



Documento

n. 12

***Il controllo di gestione
e la contabilità dei costi nelle pmi***

Marzo 2012

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



LA CONTABILITÀ ANALITICA PER IL CONTROLLO DEI COSTI NELLE PMI



LA CONTABILITÀ ANALITICA PER IL CONTROLLO DEI COSTI NELLE PMI

L'idea di elaborare un documento sul controllo di gestione e la contabilità dei costi nelle pmi nasce a seguito di alcune iniziative formative sul tema, organizzate dall'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili e tenutesi presso numerosi ordini professionali d'Italia.

In queste occasioni è emersa l'esigenza di produrre un documento che offrisse un quadro generale del controllo di gestione, delle sue finalità e dei suoi strumenti principali.

Pertanto, l'elaborato in parola sviluppa in primo luogo le principali caratteristiche del sistema di controllo di gestione, le sue funzioni precipue, il suo ruolo nell'ambito del processo di pianificazione strategica, a supporto del percorso di definizione degli obiettivi e delle strategie aziendali, le sue dimensioni spaziale e temporale.

Successivamente, sono brevemente illustrati gli strumenti fondamentali del controllo di gestione: la contabilità generale e l'analisi di bilancio, la contabilità analitica e le contabilità speciali, il budget ed il reporting.

A seguire, il documento affronta il tema della ripartizione dei costi indiretti utilizzando la metodologia del full costing (centri di costo e activity basing costing).

Infine, sono trattati gli strumenti a supporto dei processi decisionali di breve periodo, come il direct costing e la break even analysis.

Il presente documento costituisce quindi un utile strumento per il professionista che desideri avvicinarsi alla materia del controllo di gestione.

Per queste ragioni, aspetti particolari o problematiche specifiche non sono analizzati in questa sede, ma saranno oggetto di approfondimento da parte di successivi documenti sul controllo di gestione.

Sommario: 1. Il sistema del controllo di gestione - 2. I compiti del controllo di gestione - 3. Il controllo di gestione ed il processo di pianificazione strategica - 4. La dimensione spaziale e temporale del controllo di gestione - 5. I principali strumenti del controllo di gestione - 6. La classificazione e la configurazione dei costi per le decisioni aziendali - 7. Il controllo di gestione e le decisioni di lungo periodo - 8. Il controllo di gestione e le decisioni di breve periodo - 9. Il controllo di gestione e l'activity-based costing - 10. La break even analysis

1 Il sistema del controllo di gestione

La massimizzazione del profitto ha rappresentato per anni la finalità principale, se non addirittura lo scopo esclusivo delle imprese di successo¹. Il fine ultimo delle aziende orientate alla massimizzazione del profitto era quello di ricercare le opportunità legate a contingenze favorevoli di mercato, con l'obiettivo di realizzare soddisfacenti risultati economici e finanziari. È pur vero che affidarsi a variabili congiunturali, il più delle volte effimere, non poteva di certo garantire la continuità dei successi in campo reddituale e finanziario.

Alla luce di ciò, a partire dagli anni ottanta, le imprese comprendono che i cambiamenti continui e repentini nelle dinamiche ambientali e nei gusti dei consumatori, non potevano essere più trascurate. Sono questi gli anni in cui prende avvio un nuovo processo di gestione

¹ Le espressioni "finalità" e "scopo" sono, in questa sede, utilizzate come sinonimi, per quanto alcuni studiosi, come ad esempio il Ferrero, affermino che il termine "scopo" abbia un'accezione più specificatamente intenzionale e deliberativa rispetto al "fine". G. FERRERO, *Istituzioni di economia d'azienda*, Giuffrè, Milano, 1968, p. 26.



ed organizzazione dell'impresa, fondato sulla pianificazione e sull'innovazione, ispirato ad un orientamento strategico in un'ottica temporale di lungo periodo e finalizzato al conseguimento di un vantaggio competitivo non più contingente, ma durevole.

E' ormai ampiamente diffusa la convinzione che lo scenario competitivo globale si stia evolvendo con grande rapidità e che le imprese, di ogni dimensione ed in qualunque area operino, si trovino nella condizione di rivedere profondamente le loro modalità di fare business.

Ne consegue che, l'obiettivo della massimizzazione del profitto di breve periodo viene sostituito da quello della massimizzazione del valore dell'impresa, inteso, quest'ultimo, come grandezza atta ad esprimere il rapporto azienda-ambiente in una prospettiva di miglioramento continuo sia in termini quantitativi (incremento dei risultati economico-finanziari) che qualitativi (ad esempio, aumento del grado di soddisfazione del cliente)².

In questa rinnovata prospettiva, caratterizzata dalla complessità ambientale, si inserisce il controllo di gestione, che suggerisce metodologie e strumenti indispensabili per il governo consapevole e razionale dell'impresa. Per governo consapevole e razionale dell'impresa, s'intende innanzitutto la piena *consapevolezza di ciò che si fa in azienda*, vale a dire la conoscenza approfondita della performance aziendale nelle sue molteplici sfumature, siano esse di natura quantitativa che qualitativa.

Il termine "controllo" è una delle espressioni più incerte ed ambigue che esistano nella letteratura afferente la teoria dell'amministrazione aziendale.

Si passa dall'espressione francese, più restrittiva, di *controle*, dove il termine controllare richiama i concetti di "ispezione", "verifica", "riscontro", "repressione", "vigilanza", "costrizione", al *control* anglosassone, sinonimo di governo, di guida al raggiungimento di obiettivi tra loro correlati³.

Il controllo, inoltre, è interpretato ora come funzione e, quindi, caratteristica della struttura, ora come strategia manageriale di integrazione aziendale, ora come insieme delle relazioni di influenza inter-individuale presenti all'interno di un contesto sociale.

In sintesi, *il controllo di gestione può essere definito come un sistema direzionale attraverso cui il management verifica lo svolgimento della gestione nel rispetto dell'equilibrio economico, patrimoniale e finanziario, potendo contare su un complesso di risorse materiali,*

² Sulle finalità dell'impresa e relative teorizzazioni, si veda, tra gli altri, S. SCIARELLI, *Economia e gestione dell'impresa*, Cedam, Padova, 2001, pp. 71 e ss.

³ Cfr. G. BRUNETTI, *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano, 1979.



immateriale, finanziarie ed umane, in un contesto di obiettivi e strategie sia di medio e lungo periodo che di breve termine.

Gli elementi caratterizzanti un sistema di controllo di gestione sono⁴:

- a) *la componente metodologica o di processo;*
- b) *i sistemi contabili;*
- c) *la componente socio-organizzativa.*

Analizziamoli brevemente.

La *componente metodologica o di processo* è rappresentata dai principi e dalle regole che governano il processo di controllo di un'impresa. In altri termini, si tratta di stabilire cosa misurare attraverso il controllo di gestione e come farlo, focalizzandosi principalmente sui fattori critici di successo, con particolare riferimento:

- alla loro identificazione, secondo una prospettiva macro e microeconomica;
- alla loro analisi e combinazione con altri fattori critici di successo dell'azienda;
- alla loro misurazione.

I fattori critici di successo, nella prospettiva macroeconomica, fanno riferimento, ad esempio, al posizionamento dell'impresa nel settore di appartenenza (posizione di leader o follower), al rapporto tra l'azienda ed i fornitori, alle relazioni tra l'azienda ed i clienti/consumatori, al grado di tecnologia richiesto dal mercato rispetto a quello che l'azienda è in grado di offrire con riguardo ai processi e/o ai prodotti, ecc..

Nella prospettiva microeconomica, invece, sono fattori critici di successo, ad esempio, la composizione del portafoglio prodotti, l'efficienza e la produttività delle combinazioni produttive, il clima di benessere lavorativo, ecc..

Una volta individuate le determinanti di successo per l'impresa, occorre analizzarle singolarmente, per comprendere le forze in atto e le potenzialità esprimibili. Successivamente, si procederà combinando tra loro i fattori di successo, al fine di generare nuove sinergie.

Per finire, è necessario definire un sistema di misurazione, mediante indici ed indicatori di natura quantitativa e qualitativa, che consenta di monitorare costantemente l'andamento delle variabili determinanti il successo dell'impresa. Gli strumenti di misurazione offrono infatti al management la possibilità di identificare con sufficiente chiarezza i punti di forza da sfruttare ed i punti di debolezza da eliminare.

⁴ A tal proposito si veda anche C. AMPOLLINI, M. SAMAJA, *Come innovare il controllo di gestione*, Franco Angeli, Milano, 1979.



I *sistemi contabili* si fondano, invece, su un complesso di informazioni di natura contabile ed extracontabile rivolte alla direzione aziendale, affinché quest'ultima disponga degli strumenti necessari per decidere in modo oculato e coerente con gli obiettivi di fondo dell'impresa. Parlando di sistemi contabili ed extra-contabili, come avremo modo di specificare nel prosieguo, facciamo riferimento alla contabilità generale, alla contabilità analitica, al *budgeting* ed al *reporting*.

Per concludere, la *componente socio-organizzativa* completa lo schema del controllo di gestione, inteso come sistema integrato. Infatti, un efficace ed efficiente sistema di controllo di gestione non può prescindere dalle conoscenze, dalle competenze e dal ruolo svolto da ciascun individuo all'interno della struttura organizzativa. L'indagine sull'assetto organizzativo, afferente il modello di struttura adottato (funzionale, divisionale, ecc.) e la divisione del lavoro, è basilare nel processo di definizione ed assegnazione di obiettivi e sub-obiettivi. A questo proposito, a partire dall'assetto organizzativo sono identificati appositi centri di responsabilità economica (CRE), a capo dei quali è individuato un responsabile.

Quest'ultimo, in relazione agli obiettivi assegnati, ha la facoltà ed il potere di gestire risorse materiali, umane e finanziarie. Successivamente (fase di reporting), egli sarà chiamato a rispondere delle sue decisioni e degli effetti da esse sono derivati.

Una possibile criticità del sistema di controllo, che deve consentire la verifica del raggiungimento degli obiettivi e, conseguentemente, la valutazione dell'operato dei managers, potrebbe essere rappresentata dall'incongruenza tra la responsabilità attribuita al manager in ordine al perseguimento degli obiettivi e l'autorità e l'autonomia riconosciute allo stesso. In alcuni casi è la presenza di forti interdipendenze tra le unità organizzative a non lasciare trasparire nitidamente la ripartizione delle responsabilità tra i vari organi. Alla luce di ciò, è indispensabile assegnare ai managers un "potere" commisurato alle rispettive responsabilità, riconoscendo loro una certa autonomia nel prendere decisioni riguardanti le finalità da perseguire.

2 I compiti del controllo di gestione

Il sistema del controllo di gestione ha compiti precisi.

Tra di essi, il principale è sicuramente quello di produrre una rappresentazione puntuale della performance aziendale e delle determinanti che ne sono alla base, al fine di definire un quadro il più possibile fedele dei fattori che maggiormente hanno contribuito al raggiungimento di



certi risultati. Un'indagine approfondita della performance aziendale, inoltre, consente di individuare le potenzialità che i fattori critici di successo sono in grado di esprimere in futuro per l'impresa.

In definitiva, il compito precipuo del controllo di gestione è, quindi, quello di assicurare costantemente un'attività di monitoraggio e misurazione dei *driver* che hanno determinato il successo o, eventualmente, l'insuccesso dell'impresa, definendone il grado di efficacia, di efficienza, la qualità, la tempestività, la flessibilità e l'innovatività, con riferimento ad un oggetto specifico, quale, ad esempio, un prodotto, un business o un'area strategica di affari (A.S.A.)⁵.

Analizziamo brevemente le variabili menzionate.

L'*efficacia* esprime la capacità dell'impresa di conseguire gli obiettivi stabiliti in fase previsionale e si misura confrontando i risultati conseguiti con quelli preventivati.

Il conseguimento degli obiettivi, ovvero la rilevazione di scostamenti non significativi rispetto agli stessi, fa sì che l'impresa possa essere considerata una realtà organizzativa efficace.

L'*efficienza* può essere *interna* ed *esterna*⁶.

La prima è data dal rapporto tra l'output realizzato (prodotto/servizio) e gli input utilizzati (fattori produttivi impiegati per la produzione dell'output) e misura il rendimento fisico-tecnico dei fattori produttivi (produttività), correlato alla razionalizzazione dei processi aziendali che riducono l'incidenza dei costi di struttura o fissi. Il miglioramento dell'efficienza interna, e quindi del rapporto citato, può essere determinato attraverso: 1) l'aumento dell'output a parità di input; 2) la riduzione dell'input a parità di output; 3) l'aumento più che proporzionale dell'output rispetto all'incremento dell'input; 4) la riduzione più che proporzionale dell'input rispetto alla riduzione dell'output. La misurazione ed il monitoraggio dell'efficienza interna garantiscono la razionalizzazione dei costi e la riduzione degli sprechi in azienda.

L'efficienza esterna afferisce, invece, al rapporto impresa-ambiente, e si concretizza, semplificando, nelle condizioni contrattuali favorevoli nei confronti dei fornitori nella fase di approvvigionamento, e dei clienti-consumatori finali nella fase di vendita. In realtà, l'efficienza esterna deve essere considerata in relazione alla qualità del rapporto con i fornitori e con i clienti/consumatori, in un'ottica di confronto continuo e di incremento del valore complessivo per l'impresa. Per maggiore chiarezza, a titolo esemplificativo, immaginiamo gli

⁵ Cfr. G. DONNA, *L'impresa competitiva*, Giuffrè, Milano, 1992.

⁶ Cfr. G. FERRERO, *Istituzioni di economia d'azienda*, cit. p.213; F. LAMBERTINI, *Efficienza, efficacia e sviluppo dell'impresa*, Patron Editore, Padova, 1990, pp.14 e ss.



effetti positivi ottenibili se, a seguito di una ricerca combinata con un fornitore, si acquistassero materiali tali da ridurre notevolmente gli sprechi e gli sfridi, oppure i tempi di attesa della fornitura (*just in time*). Per quanto concerne il rapporto con i clienti, pensiamo alle informazioni, in termini di *customer satisfaction*, che l'impresa può ottenere dalle schede di gradimento che spesso vengono fatte compilare dai clienti, oppure alla partecipazione dei clienti nella fase di progettazione di nuovi prodotti/servizi.

Rimanendo nell'ambito dell'efficienza interna ed esterna, è necessario chiarire che eventuali interventi volti al miglioramento del rendimento di un fattore produttivo devono essere valutati in relazione agli effetti prodotti sui rendimenti correlati degli altri fattori produttivi, al fine di evitare che l'incremento del rendimento dell'uno possa avere ripercussioni negative sul rendimento del fattore produttivo collegato. Ad esempio, l'incremento del rendimento della forza lavoro a seguito di una riorganizzazione dei tempi e metodi di produzione, non può generare effetti negativi in termini di difettosità dei prodotti. L'incremento del rendimento di una linea di produzione grazie all'inserimento nella catena produttiva di un nuovo macchinario, non può avere come contropartita la riduzione del rendimento della forza lavoro, non formata adeguatamente all'utilizzo del nuovo macchinario.

La *qualità* costituisce un'ulteriore variabile, oggetto di monitoraggio da parte del controllo di gestione. Il concetto di qualità da alcuni anni ha assunto accezioni molto più ampie rispetto alla definizione tradizionale, che prendeva in considerazione esclusivamente le caratteristiche intrinseche del prodotto (colore, forma, praticità, ecc.). Oggi si fa riferimento alla filosofia del *Total quality management*, che presuppone un approccio che coinvolge l'intera struttura organizzativa, a tutti i livelli di responsabilità. Si tratta, infatti, coinvolgendo l'intera organizzazione a partire dai livelli più bassi secondo un orientamento bottom up, di definire ed attribuire obiettivi volti al miglioramento delle performances dell'impresa.

È naturale pensare che l'approccio del *total quality management* favorisca un atteggiamento proattivo da parte dell'azienda, imponendo continue revisioni dei processi interni ed esterni adottati, al fine di verificarne la coerenza rispetto agli obiettivi e alle strategie aziendali.

Un altro fattore critico da monitorare e misurare è rappresentato dalla *tempestività*, intesa come riduzione dei tempi di realizzo di una o più attività (*lead time*).

La riduzione dei tempi, infatti, contribuisce:

- a) ad una maggiore flessibilità dell'impresa, poiché riduce i tempi di reazione agli input provenienti dall'ambiente esterno ed interno all'azienda;
- b) alla riduzione dei costi in seguito alla razionalizzazione dei processi aziendali.



I *lead time* possono riguardare i tempi di approvvigionamento, di produzione, di progettazione dei prodotti, di consegna dei prodotti, ecc..

A partire dalle differenti tipologie di *lead time* è possibile, successivamente, costruire degli indici di efficienza, di cui riportiamo alcuni esempi.

Indice di efficienza $\frac{\text{Tempo delle attività a valore aggiunto (trasformazione materie prime in prodotti)}}{\text{Tempo delle attività a valore aggiunto} + \text{tempo delle attività che non creano valore aggiunto (movimentazione, stoccaggio, attrezzaggi, rilavorazioni, ecc.)}}$

Un valore dell'indice uguale ad uno indica l'assenza di attività che non creano valore aggiunto, condizione quest'ultima difficilmente riscontrabile nella realtà aziendale.

Oltre all'indice di efficienza di produzione, riportiamo di seguito l'indice di attesa/produzione, dato dal rapporto tra il *lead time* di produzione ed il *lead time* relativo all'attesa del cliente, dal momento dell'evasione dell'ordine a quello di consegna dei prodotti.

Per cui avremo:

Indice di attesa/produzione = $\frac{\text{Lead time di produzione}}{\text{Tempo di attesa della clientela}}$

Un valore dell'indice maggiore di uno esprime tempi di produzione superiori rispetto ai tempi medi di attesa della clientela. Ne consegue che, per evitare lunghe attese da parte del cliente, è necessario produrre per il magazzino ed attingervi al momento opportuno.

Nel caso di valori inferiori all'unità, invece, è possibile gestire il magazzino in modo più efficiente e snello, evitando di stoccare grandi quantitativi di scorte, in quanto il ciclo di produzione si conclude in tempi più rapidi rispetto ai tempi medi di attesa che il cliente è disposto ad accettare. Per maggiore completezza, l'indice di produzione/attesa potrebbe essere arricchito di ulteriori elementi quali, ad esempio, i tempi di attrezzaggio o set up dei macchinari ed il lead time di consegna.

