

IL CONTROLLO DI GESTIONE DEGLI STUDI DI CONSULENZA

Il contesto nel quale oggi si trova ad operare il commercialista ha subito sostanziali cambiamenti. L'evoluzione tecnologica e in particolare informatica hanno influenzato il processo lavorativo del professionista cambiando radicalmente il suo modo di operare e di svolgere le proprie mansioni. La crisi economica dei mercati ha spinto verso la chiusura e la delocalizzazione di molte aziende, generando un riflesso negativo non solo sul tessuto sociale ma anche sugli studi di consulenza che vedono ridursi i fruitori dei loro servizi. I cambiamenti delle circostanze esterne, accompagnati dalle mutevoli ed eterogenee necessità dei clienti hanno impattato sul modo di fare impresa. Oggi le aziende richiedono al professionista competenze tecniche e si affidano in misura, sempre maggiore, ai propri consulenti per risolvere problematiche di natura strategica. Ciò ha portato alla nascita di molteplici società di consulenza e di strutture analoghe, sia in ambito nazionale che internazionale, che svolgono le stesse funzioni. In tale contesto, tra i fattori che impattano sull'efficacia dei servizi che tali società offrono, si inserisce autorevolmente il controllo di gestione.

Modello di controllo nelle aziende di servizi: cause ostative

Il controllo di gestione, nella sua accezione più ampia, è uno strumento a disposizione del *management* per prendere delle decisioni. Diventa, quindi, un mezzo utile non solo nelle aziende di produzione, ma anche nelle aziende di servizi, dove il prodotto non è caratterizzato da tangibilità ma da immaterialità. Anche le PMI e le società di servizi, tra cui gli studi professionali, hanno iniziato ad introdurre un sistema che consente loro di tenere sotto controllo in modo più attento ed efficace le dinamiche aziendali e la propria strategia secondo forme accurate e specifiche in considerazione della varietà e immaterialità del servizio offerto. Negli studi professionali l'introduzione del controllo di gestione è stato lento, tant'è che la maggior parte di essi non adotta ancora un corretto sistema di gestione, o lo ha introdotto solo in alcuni ambiti, a causa di diversi fattori tra cui l'immaterialità e la standardizzazione del servizio. I servizi, a differenza dei beni contraddistinti da tangibilità, si caratterizzano appunto per l'immaterialità in quanto a differenza dei beni si esauriscono nel momento stesso in cui la

prestazione viene erogata. Di conseguenza, quantificare la prestazione di un servizio non risulta sempre agevole oltre al fatto che non sempre si riesce a classificare in modo omogeneo il servizio erogato, sia a causa della diversificazione delle attività dello studio professionale, sia perché esso varia a seconda delle necessità del cliente. Sulla base di tali considerazioni negli studi professionali diventa difficile, per chi vuole introdurre un controllo di gestione, creare un *cluster* ed avere un raggruppamento omogeneo di attività simili. Questo però non significa che gli studi professionali non possono dotarsi di un sistema di controllo, ma solo che la difficoltà di raggruppare in macro aree i servizi offerti ne ha limitato lo sviluppo in questo settore.

La ristretta compagine sociale che caratterizza gli studi professionali e la scarsa competenza che, il più delle volte, i commercialisti hanno della materia sono altri fattori che fino ad ora hanno rallentato e limitato il ricorso al controllo di gestione nel settore dei servizi. Capita che lo stesso professionista all'interno del proprio studio non adotti un controllo di gestione perché non ha le competenze per costruire un sistema integrato in grado di controllare e valutare il proprio operato. Si affida al proprio intuito o, in generale, al proprio istinto per prendere decisioni, basandosi su alcune analisi poco sistematiche che compie in alcune aree.

Gli studi professionali, inoltre, sono principalmente caratterizzati da una ridotta organizzazione per la quale il professionista crede di poter gestire senza dotarsi di strumenti di *management accounting*.

Le aziende di servizi e il modello di costing

Le aziende di servizi si caratterizzano per una struttura dei costi con un'alta incidenza della parte indiretta rispetto alla quota di tipo diretto con inevitabili ripercussioni sul costo unitario del servizio/commissa che dipende principalmente dalla prima categoria di costi indicata.

Sul sistema di determinazione dei costi incidono anche le caratteristiche stesse di gestione delle aziende e nelle aziende di servizi si manifestano in:

- volumi di transazioni variabili durante l'anno, tra gli anni, per stagione;
- alti livelli di costi fissi;
- numerosi costi indiretti specifici, attribuibili in modo particolare a dati oggetti intermedi.

