

I. LA CONTABILITÀ DIREZIONALE ED I COSTI AZIENDALI

SOMMARIO:

1. Contabilità direzionale e contabilità analitica
2. Il concetto di costo e la classificazione dei costi
3. Il comportamento dei costi
4. Costi totali e costi unitari
5. Costi speciali e costi comuni
6. Costi diretti e costi indiretti
7. I costi per le decisioni
8. I costi per il controllo di gestione

Approfondimenti sul Web

1. I fondamenti teorici dell'allocazione dei costi indiretti
-

OBIETTIVI DI APPRENDIMENTO:

- a) Distinguere tra contabilità direzionale e contabilità analitica
- b) Definire le funzioni principali della contabilità analitica
- c) Descrivere i diversi concetti di costo ed i criteri della loro classificazione
- d) Descrivere i possibili comportamenti dei costi e le variabili da considerare in tale analisi
- e) Comprendere le relazioni intercorrenti tra costi totali e costi unitari ai fini della loro analisi rispetto a diversi volumi di produzione
- f) Distinguere tra costi speciali e comuni e tra i diretti e indiretti
- g) Definire il concetto di allocazione dei costi ed i suoi possibili criteri generali
- h) Descrivere i concetti di costo impiegabili a fini decisionali e nel controllo di gestione

I.1. CONTABILITÀ DIREZIONALE E CONTABILITÀ ANALITICA

L'analisi e la contabilità dei costi costituiscono rilevanti fonti di informazione di tipo quantitativo-monetario di supporto per le decisioni aziendali ed il governo delle aziende.

Gli strumenti impiegati per l'analisi dei costi si inseriscono all'interno del più ampio sistema della **contabilità direzionale**, ovvero l'insieme degli strumenti finalizzati a rilevare, organizzare ed aiutare ad interpretare le informazioni di tipo economico-finanziario ed anche non monetario, a supporto dell'attività di governo svolta a diversi livelli decisionali. Le informazioni prodotte dalla contabilità direzionale, infatti, risultano essenziali in processi quali:

- la *formulazione delle strategie dell'azienda*; decisioni relative all'entrata in un business diverso da quello attuale dell'azienda oppure di sviluppo di nuovi prodotti rappresentano importanti decisioni con effetti di lungo termine, che comportano riflessi sul patrimonio sia tangibile (es. impianti) che intangibile (es. marchi, immagine, competenza del personale); esse abbisognano di informazioni specifiche, quali scenari macroeconomici o settoriali futuri, informazioni su clienti e concorrenti attuali e potenziali, sui fornitori e sui mercati;

- lo *svolgimento delle attività di pianificazione e controllo* della gestione aziendale; mediante la **pianificazione** si definiscono, sulla base delle strategie, i fondamentali obiettivi a lungo termine della gestione e le modalità per il loro raggiungimento; essi vengono poi declinati all'interno di **budget** annuali, che sono «lo strumento direzionale nel quale trovano espressione in termini quantitativo monetari gli obiettivi e i piani d'azione a breve termine dell'impresa»¹; il perseguimento degli obiettivi può attuarsi mediante il **controllo di gestione**, che si può definire come «l'attività di guida svolta dai manager, applicando il meccanismo di retroazione e fondandosi sulla contabilità direzionale, per assicurarsi l'acquisizione e l'impiego delle risorse in modo efficace ed efficiente al fine di conseguire gli obiettivi economici prestabiliti»²; il meccanismo di retroazione si fonda sulla valutazione delle prestazioni realizzate rispetto a quelle programmate ai fini della messa in atto di eventuali azioni correttive;
- l'*effettuazione di decisioni (decision making)*; la determinazione dei prezzi di prodotti e servizi, la scelta tra alternative di investimento in beni strumentali, l'opportunità di esternalizzare alcune operazioni costituiscono esempi di decisioni da supportare con adeguati flussi informativi;
- l'*impiego efficiente delle risorse*; la misurazione dei **costi**, in quanto valorizzazione in termini economici del consumo delle risorse per ottenere un risultato, rappresenta un tipico strumento di valutazione dell'efficienza aziendale;
- il *miglioramento delle prestazioni*; per definire percorsi di miglioramento nel modo in cui vengono attuate le operazioni giornaliere servono altre misurazioni relative al grado di **innovazione** e di **soddisfazione del cliente**, ai **tempi** ed alla **qualità** di svolgimento delle attività aziendali; esse sono progressivamente entrate a far parte del sistema delle informazioni elaborate da una moderna contabilità direzionale.

La contabilità direzionale, pertanto, comprende molteplici strumenti e elabora diversi tipi di informazioni; essa tratta prevalentemente quelle di tipo economico-finanziario, pur non essendo esse le uniche informazioni utili per il *management*; è cioè un sistema che consente di elaborare tali informazioni in modo da renderle utili al processo decisionale e al controllo di gestione ai diversi livelli dell'organizzazione.

La **contabilità analitica (co.an.)** costituisce un importante *sottosistema* della contabilità direzionale. Esso elabora informazioni relative a specifici og-

¹ Selleri, 1999: p. 370; cfr. anche Saita, 1996.

² Brunetti, 1992: p. 11.

getti della gestione (output interni ed esterni) od aree dell'organizzazione (sezioni dell'azienda quali divisioni, unità operative, linee di prodotto). Gestisce prevalentemente informazioni monetarie e non monetarie relative all'acquisizione ed al consumo delle risorse, ma i suoi output informativi possono comprendere anche *report* in cui vengono elaborate informazioni relative ai ricavi (ad esempio nella valutazione delle profittabilità di una linea di prodotto).