Pertanto, nel primo caso avremo:

Indice di attesa/produzione con set-up = $\frac{\text{Lead time di produzione} + \text{lead time di set up}}{\text{Tempo di attesa della clientela}}$

mentre nel secondo caso:



Indice di attesa/produzione = $\frac{\text{Lead time produzione} + \text{lead time set up} + \text{lead time consegna}}{\text{Tempo di attesa della clientela}}$

con set-up e tempi di consegna

Tempo di attesa della clientela

L'indice di produzione/attesa, arricchito dalle determinanti di "set-up" e di "tempi di consegna", fornisce ulteriori informazioni, poiché valori maggiori, o comunque prossimi all'unità, dimostrano che l'impresa è in grado di evadere gli ordini nei tempi medi di attesa della clientela, dimostrando dinamicità e flessibilità sia organizzativa che gestionale.

Per finire, a titolo esemplificativo, riportiamo un ulteriore indicatore, vale a dire l'indice di fornitura/attesa dato dal rapporto tra:

Indice di fornitura/attesa = $\frac{\text{Lead time di fornitura}}{\text{Tempo di attesa dell'azienda}}$

Un valore dell'indice minore di uno consente di valutare favorevolmente il rapporto con il fornitore, data la possibilità di adottare un sistema di fornitura basato sul metodo del *just in time*. In caso contrario, sarà necessario costituire un magazzino materie prime per sopperire al gap tra i tempi di fornitura e quelli di attesa dell'azienda.

La tempestività, come evidenziato in precedenza, favorisce la flessibilità dell'impresa, da intendere secondo una triplice prospettiva. Si parla, infatti, di flessibilità di natura strategica, organizzativa ed operativa.

La flessibilità di natura strategica esprime la capacità dell'impresa di fronteggiare le richieste del mercato in modo propositivo. In altri termini, si tratta di attivare, mediante un comportamento attivo o proattivo⁷, un naturale processo di risposta ai bisogni espressi

⁷ A tal proposito, Brusa e Dezzani distinguono tre tipologie di ambiente. A ciascuna di esse gli autori associano specifici atteggiamenti di risposta da parte dell'impresa.

Più precisamente, si parla di:

- a) *ambiente stazionario*, caratterizzato dalla non variabilità, ovvero dalla stazionarietà delle tecniche, dei gusti dei consumatori, delle risorse, dei prodotti. L'atteggiamento dell'impresa, in questo caso, non può che essere *passivo*, di pura sopravvivenza, con uno scarso orientamento all'innovazione;
- b) *ambiente ciclico-ripetitivo*, caratterizzato dalla variabilità degli elementi che formano l'ambiente e dalla costanza del sistema. La dinamica dei fattori può essere tale per cui il sistema nel suo complesso passa da una situazione di equilibrio ad un'altra uguale, sia in senso quali-quantitativo (ambiente ripetitivo), che solo quantitativo (ambiente ciclico). In questo ambiente i gusti dei consumatori sono, tutto sommato, stazionari, e a variare, quantitativamente, sono le risorse e i prodotti. All'impresa non resta che *adattare* la propria capacità produttiva alle variazioni quantitative dell'ambiente;
- c) *ambiente dinamico*, che differisce dai precedenti per l'elevata variabilità degli elementi, come i gusti e le esigenze dei consumatori, la tecnologia, ecc.. In questo caso, l'impresa può assumere un comportamento *attivo* o addirittura proattivo.



dall'ambiente e, contestualmente, di stimolare i bisogni latenti dei consumatori attraverso la definizione di modalità di intervento (strategie) volte a conciliare gli obiettivi con le necessità aziendali⁸.

La flessibilità organizzativa presuppone meccanismi organizzativi dinamici, pronti al cambiamento sia con riferimento alle modifiche della struttura organizzativa (ad esempio, da funzionale a divisionale, ovvero a matrice o a progetto), sia con riferimento alla divisione del lavoro, intesa come assegnazione di compiti e attività al singolo individuo che opera all'interno dell'organizzazione⁹.

Per finire, la flessibilità produttiva¹⁰ si realizza attraverso la duttilità e la modificabilità del mix produttivo, con riferimento all'assortimento dei prodotti esistenti (differenziazione) e/o all'inserimento di nuovi prodotti (diversificazione).

Il carattere della flessibilità chiama in causa l'*innovazione* di processo e/o di prodotto, che può essere incrementale o radicale.

La prima si verifica quando si registrano lievi, ma progressivi miglioramenti nell'esercizio di un'attività; l'innovazione radicale, invece, si esprime principalmente attraverso un atteggiamento creativo volto alla ricerca di soluzioni sempre nuove, al fine di migliorare in modo sostanziale gli aspetti organizzativi, gestionali o il prodotto dell'impresa.

Il fatto di favorire una tipologia di innovazione rispetto all'altra può essere espressione di una cultura aziendale specifica. Ad esempio, accontentarsi di un'innovazione incrementale, può significare perseguire come obiettivo primario la mera sopravvivenza. Ciò potrebbe essere opportuno per le realtà aziendali che operano in settori maturi. Al contrario, un'innovazione radicale e discontinua favorisce la piena espressione delle potenzialità e della forza attuale di un'impresa, ed è espressione di un atteggiamento proattivo nei confronti del mercato di riferimento.

A quest'ultimo proposito, si potrebbe pensare di stimolare l'interesse di chi lavora in azienda, attivando meccanismi di rottura della routine (*breakdown*). L'interruzione di un'abitudine, infatti, sconvolgendo gli schemi mentali precostituiti dal soggetto, stimola quest'ultimo nella

Cfr. L. BRUSA, F. DEZZANI, *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983, pp. 12-13.

⁸ A questo proposito, Coda afferma: <<Tra le possibili rappresentazioni schematiche del sistema d'impresa, si privilegia il modello input-output, che rappresenta l'impresa come un complesso insieme di variabili strutturali (input), comportamentali (variabili intercorrenti) e risultati (output) in continuo rapporto con l'ambiente>>. Cfr. V. CODA, *L'orientamento strategico dell'impresa*, Utet, Torino, 1988, p. 2.

⁹ Cfr. C. PICCARDO, *Empowerment*, R. Cortina, Milano, 1995.

¹⁰ Cfr. R. LANZARA, *Le strategie di flessibilità produttiva*, Cedam, Padova, 1990; S. GAY, *Flessibilità strategica dei sistemi di produzione*, F. Angeli, Milano, 1994.



creazione di nuova conoscenza¹¹. Ad ogni modo, è bene precisare che stimolare costantemente l'innovazione in azienda attraverso meccanismi di *breakdown*, non significa sottoporre i dipendenti ad estenuanti pressioni psicologiche, ma implica l'assunzione di comportamenti volti a suscitare nel lavoratore un'equilibrata tensione al miglioramento, accompagnandolo nel naturale processo di crescita. Ciò significa, ad esempio, preparare il dipendente ad affrontare qualsiasi difficoltà, all'insegna della sana competizione, della ragionevole motivazione, della costante partecipazione all'attività dell'impresa, ecc..

3 Il controllo di gestione ed il processo di pianificazione strategica

Un'azienda di successo non lascia nulla al caso, ma cerca di pianificare, organizzare, gestire e controllare tutte le attività atte a creare nuova ricchezza.

In quest'ambito si inserisce il processo di pianificazione strategica, con il quale si identificano le linee guida e gli strumenti attraverso i quali l'impresa può conseguire l'obiettivo correlato all'accrescimento del valore¹². Il processo di pianificazione strategica comprende le seguenti fasi: la definizione e formalizzazione della vision e della mission, l'analisi dell'ambiente esterno ed interno, la definizione ed assegnazione degli obiettivi aziendali, l'elaborazione delle strategie, la definizione dei piani operativi.

In direzione trasversale agisce il controllo di gestione, inteso come processo volto a migliorare il coordinamento tra le singole fasi, in modo da favorire il conseguimento degli obiettivi finali. Il fine ultimo del controllo di gestione, in un contesto di pianificazione strategica, è quello di identificare, monitorare e misurare le relazioni causa/effetto esistenti tra la mission aziendale, gli obiettivi, le scelte strategiche e le forze materiali ed immateriali di cui l'impresa dispone, prestando particolare attenzione ai risultati che ai vari livelli della struttura organizzativa l'impresa è stata in grado di conseguire.

A questo punto, descriviamo brevemente le singole fasi del processo di pianificazione strategica.

¹¹ A tal proposito, Carmagnola parla di *curva del disordine*, alla base di qualsiasi processo di apprendimento. Cfr. F. CARMAGNOLA, *Sviluppo organizzativo ed apprendimento*, in *Sviluppo & Organizzazione*, n. 161, Maggio/Giugno, 1997, pp. 142 e ss.

¹² Anthony definisce la pianificazione strategica come: "il processo di decisione sugli obiettivi dell'azienda, sul loro cambiamento, sulle risorse da usare per il loro raggiungimento e sulle politiche che debbono informare l'acquisizione, l'uso, l'assegnazione di tali risorse". Cfr. R.N. ANTHONY, *Planning and control system; a framework for analysis*, Harvard University Press, Boston, 1965, p. 14.



La *mission* esprime la ragione d'essere dell'impresa, la motivazione alla base della sua creazione, la "vocazione" imprenditoriale a cui si ispirano le azioni ed i comportamenti del soggetto aziendale¹³.

La *vision* è, invece, la traduzione visiva della mission, ed è soprattutto grazie alla sua condivisione che l'organizzazione costruisce una propria identità, in grado di distinguerla da qualsiasi altra impresa operante nello stesso settore o in settori differenti.

Avendo definito la mission e la vision, è possibile soffermarsi sull'analisi dell'ambiente, esterno ed interno, che rappresenta, per l'impresa, un passaggio fondamentale nella definizione di un piano strategico funzionale alla creazione di valore¹⁴. Con l'analisi dell'ambiente, infatti, un'impresa dovrebbe essere in grado di trasformare le minacce in opportunità, amplificando gli effetti correlati alle circostanze favorevoli e soffocando, al contempo, gli eventi sfavorevoli, che limitano, o addirittura talvolta ostacolano, la crescita economica del sistema aziendale¹⁵.

L'*ambiente esterno* può essere distinto in *macroambiente* e *microambiente*.

Rientrano nel *macroambiente* tutte quelle variabili che, in misura meno diretta, influenzano l'esercizio dell'attività economica dell'impresa. L'errore di sottovalutare una variabile relativa al macroambiente, perché ritenuta distante dalla sfera dell'attività dell'azienda, potrebbe causare non pochi problemi alla stessa sopravvivenza dell'organizzazione. Il macroambiente comprende, in particolare: l'ambiente sociale, la distribuzione demografica, la struttura del mercato, l'ambiente naturale, l'ambiente politico, le leggi e i regolamenti, la tecnologia e la ricerca, l'ambiente economico, la cultura e la tradizione.

Il *microambiente* identifica l'"area geografica" o il "territorio economico" in cui l'azienda è direttamente inserita e coinvolta¹⁶. L'analisi del microambiente presuppone l'indagine delle dinamiche alla base delle relazioni esistenti tra l'impresa ed i soggetti di seguito elencati: i

¹³ Tra gli strumenti utilizzati per la definizione della mission, riportiamo il modello *Ashridge*, in base al quale l'identificazione della mission comprende i seguenti quattro elementi:

- a) Lo *scopo*: perché l'impresa esiste?
- b) I *valori*: in che cosa crede l'impresa?
- c) Le *norme di comportamento*: quali sono le politiche e i modelli che guidano l'impresa?
- d) La *strategia*: qual è la strategia dell'impresa per raggiungere lo scopo?

Cfr. A. CAMPBELL, S. YEUNG, *Do you need mission statement?*, The Economist, 1990.

¹⁴ <<Le imprese di successo osservano la propria attività dall'esterno. Esse riconoscono il fatto che l'ambiente di mercato presenta costantemente nuove opportunità e nuove minacce, e pertanto comprendono l'importanza di un continuo monitoraggio e adattamento allo stesso>>. Cfr. P. KOTLER, *Marketing Management*, Prentice Hall, Milano, 2004, p. 193.

¹⁵ Secondo il Ferrero, l'ambiente può essere definito come "il sistema di condizioni e circostanze di diritto e di fatto, qualunque sia la loro specie ed origine, nel cui ambito l'impresa stessa trova condizioni di vita, di sopravvivenza e di sviluppo". Cfr. G. FERRERO, *Impresa e Management*, Milano, Giuffrè, 1980, p. 99.

¹⁶ Cfr. U. BERTINI, *Il sistema d'azienda*, Giappichelli, Torino, 1990.



clienti, i concorrenti diretti e indiretti, i fornitori, gli intermediari commerciali, gli intermediari finanziari e le banche.

Oltre all'analisi delle determinanti che caratterizzano l'ambiente esterno, è molto importante per l'impresa conoscere se stessa, i propri punti di forza e di debolezza, al fine di rafforzare i primi e rimuovere i secondi, ovvero trasformarli in punti di forza. Il riferimento è, in questo caso, all'ambiente interno.

L'indagine sull'*ambiente interno* riguarda, principalmente, le risorse a disposizione del management e le modalità di impiego delle stesse nello svolgimento dell'attività d'impresa.

L'analisi delle risorse avviene attraverso l'identificazione dei mezzi di cui il soggetto aziendale può disporre. Nello specifico, le risorse interne possono essere classificate in *beni materiali* e *beni immateriali*, o *intangibles*, tra cui sarebbe opportuno considerare anche tutte quelle risorse che, sebbene non evidenziate nel patrimonio contabile, rappresentano una fonte di ricchezza per l'impresa (cosiddetto "capitale intellettuale"¹⁷). Tra le risorse interne vi sono anche le *risorse finanziarie* e le *risorse umane*.

Una volta definite le risorse a disposizione del soggetto aziendale, l'analisi dell'ambiente interno prevede l'indagine sulle modalità di impiego di tali risorse. A questo proposito, è importante verificare che le scelte effettuate dal management siano coerenti con i principi dell'efficienza, dell'efficacia e, più in generale, dell'economicità.

Procedendo in questa direzione, risultano fondamentali:

- *l'esame dei processi aziendali*, con particolare riferimento alle attività che li costituiscono, distinguendo le attività che creano valore da quelle che lo distruggono¹⁸;
- *l'analisi del portafoglio prodotti*, che presuppone l'indagine sull'assortimento produttivo, e quindi sulla differenziazione e diversificazione dei prodotti, e sulla redditività degli stessi, utilizzando strumenti quali il ciclo di vita del prodotto, il margine di contribuzione, ecc.. In questa fase è molto importante considerare se l'azienda è monoprodotto o multiprodotto. Un'azienda monoprodotto, infatti, nonostante la maggiore specializzazione, è indubbiamente esposta in modo significativo alle minacce della concorrenza e alla variabilità dei gusti dei consumatori. Diversamente, un'azienda multiprodotto può meglio fronteggiare gli

¹⁷ Per maggiori approfondimenti sul ruolo degli intangibles in azienda, si veda, tra gli altri A. QUAGLI, *Introduzione allo studio della conoscenza in economia aziendale*, Giuffrè, Milano, 1995, pp. 5 e ss..

¹⁸ A questo proposito, si pensi al modello della catena del valore del Porter e alle attività generatrici di valore. Cfr. M.E. PORTER, *Il vantaggio competitivo*, Edizioni di Comunità, Milano, 1987, pp. 46 e ss.



stimoli esterni, offrendo alla clientela una gamma ampia e diversificata di beni e/o servizi.

La conoscenza dell'ambiente esterno ed interno facilita sicuramente il processo di definizione degli *obiettivi*, che rappresentano le tappe intermedie del percorso di pianificazione strategica. Gli obiettivi sono strettamente collegati alle specificità di un'azienda, e variano, all'interno di ogni impresa, in relazione al tempo¹⁹. Essi fungono da guida, ed è per questo che la loro definizione deve essere riferita innanzitutto ad intervalli temporali di lungo termine e, successivamente, di medio e breve termine. Diversamente, nell'attività di realizzazione e di controllo dei risultati raggiunti, è necessario partire dagli obiettivi di breve termine per poi passare alla verifica degli obiettivi di medio e, infine, di lungo termine.

Le caratteristiche principali degli obiettivi sono:

- la *quantificabilità*, in base alla quale gli obiettivi devono essere tradotti in numeri (indicatori, quozienti o, più semplicemente, valori assoluti). Maggiori difficoltà potrebbero incontrarsi nel caso di obiettivi di natura qualitativa, per i quali è possibile ricorrere, ad esempio, ad indicatori di crescita, di efficienza e di stabilità, al fine di tradurre anche gli aspetti qualitativi in numeri (percentuali, numero di volte, ecc.) o, eventualmente, in giudizi (basso, medio, alto, negativo, positivo, ecc.);
- la *capacità di orientare la gestione*, per cui la definizione di obiettivi condivisi assicura il coordinamento e la sincronizzazione dei comportamenti dei soggetti impegnati ai vari livelli dell'organizzazione, per il perseguimento del fine ultimo dell'impresa (mission);
- la *chiarezza*, che assicura la facile comprensione degli obiettivi, in modo da evitare fraintendimenti di vario genere tra i soggetti impegnati nello svolgimento di attività strumentali al loro raggiungimento;
- la *realizzabilità*, in quanto gli obiettivi non devono essere delle chimere, ma traguardi raggiungibili, seppure stimolanti ed impegnativi. Infatti, se gli obiettivi fossero irraggiungibili, il loro mancato conseguimento finirebbe per demotivare il soggetto, o il gruppo di soggetti, coinvolto nel progetto, con probabili conseguenze negative anche sulle attività future. Allo stesso tempo, se l'obiettivo fosse di facile realizzazione, potrebbe verificarsi un abbassamento del livello di attenzione e di orientamento al miglioramento continuo da parte dei dipendenti;

¹⁹ In tal senso P. MIOLO VITALI, *Il sistema delle decisioni aziendali*, Giappichelli, Torino, 1993, p. 33.



- la *coerenza*, in base alla quale è opportuno mantenere un elevato grado di armonia tra gli obiettivi, sia in termini spaziali, vale a dire tra obiettivi globali (che riguardano l'intera azienda) e settoriali (riferiti ad una parte dell'azienda), sia in ottica temporale, ovvero tra obiettivi di medio, lungo e breve periodo²⁰. La coerenza tra gli obiettivi in alcuni casi si concretizza mediante scelte apparentemente discordanti tra loro. Immaginiamo, a titolo esemplificativo, un obiettivo globale di crescita economica dell'impresa, apparentemente in netto contrasto rispetto alla chiusura di una divisione. E' possibile, infatti, che la chiusura di una divisione possa liberare risorse, che possono essere reinvestite in altro ambito aziendale, in modo da favorire il conseguimento di risultati economici e finanziari molto più soddisfacenti;
- la *flessibilità*, riferita al sistema di obiettivi che, all'occorrenza, deve essere in grado di modificarsi in relazione alla dinamicità dei mercati ed alle necessità espresse dal cliente²¹.