Secondo Fitzgerald (1998) i processi di erogazione di servizi sono distinguibili in *professional*, *shop* e *mass*. Il

di Alessandro Capodaglio

Dipartimento di Economia e Management, Università di Pisa

e Giuseppina Iacoviello

Dipartimento di Economia e Management, Università di Pisa

criterio discriminante consiste nel volume di clienti serviti al giorno che determina anche il volume della domanda di servizi. Queste due variabili combinate con il rapporto risorse umane su risorse tecniche, unite alla personalizzazione, alla discrezione, al rapporto tra lavoro *front* e lavoro *back office*, al grado di contatto con il cliente determinano il modo in cui l'organizzazione offre il servizio. Non solo: questo insieme di variabili e le loro relazioni influiscono sulla struttura dei costi, sulla loro imputazione, sul loro controllo. Per quanto riguarda le aziende di servizi professionali, specificatamente di consulenza, Brignall (1997) sostiene come, lungo il loro ciclo di vita, esista sì un ricambio di servizi offerti ma la pratica resta sostanzialmente la stessa ed il lavoro permane la componente principale. Nonostante la componente IT assuma sempre una maggiore rilevanza nelle aziende, non è ancora tale da modificare la struttura dei costi. Le misure di *performance* restano ancorate al fattore lavoro su base temporale (ore fatturabili su ore non fatturabili, giorni trascorsi presso il cliente, giorni preventivi di svolgimento commessa su giorni effettivamente occorsi). Le aziende di servizi professionali, rispetto al tipo di processo di erogazione, si definiscono *labour-intensive*, con una struttura dei costi dove prevale la componente del lavoro *front* dedicata all'offerta del servizio personalizzato. L'azienda di servizi professionali studiata da Brignall (1997) adotta un sistema *full costing*; pone l'attenzione sulla pianificazione ed il controllo dei costi a livello di centro di responsabilità. I responsabili dei centri aderiscono a *budget* annuali concordati. Qualora ci fossero deviazioni occorre che ne diano spiegazione ma tali varianti non sono osteggiate *a priori* dalla direzione, la quale considera il rispetto del *budget* in termini più flessibili. A dispetto della scarsa diffusione di cultura in ambito di controllo dei costi, l'uso di tecniche di *cost accounting* può risultare uno dei fattori critici di successo nelle aziende di servizi. Questo strumento offre conoscenze ben più salde e fondate di quelle che possiedono le aziende prive di sistemi di contabilità analitica e che fondano le loro scelte esclusivamente sull'intuito imprenditoriale, sulle capacità e sulle esperienze dei *manager*. Più volte si sono sottolineati i benefici dell'acquisizione di consapevolezza nell'analisi e gestione dei costi e il ruolo essenziale che la contabilità dei costi svolge nel comprendere il legame tra i costi per generare il prodotto/servizio, valore incorporato nel prodotto attraverso il processo produttivo, valore percepito dal cliente. Cugini (2000) sostiene che spesso il sistema per centri di costo si dimostra inadeguato per il calcolo dei costi dei componenti. Il costo, e in un secondo tempo il prezzo, dovrebbe essere riferito in modo distinto ai singoli componenti elementari, nonostante esso non sia sempre attribuibile in modo univoco a causa di sinergie. Decisamente più appropriato - sostiene - è

l'*Activity Based Costing* (ABC), visto il peso dei costi fissi e indiretti che caratterizza le aziende di servizi, la più naturale identificazione di attività e processi (piuttosto che le rigide funzioni organizzative), la varietà dei clienti e dell'*output*. Esso permette di calcolare il costo dei componenti di servizio dato che è basato sull'analisi dettagliata del consumo di costi indiretti da parte delle attività, a loro volta consumate dai componenti. Sfruttando l'ABC il *management* ha la possibilità di concentrarsi sul valore creato lungo la catena del valore attraverso processi che percorrono trasversalmente la struttura aziendale; con l'ABC e l'approccio per processi si ha la possibilità di identificare le attività e le competenze fonte di vantaggio competitivo. Si ha la possibilità di comprendere il tipo ed il numero di attività svolte, la natura portatrice di valore aggiunto o meno delle attività, la possibilità di conoscere le cause e le determinanti dei costi, i *driver* che determinano incrementi di efficienza, tramite gli indicatori di *performance* opportuni per misurare il grado di raggiungimento degli obiettivi in termini di soddisfazione del cliente. Per identificare il sistema più adeguato per calcolare il costo dei singoli componenti (identità identificabili che occupano uno spazio bene definito nella produzione e nel consumo, attività poste in essere simultaneamente dal cliente e dal fornitore di servizi) è necessario concentrarsi sulle relazioni di causa effetto fra processo produttivo e le caratteristiche del servizio offerto: in quest'ottica l'analisi inizia con il definire i tratti quantitativi e qualitativi dei componenti che sono influenzati dalle peculiarità di ogni fase del processo produttivo. Questo significa che il sistema deve essere in grado di misurare per ogni fase il relativo costo così come la quantità di *output* di fase consumata dall'oggetto di costo finale. Calcolare il costo di servizio è particolarmente complesso in quanto non è facile determinare l'oggetto di costo finale. Il sistema di contabilità dei costi permette al *management* di studiare le relazioni tra i processi produttivi del servizio prodotto e il sostenimento dei costi. Il loro controllo si presenta particolarmente complesso per la mancanza di un prodotto fisico cui riferirsi: per questa ragione serve identificare un'unità elementare che assolva in qualche modo i requisiti di un oggetto di costo fisico. Tale riferimento costituisce il ponte fra il valore veicolato al cliente espresso attraverso il prezzo ricavo e l'oggetto di costo finale, sul quale vengono caricati i costi che, confrontati col prezzo di vendita, determinano la profittabilità. La natura intangibile e composita del servizio, il fatto che sia fruibile in vario modo a seconda di chi lo eroga e a seconda del tipo di cliente fa sì che esso non possa essere considerato da un insieme di caratteristiche definite. Cugini suggerisce di considerare come unità di analisi le componenti individuali che formano un servizio, classificandole in tre tipologie:

