



FACOLTÀ DI SCIENZE STATISTICHE

LAUREA TRIENNALE IN STATISTICA E GESTIONE DELLE IMPRESE

CURRICULUM: METODI QUANTITATIVI PER LA GESTIONE DELLE
IMPRESE

TESI DI LAUREA

**LA CONTABILITÀ PER CENTRI DI COSTO: UN ESAME
CRITICO**

**COST ACCOUNTING SYSTEM BASED ON COST CENTERS: A CRITICAL
SURVEY**

RELATORE: PROF. MARCO CIABATTONI

LAUREANDA: ELISA FAVARO
MATRICOLA: 534162 - GEI

ANNO ACCADEMICO 2007/2008

INDICE

	Pag.
INTRODUZIONE.....	6
Capitolo I.....	8
LA CONTABILITA' PER CENTRI DI COSTO	8
1.1 Definizione di costo.....	8
1.2 La classificazione dei costi.....	9
1.3 I centri di costo.....	12
1.4 Il piano dei centri di costo	13
1.5 Imputazione dei costi nei centri di costo.....	16
1.6 Ribaltamento dei costi dei centri ausiliari (e funzionali) sui centri produttivi .	28
1.7 Il quadro di analisi dei costi	30
1.8 Quantificazione della produzione dei centri e calcolo dei "coefficienti" unitari di costo	31
1.9 Imputazione ai prodotti delle materie prime e di altri costi diretti	33
1.10 Imputazione ai prodotti dei costi dei centri produttivi.....	36
1.11 Imputazione ai prodotti dei restanti costi di natura non industriale.....	37
Capitolo II.....	40
LE CRITICHE.....	40
2.1 Luigi Brusa - L'amministrazione e il controllo (Etaslibri, 1994).....	40
2.2 Lino Cinquini - Strumenti per l'analisi dei costi (Giappichelli, 1996).....	42
2.3 Fabrizio Cerbioni - Il budget nel sistema di controllo di gestione (Giappichelli, 2000)	43
2.4 H. Thomas Johnson, Robert S. Kaplan - Ascesa e declino della contabilità direzionale (ISEDI, 1989).....	48
Capitolo III.....	54
CONCLUSIONI	54
3.1 Vantaggi e svantaggi della contabilità per centri di costo	54
BIBLIOGRAFIA	59

INTRODUZIONE

La contabilità per centri di costo rappresenta uno dei concetti fondamentali in azienda. Con lo sviluppo economico, le sempre maggiori dimensioni delle aziende e i sempre maggiori volumi di produzione, richiedevano nuovi metodi per la determinazione dei costi di prodotto e una nuova e migliore struttura organizzativa che permettesse un maggior controllo delle attività e dell'operato dei manager.

L'introduzione nelle aziende dei centri di costo, ha portato, e continua ancora oggi, a numerose discussioni sul vantaggio o meno di questo metodo.

Lo scopo di questa tesi è quello di creare una visione completa sull'argomento, al fine di poter valutare oggettivamente l'effettiva utilità dei centri di costo.

Nel primo capitolo si tratterà in primo luogo del concetto di costo per poi sviluppare l'argomento andando a illustrare in modo dettagliato, indicando gli obiettivi e il funzionamento, la contabilità per centri di costo.

Nel secondo capitolo si esporranno le critiche al tema di alcuni diversi autori per poter nel terzo capitolo poterci fare una visione personale e trarre conclusioni in merito.

LA CONTABILITA' PER CENTRI DI COSTO

1.1 Definizione di costo

Per comprendere meglio l'argomento di cui si tratterà credo sia utile partire con il definire alcuni concetti fondamentali. Inizio quindi definendo il concetto di costo per cui 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 costo¹:

- **Costo tecnico:** rappresenta le utilità consumate nel processo produttivo, utilità rivolte a materiali e a servizi forniti dall'uomo;
- **Costo psicologico:** rappresenta un sacrificio, una rinuncia da sopportare in vista di una remunerazione;
- **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 contabilità gestionale o della contabilità analitica.

In co.ge. infatti abbiamo il costo di acquisto dei fattori produttivi, costituito dalla uscita monetaria, o variazione del passivo monetario, che misura un componente negativo di reddito a seguito di operazioni di acquisto dei fattori della produzione. Si tratta pertanto di un valore che nasce dallo scambio monetario ed

¹ Amodeo, 1976: pp. 459-462.

è quantificato sulla base di questo: è l'entità della variazione numeraria che misura il valore del costo.

In co.an. assume rilievo il costo monetario di produzione, che è dato dalla somma di valori attribuiti ai fattori impiegati o consumati nei processi e nelle combinazioni allo scopo di conseguire un determinato risultato utile. E' un concetto diverso dal precedente perché, pur essendo i costi espressi comunque in termini monetari, il procedimento di calcolo risulta differente.

La differenza in oggetto attiene alla diversa natura degli scopi della contabilità analitica rispetto a quelli della contabilità generale: mentre la finalità della co.ge. è quella di dimostrare la situazione economica relativa ad un certo periodo di tempo e il connesso valore del capitale di funzionamento al termine di esso, nella co.an. è importante calcolare il consumo, in termini quantitativo monetari, dei fattori impiegati nei processi e nelle combinazioni produttive per avere informazioni utili per le decisioni aziendali.