La contabilità analitica si differenzia quindi dalla **contabilità generale (co.ge.)**, che costituisce il sistema finalizzato alla rilevazione della dimensione economico-finanziaria delle operazioni di gestione sulla base di rilevazioni svolte secondo un ben preciso metodo (della *partita doppia*) per giungere alla redazione di documenti, la cui natura è in gran parte consuntiva³. Mentre la co.ge. è orientata prevalentemente verso la comunicazione esterna (bilancio d'esercizio), la co.an. ha prevalentemente funzione di supporto per le decisioni del *management*; essa è quindi rivolta verso l'analisi degli aspetti interni della gestione, anche se fornisce informazioni utili anche per le funzioni della co.ge. (es. valutazione delle rimanenze di magazzino).

Gli aspetti principali che differenziano la co.ge. dalla co.an. sono sintetizzati nella tabella seguente:

	Contabilità generale	Contabilità analitica
<i>Scopo</i>	Misurazione del reddito e del capitale di funzionamento	Rielaborazione di dati di costo e di ricavo per l'attività decisionale e di controllo
<i>Momento rilevazione</i>	Manifestazione di variazione numeraria	Utilizzazione dei fattori produttivi (costi)
<i>Ampiezza rilevazioni</i>	Tutti i costi e i ricavi	Solo costi e ricavi relativi alla gestione caratteristica
<i>Classificazione</i>	Costi e ricavi per natura	Costi e ricavi per natura, per destinazione e secondo altri criteri utili per le decisioni
<i>Destinatari</i>	Principalmente soggetti esterni (bilancio civilistico e fiscale)	<i>Management</i> (informativa interna)
<i>Metodologia di rilevazione</i>	Contabile in partita doppia	Contabile o extracontabile

³ Occorre infatti precisare che le valutazioni di bilancio non hanno solo carattere consuntivo, ma anche una valenza prospettica: cfr. Giannessi, 1979: pp. 474-482.

Più precisamente, le funzioni fondamentali della co.an. possono essere sintetizzate nelle seguenti:

1. la *misurazione dell'efficienza*; per efficienza si intende la capacità di produzione di un dato ammontare di beni e/o servizi con il minimo impiego di risorse (o, in altri termini, di produrre il massimo *output* dato un certo ammontare di risorse a disposizione). Pertanto il valore monetario del consumo di risorse relativamente ad un oggetto costituisce un riferimento fondamentale per effettuare il giudizio in discorso. Per **oggetto di costo** si intende qualsiasi “oggetto” (unità di prodotto o di servizio, divisione, reparto, ufficio, funzione, ecc.) per cui si richieda una specifica misurazione dei costi per finalità decisionali. Considerati in tale contesto i costi esprimono il *valore monetario stimato delle risorse consumate o impiegate per l'ottenimento (od il funzionamento) degli oggetti di costo presi in considerazione* e rappresentano una misurazione stimata in termini monetari dell'efficienza del sistema o di una parte di esso nell'ottenimento dell'oggetto (*output*) o nelle modalità del suo operare. Ad esempio, il costo unitario di prodotto sintetizza il consumo di risorse per la produzione di una unità del bene/servizio; il costo di un reparto o di un ufficio il consumo di risorse per lo svolgimento dell'attività di quella unità organizzativa in un dato periodo di tempo. Occorre sottolineare la natura congetturale ed ipotetica di tali misurazioni, data la molteplicità ed intensità degli aspetti di incertezza che ne permeano la determinazione⁴;
2. il *supporto informativo nei giudizi di convenienza* in una molteplicità di situazioni decisionali. Si tratta di informazioni di supporto per:
 - la determinazione dei prezzi dei prodotti e dei servizi, laddove vi siano margini di discrezionalità del produttore;
 - l'analisi relativa alla convenienza di svolgere internamente o meno delle fasi del processo produttivo (scelte “*make or buy*”);
 - le scelte relative alla eliminazione di linee di produzione o di unità operative;
 - la valutazione o il confronto tra le redditività delle diverse linee di prodotto, di aree strategiche d'affari e di canali di vendita;

⁴ Cfr. Giannessi, 1969. «Le incertezze insite nella Colonna dei costi – scrive l'Autore – sono di tre specie: 1) incertezze di “entità”, che rendono problematica la determinazione della misura dei componenti di costo; 2) incertezze di “distribuzione”, che impediscono un'assegnazione consapevole dei componenti di costo ai “gruppi” con essi costituiti; 3) incertezze di “imputazione”, che non permettono l'applicazione di criteri uniformi nel riferimento dei gruppi ai costi unitari e di classe di produzione.» (p. 28). Si rinvia a quanto diremo nel par. successivo.

- la valutazione degli investimenti.

In alcune di queste decisioni non sono sufficienti solo le informazioni sui costi, ma si rendono necessarie anche valutazioni prospettiche relative ai ricavi (o alle entrate) nelle alternative prese in considerazione; ad esempio, nel caso di decisione sulla eliminazione di una linea di prodotto entrano in gioco le stime relative ai ricavi che si prevede di perdere nell'ipotesi di cessazione della produzione;

3. *il supporto informativo nella programmazione e controllo di gestione*; la determinazione e l'analisi dei costi costituiscono elementi informativi fondamentali per definire gli standard necessari al sistema budgetario alla base della programmazione e controllo di gestione; le determinazioni consuntive fornite dalla contabilità analitica consentono poi il confronto con i preventivi per svolgere l'analisi delle cause delle variazioni. I costi inoltre possono costituire una informazione economico-finanziaria utile per la valutazione delle performance delle unità organizzative ai fini della definizione degli incentivi ai responsabili;
4. le *valutazioni di bilancio*; alla fine di ogni esercizio si rendono necessari procedimenti di valutazione per determinare il reddito d'esercizio ed il valore degli elementi del patrimonio aziendale; a tale scopo occorre determinare costi quali il valore dei prodotti in rimanenza e le quote di ammortamento dei beni pluriennali.

