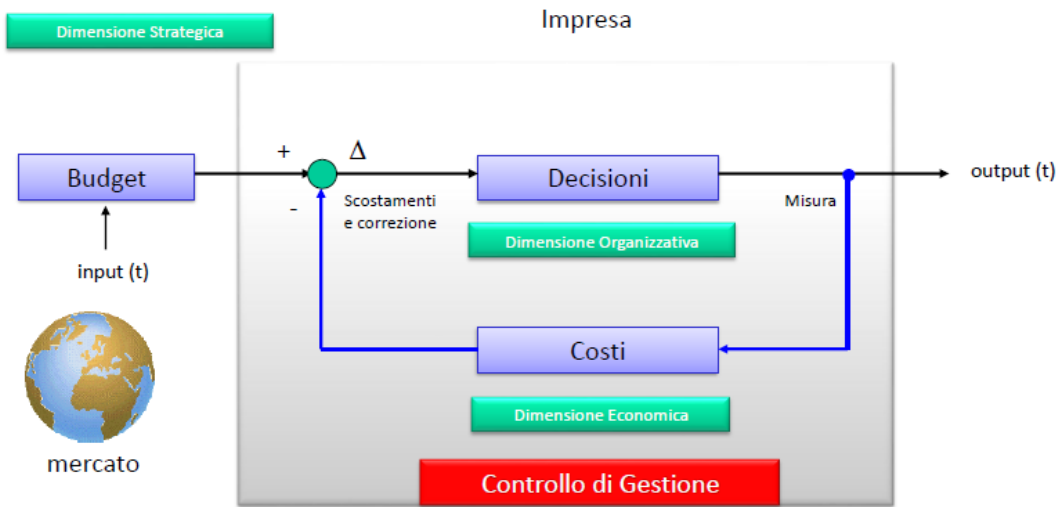


CONTROLLO DELLE RISORSE

Sistemi di controllo di gestione

Dopo aver compreso meglio il concetto d'impresa può sottolineare come questa possa essere considerata come un sistema ad anello chiuso:



Esistono in generale tre tipi di imprese, classificate in base al controllo:

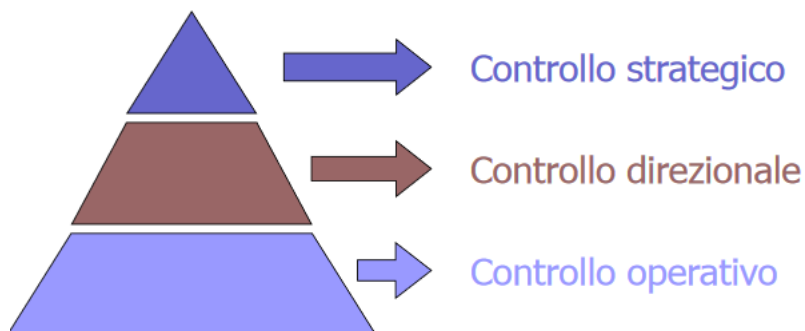
1. Imprese con i processi fuori controllo = no misurano né controllano.
2. Imprese che subiscono i processi = misurano ma non controllano
3. Imprese che governano i processi = misurano e controllano

Affinché un'azienda possa essere efficiente occorre che governi i processi mediante il controllo di gestione cioè un processo organizzativo che produce informazioni utilizzate al management per prendere decisioni allo scopo di programmare, implementare, misurare e correggere le attività dell'organizzazione. In altri termini il controllo di gestione è un sistema di tecniche utilizzate dal management per:

- Pianificare gli obiettivi aziendali
- Verificare con continuità se il comportamento dell'impresa sia in grado di raggiungere gli obiettivi stabiliti in sede di pianificazione mediante la misura dei risultati
- Rilevare lo scostamento tra obiettivi pianificati e risultati conseguiti in modo da introdurre gli interventi correttivi eventualmente necessari

Del controllo di gestione fanno parte:

- Controllo strategico = verifica il corretto operare strategico e il grado di raggiungimento delle strategie
- Controllo direzionale = verifica il grado di raggiungimento degli obiettivi
- Controllo operativo = verifica il comportamento dei collaboratori di grado inferiore e promuove la maggiore efficienza nell'esecuzione delle direttive



Gli strumenti utilizzati per il controllo della gestione sono:

1. Budget = è un programma delle operazioni di gestione da compiere in un certo periodo, l'anno, finalizzato al raggiungimento di certi obiettivi attraverso la quantificazione delle risorse occorrenti
2. Analisi degli scostamenti = scompone la varianza tra i risultati effettivi e dati di previsione nei singoli fattori che hanno determinato la differenza rilevata
3. Contabilità generale = sistema finalizzato alla rilevazione della dimensione economico-finanziaria delle operazioni di gestione, sulla base di rilevazioni svolte secondo un ben preciso metodo
4. Contabilità analitica = elabora informazioni relative a specifici oggetti della gestione o aree dell'organizzazione
5. Contabilità esterna = concepita per rilevare i costi e ricavi a livello globale di gestione aziendale, nonché il patrimonio dell'azienda medesima; consente di raccogliere informazioni necessarie per la determinazione del risultato economico di un certo periodo amministrativo e del connesso capitale dell'azienda al termine del medesimo. Dunque raccoglie le informazioni di natura economica, patrimoniale e finanziaria. Fornisce informazioni agli azionisti, ai creditori e a tutti gli stakeholder esterni ed interni all'organizzazione
6. Contabilità interna = insieme di determinazioni economico-quantitative mediante le quali si calcolano i costi di particolari oggetti, individuabili all'interno del sistema aziendale. I tipici prodotti di determinazione dei costi sono i prodotti aziendali, i centri di costo, i tipi di clienti. Dunque raccoglie le informazioni per il supporto alle decisioni e per il controllo delle attività di un'organizzazione. Fornisce informazioni e supporto decisionale alla direzione e ai manager di un'organizzazione.