- le componenti *core*, ovvero quelle chiave, fonte di valore per il cliente;
- le componenti ausiliarie che rendono possibile l'uso del servizio; e
- le componenti di supporto che non servono ad agevolare l'uso ma piuttosto incrementano il valore percepito.

Questi tre tipi di comportamenti sono a loro volta scomponibili in funzioni più elementari che si definiscono "attributi" (le caratteristiche di un componente). L'analisi di costo si può supporre venga effettuata sia sugli attributi che sulle componenti. È importante sottolineare che nell'esame delle aziende di servizi che operano B2B l'analisi delle componenti è di maggior rilievo perché incide sulle relazioni di lungo termine che si cerca di instaurare con il cliente, dato che un rapporto di lungo termine sfrutta la capacità di personalizzazione del servizio nei confronti del fruitore, l'abilità nel saper rispondere alle esigenze del cliente.

Particolarmente rilevante è individuare qual è l'oggetto di costo che si ravvisa nelle aziende di consulenza, quali relazioni leghino gli uni agli altri.

L'aggregato più elementare individuabile è la commessa: un servizio complesso che si concretizza in una serie di prestazioni. La commessa è per definizione un servizio non ricorrente, customizzato sulle richieste del cliente, da svolgere in tempi prestabiliti, nel rispetto di vincoli preventivamente imposti ed eventualmente aggiornabili in corso d'opera. Una commessa può essere riferibile ad un solo cliente. L'oggetto "cliente" potrebbe essere un ulteriore aggregato da considerare, ottenuto sommando i risultati delle commesse da lui richieste (qualora fossero più di una). Il cliente è colui che richiede la prestazione del servizio di consulenza, sia esso azienda manifatturiera, o altra azienda di servizi, o un'azienda di consulenza che esternalizza un servizio per cui non ha competenze adeguate. Infine il centro di erogazione dei servizi di consulenza (centro produttivo) è un centro di profitto concentrato sull'offerta di un certo tipo di servizi. Ha dimensioni sufficienti da avere propria autonomia, quindi una propria pianificazione, un proprio mercato, propri prodotti o servizi. I centri produttivi sono diversi gli uni dagli altri per competenze omogenee in base all'attività svolta, assorbono risorse e contribuiscono alla formazione del reddito. Un cliente può essere riconducibile a più commesse e a più centri produttivi essendo interessato a prestazioni di diverso ambito. Per commesse che richiedono l'intervento di più centri produttivi, qualora vi sia interesse nel conoscere la profittabilità della stessa, si necessiterà di determinare un prezzo di trasferimento mediante il quale procedere alla valorizzazione delle prestazioni oggetto di scambio tra i vari centri produttivi. I risultati di un centro produttivo potranno essere ottenuti tramite consolidamento di più commesse, e quindi di più

clienti e tramite essi si perverrà alla rappresentazione dei risultati globali d'azienda.

Le società di consulenza

Le considerazioni proposte per le aziende di servizi professionali sono applicabili anche alle aziende di consulenza, oggetto del presente lavoro. Trattasi di organizzazioni che erogano servizi su commessa; essendo di ridotte dimensioni impiegano fino a 50 addetti, coinvolgendo anche consulenti esterni che quindi non lavorano a tempo pieno. Il lavoro che svolgono è a contenuto prevalentemente professionale, quindi la prima voce di costo ma anche la prima fonte di valore è ravvisabile proprio nelle risorse umane. Il servizio è offerto nella forma di commessa, ovvero un ordine non corrente, i cui vincoli essenziali sono stabiliti preventivamente. La durata delle commesse è variabile, da una settimana a oltre l'anno. Spesso le realtà di questo genere non sono dotate di un sistema di controllo di ricavi e costi basato su consolidate metodologie. Al tempo stesso i bilanci non costituiscono un efficace strumento di valutazione delle *performance*, dato che non riescono a fornire dati sui risultati particolari. Ovviamente a fianco di casi in cui non sono implementati sistemi di controllo, ci sono anche realtà che sfruttano sistemi basati su *database* Access o fogli di Excel, o adattamenti di programmi gestionali ideati per organizzazioni manifatturiere.

Il caso Alfa

Oggetto di analisi è uno studio di servizi professionali di consulenza di piccole dimensioni, organizzato su due sedi, la cui attività consiste prevalentemente nell'erogazione di servizi di consulenza societaria e gestionale ad altre aziende. La clientela risulta eterogenea, spaziando da aziende manifatturiere e di servizi, sia di piccole sia di medio - grandi dimensioni, a società di consulenza che ricorrono ad esternalizzazioni per gli ambiti non di propria competenza.