Le informazioni della co.an. e del sistema budgetario confluiscono nel **sistema di reporting** aziendale che costituisce un sistema di documenti con sintesi informative finalizzate al supporto delle decisioni del *management* a vari livelli: in esso sono selezionate, sintetizzate e predisposte in modo adeguato le informazioni provenienti dai sistemi di rilevazione fondamentali (co.ge., *budget* e co.an.) ed altre di natura quantitativa (indicatori fisico-tecnici) o qualitativa⁵.

La co.ge. quindi è autonoma ma non separata, perché i suoi dati sono fondamentali anche nella co.an., in quanto vengono in questa ripresi ed elaborati.

⁵ Sul sistema di *reporting* si vedano Bruni, 1990: p. 165 e segg.; Saita, 1996: p. 455 e segg., Marelli, 2000.

Accade nelle aziende ...

La contabilità analitica nelle ferrovie

«(...) Un fattore di svolta nel percorso di risanamento aziendale del gruppo Ferrovie dello Stato è stato l'aver dotato l'azienda di una contabilità di tipo aziendale. Prima non esisteva nessuna contabilità analitica, allora si andava per cassa. Oggi noi sappiamo quanto costa un treno, quanto guadagna o perde. Su questi dati si fanno ragionamenti sull'offerta e anche sulle tariffe che si potrebbero applicare. Questo vuol dire anche avere idee chiare su dove investire, quali treni comprare (...)».

Giancarlo Cimoli, presidente e amministratore delegato del gruppo Ferrovie dello Stato, intervista a *Il Sole 24 Ore*, 8 marzo 2002.

La contabilità analitica nelle banche

L'avvento di internet sta cambiando profondamente la struttura organizzativa delle banche. Il punto di partenza è la classica struttura territoriale degli sportelli tramite i quali passa il 100% delle attività; il punto di arrivo (non sappiamo in che tempi) è una infrastruttura cibernetica con qualche appoggio fisico, tramite cui passerà il 90% delle attività. In altre parole: si parte da una situazione in cui la banca crea l'unità Web, a supporto e integrazione dei compiti tradizionali, per arrivare a una situazione opposta in cui sarà la residua rete fisica a sostegno delle funzioni in rete. Poiché la rete territoriale costa di più, una sua riduzione consentirà risparmi che possono finanziare i costi di implementazione e sviluppo di quella cibernetica; i ricavi unitari dei *business* tradizionali però tenderanno a ridursi e dunque sarà necessario, per mantenere l'equilibrio economico, aumentare i volumi e creare nuovi fonti di ricavo. Nell'analisi economica della nuova situazione sarà fondamentale, per le banche, dotarsi di strumenti di contabilità analitica attraverso cui calcolare l'esatta redditività di ogni attività, definire una politica di prezzo efficace e determinare il *break even* dei prodotti/servizi offerti.

Fonte: *Il Sole 24 Ore*, 12 maggio 2000.

La contabilità analitica negli ospedali

L'introduzione della contabilità analitica nella Azienda Ospedaliera Meyer, avvenuta nel 1996, ha goduto dell'appoggio e della fiducia da parte della Direzione Aziendale. In fase di prima implementazione essa ha rappresentato il principale strumento di Controllo di Gestione mentre ad oggi costituisce uno degli strumenti cardine di un più articolato sistema di Controllo Direzionale. (...) Dopo un primo periodo di assestamento è nata la necessità di verificare e monitorare la qualità delle informazioni presenti, di migliorare il livello qualitativo dei dati rilevando correttamente le principali categorie di costi diretti quali i beni di consumo, sanitari e non sanitari, i costi del personale dipendente ed universitario, al fine di avere un sistema di controllo aziendale basato su dati attendibili e tempestivi. (...) Per questi motivi, nel 1999, sono state definite delle linee di intervento innovative volte al miglioramento del sistema e della qualità dei dati. Le linee di intervento hanno individuato sia percorsi operativi di breve/medio termine che percorsi "strategici".

Fonte: Bianchi, 2001, "L'evoluzione della contabilità analitica nell'esperienza dell'azienda ospedaliera Meyer", in *Agenzia Sanitaria Italiana (ASI)*, n. 28, luglio.

I.2. IL CONCETTO DI COSTO E LA CLASSIFICAZIONE DEI COSTI

Per definire il concetto di **costo** dobbiamo innanzitutto affermare che non esiste una definizione oggettiva valida in qualsiasi contesto di analisi e circostanza decisionale.

Nella teoria economica esistono tre fondamentali concetti di costo⁶:

- *costo tecnico*: rappresenta le utilità consumate nel processo produttivo, utilità relative a materiali e a servizi forniti dall'uomo;
- *costo psicologico*: rappresenta un sacrificio, una rinuncia da sopportare in vista di una «remunerazione»; tale sacrificio risulta sottostante al valore monetario, che costituisce in questa ottica una sorta di «velo»;
- *costo monetario*: rappresenta l'uscita di moneta, detta anche «spesa», sostenuta per l'acquisto di fattori produttivi.

Quest'ultimo concetto è quello che risulta maggiormente utile negli studi economico aziendali; esso assume connotati diversi a seconda che si consideri all'interno della co.ge. o della co.an.

In co.ge. abbiamo il **costo di acquisto dei fattori produttivi**, costituito dalla uscita monetaria, o variazione nel passivo numerario, che misura un componente negativo di reddito a seguito di operazioni di acquisto dei fattori della produzione e che prende anche il nome di *costo originario*. Si tratta pertanto di un valore che nasce dallo scambio con terze economie ed è quantificato sulla base della variazione numeraria che misura il valore del costo.