1.2 La classificazione dei costi

La determinazione dei costi si presenta, com'è noto, problema complesso e carico di elementi di incertezza. Senza con ciò eliminare tale sua intrinseca natura, può essere utile riuscire ad individuare molteplici classi di appartenenza dei costi aziendali, ai fini di una loro analisi e di un loro impiego in contesti diversi a supporto delle decisioni manageriali.

Uno schema di riferimento per la classificazione dei costi in base allo scopo della loro determinazione potrebbe essere il seguente:

Critério (in base allo scopo)	Classi
1. Variabilità rispetto ad un "fattore determinante" (cost driver)	Variabili Costanti Misti
2. Riferibilità e soggettività della misurazione rispetto all'oggetto di costo	Speciali Comuni
4. Modalità di attribuzione all'oggetto di costo	Diretti Indiretti
5. Impiego nelle decisioni	Rilevanti Irrilevanti Opportunità Differenziali Preventivi
6. Per il controllo di gestione	Consuntivi Standard Controllabili Non controllabili

Le distinzioni che è più utile fare per comprendere meglio l'argomento successivo è quella relativa ai criteri 2,3 e 5.

I **costi speciali** sono quei costi che, una volta diviso l'oggetto di costo, possono essere ad esso riferiti in maniera oggettiva, moltiplicando la quantità del fattore effettivamente consumata dall'oggetto per il suo prezzo unitario, oppure che sono costituiti dal valore di fattori produttivi i cui servizi sono impiegati in modo esclusivo dall'oggetto di costo.

I **costi comuni** sono quei costi di fattori impiegati contemporaneamente da più oggetti per i quali non è possibile identificare le quantità specifiche di fattore consumato; quindi i costi comuni devono essere imputati all'oggetto di costo sulla base di un procedimento di ripartizione o allocazione.

I **costi diretti** sono quei costi che sono imputabili direttamente all'oggetto

secondo criteri di specialità, ossia mediante il prodotto tra volume di fattore impiegato e il prezzo unitario, oppure che vengono attribuiti in modo esclusivo.

I **costi indiretti** sono quei costi che si imputano all'oggetto di costo secondo criteri di comunanza (mediante un procedimento di ripartizione o allocazione del costo).

I **costi consuntivi** sono quei costi che misurano il valore delle risorse utilizzate ex-post, cioè dopo lo svolgimento dei processi.

I **costi standard** sono invece quei costi che appartengono alla categoria dei costi preventivi, ma sono riferiti a condizioni operative ipotetiche.

Infine i **costi controllabili e non controllabili** sono importanti in quanto la loro distinzione è connessa all'esigenza, ai fini del controllo di gestione, di definire i soggetti responsabili in relazione alla gestione delle risorse. Si individuano a tale scopo dei centri di responsabilità, che possono essere definiti come unità organizzative costituite per raggiungere uno o più obiettivi; essi sono dotati di una serie di fattori produttivi, impiegano input per la produzione di output per altri centri o per i consumatori finali. Nell'aspetto della natura delle informazioni da essi ottenibili, la dotazione dei fattori produttivi è valorizzata in termini monetari, mentre i consumi di input e la produzione di output possono essere misurati mediante il modulo monetario o in base a valori fisico-tecnici.

Nell'ambito dei centri di responsabilità si distinguono:

- Centri di ricavo
- Centri di costo
- Centri di profitto
- Centri di investimento

Pertanto i costi controllabili si distinguono da quelli non controllabili in quanto solo per i primi esiste la possibilità da parte del responsabile di un centro di influenzare l'entità. L'intitolazione quindi di questi centri viene effettuata sulla

base delle leve decisionali che sono in mano al responsabile di centro, dall'orientamento del centro (all'efficienza, all'efficacia), dagli obiettivi fissati e dalle risorse a disposizione.

1.3 I centri di costo

I centri di costo si identificano, almeno in prima approssimazione, con unità organizzative della struttura aziendale (reparti, uffici, direzioni, laboratori, ecc.). Quello per centri di costo è un modello di rappresentazione del fabbisogno di risorse richieste dai vari prodotti abbastanza significativo, anche se non ottimale. Rispetto al modello semplicistico delle contabilità più rudimentali, la contabilità per centri di costo consente una più corretta imputazione dei costi ai prodotti perchè facilita l'individuazione e la qualificazione del "servizio" dato dai vari fattori produttivi per l'ottenimento dei prodotti stessi. Favorisce in altre parole l'applicazione del cosiddetto principio "causale", vero cardine della contabilità dei costi. Spesso, per i costi indiretti, non è possibile percepire una relazione diretta nei confronti dei prodotti, mentre è più agevole coglierla nei confronti dei centri. Dopo di che, fatta l'imputazione ai centri, si tenterà di cogliere un rapporto analogo tra centri e prodotti.