Per quanto concerne invece la natura degli obiettivi, è possibile distinguere:

- gli *obiettivi di natura reddituale*, che mirano ad incrementare la redditività di singole aree di business e/o dell'intera azienda;
- gli *obiettivi di crescita e/o sviluppo*, con i quali l'impresa mira ad accrescere la sua dimensione in termini prettamente quantitativi (si pensi, ad esempio, all'incremento del parco impianti, all'acquisizione di un nuovo fabbricato, ecc.), e/o qualitativi (si pensi, ad esempio, all'innovazione di processo e di prodotto, ai rapporti con la clientela, con i fornitori, con i finanziatori, con i dipendenti, ecc.);
- gli *obiettivi di natura finanziaria-patrimoniale*, strumentali alla realizzazione o al ripristino di condizioni di equilibrio finanziario e/o patrimoniale²²;
- gli *obiettivi sociali*, che riguardano principalmente il ruolo sociale dell'impresa, e favoriscono la creazione ed il consolidamento delle relazioni tra l'azienda e la comunità locale.

Successiva alla fase di definizione ed assegnazione degli obiettivi, è quella di elaborazione delle strategie aziendali, che segue una logica di tipo discendente, in quanto ha inizio con la

²⁰ In merito si veda, tra gli altri, C. CARAMIELLO, *Programmi e piani aziendali*, Isedi, Milano, 1971, pp. 90 e ss..

²¹ Cfr. R.L. LYNCH, K.F. CROSS, *Migliorare la performance aziendale. Le nuove misure della soddisfazione del cliente, della flessibilità e della produttività*, Franco Angeli, Milano, 1992.

²² Per ulteriori approfondimenti, si veda P. LIZZA, *IL controllo di gestione per l'analisi ed il miglioramento della performance aziendale.*, Giuffrè, Milano, 2004, pp. 17-18.



definizione delle strategie globali, o di corporate, che riguardano l'intera struttura organizzativa, e si conclude con le strategie di business, funzionali e operative.

Attraverso le *strategie di corporate*, il management definisce il percorso strategico globale che l'impresa intende seguire. Ad esse si collegano, a loro volta, le strategie di business e di funzione.

Le *strategie di business (Strategic Business Unit)*, dette anche di *ASA*²³(*Area strategica d'Affari*) o di *prodotto/mercato*²⁴, riguardano i singoli affari organizzati e gestiti dall'impresa. Se l'impresa ha un solo business, con ogni probabilità la strategia di livello corporate coinciderà con quella del singolo business.

Dopo aver stabilito le strategie a livello globale e settoriale, il passo successivo consiste nella definizione delle scelte strategiche a livello funzionale (*strategie funzionali*). Ciascuna di esse interviene all'interno delle principali aree in cui è articolata la struttura organizzativa (funzioni finanza, marketing, ricerca e sviluppo, produzione, approvvigionamenti, controllo, ecc.).

Per finire, le *strategie operative* regolano l'attività delle singole unità operative.

Tra le possibili alternative strategiche globali, ricordiamo:

- a) le *strategie di sviluppo*, con cui l'impresa intende accrescere la ricchezza prodotta;
- b) le *strategie di consolidamento*, generalmente adottate dall'impresa che desidera mantenere e difendere la propria posizione competitiva, attendendo tempi migliori;
- c) le *strategie di contrazione*, perseguite quando l'azienda, per ragioni correlate al mercato o alla stessa attività svolta, decide di rinunciare ad una parte o all'intero business, per favorire il miglioramento dell'intera economicità aziendale. In tali circostanze, le aree di affari interessate sono, generalmente, estranee al *core business*.

Sono invece da considerare strategie di business tutte quelle che si riferiscono principalmente ad aziende multibusiness, in cui è opportuno definire distinte linee di azione in considerazione dei differenti settori di attività. A riguardo, è possibile annoverare:

²³ <<I business, o le SBU o le ASA (come verranno definiti da altri autori successivamente, e come continueranno a definirli nel seguito di questo lavoro), vengono così a configurarsi come "imprese nell'impresa" o come delle "quasi imprese", ognuna caratterizzata da un proprio sistema competitivo e da proprie problematiche strategiche (particolari minacce-opportunità, particolari livelli di rischio, particolari alternative di strategie) >>. Cfr. G. DONNA, *L'impresa competitiva. Un approccio sistemico*, Giuffrè, Milano, 1992, pp. 15-16.

²⁴ Abell propone alcuni interrogativi strumentali all'identificazione di un business. In particolare:

- a) Chi dobbiamo soddisfare? Quali gruppi di clienti? (*Gruppi di clienti*)
- b) Quali esigenze intendiamo soddisfare? Quale funzione ha il nostro prodotto o servizio per il cliente? (*Funzione d'uso*)
- c) Come intendiamo soddisfare le esigenze dei clienti? Con quali tecnologie? (*Tecnologia adottata*).

Per maggiori approfondimenti, si veda D. ABELL, *Business e scelte aziendali*, Ipsos, Milano, 1987.



- a) la strategia di *leadership di costo*, con cui l'azienda mira ad acquisire il vantaggio competitivo offrendo prodotti di qualità standardizzata, ed applicando prezzi bassi, grazie ad interventi volti a ridurre il più possibile i costi di produzione;
- b) la strategia di *differenziazione*, percorribile quando l'impresa decide di offrire prodotti con caratteristiche qualitative differenti rispetto alla concorrenza, tali da giustificare il maggior prezzo (*premium price*) che l'acquirente è disposto a pagare²⁵;
- c) la strategia della *focalizzazione*, con la quale l'impresa decide di conseguire il vantaggio competitivo impiegando risorse e competenze in una specifica nicchia di mercato, che può essere rappresentata da un'area geografica, da un gruppo di clienti, ecc.. In tal modo, l'azienda ha la possibilità di beneficiare dei vantaggi della specializzazione e di acquisire le competenze necessarie a soddisfare efficacemente le richieste del cliente/consumatore.

Il momento successivo alla formulazione di una strategia è quello della sua implementazione. Implementare una strategia significa pianificare e realizzare azioni volte a trasformare in comportamenti concreti le decisioni preliminari, vale a dire stabilire dei piani operativi.

In definitiva, si tratta di produrre un documento in cui sono riportati con precisione le attività e gli eventuali interventi correttivi, strumentali al raggiungimento degli obiettivi di breve, medio e lungo periodo.

Il documento in questione è il budget, che rappresenta un "segmento" del piano strategico. Esso, oltre a consentire il coordinamento tra attività differenti all'interno dell'impresa, costituisce una guida di breve periodo per i manager, motivandoli nel perseguimento degli obiettivi loro assegnati e fornisce previsioni di carattere economico-finanziario da confrontare con i dati a consuntivo, al fine di valutare l'effettiva realizzazione delle finalità precedentemente definite.

4 La dimensione spaziale e temporale del controllo di gestione

Come affermato in precedenza, il controllo di gestione interessa trasversalmente tutto il processo di pianificazione e programmazione strategica dell'impresa, assicurando non solo un contributo alla definizione di obiettivi e strategie, ma soprattutto supportando il monitoraggio dell'attività dell'impresa per verificare il conseguimento degli obiettivi e prefigurare eventuali

²⁵ Per anni, strategie di leadership di costo e di differenziazione sono state ritenute incompatibili. Oggi, sono sempre più numerose le realtà aziendali che abbinano, al vantaggio competitivo di costo, quello della differenziazione.



manovre correttive. Per comprendere meglio quanto appena detto, è necessario considerare il controllo di gestione sotto una duplice dimensione: spaziale e temporale.

4.1 *La dimensione spaziale del controllo di gestione*

Secondo la dimensione spaziale è possibile individuare tre forme di controllo di gestione²⁶:

- a) il *controllo operativo*, che interviene a livello di singola operazione, regolando procedure, azioni e comportamenti dell'individuo, o di un gruppo di individui, per assicurare l'efficiente utilizzo delle risorse in corrispondenza di ciascuna attività. In concreto, esso si realizza mediante la definizione dei processi aziendali, individuando nel dettaglio le azioni da svolgere per ogni attività e definendo per ciascuna di esse i tempi di realizzazione (ad esempio, i tempi e i metodi della produzione);
- b) il *controllo direzionale*, che produce informazioni sulle prestazioni dei managers a capo di una divisione, di una funzione o di un'unità operativa. L'attuazione del controllo direzionale presuppone l'applicazione di uno stile direzionale, l'organizzazione dei centri di responsabilità ed un sistema informativo efficiente ed efficace.

Per quanto attiene allo stile direzionale, si fa riferimento alla modalità con la quale sono definiti obiettivi e strategie in azienda e viene gestito il "potere". Lo stile di comando può assumere, infatti, diverse configurazioni, passando da uno stile autoritario-accentratore ad uno partecipativo-democratico. Si tratta di stili differenti che non sono da preferire a prescindere, ma devono essere considerati in relazione al momento storico in cui si trova l'impresa e alla sua attività, fermo restando che in linea generale sarebbe auspicabile un comportamento che favorisca l'interazione tra gli attori ai diversi livelli della struttura organizzativa.

I centri di responsabilità sono unità organizzative all'interno della struttura aziendale.

A capo di ciascuna di esse è individuato un responsabile che, avendo a disposizione determinate leve decisionali, è chiamato a realizzare gli obiettivi prefissati ed a rispondere dei risultati raggiunti. In particolare, in azienda è possibile individuare le seguenti tipologie di centri di responsabilità:

- centri di ricavo, dove la responsabilità è legata alle vendite realizzate. Si pensi, ad esempio, alla direzione commerciale, agli agenti di vendita, piuttosto che ai direttori dei punti vendita;

²⁶ Si tratta di una classificazione proposta da Anthony, uno dei precursori del controllo di gestione; si veda R.N. ANTHONY, *Sistemi di pianificazione e controllo: schema di analisi*, Etas, Milano, 1967.



- centri di costo, in cui il responsabile ha l’obbligo di gestire i costi della propria area contenendo il più possibile le inefficienze e gli sprechi, vale a dire i costi controllabili²⁷. Ad esempio, se le inefficienze derivano da fermi macchina dovuti alla mancanza di materie prime, la responsabilità non può ricadere sul responsabile dell’area produttiva, bensì sul responsabile dell’area approvvigionamenti, che è tenuto, con tempestività, a rifornire il reparto;
- centri di profitto, rappresentati solitamente da divisioni, ASA (aree strategiche d’affari), ecc.. Il responsabile del centro di profitto ha la possibilità di organizzare e gestire leve decisionali concernenti sia i ricavi di vendita (ad esempio, stabilire entro determinati limiti il prezzo di vendita, le campagne pubblicitarie, ecc.), sia i costi (costi di produzione, di approvvigionamento, di manutenzione, ecc.). Alla luce di ciò, è naturale che i responsabili dei centri di profitto avranno come obiettivo economico il conseguimento di margini positivi, intesi come differenze tra ricavi e costi, e sui margini realizzati saranno chiamati a rispondere;
- centri di investimento, che costituiscono un ampliamento dei centri di profitto, poiché si aggiunge a quanto sopra detto, la discrezionalità nella scelta degli investimenti da realizzare in una specifica area.



L’ultima delle variabili caratterizzanti il controllo direzionale è il sistema informativo, che deve essere tempestivo, chiaro, attendibile, articolato, selettivo, in altri termini funzionale all’attività del controllo di gestione.

²⁷ I centri di costo sono stati definiti come <<aree di responsabilità in grado di influenzare in via diretta ed immediata solo costi (e non, ad esempio, ricavi)>>. Cfr. L. BRUSA, F. DEZZANI, *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983, p. 78. Tali raggruppamenti possono essere autonomamente identificati se sono caratterizzati dall’omogeneità delle attività svolta, dalla possibilità di attribuzione oggettiva dei costi e dall’indipendenza da altri centri.



- c) il *controllo strategico*, che può essere inteso come controllo della “opportunità” di una strategia, o come controllo delle variabili critiche di successo. Nel primo caso, il controllo strategico supporta il processo di pianificazione. Nel secondo caso, esso rappresenta uno strumento per la gestione ed il monitoraggio delle variabili che sono alla base del successo durevole dell’impresa, in termini di creazione di ricchezza e di accrescimento del valore. Il controllo strategico si propone di offrire al management aziendale informazioni in merito al rapporto con i clienti e al loro grado di soddisfazione, alla gestione ed organizzazione del personale, all’attività di ricerca e sviluppo dell’impresa, al suo posizionamento nei mercati di riferimento rispetto alla posizione assunta dal benchmark. In altre parole, il controllo strategico ha l’obiettivo di monitorare i fattori critici di successo dell’azienda, in un orientamento strategico di medio e lungo periodo, al fine di individuare e valorizzare i punti di forza e comprimere o trasformare i punti di debolezza dell’impresa.

4.2 *La dimensione temporale del controllo di gestione*

Secondo una dimensione temporale il controllo di gestione si articola in:

- a) *controllo antecedente*, che avviene attraverso la redazione del budget ed opera indirizzando anticipatamente lo svolgimento dell’attività dell’impresa;
- b) *controllo concomitante*, che avviene durante l’implementazione delle strategie e si realizza mediante un sistema di monitoraggio che consente di rilevare in itinere eventuali scostamenti rispetto alla programmazione iniziale, al fine di intervenire in modo mirato con azioni correttive che possano condurre al conseguimento degli obiettivi;
- c) *controllo susseguente*, che analizza i dati a consuntivo confrontandoli con quelli a preventivo (budget), per determinare eventuali scostamenti ed accertare le cause alla base di tali differenze. I dati rilevati forniscono informazioni utili per la definizione dei nuovi programmi di budget e, eventualmente, per l’attribuzione di premi o sanzioni i ai manager responsabili del raggiungimento dei risultati previsti.

5 **I principali strumenti del controllo di gestione**

Per analizzare approfonditamente le performance dell’impresa, il controllo di gestione utilizza i seguenti strumenti:



1. La contabilità generale e l'analisi di bilancio
2. La contabilità analitica e le contabilità speciali
3. Il budget
4. Il reporting

Descriviamoli brevemente.

1. La *contabilità generale* è un sistema di rilevazioni quantitative in grado di tradurre in termini di capitale e reddito, e quindi di investimenti e finanziamenti, ricavi e costi, le operazioni di gestione esterna dell'impresa (atti di scambio con il mercato degli approvvigionamenti e di sbocco) e le operazioni della gestione interna (trasformazione fisica, nello spazio e nel tempo dei fattori produttivi in prodotti finiti e/o servizi). I valori espressi dalla contabilità generale confluiscono nel bilancio, che per divenire uno strumento utile al controllo di gestione necessita di alcune rielaborazioni.

Si parla in questo caso di lettura professionale del bilancio, o di analisi di bilancio per indici e per flussi, quale strumento diagnostico²⁸, in quanto consente la lettura e l'interpretazione delle performance dell'impresa, alla luce delle scelte operate dal management aziendale. Allo stesso tempo, l'analisi di bilancio costituisce uno strumento di controllo che, in ottica previsionale, fornisce elementi conoscitivi indispensabili per comprendere le potenzialità reddituali e finanziarie dell'impresa. Nello specifico, con l'analisi di bilancio per indici, a partire dalla riclassificazione delle poste dell'attivo e del passivo, nonché dei costi e dei ricavi, è possibile elaborare informazioni afferenti la redditività, la solvibilità (equilibrio finanziario di breve periodo) e la solidità (equilibrio finanziario di medio e lungo periodo) globale dell'impresa. L'analisi di bilancio per flussi, invece, attraverso la redazione del rendiconto finanziario, consente di analizzare, per l'appunto, la dinamica finanziaria (flussi di impieghi e flussi di fonti) di un'impresa, vale a dire la sua capacità di generare i flussi finanziari (disponibilità liquide) necessari allo svolgimento dell'attività economica.

La capacità dell'impresa di generare flussi finanziari garantisce la copertura degli investimenti in essere, oltre ad agevolare la programmazione di nuovi investimenti.

2. La *contabilità analitica* riguarda principalmente i fatti gestionali interni all'impresa, in quanto elabora informazioni relative a fenomeni settoriali aziendali, quali, ad esempio, i

²⁸ Sul tema si vedano, tra gli altri: G. FERRERO, F. DEZZANI, P. PISONI, L. PUDDU, *Le analisi di bilancio*, Giuffrè, Milano, 2003; A. CONSORTI, *La dimensione economico-reddituale e la dinamica finanziaria : schemi di analisi per indici e per flussi*, Giappichelli, Torino, 2001; C. TEODORI, *L'analisi di bilancio*, Giappichelli, Torino, 2000; C. CARAMIELLO, F. DI LAZZARO, G. FIORI, *Indici di bilancio*, Giuffrè, Milano, 2003; I. FACCHINETTI, *Analisi di bilancio*, Il Sole 24 Ore, 2005.



costi di un reparto o di un centro produttivo, i costi di magazzino, il grado di sfruttamento dei macchinari, ecc.. Grazie alla contabilità analitica, il management ha la possibilità di assumere decisioni di convenienza economica, di esprimere giudizi sull'efficienza e sulla produttività dei processi operativi, di raccogliere informazioni per la definizione dei prezzi di vendita dei prodotti, di valutare alcune poste di bilancio, di controllare i costi della qualità, ecc.²⁹. La contabilità analitica può essere tenuta per via contabile (sistema duplice contabile ed unico integrato) ed extra-contabile (sistema duplice misto). In quest'ultimo caso è necessario garantire delle tabelle statistiche di ricongiungimento³⁰.

Le sostanziali differenze tra la contabilità generale e quella analitica sono riportate nella tabella che segue:

CONTABILITA' GENERALE	CONTABILITA' ANALITICA
<ul style="list-style-type: none">• rilevazioni consuntive	<ul style="list-style-type: none">• rilevazioni consuntive, contestuali e preventive
<ul style="list-style-type: none">• dati sintetici	<ul style="list-style-type: none">• dati analitici
<ul style="list-style-type: none">• i principali destinatari sono i soggetti esterni	<ul style="list-style-type: none">• i principali destinatari sono i soggetti interni
<ul style="list-style-type: none">• considera tutti i costi e tutti i ricavi	<ul style="list-style-type: none">• considera tutti i costi relativi ai fattori effettivamente utilizzati
<ul style="list-style-type: none">• considera solo grandezze economico-finanziarie	<ul style="list-style-type: none">• considera anche grandezze non finanziarie
<ul style="list-style-type: none">• mira alla determinazione del reddito e del capitale	<ul style="list-style-type: none">• mira alla determinazione dei costi, ricavi e margini di diversi oggetti di analisi
<ul style="list-style-type: none">• si basa sulla partita doppia	<ul style="list-style-type: none">• si basa sulla partita doppia e su altre metodologie
<ul style="list-style-type: none">• obbligatoria	<ul style="list-style-type: none">• non obbligatoria

3. Il *budget* è un documento amministrativo-contabile in cui sono riportati gli obiettivi dell'attività d'impresa, tradotti in piani operativi, da assegnare ai manager/responsabili delle diverse aree aziendali. Pertanto, il budget, oltre a fungere da documento-guida per i manager per il raggiungimento di obiettivi comuni, favorisce l'attivazione di meccanismi di responsabilizzazione dei soggetti e di controllo del loro operato, inteso, quest'ultimo, non come attività punitiva, ma come attività volta a stimolare il miglioramento continuo.