In co.an. assume invece rilievo il **costo monetario di produzione**, che è dato dalla *somma di valori attribuiti ai fattori impiegati o consumati nei processi e nelle combinazioni produttive allo scopo di conseguire un determinato risultato utile*⁷. È un concetto diverso dal precedente perché, pur essendo i costi espressi comunque in termini monetari, il procedimento di determinazione risulta differente, ed il costo così determinato prende anche il nome di *costo derivato*.

La differenza tra *costo originario* e *costo derivato* attiene a quanto già detto circa la diversa natura degli scopi della contabilità generale rispetto a quelli della contabilità analitica: mentre la finalità della contabilità generale è quella di dimostrare la situazione economica dell'azienda nel suo complesso relativamente ad un certo periodo di tempo ed il connesso valore del capitale di funzionamento al termine di esso, nella contabilità analitica è importante calcolare il consumo, in termini quantitativo monetari, dei fattori impiegati nei pro-

⁶ Amodeo, 1976: pp. 459-462.

⁷ Tessitore, 1974: p. 2; Coda, 1968: p. 8.

cessi e nelle combinazioni produttive per avere informazioni utili per le decisioni aziendali.

Evidentemente vi possono essere dei valori che sono comuni ad entrambe le contabilità ed altri valori che invece sono esclusivi dell'una o dell'altra.

Vi sono dei costi che sono *comuni* alle due contabilità: si tratta di quei «costi» che corrispondono a «spese» in co.an. e «spese» che corrispondono a «costi» in co.ge., dove le «spese» sono intese come *uscite monetarie* e i «costi» sono intesi come *quantificazione del consumo di risorse per scopi produttivi*. Sono tutti quei valori che sono comuni alle due contabilità: ad esempio quelli relativi agli acquisti di materie prime e ai salari e stipendi, che corrispondono nel valore sia nell'una che nell'altra contabilità.

Vi sono invece categorie di costi e spese che sono propri rispettivamente solo della contabilità analitica e solo della contabilità generale. Nella contabilità analitica abbiamo infatti i costi figurativi; si tratta di oneri che costituiscono dei mancati ricavi (*costi opportunità*) e precisamente: gli interessi figurativi, il compenso direzionale e i fitti figurativi. Non compaiono in co.ge. in quanto non hanno una contropartita finanziaria negativa come variazione originaria. Sono mancati ricavi nel senso che rappresentano il valore che avremmo potuto ottenere da un impiego alternativo di risorse, il cui calcolo può essere utile per certi giudizi di convenienza⁸. Nella contabilità generale vengono invece rilevate le c.d. «spese neutrali»: si tratta di componenti negativi di reddito di natura straordinaria, di costi capitalizzati (di cui si terrà conto nella determinazione dei costi mediante i relativi ammortamenti) e dei costi indipendenti dalla gestione corrente (esempio minusvalenze); tutti questi non interessano la contabilità analitica, in quanto essa si occupa del calcolo delle risorse consumate relativamente alla attività che contraddistingue la gestione, ovvero il suo processo caratteristico di trasformazione per l'ottenimento di un prodotto o di un servizio. Le relazioni tra i costi in contabilità generale e contabilità analitica sono sintetizzabili mediante il diagramma seguente (Figura I-1):

⁸ L'argomento relativo a tali costi, detti *figurativi*, sarà ripreso nel corso del capitolo.

Figura I-1. – I costi in co.an. e co.ge.

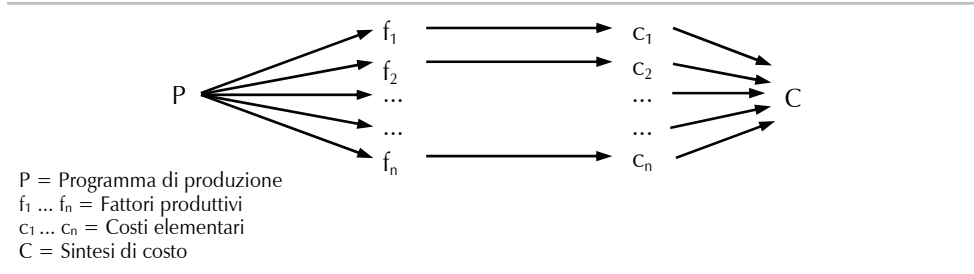
Contabilità Analitica	Costi figurativi	Costi che corrispondono a spese	
	<ul style="list-style-type: none"> • Interessi figurativi • Compenso direzionale • Fitti figurativi 		
Contabilità Generale		Spese che corrispondono a costi	Spese neutrali
			<ul style="list-style-type: none"> • Costi di natura straordinaria • Costi capitalizzati • Costi extra-caratteristici

Fonte: con modifiche da Schmalenbach, 1957.

Approfondiamo il concetto: la formazione dei costi

Per meglio comprendere il **processo di formazione dei costi** secondo l’ottica della contabilità analitica che ci interessa, osserviamo il seguente schema, ripreso da Selleri⁹ (Figura I-2):

Figura I-2. – Il processo di formazione dei costi



Fonte: Selleri, 1990.

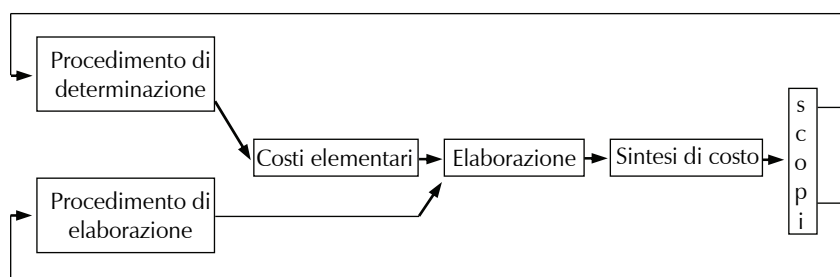
Esso mostra come, a partire da un dato programma di produzione di un bene o di un servizio, sorga l’esigenza di acquisizione e successiva combinazione di fattori produttivi; si generano in tal modo i **costi elementari** (o **elementi** o **componenti di costo**). Elementi di costo sono i costi il cui valore si determina in co.ge. a seguito dell’acquisto di fattori produttivi classificati per natura (materie prime, salari e stipendi, impianti, ecc.); sono i punti di partenza da cui possiamo giungere a definire delle sintesi di costo.