Contabilità generale

La contabilità generale ha per oggetto l'impresa nel suo complesso. È sufficiente per fornire informazioni sintetiche sull'andamento dell'azienda ai soggetti esterni, ma è troppo aggregata come strumento interno di supporto decisionale: non consente infatti di capire quali prodotti e quali unità organizzative siano responsabili dei risultati dell'impresa.

Contabilità analitica

La contabilità analitica viene introdotta per superare questo limite della contabilità generale. È un sistema di rilevazione dei costi dove le voci di costo non sono classificate per natura come nella contabilità generale (acquisto di materie prime, costo del personale, ammortamenti), ma sono classificate per destinazione: ogni volta che una risorsa viene consumata, il sistema di contabilità analitica ne associa il costo relativo a un oggetto di costo, ovvero all'unità organizzativa e/o al prodotto che ne è responsabile. Grazie alla classificazione per destinazione, la contabilità analitica consente di rilevare l'assorbimento di risorse da parte di ciascun prodotto/unità organizzativa e pertanto di misurarne il costo. La determinazione del costo di prodotto/unità organizzativa a sua volta consente di raggiungere tre obiettivi:

1. Determinare correttamente il valore delle scorte di prodotti finiti e di semilavorati (WIP work in progress)
2. Rilevare il livello di profittabilità dei prodotti, utili per decidere correttamente il mix produttivo di un'azienda
3. Misurare le prestazioni di un'organizzativa

Contabilità esterna

La contabilità esterna non porta informazioni specifiche del processo sottostante e quindi sottrae elementi utili ai fini del processo decisionale interno. Dunque ha scarsa utilità ai fini della determinazione delle specificità dei processi d'impresa, non consentendo un'azione correttiva di tipo "chirurgico". La contabilità esterna è quindi uno strumento consuntivo e in quanto tale possiede una valenza storica e non prospettica: è uno strumento che riguarda il passato e quindi

non veicola informazioni inerenti al futuro dell'impresa. È uno strumento oggettivamente molto preciso, ma in quanto tale è "lento" e quindi sempre meno adatto ad essere utilizzato come strumento di gestione in un ambiente orientato al rapido cambiamento. In quanto strumento destinato all'esterno non può veicolare informazioni di tipo confidenziale, che tuttavia potrebbero essere utili ai fini della gestione d'impresa. Alla contabilità esterna si oppone la contabilità interna.

Contabilità interna

La contabilità interna, cioè l'insieme di regole per ripartire i costi complessivi dell'impresa tra le singole unità organizzative e gli specifici prodotti o servizi, nasce con due obiettivi fondamentali:

1. Controllare l'andamento dell'impresa
2. Fornire una gamma di informazioni dettagliate ai fini decisionali e del controllo di gestione (come definire i prezzi dei prodotti o dei servizi)

Sistema dei costi

Per costo si intende il valore, espresso in termini monetari, del consumo delle risorse impiegate per il raggiungimento di un obiettivo prefissato (quale la realizzazione di un prodotto, l'erogazione di un servizio, il funzionamento di un'unità organizzativa). La misura del costo è espressa in termini monetari. La moneta fornisce un denominatore comune che permette di sommare quantità diverse di risorse differenti. L'oggetto del costo è il termine tecnico per indicare il prodotto, progetto, servizio o qualunque altre entità per la quale si desidera conoscere il valore monetario delle risorse che sono state utilizzate per realizzarlo. Le voci di costo elementari possono essere aggregate secondo diversi criteri, in relazione allo specifico obiettivo che ci si prefigge nell'analisi e proprio per questo motivo esistono diverse classificazioni dei costi. I principali criteri di aggregazione delle voci di costo trovano riscontro in altrettante classificazioni; si distingue infatti tra costi:

- Storici vs. standard
- Fissi vs. variabili
- Diretti vs. indiretti
- Di prodotto vs. di periodo
- Evitabili vs. non evitabili

Costi storici e costi standard

Il costo storico è quello rilevato a consuntivo; descrivono cioè le risorse economiche "consumate" dall'impresa nel passato o al termine del periodo contabile. Mentre il costo standard è il costo "teorico, ingegneristico, ottenibile dall'impresa in condizioni di normale funzionamento". Analizziamo meglio questa definizione:

- "costo teorico...ottenibile" = è definito ex-ante, sulla base di una serie di informazioni (distinta base, cicli di lavorazione, prezzi dei fattori), e rappresenta generalmente l'obiettivo di riferimento per la successiva analisi degli scostamenti a consuntivo
- "condizioni di normale funzionamento" = sono esclusi eventi straordinari che modifichino in modo rilevante le "condizioni al contorno"

Si possono avere tre diversi livelli di costi standard, in base al livello di efficienza richiesto:

1. Ideale: calcolato nell'ipotesi di massima efficienza
2. Raggiungibile: calcolato nell'ipotesi di attuazione di alcune misure correttive
3. Normale: calcolato nella situazione attuale