Organizzazione dello studio

Lo studio è organizzato in tre centri di erogazione di servizi consulenziali, caratterizzati da competenze omogenee:

- 1) centro di assistenza societaria che è impegnato in consulenze tecniche di ufficio e di parte, valutazioni d'azienda o di singole poste di bilancio, supporto alle aziende nell'ambito di operazioni straordinarie;
- 2) centro di programmazione e controllo che si occupa dell'implementazione di sistemi di contabilità analitica finalizzata prevalentemente al calcolo del costo di prodotto e di sistemi di *budgeting*, della redazione di

piani industriali a supporto di *start-up* o di aziende in fase di riorganizzazione, dell'analisi dei sistemi informativi ed informatici aziendali ai fini di una loro implementazione o sostituzione;

3) centro di assistenza contabile e fiscale continuativa per le piccole e medie aziende che si occupa anche della gestione amministrativa dello studio stesso. Ogni centro produttivo è sovrinteso da uno dei tre soci dello studio; i servizi offerti non hanno caratteristiche ricorrenti, se non per il fatto di riferirsi ad un centro produttivo in particolare. Per questa ragione, si definisce l'azienda come operante su commessa. Lo studio infatti offre consulenza *spot* ad una clientela eterogenea, richiedente servizi sempre diversi o che, se pur si riferiscono al medesimo campo di competenze, tuttavia, dato il contesto aziendale peculiare in cui vengono richiesti, causano attività e tempi diversi di realizzazione.

Per quanto concerne l'organizzazione aziendale, attorno allo studio si raccolgono le seguenti figure: i soci, i dipendenti, i praticanti, i consulenti esterni ed i collaboratori occasionali.

I soci coordinano l'attività dei praticanti, dei consulenti e dei collaboratori, raccolgono e valutano le commesse, pianificano le attività e le risorse necessarie per il loro svolgimento, mantengono il contatto più stretto con il cliente, intervengono operativamente sui singoli progetti e valutano i risultati ottenuti. L'unico dipendente dello studio si occupa dell'assistenza fiscale e contabile ordinaria alla clientela nonché dell'attività amministrativa dello studio. Ogni praticante è impiegato in un centro specifico; talvolta può però accadere, per lo svolgimento di una certa commessa, che siano richiesti i servizi di più centri produttivi, tipicamente tramite l'attività di un praticante non appartenente al centro che ha acquisito la commessa in questione.

I consulenti sono professionisti esterni che operano su richiesta di un socio per specifici progetti; i collaboratori occasionali svolgono attività riferibili a più centri produttivi in maniera non continuativa.

Lo studio, oltre alle commesse ordinarie richieste dalle aziende, svolge anche attività di formazione tramite seminari, *workshop*, corsi di varia natura forniti ai professionisti ed alle aziende private. In tal modo si alimenta anche il tipo di commessa "formazione" che, a seconda del tema trattato nell'attività didattica, potrebbe richiedere l'intervento di responsabili e collaboratori afferenti a più centri produttivi.

In sintesi, l'azienda di consulenza oggetto di studio presenta le seguenti peculiarità:

- piccole dimensioni: non si tratta di una grande società di consulenza operante a livello internazionale o con una fitta rete di sedi dislocate sul territorio;
- organizzazione in centri di erogazione di servizi di consulenza ben delineati, operanti separatamente, con scambio di attività e risorse su determinati progetti;

- gestione per commessa delle proprie attività: la commessa si riferisce al singolo progetto richiesto e non al cliente, in quanto quest'ultimo potrebbe richiedere progetti afferenti a centri produttivi differenti.

Tali elementi inerenti la gestione richiedono che il modello di controllo dei costi sia definito rispettando i seguenti punti cardine:

- il modello di controllo deve essere semplice e snello in quanto la struttura di ridotte dimensioni non dispone di risorse dedicate *full time* alla manutenzione ed all'aggiornamento dello stesso;
- le tipologie di costi rilevate dovranno essere oggetto di analisi preventiva al fine di comprendere puntualmente se trattasi di costi diretti di commessa, costi diretti di cliente (ma indiretti di commessa), costi diretti di centro produttivo o di centro di costo.

La possibilità che vengano accettate commesse che richiedono servizi di più centri produttivi comporta l'eventualità di introdurre logiche di *transfer price* per meglio stabilire redditività e costi di centro produttivo. Si dovrà perciò individuare il metodo per stabilire i margini e il valore commerciale da applicare per servizi scambiati internamente.

Obiettivo del modello è quello di pervenire ad un conto economico a margini di contribuzione per le seguenti dimensioni:

- commessa;
- cliente;
- centro produttivo;
- nonché ovviamente a livello di intero studio.