²⁹ Cfr. A.M. NATI, *Costi di produzione e decisioni aziendali*, Cedam, Padova, 1989.

³⁰ Per ulteriori dettagli sul sistema duplice contabile ed unico integrato si consulti, fra gli altri, L. BRUSA, *Contabilità dei costi*, Giuffrè, 1995, pp. 175 e ss.



4. Il *reporting* svolge la funzione di verificare gli scostamenti tra i valori obiettivo e quelli effettivamente realizzati (a consuntivo), al fine di decidere, sia nel caso di variazioni positive che negative, le misure da adottare per incrementare i risultati dell'impresa. In tal senso, in caso di scostamento negativo, è necessario avviare un processo di analisi delle cause alla base del mancato raggiungimento degli obiettivi, mentre in presenza di uno scostamento positivo è comunque opportuno effettuare approfondimenti, al fine di individuare le aree su cui intervenire per programmare sviluppi futuri ulteriori.

6 La classificazione e la configurazione dei costi per le decisioni aziendali

Un aspetto particolare della contabilità analitica è rappresentato dalla contabilità dei costi, che fornisce all'impresa dati ed informazioni indispensabili al processo decisionale sia nel breve che nel medio e lungo periodo.

Affinché tale obiettivo possa essere raggiunto, è necessario trasformare i dati elementari, attraverso opportuni meccanismi di rielaborazione e razionali interpretazioni, in informazioni rilevanti. Il dato, infatti, è strumentale alla fedele rappresentazione di un oggetto o di un evento, mentre l'informazione reinterpreta quello stesso evento alla luce delle esigenze informative del management aziendale. Pertanto, una volta raccolti i dati relativi ai costi, è necessario procedere alla loro classificazione sulla base di uno o più criteri, scelti in funzione delle informazioni che si vogliono ottenere, ed alla determinazione degli aggregati di costo strumentali al processo decisionale.

6.1 La classificazione dei costi

Ogni classificazione dei costi viene effettuata sulla base di un criterio, ed ogni criterio viene scelto alla luce delle informazioni che si desiderano ottenere.

Il concetto di costo può assumere differenti accezioni, tra cui³¹:

- a) il costo psico-fisico;
- b) il costo tecnico;
- c) il costo monetario.

Il *costo psico-fisico* esprime il sacrificio/rinuncia che un soggetto (o un'impresa) è disposto a sopportare nel presente in vista di un beneficio futuro.

³¹ Per maggiori approfondimenti si veda A. NATI, *Costi di produzione e decisioni aziendali*, Cedam, 1989, pp. 15 e ss.



Il *costo tecnico* consiste nella quantificazione degli input (fattori produttivi) immessi nel ciclo di produzione per l'ottenimento di un output. Si pensi, ad esempio, alle ore uomo che occorrono per la realizzazione di una commessa, oppure alle ore macchina necessarie per la produzione di un lotto, ecc..

Per finire, il concetto di *costo monetario* riguarda il valore attribuito ai fattori produttivi acquisiti ovvero impiegati nell'attività di produzione e di vendita dell'impresa. L'attribuzione di un valore monetario consente l'applicazione dello stesso trattamento contabile ai fattori produttivi impiegati, sebbene tali fattori presentino differenti caratteristiche.

Soffermandoci in particolare sull'accezione monetaria del costo, è possibile distinguere i costi in³²:

- a) costo-uscita;
- b) costo-imputazione.

Il *costo-uscita* è misurato da un esborso monetario e/o dall'insorgenza di un debito che solo in un momento successivo darà luogo ad un pagamento.

Il *costo-imputazione*, invece, deriva dall'attribuzione di una quota parte di un costo finanziariamente sostenuto, a specifici oggetti di costo (prodotto, linea di produzione, area funzionale, ecc.) attraverso un processo di ripartizione. In altri termini, qualora l'impresa sostenga un costo-uscita per l'acquisizione di un fattore produttivo e nel caso in cui quest'ultimo sia impiegato in modo non specifico per un determinato oggetto, è necessario ripartire il costo tra i prodotti/servizi/commesse la cui produzione ha richiesto l'impiego del fattore produttivo. È evidente come il procedimento di imputazione dei costi presupponga la scelta di un criterio di riparto da parte del soggetto, per cui il processo di ripartizione dei costi-imputazione segue logiche soggettive.

Dopo aver chiarito alcune definizioni generali del concetto di "costo", analizziamo differenti classificazioni.

Una prima distinzione può essere fatta sulla base del criterio della *natura del costo*. Secondo tale criterio i componenti negativi di reddito sono distinti in base alle caratteristiche fisiche ed economiche dei fattori produttivi impiegati. Avremo pertanto il costo del lavoro, i costi di energia elettrica, i costi delle materie prime, i costi dei materiali di consumo, i costi relativi agli ammortamenti, ecc. La classificazione dei costi per natura è stata adottata dal legislatore nello schema di Conto Economico ex art. 2425 del c.c.

³² A tal proposito si veda, tra gli altri, P.E. CASSANDRO, *La formazione e la determinazione dei costi nelle aziende industriali*, Cacucci. 1969, pp. 8 e ss.



La riclassificazione dei costi *per destinazione*, invece, distingue i costi sulla base della loro collocazione nelle varie aree gestionali o funzioni aziendali. In base a tale ripartizione, pertanto, è possibile individuare più specificamente il costo del lavoro dell'area produzione, il costo del lavoro dell'area amministrativa, il costo del lavoro dell'area marketing, il costo degli ammortamenti degli impianti dell'area produttiva, il costo degli ammortamenti dell'area amministrativa, ecc.. La classificazione dei costi per destinazione è strumentale all'indagine sull'efficienza e la produttività delle differenti aree o funzioni aziendali, in quanto fornisce informazioni sull'utilizzo dei fattori produttivi nelle suddette aree, evidenziando eventuali sprechi di risorse.

In relazione *all'oggetto di calcolo e all'imputazione al medesimo*, distinguiamo i costi speciali dai comuni ed i costi diretti da quelli indiretti. Prima di entrare però nel merito di questa classificazione dei costi, chiariamo il concetto di "oggetto di calcolo".

L'oggetto di calcolo è l'entità economica a cui sono attribuiti i costi dei fattori produttivi sulla base di metodologie di imputazione. L'entità economica può essere rappresentata da un prodotto o da un'unità organizzativa, come, ad esempio, una funzione aziendale, un centro di costo, una divisione, ecc..

Nulla vieta che l'oggetto di costo, secondo una prospettiva temporale, sia rappresentato da un intervallo di tempo, piuttosto che da una fase del processo produttivo.

Inoltre, l'oggetto di costo può essere intermedio o finale. In quest'ultimo caso facciamo generalmente riferimento al prodotto, al servizio e alla commessa. Sono considerati, invece, oggetti di calcolo intermedi le aree funzionali, i centri di costo o anche un'attività specifica di un processo aziendale. La scelta di ricorrere ad un oggetto di costo intermedio, come vedremo nel prosieguo, ha il merito di facilitare il procedimento di imputazione dei costi non diretti all'oggetto finale.

Avendo chiarito il concetto di "oggetto di costo", ci soffermiamo sulla distinzione tra i costi speciali ed i costi comuni, basata sulla possibilità di attribuire oggettivamente i costi sostenuti all'entità economica (oggetto di costo finale). Pertanto, il **costo** si dice **speciale** quando la sua attribuzione avviene in maniera oggettiva. In caso contrario, esso è considerato comune. È evidente che nel caso del **costo comune** è necessario scegliere un criterio di riparto in base al quale procedere all'imputazione della quota parte del costo (costo-imputazione) sui differenti oggetti. Chiaramente, quanto più ampio è l'oggetto di costo, tanto più l'impresa rileverà costi speciali in luogo dei costi comuni. Ad esempio, se l'ammortamento di un impianto è un costo comune per il prodotto, esso diventa speciale se ampliamo i confini dell'oggetto di costo e



prendiamo in considerazione il reparto. Un discorso analogo potrebbe essere fatto per gli oneri finanziari, che sono costi comuni se riferiti al prodotto o al reparto, mentre possono diventare speciali se riferiti ad uno stabilimento produttivo dell'impresa.

Da un punto di vista operativo-contabile, i costi speciali e comuni sono classificati come costi diretti e costi indiretti.

La qualificazione di costo diretto presuppone il contestuale verificarsi di due condizioni: la possibilità di imputare il costo sull'oggetto di calcolo in modo oggettivo e la convenienza economica che ciò avvenga. A titolo esemplificativo, immaginiamo di installare su ciascun macchinario un contatore per rilevare il consumo di energia elettrica. Così facendo la prima delle due condizioni sarebbe realizzata, in quanto il costo per l'energia elettrica diventerebbe diretto rispetto al macchinario. Occorre però considerare il secondo dei presupposti, e valutare i costi-benefici di tale operazione. Infatti, qualora al costo/sacrificio relativo all'applicazione dei contatori su ciascun macchinario non dovesse corrispondere alcun beneficio, tale da giustificare la spesa, in termini di utilità dei dati e delle informazioni ottenibili, il costo deve essere classificato a tutti gli effetti come indiretto.

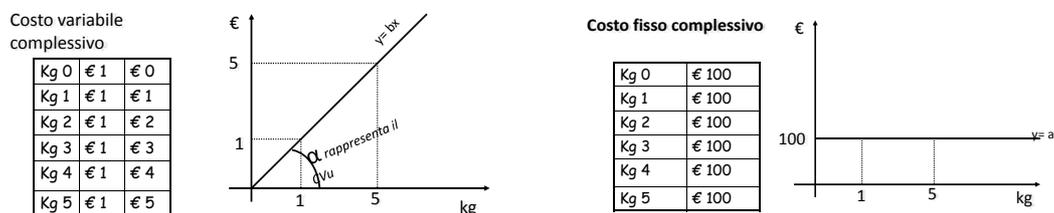
In definitiva, è possibile affermare che mentre i costi indiretti sono tutti comuni, i costi diretti possono essere speciali o comuni a seconda che vi sia o meno la convenienza economica a trattare le spese come dirette.

Un'ulteriore classificazione dei costi è fondata sul *comportamento del costo al variare dei volumi di produzione e/o di vendita*. In tal senso, il costo che varia in relazione ai quantitativi di produzione e/o di vendita è classificato come variabile, mentre quello che non rispetta tale condizione, e quindi si mantiene costante al variare dei volumi di produzione e vendita, è definito fisso. A titolo esemplificativo, rientrano tra i costi variabili: il costo delle materie prime, il costo delle ore di lavoro della mano d'opera diretta impiegata in una produzione, la percentuale di provvigione rilasciata all'agente in proporzione alle vendite, ecc.. Sono invece considerati costi fissi, ad esempio, le quote di ammortamento, i costi dell'amministrazione, ecc.

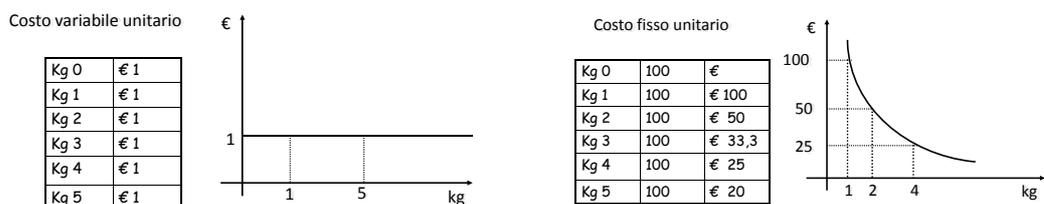
È bene precisare, tuttavia, che tale distinzione ha validità solo nel breve periodo, in quanto nel medio e lungo periodo anche i costi fissi o costanti assumono carattere variabile. Infatti, la quota di ammortamento macchinari, correlata ad una determinata capacità produttiva, è costante nel breve periodo, ma nel medio e lungo periodo sarà certamente influenzata dalle riduzioni o dagli incrementi della produzione, che presumibilmente comporteranno, rispettivamente, dismissioni o nuovi investimenti in immobilizzazioni.



Utilizzando il metodo geometrico, i costi variabili totali, che assumono un andamento crescente, ed i costi fissi totali, che rimangono costanti al variare dei volumi di produzione e vendita, possono essere rappresentati come segue:

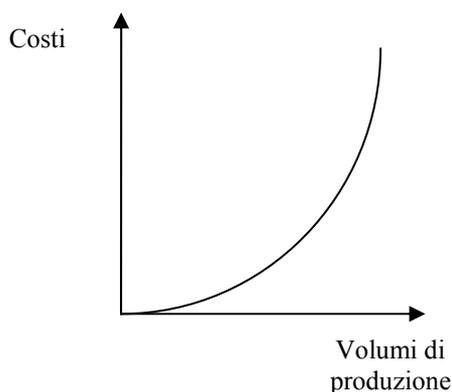


In termini unitari, invece, i costi variabili unitari si mantengono costanti, mentre i costi fissi unitari, all'aumentare dell'output realizzato, assumono un andamento decrescente in quanto vengono ripartiti su volumi maggiori (economie di scala).



In realtà, la crescita dei costi variabili può essere proporzionale, più che proporzionale, meno che proporzionale o regressiva al variare dei volumi di produzione e/o di vendita, costante ovvero non costante. I costi variabili caratterizzati da un valore unitario costante sono definiti “proporzionali” (sopra raffigurati graficamente): dal punto di vista matematico, essi possono essere sintetizzati dall'equazione $Y = aX$, dove “X” indica le quantità prodotte ed “a” il costo variabile unitario (che graficamente rappresenta il coefficiente angolare della retta).

I costi “progressivi” variano in maniera più che proporzionale rispetto al variare dei volumi di produzione.



L'equazione dei costi progressivi è: $C_{pr} = a \times Q^b$

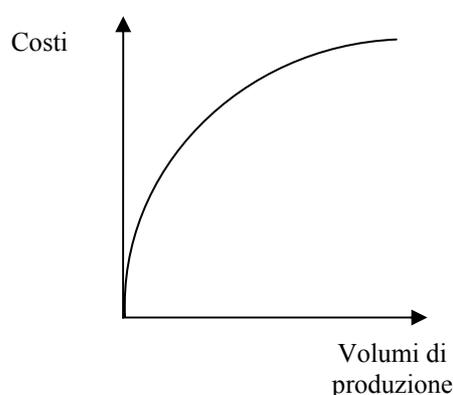
Dove:

C_{pr} = costi progressivi

a e b sono costanti (con $b > 1$)

Q = volumi di produzione

I costi “degressivi”, specularmente, cambiano in misura meno che proporzionale in relazione alle quantità di prodotto realizzate.



L'equazione dei costi degressivi è: $C_d = c \times Q^d$

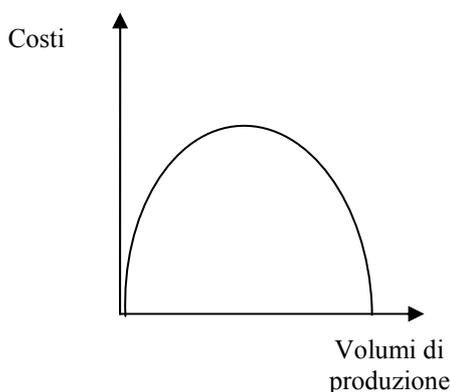
Dove:

C_d = costi degressivi

c e d sono costanti (con $d < 1$)

Q = volumi di produzione

L'ultima categoria di costi variabili è costituita da quelli definiti “regressivi”, i quali, diversamente da quelli degressivi, all'aumentare dei volumi di produzione non variano in misura meno che proporzionale, ma fanno registrare una vera e propria riduzione.



La retta del costo misto totale può essere espressa attraverso la seguente equazione: $Y = a + bX$

Dove

Y = costo misto totale; a = costo fisso totale (intercetta)

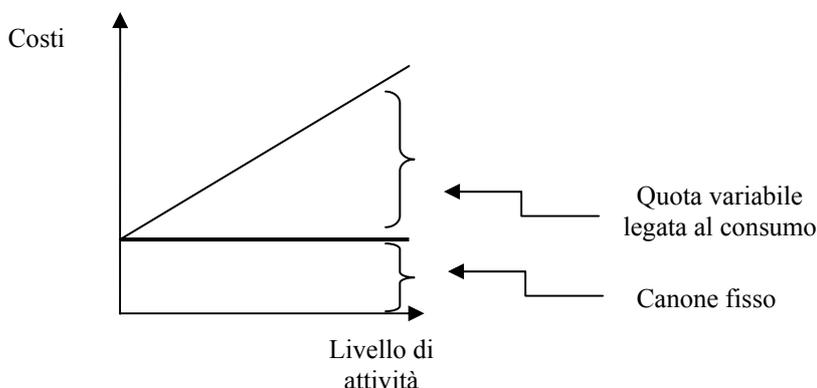
b = costo variabile per unità di attività (coefficiente angolare)

X = livello di attività

Appare opportuno sottolineare come la ripartizione dei costi in fissi e variabili può in alcuni casi risultare fuorviante, attesa la presenza, piuttosto frequente, di costi “ibridi” che l'azienda deve sostenere: si pensi, ad esempio, ai costi delle utenze in cui il contratto preveda un canone



fisso a cui si aggiunge la quota variabile parametrata rispetto ai consumi (si veda grafico riportato di seguito).



Sulla base dell'*effettivo sostenimento*, i costi si distinguono in standard o effettivi. I primi rappresentano dei valori obiettivi o di budget riferiti ad un periodo futuro, e quindi non sono ancora sostenuti. I secondi invece sono costi effettivamente sostenuti e vengono rilevati a consuntivo al termine di un periodo amministrativo.

Per concludere, in base alla possibilità di *influenzare le leve decisionali del costo*, i costi possono essere controllabili o non controllabili. I costi controllabili sono influenzabili dalle scelte di uno o più individui, mentre quelli non controllabili si sottraggono alla governabilità da parte del management o di un responsabile, in quanto le variabili determinanti del costo non sono da questi pienamente gestibili. Per comprendere meglio, le provvigioni di vendita sono considerate un costo controllabile da parte del responsabile del centro di profitto, e non controllabile da parte del responsabile di un centro di costo.