Generalmente si hanno due fondamentali sistemi di costing, cioè sistemi di rilevazione dei costi, in una generica impresa, i quali differiscono esclusivamente per l'orizzonte temporale considerato, e quindi per i criteri di valorizzazione delle risorse utilizzate (mentre rimane invariata la struttura del sistema):

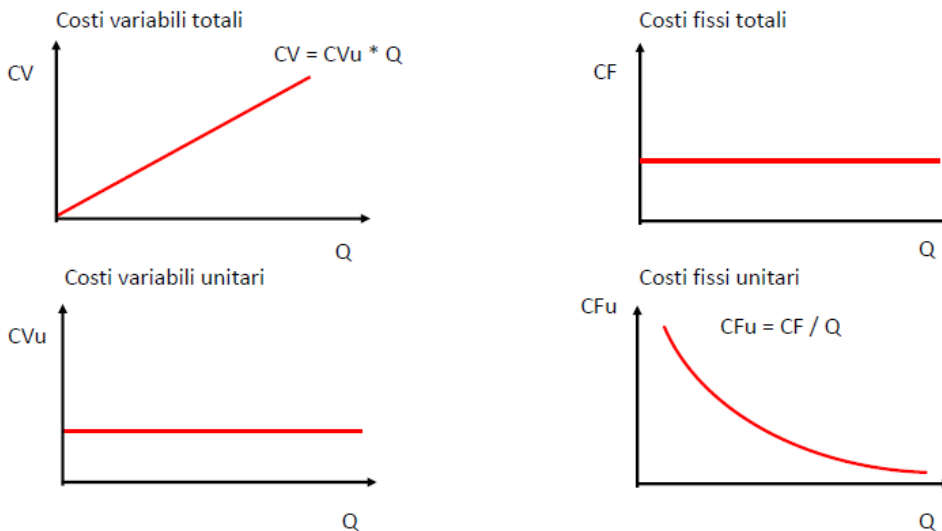
- Sistemi "a costo storico" = servono per la consuntivazione e l'allocatione dei costi effettivamente sostenuti dall'impresa in un determinato intervallo, e sono fondamentali per la determinazione dei risultati economici e per la valorizzazione delle scorte

- Sistemi “a costi standard” = sono utilizzati per la stima dei costi che l’impresa dovrà sostenere nel futuro, e sono particolarmente utili per l’elaborazione dei budget operativi e per alcune scelte fondamentali in sede di pianificazione (mix, make or buy, ecc.)

Noi ci concentreremo prevalentemente sui sistemi a costi standard.

Costi fissi e costi variabili

I costi variabili sono costi il cui valore complessivo varia in funzione del volume di attività. I costi fissi invece sono costi il cui valore complessivo non varia al variare del volume di attività. Entrambe le categorie possono essere unitarie se sono in riferimento a un’unica unità di prodotto oppure possono essere totali se si riferiscono all’intero volume di produzione.



Da questi grafici notiamo che i costi variabili totali variano proporzionalmente al volume di attività mentre il costo variabile unitario è fisso. Viceversa i costi fissi totali sono fissi, in un determinato intervallo di rilevanza, mentre il costo fisso unitario diminuisce con il volume di attività.

Costi diretti e costi indiretti

Si definiscono costi diretti i costi che possono essere facilmente ed oggettivamente attribuiti ad un oggetto del costo in quanto da esso causati (costo della vernice nel reparto di verniciatura dell’Audi SQ4 è attribuibile direttamente al costo del modello stesso). Mentre i costi indiretti (o *overhead* di produzione) sono i costi che non sono direttamente riducibili ad un solo oggetto del costo ma debbono essere allocati in modo opportuno in quanto causati da più oggetti del costo (costo della campagna pubblicitaria della catena di alberghi Sheraton che non è direttamente riconducibile allo Sheraton di Rio).

Costi di produzione e costi di periodo

I costi aziendali, cioè il valore del consumo delle risorse aziendali, possono essere distinti in:

- Costi di produzione: costi riconducibili, direttamente o indirettamente, al processo produttivo. Comprendono:
 - Materiali diretti = quantità di materiale direttamente riconducibile ad un oggetto del costo valorizzata al prezzo unitario di acquisto del materiale (costo dei mattoni alla Spaberg)
 - Manodopera diretta = quantità di manodopera direttamente riconducibile ad un oggetto del costo valorizzata al costo orario del lavoro (costo degli operai della New Holland)
 - Altri costi diretti = altri costi non dei materiali ma sempre direttamente riconducibili all’oggetto del costo (costo dell’energia di un impianto)
 - Costi generali di produzione = costi indiretti di produzione ossia tutti i costi di produzione diversi dai costi diretti. Includono i costi della manodopera indiretta e

l'ammortamento degli impianti comuni (costo del diretto di stabilimento, costo dell'illuminazione dello stabilimento e ammortamento di un sistema di produzione flessibile)