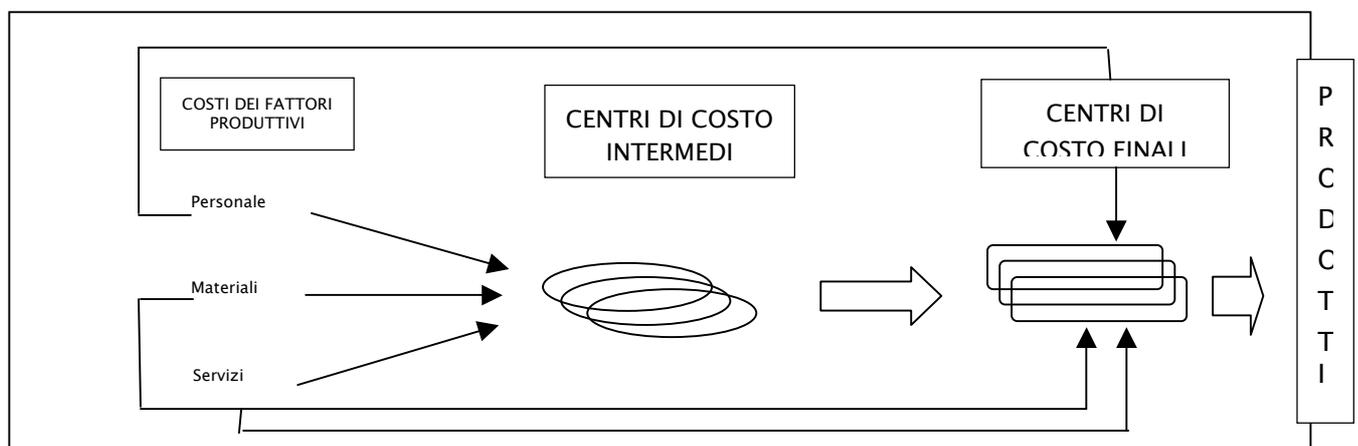
Il principale inconveniente che la metodologia dei centri di costo permette di evitare è l'attribuzione ai prodotti di costi che per quel prodotto non si sono affatto sostenuti. Un esempio molto semplice è il costo d'ammortamento e di funzionamento di un macchinario che lavora per certi prodotti ma non per altri. La contabilità per centri di costo prima addebita i costi ai centri dove sono sostenuti (il reparto in cui opera quel macchinario) e, di qui, ai soli prodotti lavorati da quel macchinario. Una contabilità rudimentale difficilmente farebbe una distinzione tra

i costi dei macchinari e tra prodotto e prodotto.

I centri di costo possono essere classificati in diversi modi. In base a un criterio gerarchico i centri di costo si distinguono in:

- Centri intermedi e
- Centri finali.

Sono intermedi, se i costi in essi localizzati vengono successivamente attribuiti ad altri centri di costo (ad esempio il reparto manutenzioni o l'ufficio contabilità); si dicono finali, se da essi i costi vengono attribuiti ai prodotti (tipicamente i reparti di produzione).



Come si può osservare dalla figura i costi dei fattori produttivi possono essere attribuiti a centri di costo intermedi e finali; mentre i costi dei primi verranno imputati ai centri di costo finali, i costi di questi ultimi saranno attribuiti alle produzioni².

1.4 Il piano dei centri di costo

Nella logica della contabilità per centri di costo, nel momento della scelta del

² Esiste anche una terza categoria di centri "misti" che produce beni o servizi sia per centri finali che per i consumatori esterni: si pensi ad un laboratorio di analisi in un'azienda ospedaliera, che opera sia per le divisioni aziendali sia per utenti finali esterni.

piano dei centri di costo vanno rispettati alcuni principi, così riassumibili:

omogeneità delle operazioni compiute, tale da permettere l'individuazione di una comune "unità di produzione", cioè di un'unità di misura alla quale verranno commisurati i costi sostenuti;

omogeneità della dotazione di fattori produttivi (principalmente macchinari o fattori tecnici e lavoro), cioè della composizione dei relativi costi, in modo da evitare gli inconvenienti propri delle contabilità più tradizionali e rudimentali. In relazione a tale principio, è ad esempio opportuno tenere distinte le presse con carico e scarico manuale da quelle automatiche, poiché, pur essendo tecnicamente analoghe le operazioni di stampaggio compiute, è ben diverso nei due casi il rapporto tra impegno-uomo e impegno-macchina.

significatività, in termini di importo, dei costi sostenuti presso un dato centro, per evitare un appesantimento del lavoro amministrativo, non controbilanciato da effettivi vantaggi sotto il profilo delle conoscenze ricavabili. L'applicazione di tale principio conduce spesso ad un "accorpamento" di più centri di costo.

individuabilità di un responsabile di centro, di cui vi è l'esigenza per la responsabilizzazione nell'impiego delle risorse.

In relazione a tali centri orientativi, il modello di contabilità per centri di costo costituisce un sistema di calcolo dei costi coerente con il modello aziendale per aree funzionali, nel senso che l'individuazione dei centri di costo è fortemente influenzata dalla struttura organizzativa; in tal senso esiste anche uno stretto legame con la definizione dei centri di responsabilità ai fini del controllo di gestione e il modello si presta ad essere impiegato, oltre che per il calcolo del costo di prodotto, anche per la valutazione dei risultati del management dell'organizzazione. Occorre tuttavia precisare che un centro di costo non

necessariamente coincide esattamente con una funzione aziendale né con un centro di responsabilità. Così come occorre tenere presenti le diverse esigenze nell'identificazione dei costi da imputare ai centri per una contabilità per centri di costo finalizzata al calcolo del costo pieno di prodotto rispetto ad una contabilità per centri di costo finalizzata alla valutazione delle performance dell'organizzazione, ove i costi che vanno considerati sono solamente quelli controllabili.

Con riguardo alla funzione del centro, ossia alla natura dell'attività svolta, si distinguono centri di costo produttivi, centri di costo ausiliari e centri di costo comuni.

I centri produttivi sono quei centri che operano il processo di trasformazione dei materiali in prodotto o che comunque svolgono un'attività strettamente funzionale alla trasformazione.