6.2 Le configurazioni di costo

Per configurazione di costo s'intende un'aggregazione ovvero un raggruppamento di costi, definito sulla base delle esigenze informative del management³³. In particolare, procedendo alla graduale aggregazione dei costi è possibile determinare:

- il *costo primo*, dato dalla sommatoria dei costi diretti di produzione (materie prime e mano d'opera diretta). Il costo primo favorisce l'indagine sui quantitativi e quindi sugli input direttamente imputabili all'oggetto di costo (prodotto/servizio/commissa) ed è strumentale al controllo dell'efficienza dell'area produttiva (efficienza interna) ed al

³³ È possibile, infatti, individuare <<costi diversi per scopi conoscitivi diversi>>. Cfr. J.M CLARKE, *Studies in Economics of Overhead Costs*, The University of Chicago Press, Chicago, 1981, p.45..



monitoraggio del costo dei fattori produttivi acquistati da terzi fornitori (efficienza esterna). Il vantaggio di tale configurazione è l'oggettività, in quanto non si richiede alcuna operazione di valutazione/attribuzione, anche se, in molti casi, può risultare insufficiente a causa della mancata considerazione di alcuni costi rilevanti;

- b) il *costo industriale (o di produzione)* deriva dalla sommatoria tra il costo primo e i costi indiretti industriali (ad esempio, ammortamenti macchinari, ammortamenti impianti, spese di manutenzione, spese di magazzinaggio, ecc.). Il costo primo industriale, oltre ad approfondire l'analisi dell'efficienza dell'area produttiva, consente una più attendibile valutazione di alcune poste di bilancio come, ad esempio, le "costruzioni in economia" e le "rimanenze di semilavorati e prodotti finiti";
- c) il *costo fabbricazione e commercializzazione*, che è dato dalla sommatoria tra il costo industriale ed i costi commerciali, siano essi diretti che indiretti;
- d) il *costo totale (o pieno)* è rappresentato dalla sommatoria tra il costo industriale e i costi indiretti relativi alle altre funzioni o aree aziendali. Parlando di costi indiretti delle altre aree, si pensi, a titolo esemplificativo, agli oneri sostenuti dalla funzione marketing (costi di pubblicità e di promozione, provvigioni agli agenti, ecc.), qualora si dovesse procedere alla determinazione del costo di fabbricazione e commercializzazione, dalla funzione amministrazione (stipendi direzionali, costi di cancelleria, ammortamenti macchine d'ufficio, ecc.), dalla funzione ricerca e sviluppo (stipendi del personale impiegato nell'area, costi di materiali utilizzati nell'attività di ricerca, ecc.), e così via. Il costo totale (o pieno) è fondamentale per le decisioni relative alla determinazione del prezzo di vendita dei prodotti, nella valutazione della redditività globale di medio-lungo termine, ecc.;
- e) il *costo economico-tecnico* è dato dalla sommatoria tra il costo pieno e gli oneri figurativi. Per oneri figurativi s'intendono:
 - a. gli stipendi direzionali, qualora la retribuzione del management non fosse rappresentata in bilancio;
 - b. i fitti figurativi relativi all'utilizzo di locali di proprietà del titolare per lo svolgimento dell'attività d'impresa;
 - c. gli interessi di computo considerati quale remunerazione del capitale investito nell'impresa da parte del titolare o dei soci.

Il costo economico-tecnico consente di determinare un prezzo di vendita che possa garantire il conseguimento di un profitto. È bene ricordare, infatti, che la remunerazione



del capitale di rischio investito nell'attività d'impresa dal titolare o dai soci non è tanto rappresentato dall'utile di esercizio, ma dal profitto, che è dato dalla differenza tra l'utile di esercizio e gli oneri figurativi.

7 I costi per le decisioni e la metodologia del full costing

Il sistema informativo fornisce al management i dati necessari per supportare il processo decisionale. Le decisioni possono riguardare il medio e lungo periodo ovvero l'immediato futuro.

Nel primo caso, esse riguardano generalmente la modifica dell'assetto produttivo, i nuovi investimenti, l'ingresso in un nuovo mercato, decisioni cioè la cui programmazione ed implementazione richiedono tempi che superano l'esercizio amministrativo.

Alla luce di ciò, per decidere è importante avere un quadro chiaro e preciso delle risorse impiegate in azienda, siano esse fattori a fecondità semplice o fattori a fecondità ripetuta. Pertanto, il processo decisionale presuppone l'analisi dell'intera struttura e della capacità produttiva aziendale, al fine di valutare l'opportunità di modificare o incrementare la stessa per migliorare l'efficienza e la produttività o per incrementare la redditività.

In questo contesto si inserisce il *Full Costing*, una metodologia per la determinazione del costo pieno che, come già precisato in precedenza, è comprensivo di tutti gli oneri, sia diretti che indiretti³⁴, riferiti ad un determinato oggetto di costo (ad esempio, lo stabilimento, una divisione, una funzione, un reparto, un prodotto, una linea di prodotti, un servizio o una commessa). Pertanto, attraverso la metodologia del *full costing* si ottiene una rappresentazione fedele di tutte le risorse impiegate in azienda, quale informazione di partenza per assumere decisioni riferite al medio-lungo periodo. In altri termini, conoscendo il costo pieno, il management avrà contezza dei fattori produttivi utilizzati in un'area aziendale specifica, oppure utilizzati per la realizzazione di determinati prodotti e servizi, al fine di valutare il grado di efficienza dell'unità organizzativa, le economie di scala, il grado di utilizzo della capacità produttiva e, conseguentemente, il livello di sovra o sotto dimensionamento della struttura aziendale, ecc..

A questo punto, esaminiamo la metodologia del *full costing* per la determinazione del costo pieno di prodotto, ottenuto dalla sommatoria di tutti i costi diretti ed indiretti sostenuti dall'impresa in relazione all'oggetto di calcolo.

³⁴ Sulla distinzione tra costi diretti ed indiretti si veda quanto specificato nel precedente paragrafo.



Con riferimento ai costi diretti (principalmente materie prime e manodopera diretta), non vi sono particolari difficoltà di imputazione, dal momento che è sufficiente fare riferimento alla distinta base per definire i quantitativi consumati di ciascun fattore produttivo in relazione all'oggetto di calcolo. Maggiori difficoltà si riscontrano nel processo di imputazione dei costi indiretti, in quanto è necessario individuare un criterio di riparto (*driver di costo*) per l'attribuzione della quota parte del costo indiretto all'oggetto di costo.

La scelta del criterio di riparto è soggettiva, e rappresenta un passaggio molto delicato, in quanto da essa dipende l'attribuzione di un costo indiretto ad un oggetto di calcolo in misura maggiore o minore, condizionando, spesso in misura significativa, il risultato finale dell'analisi.

Per limitare la discrezionalità della scelta del *cost driver*, è necessario applicare il “principio causale”, che suggerisce di adottare un parametro quantitativo-monetario in grado di esprimere al meglio l'assorbimento della risorsa da parte di un oggetto di costo intermedio (ad esempio, la funzione, un reparto, ecc.) ovvero finale (ad esempio, prodotto, servizio o commessa). A titolo meramente esemplificativo, si pensi alle quote di ammortamento dei macchinari, la cui ripartizione, seguendo il principio causale, dovrebbe avvenire quantificando le ore macchina necessarie alla produzione di un determinato lotto o di una commessa. Pertanto, la scelta di criteri, quale il fatturato, per la ripartizione delle quote di ammortamento dei macchinari, non sarebbe coerente con il principio in questione, e quindi non sarebbe in grado di esprimere l'assorbimento della risorsa da parte dell'oggetto di costo. In definitiva, la scelta del criterio di riparto deve essere effettuata con estrema attenzione, al fine di quantificare in modo attendibile il costo pieno di prodotto, che sarà utilizzato dal management per prendere decisioni strategiche che interessano il lungo periodo.

La ripartizione dei costi indiretti può avvenire:

- a) su base unica, utilizzando un unico *driver di costo* per tutti i costi indiretti sostenuti dall'impresa (ad esempio il fatturato, le ore di mano d'opera diretta, ecc.). Con la ripartizione su base unica viene spesso disatteso il principio causale se, ad esempio, come visto in precedenza, si dovesse utilizzare per la ripartizione degli ammortamenti il fatturato di esercizio;
- b) su base multipla, scegliendo, a seconda delle circostanze, *driver di costo* diversi.

Anche se non garantisce sempre l'attendibilità del costo pieno di prodotto, la ripartizione su base unica è maggiormente indicata per le imprese di piccola dimensione, generalmente monoprodotta, o comunque con un portafoglio prodotti molto limitato, e con un ammontare di



costi indiretti poco significativo. Per questa tipologia di imprese, infatti, l'utilizzo di più *driver di costo* sarebbe eccessivamente dispendioso, in termini di tempi e risorse, rispetto al beneficio informativo ottenibile, per cui non sarebbe giustificata la scelta di effettuare la ripartizione dei costi indiretti su base multipla.

Una metodologia particolare per la ripartizione su base unica è rappresentata dal *Troughput time based costing*, che si fonda sul presupposto che la riduzione dei tempi di realizzazione del prodotto, nonché della sua vendita, si traduce in minori costi di struttura (costi indiretti)³⁵.

I costi indiretti, pertanto, sono ripartiti sulla base del tempo di attraversamento (*troughput time*) che caratterizza il processo produttivo; tale parametro è costituito dal periodo intercorrente tra il momento in cui inizia il ciclo produttivo e quello in cui il prodotto finito è disponibile per la vendita. Il tempo di attraversamento viene valorizzato in base al prezzo ed alle quantità prodotte nel periodo di riferimento³⁶:

Valore del tempo di attraversamento: Prezzo x Quantità prodotte x tempo di attraversamento

La ripartizione dei costi indiretti su base multipla presuppone innanzitutto la scelta di più *driver di costo*. E' necessario, inoltre, individuare degli oggetti di costo intermedi in modo da realizzare le seguenti fasi:

- a) attribuzione dei costi indiretti ad oggetti di calcolo intermedi (funzioni, centri di costo o attività);
- b) imputazione dei costi attribuiti agli oggetti di calcolo intermedi all'oggetto di costo finale (prodotto, commessa, servizio, linea di prodotti, ecc.).

In questo modo, infatti, il costo, indiretto per il prodotto, risulta diretto in relazione all'oggetto di calcolo intermedio. Pertanto, una volta attribuiti i costi indiretti alla funzione, al centro di costo o all'attività, sarà più agevole individuare la connessione (principio causale) tra le risorse impiegate nella funzione, nel centro di costo o assorbite dall'attività, e le risorse richieste alla funzione, al centro di costo o all'attività da parte del prodotto, servizio o commessa.

³⁵ Cfr. P. LIZZA, *Il controllo di gestione per l'analisi ed il miglioramento della performance aziendale*, Giuffrè, Milano, 2004.

³⁶ Cfr. M. BORDIGNON, *Il controllo di gestione. Strumenti, evoluzione, esigenze e potenzialità*, Le Fonti, Milano, 2008.



La scelta di procedere alla ripartizione dei costi indiretti passando per la funzione, per il centro di costo, o per l'attività, dipende dalle esigenze dell'impresa e dalle sue necessità conoscitive.

Partiamo da un'ipotesi di **ripartizione su base multipla per funzioni**, utilizzando un esempio numerico.

Prodotto A		Prodotto B	
Costi diretti unitari.....	50	Costi diretti unitari.....	70
Costo unitario di materie prime	40	Costo unitario di materie prime	85
h/M.O.D.	50	h/M.O.D.	80
Quantità prodotte	1.500	Quantità prodotte	2.000
Costi indiretti di produzione		6.000	
Costi indiretti di approvvigionamento.....		1.000	
Costi indiretti di amministrazione.....		3.000	
Costi indiretti di marketing		4.500	

Costi da ripartire		Criterio di ripartizione	
Costi ind. di produzione	6.000	M.O.D	Prod. A 50h Prod. B 80h
Costi ind. di approvvigionamento	1.000	Costo unitario delle M.P.	Prod. A 40 Prod. B 85
Costi ind. di amministrazione	3.000	Costo diretto	Prod. A 50 Prod. B 70
Costi ind. di marketing	4.500	Ricavi dei beni	Prod. A 8.000 Prod. B 12.000

da cui

Costi indiretti di produzione:

$$\frac{6.000}{50 + 80} = 46,15 \quad \begin{array}{l} \nearrow 46,15 * 50 = 2.307 \text{ (Prodotto A)} \\ \searrow 46,15 * 80 = 3.692 \text{ (Prodotto B)} \end{array}$$

Costi indiretti di approvvigionamento:

$$\frac{1.000}{40 + 85} = 8 \quad \begin{array}{l} \nearrow 8 * 40 = 320 \text{ (Prodotto A)} \\ \searrow 8 * 85 = 680 \text{ (Prodotto B)} \end{array}$$

Costi indiretti di amministrazione:

$$\frac{3.000}{50 + 70} = 25 \quad \begin{array}{l} \nearrow 25 * 50 = 1.250 \text{ (Prodotto A)} \\ \searrow 25 * 70 = 1.750 \text{ (Prodotto B)} \end{array}$$

Costi indiretti di marketing:

$$\frac{4.500}{8000 + 12.000} = 0,225 \quad \begin{array}{l} \nearrow 0,225 * 8.000 = 1.800 \text{ (Prod. A)} \\ \searrow 0,225 * 12.000 = 2.700 \text{ (Prod. B)} \end{array}$$

Dopo aver ripartito i costi indiretti, è possibile determinare il costo pieno di prodotto come segue:

**Costo totale di prodotto:**

PRODOTTO A		PRODOTTO B	
Costi diretti	75.000	Costi diretti	140.000
Costi ind. produ.	2.308	Costi ind. produ.	3.692
Costi ind. appr.	320	Costi ind. appr.	680
Costi ind. amm.	1.250	Costi ind. amm.	1.750
Costi ind. mark.	1.800	Costi ind. mark.	2.700
Costo totale	80.678	Costo totale	148.822
Volume di produzione	1.500	Volume di produzione	2.000
Costo unitario	53,78	Costo unitario	74,41

Dividendo il costo totale per il volume di produzione si ottiene il costo unitario di prodotto, che può essere utilizzato per la determinazione del prezzo di vendita, per la valutazione della redditività totale del prodotto, per l'analisi del portafoglio prodotti, per l'analisi sull'efficienza, intesa come riduzione dell'incidenza dei costi fissi, ecc..

Dopo aver brevemente illustrato la metodologia di ripartizione dei costi indiretti per funzioni, ci soffermiamo su quella basata sui centri di costo.

Il centro di costo può essere definito come un'unità organizzativa a cui sono assegnate risorse e a capo della quale è individuato un responsabile, che dovrà rispondere in ordine ai risultati raggiunti ed alle eventuali inefficienze (sprechi di risorse) rilevate nel centro di costo di appartenenza. Il punto di partenza per l'individuazione dei centri di costo è l'organigramma aziendale. Tuttavia, mentre quest'ultimo risponde ad esigenze legate all'organizzazione ed alla divisione del lavoro, nonché all'attribuzione di mansioni e compiti, il piano dei centri di costo deve essere disegnato tenendo conto prioritariamente delle esigenze legate al controllo della gestione e, nello specifico, al controllo e all'analisi dei costi.

I centri di costo possono essere distinti in:

- **centri produttivi**, in cui si svolgono attività di natura produttiva, intese come trasformazione fisica dei fattori produttivi in prodotti finiti/servizi. Non sempre essi coincidono con l'intera area produttiva, o con il reparto di produzione, in quanto, come evidenziato già in precedenza, non sempre le esigenze del controllo si sposano con quelle dell'organizzazione del lavoro;



- **centri ausiliari**, che svolgono attività di supporto ai centri produttivi. Ne sono esempi il magazzino, il reparto di manutenzione e riparazione, ecc.. Si tratta, in altri termini, di centri di costo il cui intervento è richiesto dai centri produttivi, che, pertanto, ne impiegano le risorse;
- **centri funzionali**, che comprendono tutte le attività afferenti all'area amministrativa, commerciale, ricerca e sviluppo, organizzazione del personale, ecc., vale a dire attività di supporto all'intera struttura aziendale e non solo ai centri produttivi. A tali aree sono correlati alcuni costi indiretti, quali, ad esempio, il costo del personale amministrativo, le spese di pubblicità, ecc.;
- **centri fittizi**, che rappresentano unità organizzative non individuabili in azienda da un punto di vista spaziale, ma solo in termini di attività e costi che dal centro stesso si generano. Tali costi necessitano di un continuo monitoraggio per il miglioramento dell'efficienza del centro. A titolo esemplificativo, si pensi all'attività di vigilanza svolta nell'intera azienda o all'attività di pulizia.

Una volta disegnato il piano dei centri di costo, si procede mediante la progettazione e l'implementazione della contabilità per centri di costo. A quest'ultimo proposito, le fasi principali per la determinazione del costo di prodotto con la contabilità per centri di costo sono:

- a) distinzione tra costi diretti e costi indiretti;
- b) attribuzione dei costi diretti ai prodotti/servizi/commesse;
- c) definizione dei centri di costo;
- d) imputazione "diretta" dei costi indiretti ai centri produttivi, ausiliari e funzionali;
- e) ribaltamento dei costi dei centri ausiliari sui centri produttivi attraverso *driver di costo*;
- f) ribaltamento dei costi dei centri funzionali sui centri produttivi attraverso *driver di costo*;
- g) ribaltamento dei costi dei centri produttivi, comprensivi della quota parte di costi indiretti provenienti dai centri ausiliari e funzionali, sui prodotti attraverso un criterio di riparto;
- h) ribaltamento dei costi indiretti compresi nei centri funzionali sui prodotti qualora non si fosse proceduto al loro ribaltamento sui centri produttivi³⁷.

³⁷ In merito ai centri funzionali, da un punto di vista pratico, quasi sempre si procede all'imputazione dei costi indiretti sui prodotti/servizi/commesse, scegliendo dei driver di costo. Ad ogni modo, la scelta da parte del controller potrebbe essere anche quella di far transitare i costi indiretti di natura funzionale nei centri produttivi. Si tratta di una decisione che, ancora una volta, dovrebbe essere presa alla luce del principio causale.



Riportiamo a questo punto un esempio numerico ripercorrendo le fasi sopra descritte.

La situazione di partenza prevede due prodotti ed una serie di dati.

Si procede innanzitutto alla distinzione tra i costi diretti, imputati ai due prodotti, ed i costi indiretti. Successivamente, definiamo il piano dei centri di costo, che nell'esemplificazione è costituito da due centri produttivi, un centro ausiliario ed un centro funzionale.

Prodotto A		Prodotto B	
Costi diretti	1.500	Costi diretti	2.000
Quantità prodotte	5.000	Quantità prodotte	3.000
Ore macchina	1.500	Ore macchina	1.000
Ore MOD	2.000	Ore MOD	1.400
Costi indiretti di produzione		5.000	
Altri costi indiretti.....		1.500	
Centri di costo produttivi		2	
Centri di costo ausiliari		1	
Centri di costo funzionali		1	

La quarta fase consiste nell'imputazione dei costi indiretti ai centri di costo.