Obiettivi del modello

Gli obiettivi che lo studio di consulenza oggetto di questo lavoro si è posto nell'avviare l'implementazione del modello di contabilità analitica e nella creazione del sistema informativo *ad hoc* sono, innanzitutto, l'analisi di profittabilità: imprescindibile indicazione del grado di successo di un'azienda è la rappresentazione di come e in che ammontare l'unità minima di analisi (nel caso di specie la commessa) genera profitti. È necessario porsi domande del tipo:

- Siamo creando ricchezza?
- Gli oggetti di profitto drenano solamente risorse?
- Le commesse precedentemente accettate e realizzate in che grado sono state redditizie?
- Che ammontare di costi hanno generato?
- I costi sono stati ampiamente superiori a quanto pianificato?

Aggregando i risultati di commesse riferibili ad un centro produttivo in particolare, è possibile estendere la riflessione: qual è il centro produttivo più profittevole? Il profitto ottenuto dipende dal numero di commesse chiuse positivamente o dal loro valore? Quale centro produttivo sostiene più costi? Perché?

Le valutazioni potrebbero essere fatte per cliente. Ci sono clienti che hanno richiesto più servizi? Che capacità di spesa hanno? C'è la possibilità di creare generalissime categorie di commesse per capire quali siano potenzialmente più di valore e quali quelle che assorbono più risorse? Per quali commesse sarebbe opportuno ricorrere all'esternalizzazione e quali sarebbe opportuno abbandonare del tutto?

Calcolare il profitto di commesse ha anche lo scopo di determinazione delle *fee* delle risorse umane coinvolte in relazione al successo ottenuto.

Tenere un sistema di contabilità analitica interna occorre, inoltre, per comprendere se e dove si trovano le aree di inefficienza, in particolare quali siano i centri di costo fonte di un ammontare di costi tale da destare attenzione. Le commesse sono servizi *spot*, non ricorrenti, che, a differenza di una produzione per processo, non offrono possibilità di correggere gli errori passati per migliorarsi durante l'esecuzione del progetto stesso. Tuttavia possedere resoconti e dati sulle esperienze pregresse può costituire un buono strumento per l'autovalutazione, per individuare limiti e carenze nelle scelte passate, nell'attività di pianificazione e rappresentare una base su cui porre riflessioni per formulare decisioni future.

Il modello di costing

A partire da quanto chiarito in precedenza occorre a questo punto stabilire quale debba essere il modello selezionato per il caso proposto. Ripercorrendo i modelli esposti in precedenza, il primo approccio considerato è stato quello del *direct costing*, metodologia che considera soltanto i costi variabili e che solitamente si utilizza per calcolare la marginalità dei prodotti, per effettuare scelte di convenienza come l'eliminazione di linee produttive o l'acquisto di una nuova attrezzatura piuttosto che realizzarla internamente. L'informazione fornita da questo metodo è sicuramente più oggettiva perché non ricorre ad attribuzione arbitraria di costi, tramite basi di riparto scelte discrezionalmente. Tuttavia allo stesso tempo risulta meno accurata di quella offerta dagli approcci *full costing*. Nel metodo *direct* i costi fissi comuni non sono imputati agli oggetti finali: questo se da un lato riduce il rischio di distorcere le informazioni, dall'altro limita la significatività delle stesse. In particolare, questa considerazione riveste maggiore importanza nelle aziende dove la componente di costi indiretti, non attribuibili con criteri di specialità, è di ammontare rilevante rispetto al totale dei costi, come accade nell'azienda in questione. La consapevolezza di come si ripartiscono i soli costi specifici tra gli oggetti di costo finali non è un'informazione sufficiente per l'azienda. Essa è intenzionata a conoscere le *performance* anche degli aggregati intermedi costituiti dalle funzioni aziendali, il tipo di relazioni che si instaurano

tra esse, che ammontare di risorse o servizi ogni centro di costo assorbe e cede agli altri e all'oggetto di costo finale.

Relativamente ai metodi che utilizzano configurazioni a costo pieno, il metodo ABC si è sviluppato con l'evolversi dei metodi di produzione orientati sempre più verso la personalizzazione e verso componenti *soft* come fonte di distinzione. Questi ultimi sono implementabili nel servizio solo attraverso costi non diretti e attribuibili con criteri di specialità, ma indiretti, la cui natura della relazione con l'*output* finale è difficile da identificare. Ora per le aziende di servizi in genere, il metodo parrebbe quello più idoneo, visto che più volte si è ripetuto come il concetto di servizio è legato ad una prestazione e non alla creazione di un oggetto fisico da consumare. Lo sforzo di integrare in azienda un modello pacificamente considerato più impegnativo per altri potrebbe essere giustificato per il fatto che realmente nelle aziende di servizi la quota di costi indiretti è maggiore di quella dei costi diretti; si risolvrebbe quindi il problema del sovvenzionamento incrociato. Tuttavia l'azienda considerata offre servizi professionali su commesse non ricorrenti. Questo significa che se si volesse applicare il metodo ABC si dovrebbe per ogni commessa acquisita individuare:

- le attività e le operazioni che ne compongono lo svolgimento;
- le attività svolte anche per altre commesse;
- quelle peculiari di commessa

e procedere alla scelta dei rispettivi *activity driver*. Ogni attività, compiuta in nuove varianti, legate al modo di effettuare il servizio e di fruirne da parte del cliente, sarebbe riconducibile ad una sola commessa. Il costo di quell'attività perciò diventerebbe diretto: il metodo non porterebbe dal lato dell'imputazione dei costi dei significativi vantaggi, visto che trattasi di costi diretti. Il beneficio ulteriore dell'*Activity Based Costing* di poter attribuire le attività a livello di unità, lotto, linea, cliente, segmento nel caso in esame non potrebbe essere sfruttato visto che gli unici livelli di aggregazione potrebbero essere di commessa, centro produttivo, intera azienda e gli altri livelli di aggregati di costi non sono significativi per l'azienda.