- Costi di periodo: o costi non di produzione sono i costi non inclusi nei costi di produzione che comprendono:
 - Costi commerciali, includono:
 - Costi commerciali di marketing = includono le ricerche di mercato, la pubblicità, le promozioni nei punti vendita e gli stipendi del personale di vendita (costo della campagna di marketing dei "4 salti in padella", costo del personale addetto alle vendite)
 - Costi commerciali di logistica esterna = includono i costi di gestione del magazzino prodotti finiti e i costi di trasporto per la consegna dei prodotti ai clienti (costo di gestione del magazzino, costo della consegna ai clienti del tapis roulant)
 - Costi generali ed amministrativi = includono i costi degli staff di servizio (remunerazione del rettore del Poli)
 - Costi di ricerca e sviluppo sono relativi ad attività per lo sviluppo di nuovi prodotti o nuovi processi di produzione (costo delle attività di ricerca e sviluppo della Yomo)
 - Costi di inventario = per comprendere i costi d'inventario occorre definire l'inventario stesso: questo è l'enumerazione e la descrizione di beni e di oggetti di un'azienda. I costi d'inventario possono essere di due tipi:
 - Costi inventariabili o di capitalizzazione: sono dei costi sostenuti da un'impresa all'interno di un dato esercizio economico che però non vengono considerati all'interno del conto economico in quanto non sono di competenza esclusiva dell'esercizio, avendo carattere pluriennale. Vengono pertanto "capitalizzati", ovvero portati all'attivo dello stato patrimoniale. Essendo costi di utilità pluriennale, viene considerata di competenza dell'esercizio solo una quota parte dell'importo complessivo, detta quota ammortamento, rappresentante la parte di costo di competenza dell'esercizio
 - Costi non inventariabili o spesi: costo che è sostenuto dall'azienda direttamente cioè non rientra nell'inventario perché l'azienda paga per quella data prestazione nel momento in cui la ottiene.

Alcuni costi sono però borderline e quindi possono essere considerati sia di produzione che di periodo.

Costi evitabili e costi non evitabili

I costi si possono anche suddividere in:

- Costi evitabili = costi influenzati da una decisione
- Costi non evitabili = non dipendono da una specifica decisione

Questa classificazione ha significato solo relativamente ad una specifica decisione. L'evitabilità di un costo è funzione di:

- Orizzontale temporale di riferimento = all'aumentare dell'orizzontale temporale aumentano i costi evitabili
- Variazione del livello di attività = al diminuire della variazione diminuisce l'evitabilità

Metodologie di calcolo del costo di prodotto

Analizziamo ora le diverse metodologie che è possibile utilizzare per calcolare il costo di un prodotto in funzione dei costi considerati (le tecniche del costing consentono di quantificare il consumo di risorse aziendali nell'ambito del processo produttivo, e quindi permettono di individuare il costo di un determinato output):

- Direct costing = o metodo del costo variabile prevede l'attribuzione dei soli costi variabili diretti al prodotto. Sottraendo il costo variabile unitario al ricavo unitario si ottiene il margine di contribuzione unitario. Sommando il margine di contribuzione di ciascun prodotto si ottiene il margine di contribuzione aziendale ossia ciò che residua dei ricavi per coprire i costi fissi

C.E. del prodotto A	
Ricavo unitario	<input type="text"/>
Costo variabile unitario	<input type="text"/>
	-
Margine di contribuzione unitario	<input type="text"/>
	=
Quantità	<input type="text"/>
	X
1° Margine di contribuzione	<input type="text"/>
	=

- Direct costing evoluto = o metodo del costo specificato prevede l'attribuzione dei costi variabili e i costi fissi diretti al prodotto. Si ottiene sommando al primo margine di contribuzione i costi fissi diretti. Considerando anche i costi fissi diretti si ottiene il margine di contribuzione di secondo grado che, sommato per tutti i prodotti, è rappresentativo di un più analitico e completo grado di copertura dei costi fissi comuni

C.E. del prodotto A	
Ricavo unitario	<input type="text"/>
Costo variabile unitario	<input type="text"/>
	-
Margine di contribuzione unitario	<input type="text"/>
	=
Quantità	<input type="text"/>
	X
1° Margine di contribuzione	<input type="text"/>
	=
Costi fissi diretti	<input type="text"/>
	-
2° margine di contribuzione	<input type="text"/>
	=

- Full costing = o metodo del costo pieno prevede l'attribuzione dei costi diretti e una quota equa dei costi indiretti. Possono essere di due tipi:
 - Industriale (costi diretti e indiretti di produzione)
 - Aziendale (costi diretti e indiretti di produzione e costi di periodo)

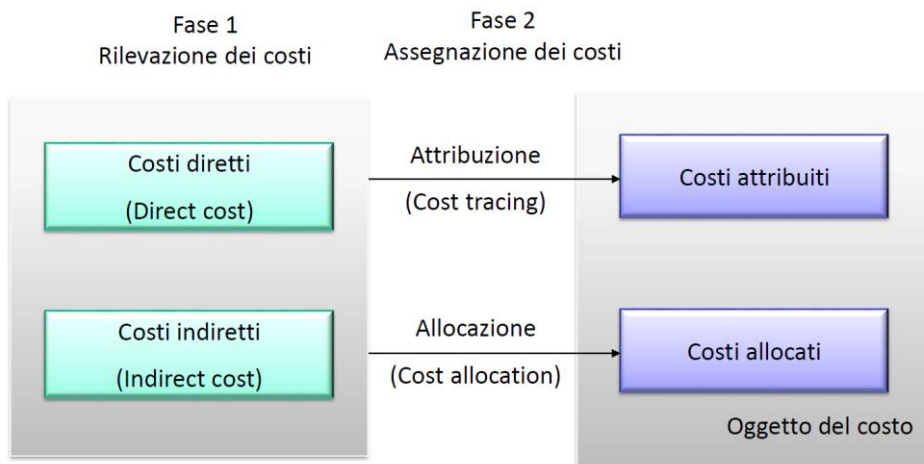
Questo metodo considera sia le risorse assorbite direttamente dal prodotto sia una parte di quelle indirette. In questo modo consente di calcolare il costo pieno del prodotto e perciò di redigere in modo completo il conto economico del prodotto. Il problema è quello di individuare le chiavi per la ripartizione dei costi comuni (indiretti) al fine di caricare su ciascun prodotto quote di costo il più possibile rappresentative dell'effettiva partecipazione delle risorse comuni al prodotto medesimo.