I centri ausiliari sono quelle attività operative che svolgono una funzione di supporto alla produzione; non sono centri produttivi ma sono strettamente connessi all'attività di produzione; i servizi da loro forniti agli altri centri sono generalmente misurabili.

I centri comuni sono quelli in cui si svolgono quelle attività necessarie per il funzionamento dell'azienda anche se non direttamente riferibili all'attività di trasformazione: nell'ambito dei centri di struttura troviamo l'amministrazione, l'area commerciale e i servizi generali; i servizi da essi forniti non sono misurabili in modo univoco.

Oltre ai centri di costo indicati, vi possono essere anche dei cosiddetti "centri virtuali"; essi non hanno un riferimento diretto o indiretto all'organizzazione, ma sono creati per accumulare costi generali che non sono relativi ad unità organizzative né ad altri centri di costo.

1.5 Imputazione dei costi nei centri di costo

In questa fase i costi sono classificati per natura, cioè secondo le caratteristiche fisiche ed economiche del fattore produttivo sottostante. La classificazione per natura della contabilità analitica non è detto che coincida con quella di contabilità generale; come abbiamo visto in precedenza sono diverse le finalità dei due sistemi contabili e, in ogni caso, le classificazioni dipendono dai collegamenti formali che si vogliono istituire tra i sistemi stessi. Un esempio di classificazione, contraddistinto da un grado di aggregazione piuttosto elevato delle voci di costo, è il seguente:

- A. mano d'opera diretta e indiretta;
- B. stipendi tecnici;
- C. forza motrice;
- D. illuminazione;
- E. combustibili;
- F. materiali ausiliari e di consumo;
- G. manutenzioni;
- H. ammortamenti tecnici;
- I. costi diversi industriali;
- J. stipendi commerciali;
- K. trasporti;
- L. pubblicità e promozione;
- M. viaggi e trasferte;
- N. costi diversi commerciali;
- O. stipendi amministrativi;

- P. assicurazioni;
- Q. costi postali, telefonici, ecc.
- R. cancelleria e spese d'ufficio;
- S. costi diversi amministrativi;
- T. costi diversi generali.

Tali costi vengono imputati ai centri di costo che hanno determinato il fabbisogno delle corrispondenti risorse e solo a quelli, in base alla quantità di risorse consumata nel periodo di tempo considerato. E' ovvio che l'importo da imputare ai centri (ad esempio mensilmente o, al limite, annualmente) non è quello rilevato in contabilità generale (criterio della manifestazione numeraria), ma è l'ammontare di competenza economica del periodo considerato, in relazione al consumo della risorsa sottostante. Pertanto le fonti delle elaborazioni proprie della contabilità analitica consistono non solo nelle rilevazioni della contabilità generale, ma anche in una serie di altre rilevazioni elementari, come le bolle di lavoro, i buoni di prelievo e la contabilità di magazzino, ecc., che seguono analiticamente l'impiego dei fattori produttivi presso i vari centri.

Nell'addebito delle voci di costo ai centri sorge immediatamente un problema di misurazione: infatti in alcuni casi si è in presenza di costi diretti di centro (ad esempio mano d'opera, stipendi, ammortamenti di macchinari, ecc.), mentre in altri si debbono imputare costi indiretti di centro (ad esempio ammortamenti dei fabbricati, energia elettrica per forza motrice, illuminazione o altri). Il problema va risolto applicando il principio causale, ma, di volta in volta, come vedremo, la sua applicazione può comportare gradi di difficoltà differenti.

Prima di passare alla modalità di addebito ai centri delle voci di costo elencate, notiamo che esse appartengono a raggruppamenti funzionali differenti e, quindi, trovano destinazione in tipi di centri di costo diversi.

1. I costi (A - I) sono i cosiddetti costi di trasformazione industriale, i quali vanno imputati in parte ai centri produttivi e in parte ai centri ausiliari (questo significa che alcune voci sono tipiche dei centri produttivi o dei centri ausiliari, ma anche che la stessa voce va suddivisa tra i centri dei due tipi). Qui l'espressione "trasformazione industriale" va intesa in senso lato, perchè riguarda non solo la produzione in senso stretto, svolta nei reparti produttivi, ma anche i servizi ausiliari o di supporto, a diretto contatto con la produzione, che si occupano di progettazione, di gestione dei materiali, di controllo della qualità, di manutenzione, e così via;
2. I costi (J - T) sono i costi generali "non industriali", cioè i costi di risorse impiegate nelle funzioni commerciali, amministrative o di altro tipo, e quindi vanno imputate ai centri di costo funzionali.

Qui di seguito illustro la logica di imputazione ai centri di costo delle voci di costo prima elencate, con particolare riferimento ai costi di natura industriale:

A. Mano d'opera.

Questo costo si riferisce all'attività svolta dal personale operaio ed è classificabile in due categorie, a seconda che riguardi:

- la trasformazione "diretta" delle materie prime per l'ottenimento dei prodotti (mano d'opera diretta);
- prestazioni non direttamente produttive (mano d'opera indiretta).

Le due classi citate non necessariamente si identificano con due categorie ben precise di dipendenti. In altre parole, oltre ai dipendenti "indiretti" (es. trasporti interni, sorveglianza, ecc.) possono svolgere mansioni indirette anche gli operai "diretti" (per pulizia, manutenzione, preparazione utensili, lubrificazione, ecc.). Pertanto, la distinzione riguarda le "ore" più che il personale operaio.