La ragione principale per cui è sorta nei contesti aziendali la necessità di un'evoluzione rispetto al metodo dei centri di costo è data dall'utilizzo di basi di riparto volumetriche, causa del fenomeno del sovvenzionamento incrociato nel calcolo dei costi di prodotto. Quest'ultimo si verifica dal momento che i costi generali di produzione vengono solitamente ripartiti secondo tale tipologia di basi (come le ore macchina o le ore uomo, ovvero basi che aumentano proporzionalmente ai volumi di produzione realizzati per ogni *item*) e non secondo basi che effettivamente riflettano un criterio causale del consumo di risorse; di conseguenza le linee di prodotto realizzate in minor numero di unità ricevono una quota più bassa di costi

generali rispetto alle linee con un volume di unità superiore. Il metodo ABC rileva che l'informazione sui costi indiretti attribuiti ai servizi, ottenuta tramite l'uso di basi di riparto volumetriche, è fuorviante: utilizzando criteri causali funzionali (ad esempio, la frequenza con cui i centri erogano il servizio, o il tempo che occorre per lo svolgimento dell'attività) per l'attribuzione dei costi indiretti si perviene a risultati diversi circa i costi sostenuti per ogni prodotto.

Il modello per centri di costo

Nell'ambito del presente lavoro è risultato tuttavia preferibile il modello dei centri di costo.

Con centri di costo si fa riferimento a gruppi di operazioni o processi che configurano unità operative, definite in relazione alle necessità conoscitive relative alle determinanti di costi ad esse afferenti.

In base a questa definizione si possono schematizzare i requisiti che un'unità organizzativa deve possedere per essere definita "centro di costo": omogeneità delle operazioni compiute al proprio interno (che comporta anche una comune unità di *output*), omogeneità di dotazione dei fattori produttivi, significatività dei costi localizzati al proprio interno, possibilità di individuare un responsabile di centro. In questo senso i centri principali di "Attività di studio", "Programmazione e controllo", "Attività societaria" possono essere definiti tali in quanto ognuno è: presidiato da un socio titolare, è identificabile per omogeneità di competenze relative ad uno stesso campo delle conoscenze richieste per la realizzazione delle commesse acquisite dal centro; significatività dei costi localizzati (visto che rappresentano le tre macro aree funzionali di erogazione di distinte tipologie di commesse). La ricerca di omogeneità delle operazioni svolte, in questo caso, è stata piuttosto breve: i centri all'interno dell'azienda coincidono con le funzioni aziendali ed essendo

l'organizzazione di ridotte dimensioni, anche i centri di costo sono piccole unità di accumulo dei costi dove si svolgono le macro attività che riguardano il campo omonimo della funzione: nel caso dei centri principali, poi, risultano anche fisicamente identificati e le attività al loro interno sono raccolte insieme per competenze omogenee. Il fatto che il centro di costo non raccolga un gruppo di attività eterogenee facilita l'individuazione di una base di riparto aderente al criterio funzionale causale, qualora non sia possibile attribuire i costi direttamente alla commessa o rendere i costi speciali tramite carte di lavoro o altri documenti.

Questa caratteristica contribuisce alla formazione di un calcolo del costo più corretto. Nel modello applicato nell'azienda oggetto di studio si utilizzano basi volumetriche per ripartire i costi dei centri principali alle commesse (tali oneri vengono ripartiti sulla base del numero di giornate lavorative occorse per il completamento). In questo caso però le giornate di lavoro si può dire siano effettivamente rappresentative del consumo dei costi compresi accumulati sui centri principali da parte delle commesse. È verosimile ritenere che più la commessa ha richiesto giorni di lavoro per la sua realizzazione, più sono occorsi viaggi, spostamenti, visite all'azienda cliente (costi dai centri "trasferte"), più sono stati sfruttati i *software* del centro IT, più la commessa ha assorbito risorse inerenti il costo del lavoro.