Alle **sintesi di costo** si giunge mediante dei **processi di elaborazione**, sulla base di molteplici **scopi conoscitivi** (fissazione prezzi, decisioni di politica di produzione, valutazioni di *performance* di unità organizzative, ecc.) e del riferimento a diversi **oggetti di co-**

⁹ Cfr. Selleri, 1999: p. 32 e segg.

sto (prodotti, processi, unità organizzative, clienti, ecc.). Pertanto uno schema più articolato può essere il seguente (Figura I-3):

Figura I-3. – *Dai costi elementari alle sintesi di costo*



Fonte: Selleri, 1990.

Vediamo che le sintesi di costo hanno come riferimento finale gli scopi; infatti i costi sono elaborati per giungere a delle sintesi di costo in funzione di scopi conoscitivi, i quali a loro volta influenzano da un lato i procedimenti di determinazione dei costi elementari e dall'altro i procedimenti di elaborazione delle sintesi di costo.

I **procedimenti di determinazione** dei costi elementari sono l'osservazione quantitativa, la stima e la congettura.

L'**osservazione quantitativa** consiste nella misurazione del valore dei costi elementari mediante un calcolo dato dal costo unitario moltiplicato per la quantità acquistata, ovvero con la quantificazione della spesa sostenuta (esempio: manodopera, materie prime, servizi acquistati); in sostanza gli elementi di costo si identificano con i costi scaturenti dagli scambi monetari.

Con un procedimento di **stima** si determinano i costi elementari mediante una valutazione approssimata alla realtà in quanto il fenomeno da valutare è noto solo in parte, con possibilità di riscontro futuro della sua effettività (esempio: ratei, alcuni tipi di accantonamenti¹⁰).

Mediante la **congettura** i costi elementari si determinano con un procedimento di valutazione che non consente la verifica successiva della bontà della valutazione effettuata; essa infatti non ha relazioni con un reale oggettivamente determinabile e si basa su indici che hanno una certa probabilità di verificarsi. Si applica tipicamente nei casi di determinazioni congetturate di consumi relativi a costi comuni nello spazio e nel tempo (esempio nel caso dell'ammortamento, che è una attribuzione di costi comuni nel tempo, o dei costi indiretti rispetto ad un oggetto di costo, che è un'attribuzione di costi comuni nello spazio).

I **procedimenti di elaborazione** delle sintesi di costo sono:

- a) classificazione dei costi;

¹⁰ Vedi Cerbioni, Cinquini e Sòstero, 2006: pp. 220-221.

b) raggruppamento.

Attraverso la **classificazione** i costi elementari vengono riuniti sulla base di criteri scelti coerentemente rispetto allo scopo della determinazione delle sintesi di costo.

Il **raggruppamento** costituisce un addensamento progressivo di classi di elementi di costo sulla base di criteri scelti in relazione all'oggetto ed allo scopo del calcolo. Mediante il raggruppamento di costi si ottengono **configurazioni** (o **figure**) **di costo** che possano essere utili nel supporto alle scelte gestionali. Possiamo avere configurazioni di costo differenziate in funzione degli oggetti di analisi, quali i prodotti, i clienti, le azioni intraprese per il perseguimento della qualità e della tutela dell'ambiente, che portano a raggruppare i relativi costi in modo da evidenziare grandezze significative.

Le configurazioni di costo di prodotto saranno oggetto di trattazione nel cap. III di questo volume, mentre altre configurazioni di costo sono discusse nel III volume. I problemi di determinazione di alcuni fondamentali elementi di costo sono oggetto di approfondimento nel II volume.

Secondo l'oggetto e lo scopo delle determinazioni di costo, variano le modalità ed anche il numero degli elementi di costo da considerare. In tal senso possiamo affermare che *in economia aziendale non esiste «un» costo, ma esistono «molti» costi, tanti quanti possono essere gli oggetti rispetto ai quali sono riferiti e gli scopi per i quali sono determinati*¹¹.

La Figura I-4 mostra uno schema di riferimento per la **classificazione dei costi** in base allo scopo della loro determinazione, il cui approfondimento sarà oggetto dei successivi paragrafi.

¹¹ Zappa, 1957: p. 818; Ceccherelli, 1948: p. 161.