Direct costing evoluto: costo pieno di produzione

Tra tutte le metodologie calcoleremo il costo del prodotto mediante il full cost aziendale; quindi misureremo il costo di un prodotto come la somma tra le risorse aziendali consumate direttamente dal prodotto e quelle consumate indirettamente. Occorre comprendere come allocare i costi indiretti in quanto il consumo di tali risorse da parte del prodotto non è

osservabile: si ipotizza che il consumo indiretto della risorsa sia proporzionale a qualche driver osservabile. Capiamo ora come misurare i costi mediante 2 fasi:

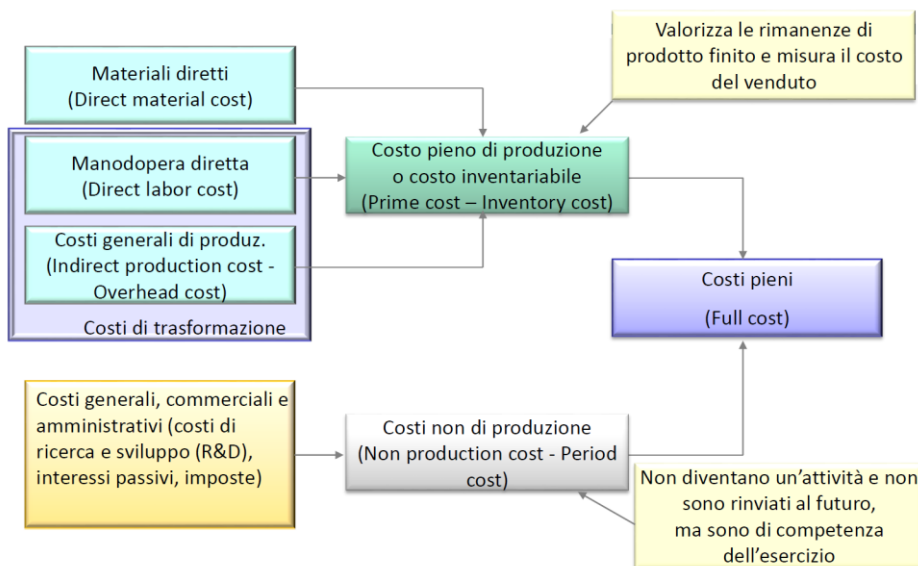
1. Rilevazione dei costi = si capisce e stabilisce quali costi sono diretti o indiretti
2. Assegnazione dei costi = i costi diretti sono attribuiti mentre quelli indiretti sono allocati



Classificazione costi di produzione

Riassumiamo ora le relazioni tra i vari tipi di costi fino ad ora studiati:

- Costi diretti = costo dei materiali diretti + costo della manodopera
- Costi di trasformazione o conversione = costo della manodopera + costi generale di produzione indiretti
- Costo pieno di produzione o costo inventariabile = costo dei materiali diretti + costo della manodopera diretta + costi generali di produzione indiretti
- Costi non di produzione = costi commerciali, generali, amministrativi, di ricerca e di sviluppo
- Costi pieni = costo pieno di produzione + costi non di produzione



Processi produttivi

I processi di produzione delle imprese possono essere classificati in 4 categorie:

1. Produzione per singolo pezzo o unità = l'oggetto dell'attività di produzione è costituito da singoli lavori fisicamente individuabili
2. Produzione per lotti = insieme di articoli individuabili che si muovono in blocco da un reparto ad un altro all'interno dello stesso stabilimento
3. Produzione di serie = singoli prodotti sono fisicamente distinguibili ma tendono ad essere molto simili tra loro

4. Produzione per processo = i prodotti non sono identificabili come singole unità fino ad una fase avanzata del processo di produzione (ciò che viene venduto per unità di misura)

Anche in questo caso i confini non sono netti; nella realtà un qualunque processo di produzione si colloca all'interno di un continuum, cioè all'interno di un segmento immaginario che vede ad un estremo la produzione "Pura" per singolo pezzo e all'altro estremo la produzione "pura" per processo:

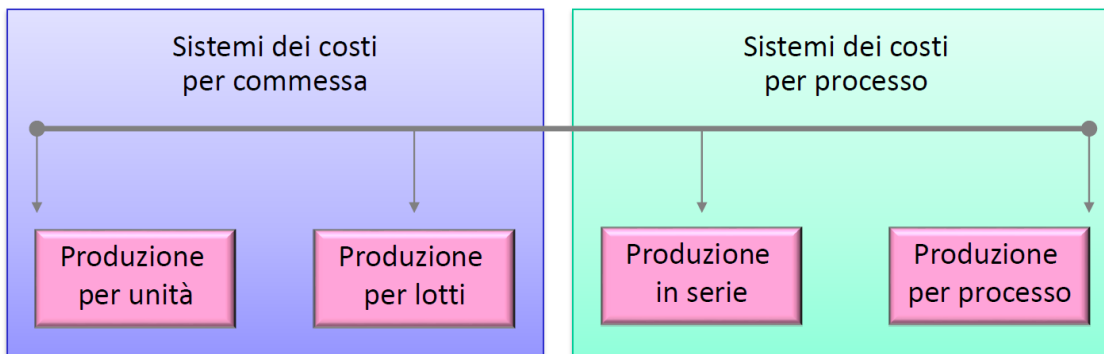


Sistemi tradizionali di determinazione dei costi

Nell'ambito della metodologia full costing, vi sono due principali sistemi di determinazione dei costi di prodotto:

1. Sistema dei costi per commessa (job-order costing) = rileva i costi di ciascuna commessa nel corso della sua realizzazione e indipendentemente dai periodi di tempo interessati. Possono essere poste in lavorazione diverse commesse durante un periodo di rilevazione. I costi sono rilevati per singola commessa e ogni commessa determina un costo unitario del bene prodotto o del servizio erogato
2. Sistema dei costi per processo (process-costing) = rileva il costo totale di competenza di un certo periodo e determina il costo unitario di prodotto dividendo tale costo per le quantità realizzate nel periodo in esame. Nel periodo in esame viene realizzato una sola tipologia di prodotto, normalmente la produzione continua per molto tempo. I costi sono rilevati per singolo reparto. I costi unitari delle singole fasi sono determinati a livello di reparto

Le imprese che adottano una produzione per singolo pezzo o per lotto utilizzano il sistema per commessa, mentre le imprese che producono in serie o per processo impiegano il sistema per processo.



Sistema per commessa (job-order costing)

In questo sistema per la determinazione dei costi si:

1. Individuano i job, cioè le varie commesse (ordine di produzione, lotto, prodotto e servizio),
2. Attribuiscono i costi diretti
3. Definisce un criterio per ripartire (allocare) i costi indiretti sui vari job che sono in produzione in quel periodo. Le classiche basi di allocazioni nel job-order costing sono le ore di lavoro diretto o le ore della macchina.

Una volta definita la base, l'allocazione dei costi generali di produzione avviene mediante il computo del coefficiente di allocazione k :

$$k = \frac{\text{costi generali di produzione}}{\text{totale unità della base di allocazione}}$$

Alla fine di un periodo contabile la somma di tutti i costi di produzione assegnati a tutte le schede di commessa va ad aumentare il valore del conto "rimanenze di semilavorati". Quando una certa commessa è finita, il suo costo complessivo viene scaricato dal conto "rimanenze di semilavorati" e caricato sul conto "rimanenza di prodotti finiti".

Riepilogo
<ul style="list-style-type: none">– Il sistema di determinazione dei costi per commessa è impiegato dalle imprese che adottano una produzione per unità o per lotto– L'entità alla quale attribuire i costi è la commessa (job), cioè un'unità o un lotto di prodotti alla quale viene associata una scheda di commessa su cui vengono riportati, suddivisi per centri di costo, tutti i dati relativi al ciclo di lavorazione: costo dei materiali diretti + costo della manodopera diretta + costi indiretti o generali di produzione– I costi di ciascuna commessa sono rilevati nel corso della sua realizzazione e indipendentemente dal periodo contabile di svolgimento delle attività di trasformazione– Durante un periodo di rilevazione possono essere poste in lavorazione diverse commesse contemporaneamente– Ogni commessa determina un costo unitario del bene prodotto o del servizio erogato

Sistema per processo (process costing)

In questo sistema per la determinazione dei costi si:

1. Individuano le fasi cioè i reparti che compongono il processo
2. Stabilisce per ogni reparto i costi dei materiali diretti e i costi di conversione (costi manodopera + costi generali di produzione)
3. Definisce il costo del singolo reparto rispetto al prodotto finito, attraverso i concetti correlati di unità di produzione equivalenti e di grado di completamento del semilavorato nel reparto. Occorre comprendere cos'è l'unità di produzione equivalente: è un concetto che permette di assegnare un costo a un prodotto non ancora completato alla fine di un periodo contabile e dunque presenti alla voce "rimanenze di semilavorati". Sia le unità completate che quelle in corso di lavorazione devono essere espresse in un'unica unità di misura per poter calcolare il costo medio. L'unità di produzione equivalente è la quantità equivalente ad un'unità completa prodotto in un reparto in un periodo contabile. Le unità di produzione sono la somma di:
 - Unità completate e trasferite al successivo reparto o alla spedizione nel periodo
 - Unità equivalenti che risultano tra i semilavorati alla fine del periodo

Tutti i costi di produzione di un determinato periodo contabile vengono accumulati e fatti confluire all'interno del conto "rimanenze di semilavorati". Alla fine del periodo contabile, il valore dei prodotti finiti (calcolato come prodotto tra il costo di un'unità equivalente e il numero di unità di prodotto finito realizzato e trasferito nel periodo) viene scaricato dal conto "rimanenza di semilavorati" e caricato sul conto "rimanenza di prodotti finiti".