Si è detto che la struttura aziendale non è particolarmente articolata. Essa viene rappresentata in un piano dei centri di costo che ha i requisiti di comprendere tutta l'azienda e di non creare sovrapposizioni dal punto di vista tecnico e delle responsabilità. Il prospetto dei centri di costo è sintetizzato nella [Tavola 1](#). Inizialmente il centro attività "Commerciale" era unico; successivamente si è deciso di suddividere il centro nelle due aree di attività principali dello studio al fine di comprendere quali costi commerciali

Tavola 1 - Centri di costo Società Alfa

- **Centri principali: direttamente preposti all'erogazione del servizio**
 - o Centro pianificazione e controllo
 - o Centro attività societarie
 - o Centro attività di studio
- **Centri ausiliari: per permettere lo svolgimento della prestazione**
 - o Centro trasferta socio A
 - o Centro trasferta socio G
 - o Centro ICT
- **Centri comuni che svolgono servizi per l'azienda nel complesso**
 - o Centro attività commerciale socio A
 - o Centro attività commerciale socio G
 - o Centro Amministrazione
 - o Centro Amministrazione – Sede Rimini
 - o Centro Struttura
 - o Centro Struttura – Sede Rimini

generano i due centri principali. Inoltre i soci responsabili dei centri principali potrebbero sostenere costi per attività commerciali, riferite a commesse poi acquisite non dal proprio centro produttivo. In questi casi, tali costi verranno assegnati al centro che svolgerà il lavoro e realizzerà il relativo fatturato.

Le attività dei centri "Amministrazione" e "Struttura" sono state entrambe suddivise tra le due sedi dello studio. La distinzione di tali centri ha consentito di non dover creare conti elementari specifici per entrambe ma di poter gestire questa dimensione direttamente tramite i centri di costo. Il saldo del centro rappresenterà il costo sostenuto da ogni sede.

L'attività di "Formazione" si è discusso se dovesse essere considerata un centro produttivo o una commessa. Si è concluso che si potesse considerare una commessa: assorbe risorse dello studio sotto forma di costi diretti e indiretti, contribuisce alla generazione del reddito. Non è corretto considerarla come centro di costo, perché di volta in volta richiede l'intervento di risorse afferenti ai centri principali "Pianificazione e Controllo" e "Societario".

Oggetto di riferimento per il calcolo del costo

La commessa può avere un prezzo deciso a *forfait* oppure a consuntivo in base alle risorse effettivamente usate dal fornitore secondo criteri come il costo orario o il prezzo dei materiali. Le commesse oltre che essere svolte per il cliente possono essere anche interne.

Queste ultime non sono fatturabili al cliente e vengono compiute per l'azienda di servizi professionali fornitrici, come se, in ruolo di cliente, commissionasse servizi interni per determinate esigenze. Le commesse possono essere definite come attività sartoriali sul cliente perciò l'unico modo di categorizzarle è in relazione al centro produttivo che le compie. Cercando di creare corrispondenza fra la definizione di componente e la terminologia adottata per la tipologia di azienda di servizi rappresentata dalla società di consulenza, si può far coincidere il concetto di servizio in senso lato con quello di commessa, e il concetto di componente di servizio con quello di servizio come macro-attività che compone, insieme ad altri servizi, la risoluzione della consulenza. Secondo quest'ottica, è possibile associare le attività che compongono i servizi, costituenti la commessa svolta dall'azienda, a quelle caratteristiche di eterogeneità e non standardizzabilità di cui si è tratto in precedenza, le quali a loro volta sono giustificate dalla natura dell'attività di consulenza e da come l'azienda cliente reagisce alla somministrazione della soluzione alla problematica riscontrata. Nello stabilire l'oggetto di costo è imprescindibile tenere conto delle esigenze conoscitive che l'azienda intende soddisfare e del modello di calcolo degli oggetti di costo particolari, più compatibile con l'aggregato di cui si desidera calcolare il costo. Il metodo ABC non

risulterebbe per nulla snello nell'applicazione e nell'aggiornamento e bisogna ricordare come lo sforzo di perfezionare, con l'ABC, l'informazione di costo non conduce ad un risultato differente né più corretto di quello ottenibile tramite i centri di costo. Per il momento, considerate le dimensioni dell'azienda, la fase del ciclo di vita in cui si trova, il numero di risorse umane coinvolte, la presenza di soci titolari con rilevanti esperienze e competenze (anche negli specifici ambiti di analisi e gestione dei costi, di pianificazione e controllo di gestione), il modello dei centri di costo risponde alle esigenze e agli scopi informativi in modo efficace ed efficiente. Il costo più critico che caratterizza l'azienda di consulenza è il costo del lavoro: esso rappresenta la principale voce sia per quantità, ossia come incidenza sul totale dei costi, sia come qualità, ossia come fonte di valore. Le problematiche nell'attribuire questa voce alle singole commesse, causate dall'eterogeneità delle attività svolte nella progettazione di questo sistema non si verificano visto che le carte di lavoro permettono l'attribuzione diretta del costo del lavoro alle commesse, andando a risolvere la difficoltà di attribuire in modo funzionale - causale la voce di costo preponderante. Inoltre, il sistema ABC obbligherebbe, per la sua realizzazione, ad identificare non il centro di costo ma diverse attività per ognuno di essi e, per ogni attività, a scegliere un *activity driver* rilevandone la quantità a preventivo e a consuntivo. La quantità di dati richiesta dal modello sarebbe quindi molto superiore a quella che occorre considerando il metodo dei centri di costo, senza che, almeno per il momento, ne siano percepiti significativi miglioramenti in termini informativi.