Figura I-4. – *Classificazione dei costi*

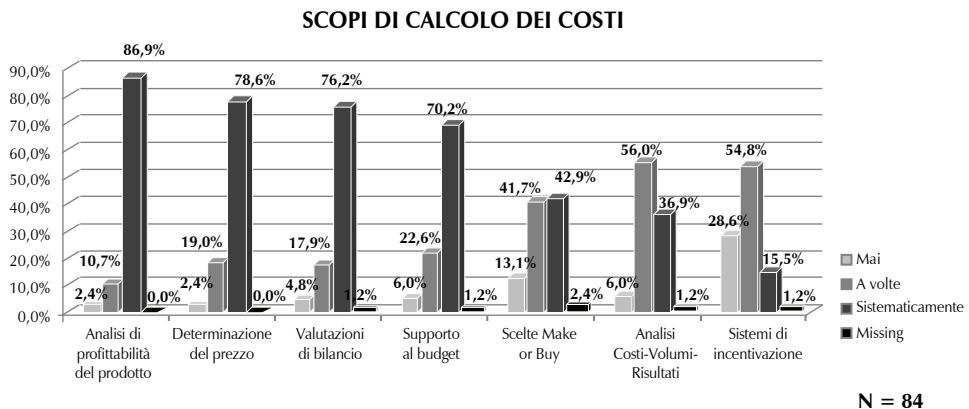
Critério (in base allo scopo)	Classi
Comportamento rispetto ad un «fattore determinante» (<i>cost driver</i>)	◇ Variabili
	◇ Costanti
	◇ Misti
Riferibilità e «oggettività» della misurazione rispetto all'oggetto di costo	◇ Speciali
	◇ Comuni
Modalità di attribuzione all'oggetto di costo	◇ Diretti
	◇ Indiretti
Impiego nelle decisioni	◇ Rilevanti
	◇ Irrilevanti
	◇ Opportunità
	◇ Differenziali
	◇ Preventivi
Per il controllo di gestione	◇ Consuntivi
	◇ Standard
	◇ Controllabili
	◇ Non controllabili

Accade nelle aziende ...

I risultati di una ricerca sull'utilizzo dei costi

La figura seguente mostra i risultati di una ricerca condotta su un campione di 84 aziende manifatturiere italiane relativamente ai sistemi di contabilità analitica adottati (Cinquini *et al.*, 2011). In particolare i dati si riferiscono ad una domanda relativa alla frequenza di utilizzo dei dati di costo per una serie di scopi predefiniti; al rispondente (controller, responsabile del controllo di gestione, responsabile di amministrazione e finanza o CFO dell'azienda) si dava la facoltà di rispondere fra le alternative "mai", "a volte" e "sistematicamente". I risultati rappresentati in figura confermano ciò che è stato enunciato nel primo paragrafo del presente capitolo circa le funzioni fondamentali della contabilità analitica (ed in particolare dei costi). Il supporto informativo nei giudizi di convenienza sembra rappresentare una funzione di fondamentale rilevanza nel campione selezionato; a questo raggruppamento appartengono gli scopi di "analisi di profittabilità del prodotto" (circa l'87% del campione dichiara di utilizzare sistematicamente l'informazione di costo per tale finalità), "determinazione del prezzo" (utilizzo sistematico di informazioni di costo nel 79% circa del campione),

“scelte make or buy” (sistematico per il 43% circa) e “analisi costi-volumi-risultati” (sistematico per circa il 37% del campione). L'utilizzo dell'informazione di costo risulta determinante anche per quanto riguarda le valutazioni di bilancio; circa il 76% del campione dichiara di utilizzare sistematicamente il costo calcolato in contabilità analitica per valutare i prodotti in rimanenza o le quote di ammortamento di beni pluriennali. Infine, come già evidenziato nel primo paragrafo, l'informazione di costo rappresenta un elemento necessario in fase di programmazione e controllo di gestione; nel 70% circa del campione si utilizzano i costi come “supporto al budget” in fase di definizione degli standard di riferimento, mentre per il 15% circa sono utilizzati anche per valutare le performance delle unità organizzative attraverso la definizione di “sistemi di incentivazione”.



Fonte: Cinquini et al., 2011.

Il ruolo della struttura dei costi nella crisi Alitalia

L'errore di Alitalia è pensare che si potessero fare soldi con una struttura di costi da compagnia tradizionale, ma con poche linee di lungo raggio. Ora il rischio concreto è che l'ambizione a rimanere un network carrier attivo sulle linee internazionali a lungo raggio (le più redditizie) si riveli una velleità.

(...) «Alitalia in futuro farà parte di un complesso più grande – ha detto Ragnetti – in cui i soci possono essere francesi ma anche di altre nazionalità». Le alleanze con altri operatori (circola sempre il nome dell'araba Etihad, che però è a sua volta alleata dei francesi) sono per ora solo ipotesi astratte. E ancora meno concreta è la possibilità che i “patrioti” vogliano rimettere mano al portafoglio, senza più garanzie di favori, garanzie o riconoscenze da Palazzo Chigi. Anche se le sue azioni in Borsa si sono rivalutate molto dai minimi nell'anno, uno dei peggiori per il trasporto aereo, Air France ha «mezzi limitati che impediscono di fare operazioni», ha fatto sapere l'a.d. Alexandre de Juniac, che probabilmente punta a comprare non per cassa ma con uno scambio di carta contro carta, in cui i vari Riva, Colaninno, Equinox, Intesa, Gavio, ecc., riceverebbero azioni Air France.

Ma tutto questo in fondo passa in secondo piano rispetto alla questione fondamentale: così com'è Alitalia sta in piedi? Nei primi sei mesi del 2012 ha perso 169 milioni in termini di risultato operativo e 200 milioni a livello di utile. L'inversione di tendenza nel terzo trimestre (fatturato salito del 4% a 1,12 miliardi, risultato operativo di 50 milioni, e utili di circa la metà) non autorizzano proiezioni sui periodi successivi: da un lato il terzo trimestre è storicamente stagione buona, dall'altro i primi sei mesi del 2013 promettono malissimo, a causa anche del crollo del mercato domestico conseguente alla recessione. Rallentamento della domanda, alti livelli del prezzo del petrolio e del cambio euro/dollaro rendono arduo raggiungere l'obiettivo di chiudere quest'anno con un risultato operativo positivo (...).

Il rischio molto concreto è che l'ambizione a rimanere un network carrier attivo sulle linee internazionali a lungo raggio (le più profittevoli) si riveli una velleità, e che la ristrutturazione concentrata sui costi, certamente ineludibile non basti a dare un futuro alla compagnia. Il problema di base è il mix di prodotto: se vuoi fare la compagnia aerea tradizionale devi avere una rete di corto raggio che supporta quella di lungo. Ma Alitalia soffre di una sproporzione fra aerei e linee a corto-medio raggio e quelle a lungo.