Centro produttivo "X"	Centro produttivo "Y"	Centro ausiliario "W"	Centro funzionale "S"
3.000	1.500	500	1.500

La quinta fase prevede il ribaltamento dei costi dei centri ausiliari sui centri produttivi. Ipotizziamo che i costi attribuiti al centro ausiliario siano rappresentati dalle spese di manutenzione e riparazione. Per la loro ripartizione abbiamo preso come *driver di costo* il numero di interventi di manutenzione richiesti dai due centri produttivi, ipotizzando che gli interventi di manutenzione abbiano durata simile tra di loro. In caso contrario, avremmo potuto scegliere, ad esempio, il tempo occorrente per effettuare la manutenzione, oppure i costi sostenuti per effettuare ciascun intervento manutentivo. Avremo pertanto:



Costi da ripartire		Criterio di ripartizione	
Costi di manutenzione e riparazione	500	Interventi a favore dei due centri produttivi	Centro "X" 3 Centro "Y" 2

$$\frac{500}{3 + 2} = 100 \begin{cases} \rightarrow 100 * 3 = 300 \text{ (centro produttivo "X")} \\ \rightarrow 100 * 2 = 200 \text{ (centro produttivo "Y")} \end{cases}$$

Avendo scelto di non far transitare i costi dei centri funzionali nei centri produttivi, la sesta fase prevede l'imputazione dei costi dei centri produttivi, comprensivi della quota parte dei costi provenienti dai centri ausiliari, sui due prodotti. E' bene precisare che per il centro produttivo X il *driver di costo* è rappresentato dalle ore macchina, in quanto espressione delle risorse maggiormente assorbite dai prodotti finiti, mentre per il centro produttivo Y abbiamo ipotizzato che le ore di mano d'opera diretta potessero meglio esprimere il quantitativo di risorsa assorbito dai prodotti A e B.

Costi da ripartire		Criterio di ripartizione	
Costi del centro produttivo "X"	3.000 + 300	Ore macchina	Prodotto A 1.500 Prodotto B 1.000

$$\frac{3.300}{1.500 + 1.000} = 1,32 \begin{cases} \rightarrow 1,32 * 1.500 = 1.980 \text{ (prodotto A)} \\ \rightarrow 1,32 * 1.000 = 1.320 \text{ (prodotto B)} \end{cases}$$

Costi da ripartire		Criterio di ripartizione	
Costi del centro produttivo "Y"	1.500 + 200	Ore MOD	Prodotto A 2.000 Prodotto B 1.400

$$\frac{1.700}{2.000 + 1.400} = 0,5 \begin{cases} \rightarrow 0,5 * 2.000 = 1.000 \text{ (prodotto A)} \\ \rightarrow 0,5 * 1.400 = 700 \text{ (prodotto B)} \end{cases}$$

Infine, si procede all'imputazione dei costi indiretti funzionali ai prodotti, applicando come criterio di ripartizione i costi diretti.

Per cui



Costi da ripartire		Criterio di ripartizione	
Costi del centro funzionale "S"	1.500	Costi diretti	Prodotto A 1.500 Prodotto B 2.000

$$\frac{1.500}{1.500 + 2.000} = 0,42 \begin{array}{l} \rightarrow 0,42 * 1.500 = 643 \text{ (prodotto A)} \\ \rightarrow 0,42 * 2.000 = 857 \text{ (prodotto B)} \end{array}$$

Una volta ripartiti i costi indiretti dei centri di costo, è possibile determinare il costo totale dei prodotti, sommando i costi diretti per prodotto e la quota parte dei costi indiretti ad essi imputati. Anche in questo caso, come già evidenziato a proposito della metodologia su base multipla per funzioni, conoscendo il volume di produzione è possibile determinare il costo unitario di prodotto, che costituisce l'informazione di partenza per prendere decisioni concernenti la determinazione del prezzo di vendita, la valutazione della redditività totale del prodotto, l'analisi del portafoglio prodotti, l'analisi dell'efficienza, intesa come riduzione dell'incidenza dei costi fissi, ecc..

A quest'ultimo proposito, quanto più bassa è l'incidenza dei costi fissi, tanto più l'impresa sta operando in regime di efficienza e di produttività.

PRODOTTO A		PRODOTTO B	
Costi diretti	1.500	Costi diretti	2.000
Costi ind. produzione: - centro "X"	1.980	Costi ind. produzione: - centro "X"	1.320
- centro "Y"	1.000	- centro "Y"	700
Altri costi indiretti - centro "S"	643	Altri costi indiretti - centro "S"	857
Costo totale	5.123	Costo totale	4.877
Volumi di produzione	5.000	Volume di produzione	3.000
Costo unitario di prodotto	1,024	Costo unitario di prodotto	1,625

8 I costi per le decisioni e la metodologia del direct costing

Oltre alle decisioni di medio e lungo periodo, spesso le imprese si trovano a dover prendere decisioni che interessano il breve periodo. Il processo decisionale di breve periodo riguarda



un intervallo di tempo in cui si presume non vi siano variazioni della struttura aziendale e dei costi fissi. Pertanto, le decisioni di breve periodo hanno il fine di migliorare l'impiego delle risorse di cui l'impresa dispone, in termini di immobilizzazioni materiali ed immateriali, e risorse umane. La metodologia adottata a supporto delle decisioni di breve periodo è il *direct costing*. Con essa l'impresa persegue l'obiettivo del miglioramento dell'efficienza, della produttività e della redditività nel breve termine.

Il *direct costing* utilizza la grandezza economica del margine di contribuzione, dato dalla differenza tra i ricavi derivanti dalla vendita dei prodotti ed i costi variabili di produzione e vendita. Il margine di contribuzione, quindi, non è altro che un risultato economico lordo che esprime la capacità dell'impresa di dare copertura ai costi fissi e di produrre risultati positivi. Infatti, se il margine di contribuzione è maggiore dei costi fissi, l'azienda realizzerà un utile netto di esercizio, in caso contrario una perdita di esercizio. Alla luce di quanto finora detto, il primo passaggio per determinare il margine di contribuzione consiste nel classificare i costi aziendali in costi variabili e costi fissi. Questi ultimi, a loro volta, in alcuni casi devono essere distinti in costi fissi specifici e costi fissi comuni.

Pertanto avremo:

Ricavi di esercizio
- Costi variabili
<hr/>
MARGINE DI CONTRIBUZIONE
- Costi fissi
<hr/>
RISULTATO DI ESERCIZIO (Utile o perdita)

Il margine di contribuzione consente di determinare la redditività di un prodotto/servizio/commessa evitando le incertezze dovute alla ripartizione dei costi fissi, soprattutto indiretti. Sebbene il margine di contribuzione sia dato dalla differenza tra ricavi e costi variabili, quando è possibile, sarebbe bene distinguere i costi fissi in specifici e comuni, al fine di determinare il **margine di contribuzione lordo** ed il **margine di contribuzione semilordo**. In quest'ultimo caso, i costi fissi specifici sono considerati costi eliminabili, al pari dei costi variabili, nel caso in cui venisse meno una determinata attività produttiva e/o di vendita.

In definitiva avremo:



Ricavi di esercizio	
- Costi variabili	
MARGINE DI CONTRIBUZIONE di 1° livello (lordo)	
- Costi fissi specifici	
MARGINE DI CONTRIBUZIONE di 2° livello (semilordo)	
- Costi fissi comuni	
RISULTATO DI ESERCIZIO (Utile o perdita)	

Un esempio numerico può chiarire il motivo per cui sarebbe bene distinguere i costi fissi specifici rispetto a quelli comuni.

	Prodotto A	Prodotto B	Totale
Ricavi netti	6.000	4.000	10.000
- Costi var.	3.500	2.000	5.500
M.d.C.1° (o lordo)	2.500	2.000	4.500
- Costi fissi spec.	3.000	500	3.500
M.d.C.2° (o semilordo)	-500	1.500	1.000
- Costi fissi indiretti			500
Utile netto			500

Dall'esempio è evidente, infatti, come limitandosi al margine di contribuzione di primo livello, il prodotto A presenta un più alto differenziale tra ricavi e costi variabili, ma in realtà, procedendo con la distinzione tra costi fissi specifici e costi fissi comuni, il prodotto B risulta essere quello con un margine di contribuzione di secondo livello più alto.

A questo punto facciamo due considerazioni in merito alla determinazione del margine di contribuzione, utilizzando ancora una volta un esempio numerico.

	Prodotto A	Prodotto B
Ricavi netti unitari	7	5
- Costi var. unit.	5	2
M.d.C.1° unit.	2	3
Quantità vendute	1.500	700
M.d.C. totale	1.500 X 2 = 3.000	700 X 3 = 2.100
M.d.c./prezzo	3.000/10.500= 28%	2.100/3.500 = 60%



La prima considerazione riguarda la determinazione del margine di contribuzione totale in luogo del margine di contribuzione unitario. Così come rappresentato nell'esempio, è evidente che per quanto il prodotto B presenti un margine di contribuzione unitario maggiore, in realtà il prodotto A è quello che garantisce la più alta redditività globale dell'impresa. La seconda considerazione riguarda invece la determinazione del margine di contribuzione percentualizzato, dato dal rapporto tra il fatturato totale ed il margine di contribuzione totale. Infatti, determinando il margine di contribuzione percentualizzato, in un'ottica di programmazione strategica è possibile stabilire che, sebbene il prodotto A attualmente sia il più redditizio per l'impresa, in futuro sarebbe opportuno programmare un incremento delle vendite del prodotto B, che può garantire un miglioramento dei risultati economici globali. Infatti, il prodotto B presenta un margine di contribuzione unitario maggiore rispetto al prodotto A.

Il margine di contribuzione può essere utilizzato sia in indagini di carattere generico, come ad esempio per l'analisi della redditività dei prodotti in relazione al loro ciclo di vita e/o al loro posizionamento sul mercato, sia in analisi più specifiche, come ad esempio:

- a) l'accettazione di ordini speciali;
- b) la definizione del mix produttivo in presenza di un fattore della produzione scarso;
- c) l'eliminazione di un prodotto in perdita;
- d) le decisioni di make or buy.

Analizziamole brevemente.

a) L'accettazione di ordini speciali

L'accettazione di ordini speciali fa riferimento all'ipotesi in cui pervenga in azienda la richiesta di una fornitura da parte di un cliente ad un prezzo più basso rispetto a quello mediamente praticato, ovvero di listino. Per decidere se accettare o meno l'"ordine speciale", prima di determinare il margine di contribuzione, è necessario verificare che vi sia capacità produttiva in esubero, in modo da non dover effettuare ulteriori investimenti (costi fissi costanti).

Sulla base di queste premesse, l'accettazione o meno dell'ordine speciale è subordinata al confronto tra i costi emergenti ed i ricavi emergenti. Infatti, qualora i ricavi emergenti (intesi come ricavi derivanti dalla vendita delle unità aggiuntive richieste) fossero maggiori rispetto ai costi emergenti (intesi come costi variabili delle unità aggiuntive richieste), l'impresa potrebbe accettare l'ordine. In caso contrario, essa potrebbe decidere di rifiutare l'ordine.

Ad esempio



1° caso: Ricavi emergenti > Costi emergenti			
Ipotesi di offerta di un cliente di 20 unità del PRODOTTO A ad un prezzo 100:			
Ricavi emergenti (100x20 unità)	2.000		
-Costi emergenti (80X20 unità)	<u>1.600</u>		
Margine di contribuzione	400		
PRODOTTO A (reddito di partenza):		PRODOTTO A (reddito dopo l'accettazione dell'ordine):	
Ricavi (150x1.000 unità)	150.000	Ricavi (150x 1.000 unità)	150.000
-Costi variabili tot. (80X1.000 unità)	80.000	(100X 20 unità aggiuntive)	2.000
-Costi fissi	<u>40.000</u>	-Costi variabili tot. (80X1.000 unità)	80.000
UTILE	30.000	(80X 20 unità aggiuntive)	1.600
		-Costi fissi	<u>40.000</u>
		UTILE	30.400

2° caso: Ricavi emergenti < Costi emergenti			
Ipotesi di offerta di un cliente di 20 unità del PRODOTTO A ad un prezzo 70:			
Ricavi emergenti (70x20 unità)	1.400		
-Costi emergenti (80X20 unità)	<u>1.600</u>		
Margine di contribuzione	-200		
PRODOTTO A (reddito di partenza):		PRODOTTO A (reddito dopo l'accettazione dell'ordine):	
Ricavi (150x1.000 unità)	150.000	Ricavi (150x 1.000 unità)	150.000
-Costi variabili tot. (80X1.000 unità)	80.000	(70X 20 unità aggiuntive)	1.400
-Costi fissi	<u>40.000</u>	-Costi variabili tot. (80X1.000 unità)	80.000
UTILE	30.000	(80X 20 unità aggiuntive)	1.600
		-Costi fissi	40.000
		UTILE	29.800

È bene precisare che, poiché ogni decisione va assunta tenendo conto degli obiettivi strategici complessivi dell'azienda, anche in presenza della seconda ipotesi potrebbe essere opportuno accettare l'ordine speciale, in quanto, ad esempio, la richiesta è effettuata da un cliente consolidato, oppure il management aziendale ha deciso di aggredire un nuovo mercato applicando un prezzo di penetrazione, ecc..

b) La scelta di mix produttivo in presenza di un fattore della produzione scarso

Le problematiche legate alla scelta del mix produttivo ottimale in presenza di un fattore scarso interessano generalmente le realtà aziendali sottodimensionate, che nel breve periodo non vogliono o non sono nelle condizioni di effettuare nuovi investimenti.



In questi casi, il management dovrà scegliere quali beni, inclusi nel portafoglio prodotti, conviene produrre per primi, in quanto più redditizi, in presenza di un fattore limitante (ore macchina insufficienti, ore uomo insufficienti, ecc.).

In sostanza, si tratta di esprimere il margine di contribuzione in funzione del fattore limitante, ovvero di ponderare i margini unitari di prodotto con il fattore vincolante. Nello specifico, si procede calcolando il rapporto tra il margine di contribuzione unitario del prodotto e la quantità di fattore produttivo limitante impiegato per ciascuna unità del prodotto stesso. A titolo esemplificativo, immaginiamo che il portafoglio prodotti di un'impresa sia composto da due beni e che le quantità di produzione richieste siano: per il prodotto A n. 1.500 pezzi e per il prodotto B n. 2.500. A ciò si aggiunga che per produrre il prodotto A occorrono 3.000 h/macchina (2 h/macchina per pezzo), mentre per realizzare il prodotto B necessitano 7.500 h/macchina (3 h/macchina per pezzo), per un totale di 10.500 h/macchina. Il fattore scarso è rappresentato dalla capacità produttiva massima a disposizione dell'impresa, pari a 9.000 h/macchina, inferiore rispetto a quella necessaria, pari a h/macchina 10.500.

Data questa situazione di partenza, si procede alla determinazione del rapporto tra il margine di contribuzione unitario e il quantitativo di fattore scarso per prodotto.

	PRODOTTO A	PRODOTTO B
Prezzo unitario	115	185
- Costo variabile unit.	<u>75</u>	<u>135</u>
Margine di contribuzione	40	50
h/macc. per pezzo	2	3
M.d.C/ ore macchina	20	16,66

	PRODOTTO A	PRODOTTO B
Quantità prodotta in presenza del fattore scarso (3.000h tot/2 h)	1.500	
(6.000h tot/3 h)		2.000

Analizzando i dati numerici dell'esempio, è possibile affermare che il prodotto A presenta un margine di contribuzione, rapportato al fattore limitante, migliore. In definitiva, l'azienda



deciderà di produrre tutte le unità (1.500) del prodotto A e solo 2.000 unità, anziché 2.500, del prodotto B.

c) *L'eliminazione di un prodotto in perdita*

Un ulteriore ambito di applicazione del margine di contribuzione è rappresentato dalla scelta di eliminazione di un prodotto in perdita. Talora, infatti, la scarsa redditività di certi prodotti impone una valutazione circa l'opportunità di eliminare o meno il prodotto dal mix produttivo. La decisione di eliminare un prodotto presuppone il confronto tra ricavi cessanti e costi cessanti (costi variabili e costi fissi specifici). Se, infatti, i ricavi cessanti fossero maggiori dei costi cessanti, sarebbe opportuno non eliminare il prodotto dal paniere. Diversamente, occorrerebbe valutare l'ipotesi di eliminare, meglio sarebbe sostituire, il prodotto in perdita. La sostituzione rappresenta un passaggio molto delicato, ma necessario per evitare che la quota parte dei costi fissi comuni imputata, in prima battuta, al prodotto in perdita, sia riversata per intero sul prodotto in utile.

Di seguito si riporta un esempio numerico:

	PRODOTTO A	PRODOTTO B
Ricavi	180.000	70.000
-Costi variabili tot.	50.000	40.000
-Costi fissi diretti	15.000	10.000
-Costi fissi indiretti (quota)	<u>35.000</u>	<u>25.000</u>
UTILE (perdita)	80.000	- 5.000
UTILE COMPLESSIVO DELL'IMPRESA		75.000
Ricavi cessanti	70.000	
-Costi cessanti:		
•costi variabili	40.000	
•costi fissi diretti	10.000	
Risultato parziale (MdC > 0)	20.000	(non eliminazione del prodotto B in perdita)

Nell'ipotesi sopra descritta, è evidente come il prodotto B, seppure in perdita, presenti un margine di contribuzione positivo, che riesce a garantire la copertura parziale della quota dei costi fissi comuni, per un importo pari a 20.000. Di conseguenza, eliminando il prodotto B, i costi fissi ad esso relativi andrebbero imputati per intero al prodotto A, con un aggravio del risultato di gestione. L'utile, infatti, passerebbe da 75.000 a 55.000, a causa della mancata contribuzione del prodotto B.

La seconda ipotesi, di seguito illustrata, prende in esame invece il caso in cui i ricavi cessanti siano inferiori rispetto ai costi cessanti. In questo caso, il prodotto è in perdita anche in termini di margine di contribuzione, vale a dire non vi è alcuna copertura dei costi fissi comuni. Sarebbe opportuno valutare l'ipotesi della sostituzione del prodotto in questione con altri in grado di assicurare un margine di contribuzione positivo.



	PRODOTTO A	PRODOTTO B
Ricavi	180.000	65.000
-Costi variabili tot.	50.000	60.000
-Costi fissi diretti	15.000	10.000
-Costi fissi indiretti (quota)	<u>35.000</u>	<u>25.000</u>
UTILE (perdita)	80.000	- 30.000
UTILE COMPLESSIVO DELL'IMPRESA	50.000	

Ricavi cessanti	65.000
-Costi cessanti:	
•costi variabili	60.000
•costi fissi diretti	10.000
Risultato parziale (MdC < 0)	- 5.000 (eliminazione del prodotto B in perdita)

Paradossalmente, in questa seconda ipotesi, l'eliminazione del prodotto in perdita, anche se la quota parte dei costi fissi comuni del prodotto B sarà imputata al prodotto A, determinerà comunque un miglioramento del risultato di gestione, che passerà da 50.000 a 55.000, con un incremento pari al valore assoluto del margine di contribuzione negativo.