Tramite la scheda di commessa è possibile indicare le giornate lavorate per ogni commessa, con indicazione puntuale delle ore e delle voci di spesa sostenute. Questo permette di rendere molte delle voci di costo, tra cui il lavoro, attribuibili in modo diretto e con criteri di specialità. Il costo del fattore lavoro per commessa sarà di più agevole calcolo: si ricorda che solitamente anche l'offerta di commessa, in fase di contrattazione e pianificazione, viene formulata a partire dalle giornate lavorative che si prevede di impiegare, che verranno poi valorizzate a seconda dei *rate* orari applicati in base al grado di qualificazione di chi vi è coinvolto. Sulla base dell'esperienza pregressa e delle capacità del singolo, vengono idealmente frammentate le commesse in attività per le quali si cerca di sopporre il numero di ore necessario per il loro espletamento. Si stabilisce poi quante e quali risorse umane coinvolgere, si valorizza il loro tempo di lavoro. Per l'azienda di consulenza in questione, solitamente le commesse presentano cicli di breve periodo (avviate e compiute entro l'esercizio amministrativo annuale). Solitamente, nell'effettuare previsioni riguardanti i costi per poter determinare il prezzo dell'offerta, può essere importante comprendere se le commesse che si

susseguono nei vari cicli sono simili tra loro e se le fasi di completamento di ciascuna si sovrappongono le une alle altre. Questo serve per capire se sia possibile basarsi sui costi consuntivi o si possa solo riferirsi ai dati di *budget*: quanto più simili sono le commesse e quanto più si sovrappongono le fasi, tanto più si avranno a disposizione termini di paragone e si potranno sfruttare i costi consuntivi per pianificare. Basarsi sui costi consuntivi tuttavia non è del tutto possibile per l'azienda oggetto di studio: le commesse raramente presentano caratteristiche affini. Pur richiedendo gli stessi servizi, tuttavia l'ambiente organizzativo, il settore in cui operano, il tipo di ciclo produttivo rendono la soluzione alla problematica differente. I costi consuntivi possono servire come termine di orientamento sommario.

Alla commessa sarà riferita una scheda di commessa dove saranno registrati i costi, almeno quelli diretti. I costi indiretti saranno collocati sui centri di costo e successivamente, tramite le basi di riparto, attribuiti alle commesse nelle schede di commessa. Terminata l'imputazione dei costi industriali, si attribuiscono i costi restanti (commerciali e amministrativi), o secondo criteri graduato soggettivi (che assumono l'esistenza di una relazione di capacità di tipo contributivo alla copertura dei costi indiretti tramite il prezzo di vendita, il fatturato o il margine di contribuzione assunti come base di riparto) sulle commesse, o secondo criteri tecnico - obiettivi (che suppongono l'esistenza di una relazione tra la base di imputazione ed i fattori produttivi sottostanti ai costi indiretti di causalità, di uso o di beneficio), sui centri principali che a loro volta saranno chiusi sulle commesse. La scelta è guidata dai fabbisogni conoscitivi e dal tipo di struttura organizzativa. L'uso di basi di riferimento soggettive su cui i responsabili del centro non hanno influenza può rendere meno incisivo il controllo e anzi svolgere un ruolo demotivante. Nel caso di specie, non si pongono tuttavia problematiche di responsabilizzazione, visto che i referenti di ciascun centro sono i soci medesimi.

Bibliografia

- Arcari A.M. (1991), *Economie delle imprese dei servizi professionali: logiche e strumenti di controllo*, Egea, Milano.
- Bashab J. - Piot J. (2005), *The professional service firm bible*, Wiley.
- Brechbuhl H. (2004), "Best practice for service organisations", in *Business Strategy Review*, 15.1.
- Brignall S. (1997), "A contingent rationale for cost system design in service system", in *Management Accounting Research*.
- Capodaglio G. (2011), *Manuale di contabilità analitica*, Maggioli Editore, Rimini.
- Crosta F. (2012), *Il controllo di gestione nelle piccole imprese su commessa*, Franco Angeli, Milano.

- Cugini A. - Carù A. (2000), *Valore per il cliente e controllo dei costi: una sfida possibile*, Egea, Milano.
- Dearden J. (2009), "Cost accounting comes to service industries", in *Harvard Business Review*.
- Ditillo A. (2004), "Dealing with uncertainty in knowledge intensive firms: the role of management control systems as knowledge", in *Accounting, Organizations and Society*.
- Fitzgerald L. (1998), *Misurare la performance nelle imprese di servizi*, Egea, Milano.
- Negro G. (1992), *Organizzare la qualità nei servizi: un modello per l'eccellenza nelle imprese e negli enti di servizi*, Il Sole - 24 Ore.
- Patterson P.G. - Cicic M. (1995), "A typology of service firms in international markets: an empirical investigation", in *Journal of International Marketing*, 3 (4).
- Spranzi A. (1974), "Costi per le decisioni: calcolo a costi pieni o a costi diretti?", in *Finanza Marketing e Produzione*, 1 (1).