Riepilogo
<ul style="list-style-type: none">– Il sistema di determinazione dei costi per processo è impiegato dalle imprese che adottano una produzione in serie o per processo– Rileva il costo totale sostenuto complessivamente in una certa fase del ciclo produttivo (reparto) in un certo periodo contabile e determina il costo unitario di prodotto dividendo tale costo per le quantità realizzate nel periodo in esame– Il calcolo delle unità realizzate in un reparto in un certo periodo contabile si avvale dei concetti correlati di unità equivalente e di grado di completamento– Nel caso di imprese monoprodotto (ad esempio impianti per la raffinazione di oli combustibili), l'analisi può considerarsi esaustiva

- Una logica analoga viene utilizzata nel caso di cicli di lavorazione che prevedono la realizzazione di by-product, cioè prodotti che non compiono l'intero ciclo di lavorazione; in tale caso si calcola il numero di unità equivalenti in base a coefficienti di equivalenza che tengono conto della porzione di ciclo di lavorazione sostenuta dal by-product rispetto al ciclo totale

Limiti dei sistemi tradizionali di rilevazione di costi

Abbiamo fino ad ora trattato le tecniche tradizionali di rilevazione dei costi che hanno però dei limiti quale l'utilizzo delle basi di allocazioni cioè logiche con cui ripartiamo i costi indiretti sui diversi job. Dunque le tecniche tradizionali si concentrano più sulla corretta attribuzione dei costi delle risorse dirette, dedicando alle risorse indirette un'analisi meno approfondita. Queste tecniche tradizionali si sono sviluppate quando le aziende erano in realtà mono prodotto. Al contrario le tecniche più recenti considerano la valutazione e la corretta allocazione dei costi indiretti; un'esigenza irrinunciabile per un sistema di controllo di gestione efficace.

I sistemi di contabilità analitica furono ideati nei primi decenni del secolo quando la principale risorsa era la manodopera diretta; i costi generali erano relativamente bassi in relazione ai costi totali di produzione ed erano in ampia misura a supporto della manodopera diretta. Oggi gli ambienti produttivi risultano essere più complessi e sono caratterizzati da un'elevata incidenza dei costi indiretti sui totali e da una molteplicità di determinanti dei costi indiretti. Proprio per questo motivo le allocazioni "convenzionale" ai singoli prodotti possono essere fuorvianti ai fini decisionali.

Sovvenzionamento incrociato del reddito

In tali circostanze può verificarsi il fenomeno del sovvenzionamento incrociato tra produzioni, ossia la sottostima del costo unitario di prodotti a basso volume ma elevata complessità a seguito della maggiore allocazione dei costi indiretti sui prodotti caratterizzati da alti volumi ma con complessità minore. In altre parole i prodotti semplici e realizzati in grande quantità possono ricevere allocazioni di costi indiretti eccessive e pertanto sovvenzionare i prodotti complessi realizzati in piccole quantità che ricevono invece basse allocazioni di costi indiretti. La distorsione si verifica perché l'allocazione dei costi generali di produzione avviene per lo più in proporzione ai costi diretti e non a ciò che effettivamente determina le attività indirette, spesso causate dalla complessità. In genere è possibile trovare alcune caratteristiche dei processi produttivi in presenza delle quali l'impiego di basi di imputazione volumetriche determina effetti distorti sulla determinazione dei costi di prodotto:

- Regola della rilevanza = aree con costi generali rilevanti
- Regola della diversità = aree con grande varietà di prodotti, clienti, processi (grande complessità)

Un metodo semplice di allocazione dei costi generali applicato ad una struttura di costi generali aventi alla base molteplici determinanti di costo diversi, appiattisce le differenze di costo tra i prodotti; tende dunque a livellare le differenze e quindi a distruggere l'informazione esistente inducendo il management ad assumere decisioni errate. Prodotti ad alto volume comportano molti più prodotti di quelli che in realtà generano. Dunque i prodotti semplici e realizzati in grandi quantità possono ricevere allocazioni di costi indiretti eccessive e pertanto sovvenzionare i prodotti complessi realizzati in piccole quantità che ricevono basse allocazioni di costi indiretti.



Sintomi di inadeguatezza dei sistemi tradizionali

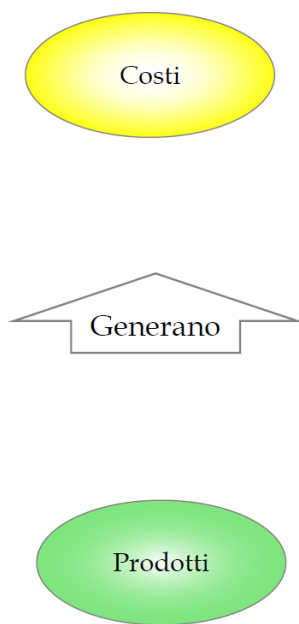
I sintomi più frequenti di inadeguatezza dei sistemi di calcolo dei costi, in presenza dei quali il management dovrebbe porsi seriamente il problema di revisione del sistema impiegato sono i seguenti:

- Presenza di prodotti complessi che hanno (apparentemente) margini estremamente elevati anche se i loro costi non sono incrementati in relazione alla complessità
- Difficoltà nella spiegazione dei margini di profitto di un prodotto (non si capisce come mai si ha quel margine sul prodotto)
- Indifferenza della domanda agli aumenti di prezzo
- Offerta da parte di fornitori di prezzi di componenti del prodotto molto più bassi del costo di produzione all'interno
- Contrapposizione tra i giudizi di manager di aree diverse sulla profittabilità dei prodotti