Da un punto di vista generale, si può affermare che per ciascun centro di costo si

devono determinare le ore di mano d'opera prestate nel periodo e il costo orario a cui andranno valorizzate tali ore.

Ipotizzando una rilevazione a consuntivo, l'operazione di imputazione dei costi di mano d'opera ai centri risulta semplificata nel caso in cui i centri stessi abbiano un organico fisso, i cui costi globali mensili, maggiorati di certe componenti a liquidazione differita, possono essere già trasmessi all'Ufficio contabilità industriale dell'ufficio paghe in base alla rilevazione dei cartellini individuali.

Anche in tale ipotesi, però, sono possibili trasferimenti di mano d'opera da un centro ad un altro, per cui si rendono necessarie adeguate rilevazioni delle ore date e ricevute in prestito da ciascun centro, mediante apposite "bolle di trasferimento". La valorizzazione di tali ore può avvenire in base al costo orario medio del centro cedente.

Quando invece non vi sia un preciso organico assegnato ad un centro, oppure i trasferimenti siano molto frequenti, occorre una rilevazione analitica delle ore di lavoro effettuate presso ogni centro dai vari operai. In altre parole, mentre nel caso precedente, salvo i trasferimenti, si sa già a priori dove l'operaio ha prestato la propria attività, in questa seconda ipotesi occorre stabilire con apposite rilevazioni dove e per quanto tempo egli ha svolto la propria opera.

Con particolare riferimento a quest'ultimo caso, occorre classificare opportunamente le ore lavorate presso ciascun centro, in relazione al tipo di costo orario prescelto per la valorizzazione. Infatti, le ore rilevate potrebbero essere valorizzate:

- a. ad un costo orario medio aziendale;
- b. ad un costo orario medio di categoria contrattuale;
- c. ad un costo orario individuale.

Nel caso sub a) non occorre fare distinzioni tra le ore rilevate nel centro, mentre

nel caso sub b) occorre raggrupparle in tante classi quante sono le categorie contrattuali e nel caso sub c) in tante classi quanti sono gli operai.

La valorizzazione ad un costo orario medio aziendale può provocare un “livellamento” dei costi di mano d'opera dei diversi centri, impedendo così un'accurata determinazione dei costi di prodotto.

All'estremo opposto, l'impiego del costo orario individuale, in relazione al grado di analisi che comporta, può risultare particolarmente oneroso.

Pertanto, spesso si preferiscono soluzioni intermedie, come avviene nel caso del costo orario medio di categoria.

Una volta note le ore di competenza in ciascun centro, suddivise in classi omogenee, ed il costo orario, a sua volta riferito a tali classi, si procede all'imputazione dei costi di mano d'opera ai centri, mediante semplici moltiplicazioni e somme.

Le ore di mano d'opera lavorate nei centri che si è supposto di ricevere dai cartellini appositi (abbinati alle “bolle di trasferimento”) oppure ad altre rilevazioni, si ritrovano anche nelle cosiddette “bolle di lavoro” . Essi sono documenti tecnico-amministrativi su cui si registrano i tempi di lavoro del centro, suddivisi per singola produzione (nel qual caso la mano d'opera è indiretta) oppure per attività non direttamente produttive (nel qual caso a mano d'opera è indiretta).

In tal modo è quindi possibile, per ciascun centro, suddividere il costo totale della mano d'opera nelle due componenti della mano d'opera diretta e della mano d'opera indiretta.

B. Stipendi tecnici.

Le caratteristiche principali di tale costo sono:

si tratta della remunerazione corrisposta ai dipendenti con qualifica impiegatizia o dirigenziale che operano all'interno dell'area della produzione (pertanto gli stipendi delle altre aree, come ad esempio quella amministrativa, vanno inseriti tra le spese generali non industriali);

non esistono solitamente difficoltà nell'individuazione del centro a cui tali costi competono;

oltre allo stipendio "diretto" di competenza del mese, occorre anche in questo caso considerare gli elementi differenti ed i contributi a carico dell'azienda.

C. Forza motrice.

La forza motrice è una delle cosiddette "utenze", il cui accertamento è possibile solo all'atto del ricevimento della bolletta dell'ente erogatore, in una rilevazione dei costi a consuntivo. Dato che in contabilità industriale occorre conoscere i costi di competenza di un dato mese, si rende necessaria la lettura interna dei contatori ed una valorizzazione dei consumi rilevati. Non essendovi un prezzo unitario "unico" per il consumo di tale fattore produttivo, ma un prezzo differenziato secondo le punte di potenza ed altre variabili, si può fare ricorso ad un costo medio, relativo a periodi precedenti recenti.

Nell'imputazione ai centri dei costi di forza motrice, le procedure adottabili sono alternativamente le seguenti:

i costi di forza motrice si addebitano ad un centro ausiliario, dal quale saranno poi ribaltati, insieme con gli altri costi imputati al centro stesso, sui centri utenti;

i costi di forza motrice si addebitano direttamente ai centri utenti.

In quest'ultimo caso, occorrerà imputare i costi della forza motrice in base ad un opportuno criterio. Il criterio più corretto sarebbe quello della misurazione del consumo mediante contatore applicato alle diverse macchine. Tuttavia esso

comporta un costo sovente sproporzionato rispetto ai vantaggi che offre.