Ad ogni modo, è bene precisare che, anche nel caso in cui le valutazioni sopra descritte suggeriscano di eliminare il prodotto, la decisione finale deve essere comunque ponderata in ottica strategica. Ad esempio, sarebbe opportuno considerare:

- il ruolo del prodotto all'interno del mix produttivo, in quanto potrebbe trattarsi di un prodotto civetta o tattico;
- la fase del ciclo di vita del prodotto, in quanto la perdita va diversamente interpretata a seconda che il prodotto sia in fase di lancio o in fase di declino;
- l'identificabilità dell'azienda con il prodotto da eliminare, in quanto è possibile che l'impresa sia conosciuta dal mercato tramite quel determinato prodotto;
- ecc.

d) *Le decisioni di make or buy*

Infine, tra le decisioni supportate dalla metodologia del *direct costing* vi è quella relativa al processo di esternalizzazione, ovvero la decisione tra la produzione interna (*make*) e l'acquisto da terzi (*buy*) di prodotti o componenti di prodotto.

Il presupposto di partenza è chiaramente che vi sia la possibilità di acquistare all'esterno ciò che si realizza internamente. Se questa ipotesi è verificata, il calcolo di convenienza economica viene effettuato confrontando i costi emergenti con i costi cessanti (costi variabili e fissi specifici). Se i costi emergenti fossero superiori rispetto ai costi cessanti, sarebbe preferibile continuare a produrre internamente, in caso contrario si potrebbe valutare l'ipotesi di individuare all'esterno un fornitore affidabile.



Presentiamo di seguito un'esemplificazione numerica.

Ipotizziamo che l'azienda abbia nel suo portafoglio il prodotto A, per la cui realizzazione si sostengono costi variabili per un totale di 90.000 (ottenuto moltiplicando il costo variabile unitario di 90 per la quantità da produrre, pari a 1.000) e costi fissi per 45.000. Ipotizziamo, inoltre, che nel primo caso l'azienda possa acquistare esternamente i 1.000 pezzi ad un prezzo unitario di 75, mentre nel secondo caso il prezzo di acquisto all'esterno sia pari a 100.

Ipotesi di fornitura per 1.000 unità del prodotto A al prezzo unitario di 75 (acquisto all'esterno del prodotto)		
	MAKE	BUY
Costi cessanti (90 X 1.000 unità)	90.000	
Costi emergenti (75 X 1.000 unità)		75.000

Ipotesi di fornitura per 1.000 unità del prodotto A al prezzo unitario di 100 (produco all'interno)		
	MAKE	BUY
Costi cessanti (90 X 1.000 unità)	90.000	
Costi emergenti (100 X 1.000 unità)		100.000

È evidente che nel primo caso vi sarebbe tutto il vantaggio ad acquistare all'esterno, in quanto produrre internamente costerebbe, in termini di costi variabili, molto di più. Diversamente, nel secondo caso produrre internamente sarebbe più conveniente da un punto di vista economico. Anche in questa circostanza, al calcolo meramente aritmetico è necessario affiancare valutazioni di carattere strategico. E' opportuno, infatti, tenere presente che:

- l'esternalizzazione è un'alternativa strategica più facilmente percorribile nel caso di prodotti standardizzati, mentre risulta più difficile dare in outsourcing produzioni altamente specializzate o ad alta tecnologia;
- il rapporto di reciproca fiducia tra l'impresa ed il fornitore deve avere alla base un continuo scambio di informazioni. In ordine alla relazione con il fornitore, sarebbe bene condividere un processo di crescita basato sulla ricerca e/o sullo sviluppo del prodotto o del componente oggetto di esternalizzazione.

9 Il controllo di gestione e l'activity-based costing

Per completare la disamina delle principali tecniche per la ripartizione dei costi indiretti ed averne una visione più completa ed integrata, è opportuno rilevare come, negli ultimi anni, sia



nelle aziende industriali che di servizi, l'intensità dei costi di natura indiretta abbia registrato un notevole incremento rispetto ai componenti di costo tendenzialmente diretti.

I cambiamenti intervenuti nell'ambiente competitivo stanno comportando la perdita di importanza dell'efficienza relativa alla sola funzione di produzione: la dominanza di un mercato contraddistinto da un'elevata varietà e variabilità, l'esigenza di una più spinta personalizzazione dei prodotti in funzione delle richieste dei clienti, l'introduzione dell'automazione flessibile e della progettazione modulare, la globalizzazione dei mercati sono soltanto alcuni aspetti del nuovo contesto competitivo in cui le aziende sono costrette oggi ad operare.

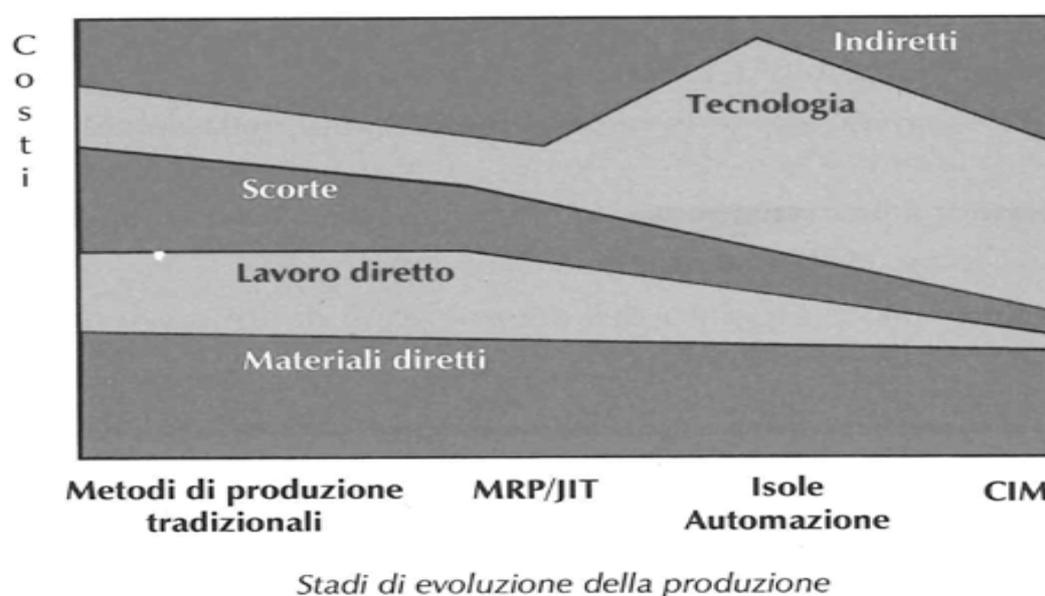
Tutto ciò ha comportato una maggiore attenzione da parte del management verso attività non strettamente legate al processo produttivo e, di conseguenza, i procedimenti tradizionali utilizzati per il calcolo dei costi, in molte circostanze, non sono più in grado di soddisfare pienamente le esigenze decisionali dei vertici aziendali.

Nel corso del tempo, infatti, ai fini del calcolo e dell'analisi dei costi aziendali, è cresciuta costantemente l'importanza della cosiddetta *Hidden Factory*, all'interno della quale non si ottengono prodotti, ma si producono informazioni e servizi senza i quali il prodotto *core* offerto dall'impresa non potrebbe essere realizzato³⁸. È in questa “fabbrica nascosta” che si sostengono i costi legati alla logistica, al marketing, alla qualità, alla flessibilità: si tratta di costi spesso aggregati in macro-voci come costi indiretti, *manufacturing overheads* o, ancor più genericamente, *overhead expenses* (spese generali). Pur avendone constatato la crescente incisività nei processi di produzione/erogazione di beni e servizi, in molti casi, tali voci vengono imputate ai prodotti in modo semplicistico e insoddisfacente, utilizzando metodologie e driver di costo inadeguati. Infatti, in ambienti produttivi complessi (caratterizzati da numerose determinanti di costo), allocazioni di spese basate sui tradizionali sistemi di contabilità analitica possono portare a distorsioni interpretative e rivelarsi, pertanto, fuorvianti per il *controller*.

Tale considerazione è stata supportata già molti anni fa dalle prime ricerche in materia, effettuate dalla National Accounting Associations (1987) e dal MIP del Politecnico di Milano (1990), dalle quali emergono precise indicazioni relative agli errori frequentemente generati dall'utilizzo di tecniche di analisi tradizionali, connesse principalmente all'allocazione degli *overhead costs*. Le prime metodologie di controllo di gestione, infatti, erano state progettate

³⁸ Per la prima elaborazione di tale concetto, si veda J.G. MILLER, T.E. VOLLMANN, “The Hidden Factory”, in *Harvard Business Review*, 1985, n. 5, September-October.

per aziende che operavano in un mercato in cui i fattori di produzione dominanti erano la manodopera diretta e materiali, la tecnologia era stabile, le attività indirette esercitavano per lo più una funzione di supporto al processo produttivo e causavano spese nel complesso modeste, il numero dei prodotti era limitato. In queste condizioni, era accettabile controllare i costi indiretti solo con criteri forfetari per calcolare il costo del prodotto/servizio³⁹. Tuttavia, la progressiva “terziarizzazione/softwareizzazione” che ha caratterizzato i sistemi economici dei paesi più sviluppati, unitamente ad un progressivo quanto inarrestabile arricchimento dell’offerta, ha generato un costante incremento dei costi delle strutture di supporto e delle spese generali; d'altra parte, il diffondersi della consapevolezza che nelle imprese in aggiunta all'hardware e al software vi sia una componente indispensabile come il *brainware* è ormai cosa certa⁴⁰.



Fonte: Bromwich, Bhimani, *Management Accounting Pathways to Progress*, CIMA 1994

La figura sopra riportata evidenzia i mutamenti intervenuti nelle strutture di costo delle imprese con il passaggio dall’era industriale al post-fordismo ed all’economia della conoscenza, che hanno creato le condizioni per la nascita dell’approccio proposto *dell’activity-based costing*. Questo metodo si focalizza sulle attività come oggetto

³⁹ Cfr. R.N. ANTHONY, D.W. YOUNG, *Management Control in Nonprofit Organizations*, Irwin-McGraw Hill, 1999.

⁴⁰ Proposta da Zeleny, l’idea di Brainware (o Knoware) fa parte del più ampio concetto di "tecnologia superiore", dove il brainware si deve esplicitamente interrelare, in modo circolare e non gerarchico, con l'hardware e il software. Si veda M. ZELENY, *La gestione a tecnologia superiore e la gestione della tecnologia superiore*, in G. BOCCHI, M. CERUTI (a cura di), *La sfida della complessità*, Feltrinelli, Milano, 1990.



d'imputazione dei costi indiretti: esso, mediante l'individuazione delle attività che operano per il prodotto e del determinante di costo (*cost driver*) corrispondente, mira sostanzialmente a determinare il costo pieno del prodotto evitando distorsioni derivanti da una ripartizione semplicistica dei costi indiretti.

Ad esempio, una delle problematiche più rilevanti che la metodologia del *full costing* presenta riguarda il trattamento dei sovvenzionamenti incrociati: come evidenziato in precedenza, il metodo del costo pieno si basa prevalentemente sui volumi di produzione, attribuendo i costi generali ai prodotti e ai servizi realizzati sulla base di fattori quali il costo della manodopera diretta, il costo delle materie prime, le ore di funzionamento delle macchine, e così via. In tal modo, le spese generali sono attribuiti agli oggetti di costo in funzione dei volumi di produzione: tanto maggiori sono le quantità realizzate, tanto più elevata sarà la quota di costi generali attribuita ad un prodotto, indipendentemente dalle attività generali o indirette effettivamente "consumate" nella produzione. Questi fattori, infatti, non esprimono la relazione tra attività indirette consumate nella produzione e prodotti realizzati. Poiché i costi generali non sono correlabili ai volumi di produzione, bensì alle attività indirette "assorbite" per la realizzazione dei prodotti e dei servizi, l'applicazione del *full costing* tradizionale può distorcere la determinazione del costo di produzione: utilizzando tale metodo, è concreto il pericolo di sopravvalutare il costo dei prodotti e dei servizi realizzati in volumi elevati e, al contempo, di sottovalutare quello dei prodotti e dei servizi realizzati in modeste quantità, determinando, per questa via, il fenomeno del sovvenzionamento incrociato dei prodotti.

I sistemi basati sull'ABC consentono di ovviare a simili distorsioni collegando l'imputazione dei costi indiretti alle attività generali "consumate" per la realizzazione dei prodotti.

APPROCCIO CENTRI DI COSTO	APPROCCIO ABC
<ul style="list-style-type: none">➤ Costi diretti imputati ai prodotti➤ Costi indiretti imputati ai CENTRI dirett. o in base a parametro➤ Definizione dei criteri di ribaltamento dei CENTRI INTERMEDI➤ Definizione dei criteri di riparto dei CENTRI FINALI ai prodotti➤ Imputazione dei costi ai prodotti	<ul style="list-style-type: none">➤ Costi diretti imputati ai prodotti➤ Costi indiretti imputati alle ATTIVITÀ in base a <i>resource driver</i>➤ Definizione delle determinanti di costo (<i>activity driver</i>)➤ Imputazione dei costi ai prodotti

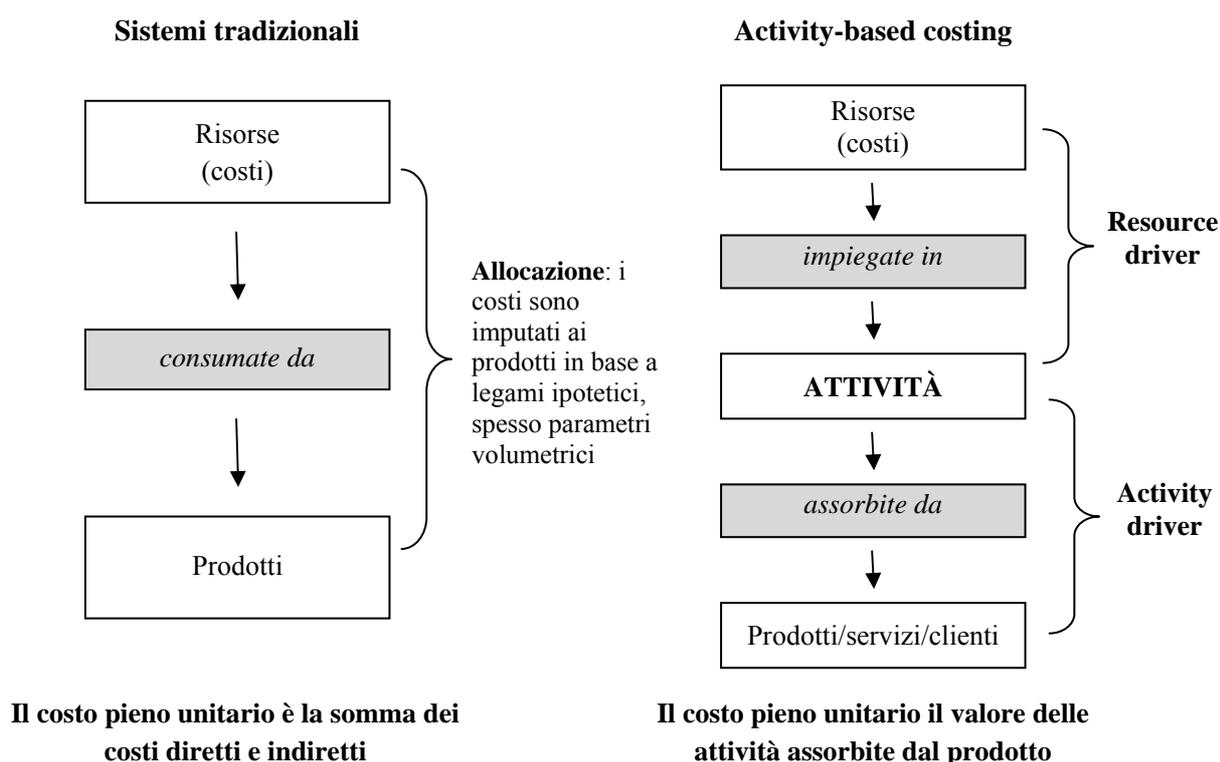
La contabilità per attività si basa su tre concetti fondamentali:

1. ogni azienda è costituita da un insieme di attività;



2. tutte le attività dell'azienda hanno come finalità diretta o indiretta la realizzazione dei prodotti/servizi;
3. le risorse non sono consumate direttamente dai prodotti ma dalle attività, le quali a loro volta sono "assorbite" dai prodotti.

Oltre che dal punto di vista tecnico (vedi *infra*), la metodologia *activity-based* differisce da quella "tradizionale" soprattutto per il radicale cambio di prospettiva appena accennato: non è il prodotto che in un'impresa genera direttamente i costi e non può quindi essere considerato come l'unico oggetto di calcolo a cui imputare direttamente tutti i costi. L'output della produzione, infatti, per essere ottenuto e venduto richiede che vengano svolte delle attività operative, le quali costituiscono i fattori che consumano risorse e generano i costi⁴¹. In quest'ambito le singole attività sono definibili come l'insieme di azioni o di compiti elementari che hanno come obiettivo quello di erogare un servizio o produrre un output tangibile (un semilavorato o un componente di un prodotto) che consenta, direttamente o indirettamente, di "confezionare" l'offerta che l'impresa propone ai suoi clienti⁴².



⁴¹ È questa un'osservazione proposta da Thomas H. Johnson in uno dei primi articoli dal quale prese avvio il filone dell'Activity Accounting; si veda, T.H. JOHNSON, *Activity-Based Information: A Blueprint for World-Class Management Accounting*, in *Management Accounting*, 1989, June, pp. 23-30.

⁴² Per una definizione alternativa e utile a comprendere il concetto di attività alla base dell'approccio si consideri la seguente proposta da M. Lebas (1991, pag. 53): "...un'attività è definita come un insieme di azioni o di compiti che vengono eseguiti per conseguire l'obiettivo, a più o meno breve termine, di aggiungere valore ad un oggetto o di permettere tale aggiunta di valore". Si veda M. LEBAS, *Comptabilite analytique baseé sur les activites, analyse et gestion des activites*, in *Revue Francaise de Comptabilite*, n. 22 settembre 1991.



Dal punto di vista operativo, le fasi in cui si articola il controllo di gestione tramite la metodologia ABC possono essere sintetizzate come segue:

- identificazione delle attività;
- imputazione dei costi di periodo alle attività;
- individuazione del cost driver per le attività e quantificazione del cost driver di periodo;
- determinazione del costo per unità di driver (costo unitario);
- imputazione dei costi ai prodotti: moltiplicazione tra costo unitario e unità di driver richieste.