(...) Va dato atto a Ragnetti di aver cercato di inserirsi negli interstizi lasciati liberi dall'alleanza con Air France/Klm, attraverso, per esempio, l'apertura di collegamenti verso il Caucaso, di aver rinnovato la flotta, che è adesso fra le più giovani al mondo (6,5 anni di età media dei velivoli), e di aver migliorato le prestazioni della compagnia in termini di puntualità e più in generale di servizio al cliente, raccogliendo in questo i frutti dell'azione del predecessore Rocco Sabelli. I tagli sui costi individuati dovrebbero consentire di risparmiare altri 150 milioni, nonostante una tenuta dell'occupazione. Ma il nodo strategico resta l'impegno che Ragnetti sta dedicando all'apertura di nuove rotte (17 potenziali nuovi destinazioni a partire da aprile). Su questo punto però non bisogna farsi illusioni. Un conto è far viaggiare imprenditori e manager (per esempio, le nuove destinazioni Erevan e Tbilisi), un conto è il turismo (Praga o la brasiliana Fortaleza).

Fonte: <http://www.linkiesta.it/alitalia#ixzz2cV16Lprq>
9 gennaio 2013.

I.3. IL COMPORTAMENTO DEI COSTI

Una prima classificazione fondamentale è quella effettuata per definire il *comportamento dei costi (cost behaviour) in funzione di variazioni in parametri che si ritengono rilevanti per la loro formazione*. Questa classificazione è importante ai fini della presa di decisioni orientate al futuro in quanto consente di effettuare la stima di quale possa essere il volume dei costi in situazioni alternative.

Allo scopo di svolgere una corretta analisi sul comportamento dei costi occorre definire:

- a) il costo oggetto di analisi;
- b) il fattore rispetto al quale il comportamento è studiato (determinante di costo o *cost driver*);
- c) l'intervallo di variazione del *cost driver* considerato rilevante nell'analisi;
- d) il periodo tempo preso a riferimento.

L'**oggetto di analisi** di variabilità può essere un costo elementare (materie prime, costo del lavoro, provvigioni, ecc.) oppure un raggruppamento di costi (il costo di una funzione o di un reparto, una configurazione di costo di prodotto¹²).

La variabilità dei costi relativi all'oggetto prescelto si determina a seguito dell'effetto di **fattori determinanti di costo** (*cost driver*) la cui variazione ne muta l'entità totale. L'individuazione del/i determinante/i rispetto a cui compiere l'analisi costituisce una fondamentale decisione per chi si accinge a studiare il comportamento dei costi di un dato oggetto. Infatti i determinanti della variabilità dei costi possono essere molteplici; il *volume di produzione* è il classico *driver* della variabilità dei costi aziendali, in quanto l'aumento del volume di produzione implica un aumento della quantità di risorse necessarie per ottenerlo. Tuttavia i mutamenti intervenuti nel modo di produrre e, più in generale, nel sistema competitivo hanno fatto emergere l'importanza della considerazione, oltre al volume di produzione, di altri determinanti per comprendere le cause del comportamento dei costi, anche in relazione a nuovi oggetti di costo diversi dal prodotto che sono di rilevante interesse conoscitivo per i *manager*¹³. Alcuni esempi di *driver* diversi dal volume di output relativi a costi di funzioni aziendali sono indicati in Figura I-5:

¹² Sulle configurazioni di costo si veda il par. V.2.

¹³ Il concetto di *cost driver* è importante anche nelle decisioni sulla strategia aziendale. In tale contesto si distinguono *cost driver* "strutturali" (correlati a scelte strategiche fondamentali) e *cost driver* "operativi" (correlati alle modalità di svolgimento della gestione operativa). Cfr. Shank e Govindarajan, 1996.

Figura I-5. – Esempi di cost driver per costi di funzioni aziendali

<i>Funzione aziendale ed esempi di costi</i>	<i>Esempi di cost driver</i>
Ricerca e sviluppo	
<ul style="list-style-type: none"> • Stipendi personale addetto alle ricerche di mercato • Stipendi ingegneri di prodotto e di processo 	<ul style="list-style-type: none"> • Numero di proposte di nuovi prodotti • Complessità tecnica dei progetti
Progettazione di prodotti, servizi e processi	
<ul style="list-style-type: none"> • Stipendi ingegneri di prodotto e di processo • Costo progettazione assistita da computer (CAD) 	<ul style="list-style-type: none"> • Numero di ore di progettazione • Numero di parti per prodotto
Produzione	
<ul style="list-style-type: none"> • Salari operai • Salari supervisori • Salari manutenzione • Ammortamento impianti • Energia 	<ul style="list-style-type: none"> • Numero ore manodopera diretta • Numero di operai supervisionati • Numero ore manutenzione • Numero ore macchina • Numero KWH
Marketing	
<ul style="list-style-type: none"> • Costi pubblicitari • Stipendi personale, viaggi, rappresentanza 	<ul style="list-style-type: none"> • Numero dei cicli pubblicitari • Valore delle vendite
Distribuzione	
<ul style="list-style-type: none"> • Stipendi personale spedizioni • Costi di trasporto (ammortamento veicoli e carburante) 	<ul style="list-style-type: none"> • Numero ore manodopera • Peso pezzi consegnati
Servizio al cliente	
<ul style="list-style-type: none"> • Stipendi del personale • Costi servizi e trasferte 	<ul style="list-style-type: none"> • Numero ore impiegate nel servizio • Numero di chiamate per servizio

Fonte: con modifiche da Horngren et al., 2008.