Un criterio più empirico consiste nel ripartire i costi di forza motrice fra i centri in base ai consumi nominali, calcolabili ad esempio nel seguente modo:

potenza installata x tempo di funzionamento

La potenza installata è leggibile sulla targa di ogni macchina, mentre il tempo di funzionamento è dato dalle ore di impiego della macchina nel mese. A volte, per rendere più accurata la ripartizione, si tiene conto anche di un coefficiente di assorbimento, che esprime la percentuale della potenza installata mediamente utilizzata.

D. Illuminazione

Anche in questo caso, in una contabilità a costi consuntivi, si procede alla lettura mensile dei contatori, che fornisce i consumi totali del periodo, ed alla valorizzazione dei medesimi secondo criteri analoghi a quelli adottati per la forza motrice.

Per l'imputazione dei costi totali mensili ai centri, si possono usare criteri di questo tipo:

watt installati moltiplicati per le ore di funzionamento, per ciò che concerne i locali con superfici ampie, ma scarsamente illuminate;
superfici dei centri negli altri casi.

E. Combustibili

Se si tratta di combustibili consumati per il funzionamento di specifici centri di costo, dopo aver proceduto alla misurazione del consumo totale mensile ed alla

sua valorizzazione, occorre imputare l'importo ottenuto ai centri utenti. Ciò è realizzabile mediante misurazione vera e propria oppure in base a percentuali precalcolate.

Se si tratta di combustibile per riscaldamento, avviene a volte che i consumi, unitamente ad altri costi, siano addebitati ad un centro "centrale termica", da cui verranno poi ribaltati sui centri utenti. Un criterio di ribaltamento potrebbe essere quello dei metri cubi occupati dai centri utenti stessi, che meglio di altri permette l'applicazione di principio causale.

F. Materiali ausiliari e di consumo

Si tratta di fattori produttivi materiali di natura assai varia, diversi dalle materie prime (imputate direttamente ai prodotti).

Qui faccio riferimento ai materiali impiegati per il funzionamento dei singoli centri o che in ogni caso si ritiene più opportuno considerare costi di centro piuttosto che parte integrante del prodotto, in quanto non si ritrovano nella struttura di quest'ultimo.

L'imputazione di tali materiali ai centri avviene normalmente in base ai buoni di prelievo, mentre la valorizzazione è operata secondo criteri analoghi a quelli descritti in seguito per le materie prime.

G. Manutenzioni

Si fa riferimento al costo di manutenzioni esterne ed anche ai materiali di manutenzione acquistati dall'azienda stessa, qualora essi non vengano classificati nella categoria F) precedente.

Prendiamo in considerazione le manutenzioni ordinarie, poiché quelle straordinarie partecipano al calcolo del costo solo pro-quota.

Per quanto concerne le prestazioni esterne di manutenzione, l'imputazione ai centri utenti può avvenire utilizzando la fattura del fornitore (se è già pervenuta nel periodo di competenza), o in base a stime (se la fattura non è pervenuta), e mediante i dati che a volte vengono raccolti su apposite "schede lavori eseguiti da terzi", dove tra l'altro viene precisato il centro di costo da addebitare.

Per i materiali di manutenzione acquistati direttamente dall'azienda valgono considerazioni analoghe a quelle fatte per i materiali ausiliari e di consumo, circa le modalità della loro imputazione ai centri.

H. Ammortamenti

Si tratta della quota mensile del costo di fattori a fecondità ripetuta. Il caso tipico è quello delle immobilizzazioni tecniche, che in buona parte operano nell'area della produzione.

Per ciascun fattore o gruppo di fattori omogenei è necessario risolvere una serie di problemi, riguardanti:

- a. il costo complessivo da ammortizzare;
- b. la durata del periodo di ammortamento;
- c. il criterio di ripartizione del costo al punto a) tra gli anni di cui al punto b);
- d. i criteri di imputazione degli ammortamenti mensili ai vari centri a cui competono.

Le scelte qui accennate, ed in particolare le prime tre, sono svincolate di considerazioni di carattere fiscale, che invece interessano la contabilità generale ed il relativo bilancio. Si ispirano invece a ragionamenti di tipo tecnico-economico, che ora sintetizziamo:

- a. L'impiego del costo storico del fattore a fecondità ripetuta, se da un lato riflette le regole di una contabilità industriale a costi consuntivi "puri",

dall'altro canto può impedire di conoscere l'entità attuale dei costi di produzione, che presenta maggiormente utilità per certi fini operativi. Ciò è legato al fatto che il costo storico delle immobilizzazioni tecniche può avere un'origine temporale assai remota ed essere perciò espresso ad un prezzo molto diverso dal valore attuale di mercato.

E' per questa ragione che a volte si impiegano, come costi da ammortizzare, dei valori di sostituzione anziché dei valori storici, specie in periodi di forte lievitazione dei prezzi di acquisto dei relativi beni.

- b. La durata del periodo di ammortamento dipende dalla presumibile durata fisica del cespite ammortizzabile, a condizioni di efficienza non inferiori ad un certo minimo, nonché dalla sua durata economica, legata al fenomeno dell'obsolescenza degli impianti. Quest'ultimo, a sua volta, dipende da una serie di fattori, di cui il più evidente è il progresso tecnologico. La durata economica, per macchinari ed impianti delicati a determinati prodotti, è inoltre legata al ciclo di vita dei prodotti stessi, che in molti casi tende oggi ad abbreviarsi.
- c. I criteri di ammortamento si riferiscono alla modalità di ripartizione del costo da ammortizzare tra i vari periodi, intesi in primo luogo come anni e quindi all'interno di un anno.

