità standard della risorsa di collegamento per unità di prodotto (Arcari, 2007). È possibile, ad esempio, determinare i kw standard per ora di funzionamento dei macchinari (es. 10 kw / ora macchina), moltiplicarli per il prezzo standard (es. 0,10 €/kw) e, conoscendo le ore macchina necessarie per realizzare una unità di prodotto (es. 2 ore macchina), determinare il costo standard unitario dell'energia elettrica (2€).

La considerazione dei costi variabili, diretti e indiretti, ai fini della determinazione dei costi standard, è la conseguenza del fatto che solo con riferimento a essi ha senso parlare di efficienza in termini di risparmio nell'impiego delle risorse.

In effetti, i costi standard rappresentano degli obiettivi che i manager possono raggiungere con un certo impegno adottando delle scelte che incidono sul rendimento dei fattori produttivi impiegati o sul loro prezzo di acquisto e che, quindi, influenzano l'ammontare totale del costo sostenuto effettivamente dall'azienda.

Problematiche diverse si pongono, invece, con riferimento ai costi fissi che nell'area produttiva sono generalmente impegnati, essendo configurabili come costi di capacità. Essi, dunque, sono dati nel loro ammontare complessivo a carico dell'azienda nell'anno di budget e con riferimento ad essi non si può puntare al risparmio ma all'ottimizzazione dello sfruttamento della capacità acquisita e disponibile (Bergamin Barbato, 1991). Ciò è evidente nel caso in cui si voglia determinare un costo pieno unitario di produzione standard. Il costo fisso unitario può essere determinato solo dividendo il costo impegnato per il volume programmato di produzione. Poiché il costo complessivo da inserire a budget è già noto, ben si comprende che minore è il volume programmato di produzione, maggiore è il costo fisso unitario. Di contro, massimizzando lo sfruttamento della capacità disponibile, il costo fisso per unità di prodotto tende a ridursi.

4.5. CLASSIFICAZIONE DEI COSTI IN BASE ALLA CONTROLLABILITÀ

La classificazione dei costi in base alla controllabilità è alla base della *responsability accounting* o contabilità per centri di responsabilità. La classificazione in esame è, infatti, indispensabile per procedere alla valutazione delle prestazioni manageriali poiché rappresenta lo strumento attraverso il quale si dà attuazione al binomio autorità – responsabilità alla base del processo valutativo.

Secondo il criterio di classificazione individuato, i costi possono distinguersi in due categorie:

- costi controllabili
- costi non controllabili.

I costi controllabili sono quei costi il cui ammontare è “influenzabile in maniera diretta e in misura significativa “ (Brusa, 2000) dal manager a capo del centro di responsabilità, manovrando le leve decisionali a disposizione. Di contro, i costi non controllabili sono quei costi relativi a fattori produttivi con riferimento ai quali il manager non dispone delle leve decisionali che consentono di influenzarne in modo diretto e significativo il consumo. Nella logica della *responsability accounting*, solo i costi controllabili dovrebbero essere assegnati ai centri al fine di esplicitare i margini di manovra di ciascun responsabile e valutarne le prestazioni.

È opportuno sottolineare che la distinzione in esame, al pari di quelle viste in precedenza, non ha valore assoluto. La controllabilità, infatti, si riferisce a uno specifico centro di responsabilità, e dipende dalla tipologia e dall'ampiezza delle leve decisionali a disposizione del manager. La classificazione tra costi controllabili e non controllabili ha, pertanto, natura eminentemente organizzativa più che tecnico-contabile, poiché è conseguenza dell'articolazione delle responsabilità in azienda.

In linea di principio, tuttavia, i costi controllabili sono costi diretti di centro anche se non tutti i costi diretti di centro possono essere influenzati dal responsabile con le leve decisionali a disposizione. Ad esempio, l'ammortamento dei macchinari specifici è un costo diretto da un punto di vista delle modalità di assegnazione agli oggetti di costo, ma non è controllabile nel caso in cui il responsabile non disponga dell'autorità di acquistare o alienare i macchinari.

La controllabilità, infine, è connessa alla possibilità di esercitare un'influenza significativa sul consumo dei fattori produttivi sottostanti i costi e non necessariamente un controllo pieno da parte del management, situazione peraltro difficilmente riscontrabile nella realtà. Ad esempio, il soggetto a capo di un reparto produttivo, responsabile del costo della manodopera sostenuto nel proprio reparto, ne può influenzare l'ammontare intervenendo sulla velocità e sull'efficienza di svolgimento delle operazioni oppure sui tempi morti, ma non può generalmente agire sui livelli retributivi riconosciuti agli operai dall'ufficio personale e condizionati dalla contrattazione sindacale.

BIBLIOGRAFIA

ANTHONY R.N., HAWKINS D.F., MACRÌ D.M., MERCHANT K.A., *Sistemi di controllo. Analisi economiche per le decisioni*, II ed., McGraw-Hill, Milano 2005.

ARCARI A.M. (a cura di), *Il controllo direzionale*, McGraw-Hill, Milano 2007.

BASTIA P., *Analisi dei costi. Evoluzione degli scopi conoscitivi*, II ed., Clueb, Bologna 1996.

BERGAMIN BARBATO M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino 1991.

BRUNETTI G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano 1979.

BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano 2000.

BUBBIO A., *Analisi dei costi e gestione d'impresa*, Guerrini, Milano 1994.

BURCH J.G., *Contabilità direzionale e controllo di gestione: impatto delle nuove tecnologie*, II ed., Egea, Milano 2000.

CAMPANINI C., *Lezioni di ragioneria generale e applicata: costi di produzione e contabilità direzionale*, CLUEB, Bologna, 1992

CINQUINI L., *Strumenti per l'analisi dei costi*, vol. I, *Fondamenti di Cost Accounting*, Giappichelli, Torino 2003.

CODA V., *I costi di produzione*, Giuffrè, Milano 1968.

CODA V., *I costi standard*, Giuffrè, Milano 1975.

COLLINI P., *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, Cedam, Padova 1993.

D'IPPOLITO T., *I costi di produzione e di distribuzione: principi e procedimenti di determinazione*, Abbaco, Palermo-Roma, 1962.

GARRISON R.H., NOREEN E.W., BREWER P.C., *Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*, Cursi, Pisa 1969.

HORNGREN C.T., FOSTER G., DATAR S.M., *Contabilità per la direzione: strumenti e processi per l'impresa competitiva*, Isedi, Torino, 1998

MARASCA S., *Il controllo di gestione nelle aziende commerciali complesse*, Giappichelli, Torino 1989.

PAGANELLI O., *La contabilità analitica svolta a costi primi variabili*, Steb, Bologna 1962.

SELLERI L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica. Determinazione quantitative e controllo di gestione*, Etas, Sozegno 1990.

SÒSTERO U., *Analisi dei costi: le logiche di attribuzione*, Cedam, Padova 1991.

SPRANZI A., *Calcolo dei costi e decisioni aziendali*, Etas, Sozegno 1993.

TERZANI S., *Lineamenti di pianificazione e controllo*, Cedam, Padova 1999.

TESSITORE A., *I costi nelle aziende di produzione*, ISEDI, Milano 1974.

ZAPPA G., *Le produzioni nell'economia delle imprese*, t. II, Giuffrè, Milano 1957.