Ulteriore elemento da definire è costituito dall'**ampiezza o spazio di variabilità del cost driver**; essa definisce la c.d. **area di rilevanza** nell'analisi della variabilità dei costi, ossia l'intervallo di variazione del livello di *driver* entro il quale si mantengono valide le ipotesi di comportamento dei costi relativi all'oggetto di analisi.

Nell'analisi della variabilità occorre anche definire il **tempo**, ossia l'estensione temporale dell'osservazione; è evidente, infatti, che quanto più si allarga l'orizzonte temporale, tanto più i costi tenderanno alla variabilità, fino al limite del lungo periodo in cui tutti i costi sono variabili.

Per quanto finora detto, occorre osservare come il comportamento dei costi non possa essere definito in termini assoluti, ma solo «tendenziali», in relazione alle limitazioni poste all'analisi (oggetto, determinante e suo intervallo di va-

riabilità, tempo)¹⁴. Tuttavia l'analisi del comportamento dei costi risulta fondamentale ai fini della programmazione e dell'impiego dell'informazione di costo ai fini decisionali: essa, considerando correttamente i vincoli che ne delimitano la validità, può risultare fruttuosa sia in termini teorici che operativi.

Nell'analisi che segue ci riferiremo alla variabilità dei costi rispetto ad un generico *driver* «volume di attività», inteso come *l'output rispetto al quale il costo è riferito* e indicheremo con «C» la *funzione di costo* rispetto ad esso.

Tale «volume di attività» può essere o meno il volume di produzione (quantità di prodotto): ad esempio, il costo delle materie prime varia prevalentemente in funzione del *driver* «volumi di unità di prodotto». Il costo di certe attività indirette, invece, varia in funzione di determinanti legati alla complessità del processo produttivo più che ai volumi: ad esempio gli stipendi degli ingegneri addetti alla progettazione di modifiche da apportare al prodotto in base alle richieste specifiche dei clienti sono soggetti ad aumentare allorché il numero di modifiche da progettare rende necessario assumere nuovi ingegneri; quindi il «numero di modifiche» è il *driver* di costo.

In generale, rispetto ad un *cost driver* e nell'ambito di una definita area di rilevanza, l'analisi del comportamento dei costi porta alla distinzione tra:

- costi costanti o fissi;
- costi variabili;
- costi misti.

Si definiscono **costi costanti** quelli che non variano al variare del volume di attività (*cost driver*).

Un esempio di *costo costante* è costituito dal fitto annuale di un capannone industriale, considerato nell'arco di un anno, rispetto al volume di produzione; si tratta di un costo costante in quanto non varia al variare del livello del *cost driver* «numero di unità prodotte». La forma matematica di una funzione di costo costante è:

$$C = K \text{ (con } K \text{ costante)}$$

Si definiscono **costi variabili** quelli che variano rispetto a tale volume. I costi variabili possono essere *proporzionali*, *progressivi* e *degressivi*. I *costi proporzionali* subiscono una variazione al variare del *cost driver* tale che a qualsiasi livello di quest'ultimo il rapporto tra costo ed entità del *driver* è costante; in generale, rispetto ad un prodotto, il contenuto di materia prima ed il

¹⁴ Giannessi, 1969: pp. 1-27.

suo costo raddoppiano se il volume di produzione raddoppia, triplicano se il volume triplica e così via, mantenendosi costante il rapporto costo variabile totale/volume di *cost driver*¹⁵. La formula matematica della funzione di costo variabile proporzionale è pertanto:

$$C = v \times Q$$

ove v = coefficiente angolare o costo variabile unitario ($v = C/Q$ costante) e Q = livello del *cost driver*.

I *costi degressivi* aumentano in misura meno che proporzionale rispetto all'aumento del volume di *driver*. Un esempio è costituito dal costo totale di un reparto rispetto al volume di unità prodotte, quando aumenta la capacità produttiva e aumenta la produttività dei fattori (ad esempio, con l'estensione dell'ampiezza dei lotti di produzione e la conseguente riduzione delle esigenze di frequenti cambiamenti di lavorazione all'interno del processo e dei tempi produttivi). In tale ipotesi i rendimenti dei fattori sottostanti sono crescenti¹⁶ e ciò, relativamente ai costi, significa che il rapporto tra i costi dei fattori impiegati e il volume di *driver* (costo unitario del determinante) tende a ridursi all'aumentare di quest'ultimo.

I *costi progressivi* aumentano in misura più che proporzionale rispetto al volume di attività. Nell'ipotesi precedente del costo di reparto, ciò avviene quando (a) ci stiamo avvicinando al livello di pieno impiego dei fattori produttivi, (b) abbiamo superato l'ottimo di utilizzazione, oppure (c) esiste un livello di variabilità in termini qualitativi del prodotto tale per cui il costo di reparto cresce più che proporzionalmente rispetto ai volumi processati; infatti aumentare la variabilità della produzione in termini di differenziazione del prodotto può comportare una serie di tempi morti e di formazione di code all'interno del processo produttivo che determinano un incremento dei costi più che proporzionale. Ciò significa che i rendimenti dei fattori sottostanti sono decrescenti e, relativamente ai costi, che il rapporto tra i costi dei fattori impiegati e il volume di *driver* (costo unitario del determinante) tende ad aumentare all'aumentare di quest'ultimo.

¹⁵ Prescindiamo, nell'esempio proposto, da possibili sconti di quantità sul prezzo di acquisto dei fattori.

¹⁶ Il **rendimento** di un fattore produttivo o di una combinazione di fattori si definisce come rapporto tra volume di *output* ottenuto e volume di fattore(i) impiegato(i) in un dato periodo di tempo:

$$\text{Rendimento} = \text{Volume di } output / \text{Volume di } input \text{ di fattore(i) impiegato (i).}$$

Cfr. Cinquini, 1994.