Un esempio numerico può probabilmente essere di aiuto per una migliore comprensione dell'approccio *activity-based* e degli elementi che lo differenziano da quello tradizionale⁴³:

- si supponga che un'impresa realizzi 4 prodotti;
- i prodotti vengono realizzati in lotti da 20 unità e venduti in confezioni da 10;
- i costi indiretti, pari ad € 26.000, sono ripartiti utilizzando un metodo tradizionale (usando le ore macchina come base di allocazione);
- il controllo qualità è effettuato a campione prendendo a caso un pezzo per lotto. Il numero di riordini a magazzino per ogni prodotto è pari a 20.

PRODOTTO	A	B	C	D
Output	120	100	80	120
Ore macchina per unità	4	3	2	3
Costi unitari materiali diretti (€)	40	50	30	60
Costi unitari lavoro diretto (€)	28	21	14	21

Adottando un metodo tradizionale, la ripartizione dei costi dovrebbe avvenire come segue:

PRODOTTO	A	B	C	D
N° unità	120	100	80	120
Ore macchina per unità	4	3	2	3
Totale ore macchina	480	300	160	360
Costo unitario indiretto (€)	80	60	40	60
Costo unitario materiali diretti (€)	40	50	30	60
Costo unitario lavoro diretto (€)	28	21	14	21
Totali Costi unitari (€)	148	131	84	141
Totali Costi (€)	17.760	13.100	6.720	16.920

⁴³ L'esempio si basa su M. CIAMBOTTI, appunti corso di "Analisi e contabilità dei costi", Università degli Studi di Urbino.



In base alla tecnica ABC, invece, si dovrebbe procedere in maniera differente, identificando preventivamente, come sopra accennato, le diverse attività, i costi corrispondenti ed i relativi driver di costo.

ATTIVITA'	COSTO
Acquisti materie prime	3.600
Lavorazioni	10.430
Setup macchine	5.250
Controllo qualità	2.100
Imballaggio e spedizioni ai clienti	4.620
Totale	26.000

ATTIVITA'	COST DRIVER
Acquisti materie prime	N° di riordini
Lavorazioni	Ore macchina
Set-up macchine	N° di lotti
Controllo Qualità	N° di lotti
Imballaggio e Spedizioni ai clienti	N° di spedizioni

In questa fase, appare opportuno aggregare in un'unica macro-voce le attività con lo stesso *cost driver* (set-up macchine e controllo qualità). I fattori fondamentali da tenere in considerazione per effettuare l'analisi sono i seguenti

Totale unità prodotte	420
N° unità per lotto	20
N° lotti prodotti	21
N° unità per spedizioni al cliente	10
N° spedizioni	42

Successivamente, è necessario procedere alla quantificazione dei driver di costo in precedenza individuati.



Attività	Cost driver	Costo	Quantità Totale	Coefficiente Allocazione o Costo del Driver (€)
Acquisti materie prime	N° riordini	3600	80	45
Lavorazioni	Ore	10.430	1.300	8,02
Set-up /Controllo qualità	N° lotti	7.350	21	350
Imballaggio e spedizioni	N°	4.620	42	110

In seguito, si attribuisce la parte di costo relativa a ciascuna attività ai prodotti in modo proporzionale all'utilizzo del driver corrispondente.

Attività: acquisto materie prime	A	B	C	D
Numero di riordini (valore driver)	20	20	20	20
Coefficiente allocazione (€)	45	45	45	45
Costo indiretto (€)	900	900	900	900
N° unità	120	100	80	120
Costo unitario indiretto (€)	7,50	9,00	11,25	7,50

Attività: lavorazioni	A	B	C	D
Totale ore macchina (numero di driver)	480	300	160	240
Coefficiente allocazione (€)	8,02	8,02	8,02	8,02
Costo indiretto (€)	3.850	2.406	1.283	2.887
N° unità	120	100	80	120
Costo unitario indiretto (€)	32,08	24,06	16,04	24,06

Attività: set up/controllo qualità	A	B	C	D
Numero di lotti (numero di driver)	6	5	4	6
Coefficiente allocazione (€)	350	350	350	350
Costo indiretto (€)	2.100	1.750	1.400	2.100
N° unità	120	100	80	120
Costo unitario indiretto (€)	17,50	17,50	17,50	17,50



Attività: imballaggio e spedizioni	A	B	C	D
Totale spedizioni (valore driver)	12	10	8	12
Coefficiente allocazione (€)	110	110	110	110
Costo indiretto (€)	1.320	1.100	880	1.320
N° unità	120	100	80	120
Costo unitario indiretto (€)	11,00	11,00	11,00	11,00

In ultimo, grazie alla quantificazione dei costi unitari indiretti connessi alle specifiche attività, è possibile calcolare il costo di ciascun prodotto.

Totale costi unitari	A	B	C	D
Acquisti materie prime	7,50	9,00	11,25	7,50
Lavorazioni	32,08	24,06	16,04	24,06
Set-up /Controllo Qualità	17,50	17,50	17,50	17,50
Imballaggio e Spedizioni	11,00	11,00	11,00	11,00
<i>Totale Costi Indiretti</i>	<i>68,08</i>	<i>61,56</i>	<i>55,79</i>	<i>60,06</i>
Materiali diretti	40,00	50,00	30,00	60,00
Lavoro diretto	28,00	21,00	14,00	21,00
<i>Totale Costi diretti</i>	<i>68,00</i>	<i>71,00</i>	<i>44,00</i>	<i>81,00</i>
Totale Costi metodo ABC	136,08	132,56	99,79	141,06
Totale Costi Metodo Tradizionale	148,00	131,00	84,00	141,00

Attraverso la comparazione appena effettuata, è possibile rilevare come, in alcuni casi, le due tecniche di controllo di gestione conducano a risultati differenti.

Come già sottolineato, la metodologia ABC può essere considerata preferibile:

- nel caso di produzioni complesse, in cui le linee di prodotto differiscono per volumi e modalità di realizzazione;
- in presenza di un grande ammontare di costi indiretti non prettamente *volume-based* e conseguentemente difficilmente allocabili e ripartibili con un'impostazione tradizionale.

Rispetto al costo primo variabile, infatti, l'ABC permette di cogliere relazioni di variabilità dei costi diverse da quelle di volume (*cost drivers* non volumetrici), recuperando anche elementi di costo classificati come fissi (es. stipendio di responsabile della programmazione della produzione) e quindi ignorati nella configurazione classica del *direct costing*. Rispetto al



costo pieno di prodotto, l'ottica *activity-based* consente di attribuire con maggiore attendibilità anche i costi di funzioni non industriali (tipicamente i costi amministrativi e commerciali) grazie ad una accorta selezione dei *cost driver* che ripartiscono con maggiore precisione l'effettiva modalità di consumo di fattori. Inoltre, nelle ipotesi in cui l'ABC sia da preferirsi, l'utilizzo di tale metodologia, consentendo di individuare eventuali meccanismi di sovvenzionamenti incrociati, rende possibile l'eliminazione di processi, attività e prodotti che non generano valore aggiunto⁴⁴.

Pur in presenza di tutti i vantaggi appena evidenziati, corre l'obbligo di sottolineare come l'implementazione di un sistema di controllo di gestione e contabilità analitica basata sulle attività sia di non agevole realizzazione: essa dipende dalla definizione di appropriati strumenti di misurazione delle performance economiche e dalla configurazione di una struttura organizzativa che coinvolga tutti gli operatori aziendali nella gestione dei processi transfunzionali.

10 La break even analysis

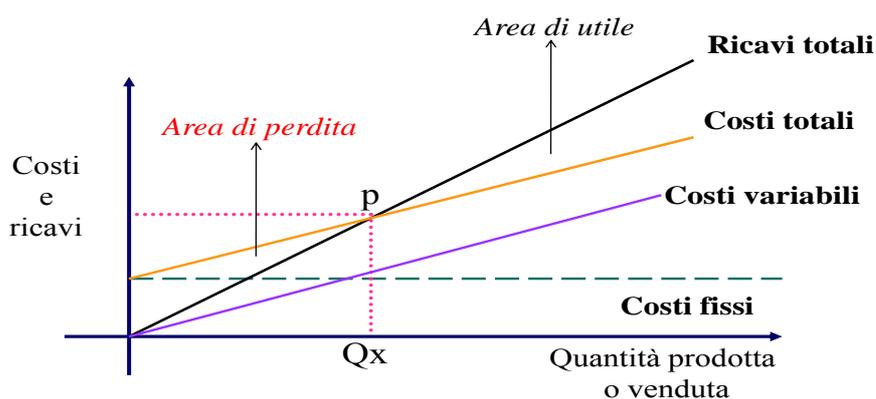
La Break even analysis (B.E.A.)⁴⁵ è un modello di analisi che prende in considerazione il rapporto tra i costi totali, i volumi di vendita ed i ricavi di gestione. Tale metodologia consente di individuare il cosiddetto *break-even point* (B.E.P.), che esprime, invece, la quantità di produzione e di vendita in corrispondenza della quale si realizza l'uguaglianza tra i costi totali ed i ricavi totali. Pertanto, il B.E.P. rappresenta la quantità da produrre e da vendere per realizzare il pareggio economico. Al di sotto di tale quantità, i volumi di vendita non garantirebbero più un risultato di gestione positivo.

Il B.E.P. può essere determinato sia con il metodo geometrico, utilizzando un sistema di assi cartesiani su cui rappresentare i ricavi totali ed i costi totali sull'asse delle ordinate, ed i volumi di vendita e produzione sull'asse delle ascisse, sia con il metodo aritmetico, ricorrendo a semplici equazioni.

Con la rappresentazione mediante il metodo geometrico avremo:

⁴⁴ Cfr. P.ROFFIA, *Il controllo di gestione activity based*, Giappichelli, Torino, 2002.

⁴⁵ Si vedano, tra gli altri, G. CATTURI, *L'analisi del costo-volume-profitto nello studio dei problemi gestionali*, Quaderni dell'Istituto di Ragioneria della Facoltà di Scienze Economiche e Bancarie, Siena, 1991; G. LO MARTIRE, *Il punto di pareggio*, Buffetti, Roma, 1990; E. ROTEGLIA, *Break-even analysis: variazioni sul tema*, in *Amministrazione & Finanza*, n.12, 1987.



Sull'asse delle "X" sono riportate le quantità prodotte e vendute, ipotizzando che tali valori coincidano, mentre sull'asse delle "Y" sono riportati i costi totali (costi variabili + costi fissi) ed i ricavi di vendita. La retta dei ricavi parte dall'origine, in quanto per quantità vendute pari a zero non si realizza alcun ricavo, ed il coefficiente angolare (l'inclinazione) è dato dal prezzo unitario di vendita.

La retta dei costi totali, invece, parte da un punto sull'asse delle "Y" diverso da zero, in quanto per quantità prodotte pari a zero, occorre considerare comunque i costi fissi. La retta dei costi totali, partendo dal punto di intersezione con l'asse delle "Y" (in corrispondenza del valore dei costi fissi), sarà disegnata in base all'andamento dei costi variabili totali (costo variabile unitario per quantità prodotta). Il costo variabile unitario determina il coefficiente angolare (l'inclinazione) della retta dei costi totali. Il punto di intersezione tra ricavi totali e costi totali indica il punto di pareggio (BEP). A destra del BEP, per quantità prodotte e vendute maggiori di Qx , ci troviamo nell'area di utile (i ricavi sono maggiori dei costi), mentre a sinistra del punto di pareggio, per quantità prodotte e vendute inferiori a Qx , ci troviamo nell'area di perdita (i costi totali sono maggiori rispetto ai ricavi totali). Con il metodo aritmetico, determiniamo il punto di pareggio con i seguenti passaggi:



ricavi totali = costi fissi + costi variabili

$$Qx \cdot P = CF + Cuv \cdot Qx$$

Qx = quantità venduta o prodotta

P = prezzo di vendita

CF = costi fissi

Cuv = costo unitario variabile

$$Qx \cdot P = CF + Cuv \cdot Qx \quad \Rightarrow \quad Qx \cdot P - Cuv \cdot Qx = CF \quad \Rightarrow$$

$$Qx (P - Cuv) = CF \quad \Rightarrow \quad Qx = \frac{CF}{P - Cuv}$$

Partendo dalla formula del punto di equilibrio (Qx), il cui denominatore è rappresentato dal margine di contribuzione unitario, e moltiplicando entrambi i membri dell'equazione per il prezzo di vendita, otteniamo la formula del fatturato di equilibrio, particolarmente utile nel caso di un'impresa multiprodotto:

$$Fx = \frac{CF}{\frac{P - Cvu}{P}}$$

Le formule possono essere ulteriormente perfezionate in fase di programmazione dell'attività, inserendo la previsione di un utile atteso.

Pertanto avremo, per Qx :

$$Qx = \frac{CF + U}{P - Cvu}$$

e per Fx :

$$Fx = \frac{CF + U}{\frac{P - Cvu}{P}}$$

In questo modo, la B.E.A. diviene uno strumento molto utile anche in fase di pianificazione strategica, per la determinazione degli obiettivi di natura reddituale.

Per concludere, è tuttavia necessario precisare che la Break Even Analysis presuppone il verificarsi di alcune ipotesi semplificatrici che, pur non inficiando la validità dello strumento,



ne costituiscono i limiti principali. Tra le ipotesi semplificatrici alla base del modello evidenziamo le seguenti⁴⁶:

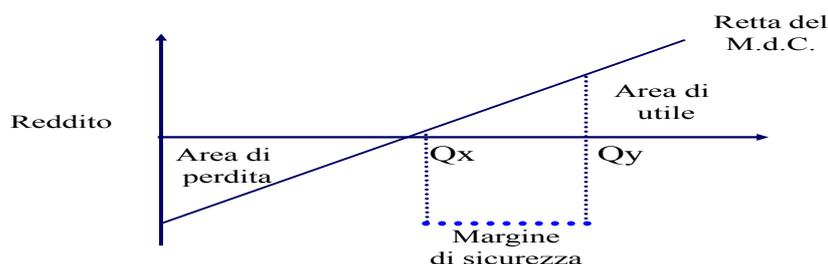
- a) la classificazione dei costi considera solo i costi fissi ed i costi variabili, trascurando quelli semivariabili e semifissi;
- b) l'andamento dei costi e ricavi è lineare, e non sono considerati, ad esempio, sconti, abbuoni, ecc.;
- c) il costo dei fattori produttivi è costante, per cui non si tiene conto di eventuali economie di scala perseguibili con volumi di produzione più elevati;
- d) i prezzi unitari di vendita sono costanti, per cui vengono trascurati gli effetti legati, ad esempio, al rapporto con i clienti, ad eventuali promozioni, ecc.;
- e) la capacità produttiva dell'azienda è considerata costante;
- f) il volume di produzione realizzato coincide con il volume di vendita, senza considerare eventuali rimanenze;
- g) ecc.

Un'altra grandezza contemplata dalla B.E.A. è il marginale di sicurezza, che esprime in termini percentuali di quanto si può ridurre il fatturato prima di giungere all'area di perdita.

Il margine di sicurezza è dato dalla seguente formula:

$$\frac{\text{fatturato effettivo (o programmato)} - \text{fatturato di equilibrio}}{\text{fatturato effettivo (o programmato)}} \times 100$$

Attraverso la rappresentazione grafica avremo:



La pendenza della retta del margine di contribuzione è data dal rapporto utile/ricavi, ovvero dalla percentuale di incidenza del margine di contribuzione totale sui ricavi.

⁴⁶ Cfr. F. LIZZA, *Le riclassificazioni di bilancio*, cit., pp.185-186



Il margine di sicurezza è fortemente influenzato dal grado di elasticità o di rigidità della struttura aziendale, intesi, rispettivamente, come incidenza percentuale dei costi variabili e dei costi fissi sui costi totali.

Infatti, nelle imprese con struttura elastica il margine di sicurezza presenta valori più alti, in quanto la contrazione delle vendite sarà compensata da una riduzione dei costi variabili. Nel caso invece di un'impresa rigida, alla riduzione delle vendite non si accompagna un'adeguata riduzione dei costi, in quanto i costi fissi, maggiormente incidenti, sono indipendenti dalle quantità prodotte e vendute.

La variazione del reddito operativo al variare delle vendite può essere sintetizzata ed espressa attraverso il concetto di leva operativa, fortemente collegato ad un altro indicatore già analizzato in precedenza, vale a dire il margine di contribuzione: più quest'ultimo è alto, più rapidamente i profitti incrementeranno in conseguenza delle vendite. L'importanza di tale valore si evince anche dalla sua inclusione in una delle diverse modalità di calcolo del **grado di leva operativa (GLO)**, che può essere definito, alternativamente, come segue⁴⁷:

$$1) \quad \text{GLO} = \frac{\Delta \% \text{ reddito operativo}}{\Delta \% \text{ vendite}}$$

$$2) \quad \text{GLO} = \frac{\text{Tasso di contribuzione}}{\text{Margine operativo (\%)}}$$

$$3) \quad \text{GLO} = \frac{\text{Margine di contribuzione}}{\text{Margine di contribuzione} - \text{costi fissi}}$$

È da sottolineare come anche le decisioni relative alle struttura ed al grado di elasticità dei costi discenderanno dalle previsioni effettuate in sede di pianificazione strategica degli obiettivi di vendita: in base ai volumi previsti, infatti, un'impresa potrà effettuare scelte di leva operativa più rischiose, con un'elevata incidenza di costi fissi, ma grazie alle quali l'investimento potrebbe garantire una redditività maggiore e profitti più elevati.

Tuttavia, nel caso di *oversizing* di attività e costi fissi sostenibili rispetto ai volumi di vendita effettivamente realizzati, la redditività dell'investimento potrebbe risentire dello scarso grado

⁴⁷ Cfr. E.F. BRIGHAM, *Fundamentals of Financial Management*, 7th ed., Dryden Press, Chicago (IL), 1995, pag. 426.



di elasticità del capitale investito⁴⁸. Un'alta incidenza di fattori pluriennali, cioè degli elementi costituenti gli investimenti fissi contribuisce ad incrementare il livello di *rigidità della gestione*, a discapito della sua elasticità, vale a dire la capacità dell'impresa di riadattarsi opportunamente, in maniera rapida ed efficace, alle mutate condizioni dell'ambiente.

⁴⁸ Per l'analisi sul grado di rigidità degli investimenti, si veda C. CARAMIELLO, F. DI LAZZARO, G. FIORI, *Indici di bilancio: Strumenti per l'analisi della gestione aziendale*, 2° ed., Giuffrè Editore, Milano, 2003, pp. 97 e ss.

ISTITUTO DI RICERCA DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI

Piazza della Repubblica – 00185 Roma
Tel. 06/4782901 – Fax 06/4874756 – www.irdcec.it