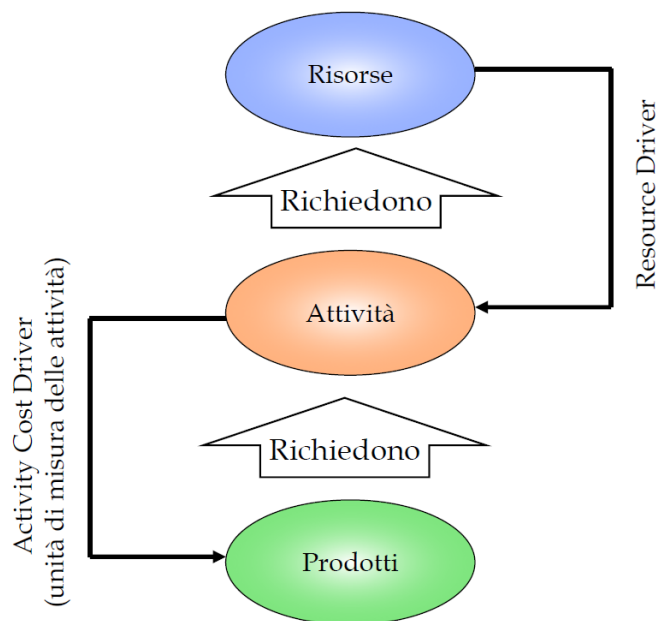
Negli ultimi anni è stato sviluppato un metodo di calcolo dei costi denominato determinazione dei costi basata sulle attività, activity base costing o ABC. Questo metodo di calcolo dei costi ha lo scopo di migliorare la tecnica tradizionale perché deriva da:

- Un'analisi più approfondita delle attività indirette
- Una più approfondita comprensione dell'ammontare di risorse consumate da ciascuna attività
- Una più approfondita comprensione della quantità di ciascuna attività richiesta dai singoli prodotti o servizi

Tecniche tradizionali



Tecniche ABC



Activity base costing

L'ABC affronta il problema dell'allocazione dei costi indiretti, non quello dell'attribuzione dei costi diretti, per i quali continuano a valere i criteri descritti precedentemente. L'approccio ABC si prefigge di sviluppare un modello dei costi in grado di rilevare con precisione costi diretti e costi indiretti sostenuti per realizzare i singoli prodotti o erogare i singoli servizi. L'impiego di questa tecnica è particolarmente indicata in situazioni produttive caratterizzate da:

- Un'elevata incidenza dei costi indiretti sul totale dei costi di produzione
- Una struttura di costi indiretti complessa, ossia avente alla base una molteplicità di determinanti di costo diverse.

Questa tecnica di fatto riflette la consapevolezza del management che la complessità è la principale determinante del costo. In virtù della sua maggior efficacia e precisione nella

ripartizione dei costi generali di produzione, l'ABC è un metodo che minimizza il sovvenzionamento incrociato del reddito. Nella pratica conviene utilizzare l'ABC quando si utilizzano dei contenitori intermedi per contificare. Prima si consideravano dei mega contenitori e i costi indiretti venivano ripartiti in questi mega contenitori, ora si considerano dei sotto contenitori nei quali si spaccettano i costi indiretti. Il nome attribuito a questi contenitori contabili è centro di attività. Di fatto un centro di attività raccoglie tutti i costi relativi ad una certa attività ed è equivalente pertanto ad un centro di costo inteso come contenitore contabile e non come unità organizzativa. Definiamo:

- Attività (activity) = unità di lavoro o un compito con un singolo obiettivo
- Centro di attività (activity cost pool) = contenitore dove sono accumulati i costi relativi ad una singola attività ed è di fatto costituito da un gruppo di persone che, avvalendosi di specifiche risorse, svolge quella attività
- Activity driver = base di allocazione associata ad ogni centro di attività
- Activity rate = coefficiente di allocazione per allocare i costi generali

Per identificare in modo corretto i driver si devono distinguere i costi in base all'appartenenza ad attività legate in modo differente all'output. Cooper e Kaplan hanno introdotto a tale proposito una gerarchia delle attività che si articola sui seguenti livelli:

- Attività a livello di stabilimento (facility-level)
- Attività a livello di linea di prodotto (product-level)
- Attività a livello di lotto di produzione (batch-level)
- Attività a livello di unità (unit level)

Analizziamo ora i fasi dell'activity base costing:

- Identificazione delle attività = individuazione di ciò che viene svolto all'interno dell'impresa, da parte di uomini o sistemi, al fine di raggiungere gli scopi prefissati dalla strategia aziendale e presentazione di un quadro di obiettivo realistico del processo aziendale.
- Allocazione dei costi delle risorse sulle attività, non più sui prodotti = identificazione dei centri di attività di cui si vuole calcolare il costo. Una volta individuati tali centri si passa all'allocazione di che può seguire tre modalità:
 - Collocalo diretto con misurazione
 - Elaborazione di stime sulla base di interviste
 - Allocazione in base ai resource driver
- Allocazione dei costi delle attività, e non delle risorse, ai prodotti = la scelta del numero e della tipologia dei driver deve tener conto di alcuni criteri come la facilità di ottenimento e il grado di correlazione tra driver ed effettivo consumo

I punti di forza dell'ABC sono:

- Elevato grado di precisione
- Allocazione dei costi indiretti mediante un rapporto di causalità
- Efficace individuazione delle responsabilità specifiche delle varie unità organizzative sui costi

La precisione che si riesce ad ottenere usando questo metodo di rilevazione di costi ha però un costo; consente una stima molto precisa dei costi e delle responsabilità, ma richiede uno sforzo notevole da parte dell'azienda, sia in termini di tempo necessario per la progettazione, sia per i costi a regime, dovuti in gran parte all'onerosità delle rilevazioni. Maggiore è il numero di activity cost pool maggiore è la precisione del sistema di rilevazione, ma maggiore sarà anche il costo di implementazione; viceversa poche activity cost pool si tradurranno in minori costi per le rilevazioni ma in scarsa precisione che genera di fatto costi non trascurabili.