Tali criteri possono essere molteplici e vengono a volte distinti in procedimenti matematici e non matematici.

Tra i primi, il più immediato è il criterio delle quote costanti, che rispecchia più d'ogni altro la natura di costo fisso del cespite. In tale caso, per ciò che concerne la ripartizione del costo tra i periodi infrannuali, ogni periodo si imputerà la stessa quota.

Tra i secondi, un criterio può essere quello che consiste nel

proporzionalizzare le quote mensili dell'ammortamento, in base al volume di attività previsto dall'azienda per i vari periodi. Così si possono proporzionalizzare i costi in base ai giorni lavorativi, alle ore di mano d'opera programmate, ecc.

d. Per quanto concerne l'imputazione delle quote mensili di ammortamento ai centri di costo, esse possono riferirsi:

a specifici centri di costo;

all'azienda nel suo insieme, o comunque ad unità più ampie del singolo centro di costo.

Nel primo caso non esistono problemi d'imputazione al singolo centro, trattandosi di macchinari, impianti, attrezzature, ecc. che vengono utilizzati solo presso quel centro. Nel secondo caso si deve ripartire la quota periodica tra i vari centri, in base a criteri che riflettono il principio causale, come può essere ad esempio l'area occupata dal centro, espressa in metri quadrati.

I. Spese diverse industriali

Sotto tale voce residuale compare una serie di altri costi sostenuti nell'area della produzione e imputabili ai centri secondo svariati criteri; ad esempio si tratta di spese di pulizia, acqua, canoni di leasing, consulenze tecniche, ecc.

Ora consideriamo i costi non industriali (J - T), partendo dal presupposto che, dal punto di vista della loro destinazione, non sono suscettibili di trattamento uniforme. Infatti, solo con una forzatura inaccettabile del principio causale si può pretendere di imputare tutti questi costi ai centri. Alcuni di essi sono costi aziendali e il loro collegamento con i centri è dovuto solo al fatto che nelle varie

unità organizzative materialmente ci si occupa del problema sottostante. Non solo, ma è addirittura il collegamento con i singoli prodotti che va messo in discussione per alcune voci di costo qui considerate. Possiamo quindi affermare che:

non tutti i costi generali non industriali transitano per i centri; alcuni sono sì addebitati ai prodotti, ma non seguono la procedura illustrata in questo paragrafo; non tutti i costi generali in questione vengono imputati ai prodotti; ciò significa tra l'altro che il concetto di costo pieno di prodotto non è assoluto, ma relativo. In definitiva, i costi di prodotto pieni non è detto che coincidano con i costi pieni del conto economico aziendale.

Nell'ambito dei costi non industriali, di solito la voce più importante è costituita dagli stipendi: si tratta di costi agevolmente addebitabili ai centri funzionali di pertinenza, in quanto questi hanno di regola ben precisi organici. Altri costi, invece, non hanno una corrispondenza diretta con specifici centri, pur potendosi considerare costi di funzionamento dei centri: ad esempio, costi postali e telefonici, costi di cancelleria, costi di illuminazione e di riscaldamento. In tali casi, come sempre, va ricercato il determinante dei costi stessi, cioè va applicato il principio causale, per cui, di volta in volta, si attribuiranno i costi ai centri in base al numero di persone che vi lavorano, in base ai metri quadri o ai metri cubi di spazio occupato, e così via.

Tra i costi non industriali in esame possono essere annoverati anche gli interessi passivi per finanziamenti ottenuti dall'azienda con vincolo di credito. Per tale voce di costo si pone a volte l'interrogativo se imputarli o meno ai prodotti.

A rendere dubbia l'opportunità o la correttezza dell'imputazione degli oneri finanziari ai prodotti è la constatazione che tutto il capitale (non solo quello di credito, ma anche quello proprio) viene impiegato nello svolgimento della

gestione e, quindi, direttamente o indirettamente per l'ottenimento dei prodotti, la loro commercializzazione, amministrazione, ecc., per cui l'inserimento della voce interessi passivi nelle procedure della contabilità analitica riflette una logica quanto meno discutibile. Se si aggiunge che la variabile da cui gli interessi pendono è il capitale investito (oltre al tasso di interesse e al tempo) più che il volume di produzione, si comprende perchè l'appropriatezza di tale prassi è tutt'altro che scontata. Questo a prescindere dalle specifiche applicazioni del product costing, che potrebbero richiedere un'esclusione della voce in esame, almeno in alcuni casi.

Un'ultima considerazione in merito ai costi non industriali da imputare ai centri riguarda l'ammontare del costo di competenza del periodo considerato. Tale problema sussiste quando si tratta di contabilità a costi consuntivi, per provvedere periodicamente alla determinazione dei costi sostenuti per i vari prodotti. Spesso sono costi senza regolarità di manifestazione dal punto di vista temporale. La contabilità analitica non può attendere l'accertamento della contabilità generale, per cui si rendono necessarie stime e congetture riferite sia a costi di manifestazione numeraria futura, sia a costi già accertati in passato, ma di competenza di periodi successivi. A volte la determinazione dell'entità dei costi senza regolarità di manifestazione si fa all'inizio dell'anno, con una stima; poi si procede alla loro ripartizione tra i vari periodi di competenza e, durante l'anno, si accerta che vi sia corrispondenza tra importi pre-calcolati e costi effettivi, per evitare sopra o sotto-imputazioni di costi.

1.6 Ribaltamento dei costi dei centri ausiliari (e funzionali) sui centri produttivi

Una volta che i costi dei vari fattori produttivi sono stati imputati ai rispettivi centri, occorre tener presente che i centri ausiliari operano in funzione dei centri produttivi, a cui prestano i propri servizi. Pertanto, l'operazione successiva da compiere consiste nell'imputare o ribaltare i costi dei centri ausiliari nei centri produttivi.

I criteri di imputazione dei costi dei centri ausiliari ai centri produttivi sono molteplici, cioè variano a seconda della prestazione che i primi svolgono a favore dei secondi.

In generale si può affermare che l'imputazione è attuabile in due modi:

- a. misurando direttamente i servizi resi dai centri ausiliari ai centri produttivi mediante un'appropriata unità di misura di tali servizi;
- b. in modo indiretto, in proporzione all'attività svolta dal centro utente, opportunamente misurata, oppure in base ad altri parametri, sempre relativi a qualche carattere del centro utente.

In altre parole, anche il ribaltamento dei costi dei centri ausiliari sui centri produttivi comporta la distinzione tra costi diretti e costi indiretti.

Per quanto concerne i centri funzionali, si è già detto che a volte i loro costi transitano per i centri produttivi (ed eventualmente ausiliari), prima di arrivare ai prodotti. Nella logica della determinazione del costo pieno di prodotto secondo criteri causali, il ribaltamento in questione è accettabile se i centri funzionali prestano ai centri produttivi (piuttosto che ai prodotti) dei servizi in qualche modo misurabili. Ad esempio servizi d'organizzazione, d'amministrazione del personale, di consulenza, di ricerca, d'elaborazione dei dati, ecc. In tal caso i centri funzionali saranno ribaltati sui centri produttivi in base alla quantità del servizio erogata, oppure in maniera indiretta in base a qualche parametro del

centro utente che renda possibile l'applicazione del criterio causale. Per esempio, l'ufficio paghe e contributi potrebbe essere imputato ai centri utenti in base al numero di persone in organico presso questi ultimi.

1.7 Il quadro di analisi dei costi

Dopo aver ribaltato i costi dei centri ausiliari (e funzionali) sui centri produttivi, restano aperti solo questi ultimi (ed i centri funzionali non ribaltati).

Il documento su cui viene riportata l'entità dei costi del periodo suddivisa per voce di costo e per centro è una tabella a doppia entrata che sintetizza tutte le operazioni compiute finora ed evidenzia alla fine i costi di competenza dei centri produttivi e dei centri funzionali.

Tale documento, chiamato "quadro analisi dei costi", potrebbe assumere la forma rappresentata in Fig. 1.

QUADRO ANALISI DEI COSTI Mese di

Centri di costo Voci di costo	Costi di competenza	Centri produttivi						Centri ausiliari				Altri centri			
		Frese	Rettifiche	Alesatrici	Aggiust.	Torni	Prepar. Stampo	Caldaja	Trasp. interni	Cabina elettr.	Manutenzione	Direz. gen.	Direz. amm.	Direz. comm.	Direz. tenc.
Mano d'opera diretta.....															
Mano d'opera indiretta...															
Stipendi tecnici.....															
Forza motrice.....															
Illuminazione.....															
Combustibili.....															
Materiali ausiliari.....															
Manutenzioni.....															
Ammortamenti.....															
Spese amministrative....															
Spese commerciali.....															
Spese generali.....															
Totale mensile.....							(1)	(2)	(3)	(4)					
Manutenzione..... (4)	-									(4)					
Cabina elettrica.....(3)	-								(3)						
Trasporti interni.....(2)	-							(2)							
Caldaja.....(1)	-						(1)								
Totale centri produzione dopo ribaltamento															

ai prodotti in base ad un certo parametro (es. ore-uomo), differenziato a seconda del centro
 ai prodotti in base ad un certo criterio

Si osserva che, in tale prospetto:

- a. i centri ausiliari, per ipotesi, prestano servizi ai soli centri produttivi, per cui il loro totale mensile [(1),(2),(3),(4)] viene riportato tale e quale sulla riga sottostante (graficamente l'operazione di riporto dà origine ad una forma a “scalini”);
- b. nella colonna in cui sono elencate le voci di costo vengono riportati anche i nomi dei centri ausiliari, in modo da rendere più chiaro il loro ribaltamento sui centri produttivi;
- c. viene indicata, per i centri produttivi e quelli funzionali, la destinazione successiva.

1.8 Quantificazione della produzione dei centri e calcolo dei “coefficienti” unitari di costo

Osservando in particolare i centri produttivi, si pone a questo punto il problema dell'imputazione dei loro costi ai prodotti. Teoricamente il problema si potrebbe risolvere applicando le stesse regole seguite per la localizzazione dei costi ai centri o per l'imputazione diretta dei costi ai prodotti. In altre parole, si potrebbero imputare le varie voci di costo ai prodotti in base ai consumi dei fattori o mediante appropriati criteri di ripartizione, tali da riflettere il principio causale.

In pratica, di solito non si segue un approccio così analitico, ma si considerano i costi localizzati ai centri come una entità unica, che viene divisa per il volume di produzione del centro, dando perciò origine ad un costo unitario di centro.

Tale costo o “coefficiente” unitario verrà quindi impiegato per l'imputazione dei costi ai vari prodotti lavorati nel centro.

L'imputazione ai prodotti di costi dei centri produttivi può essere scomposta in due fasi:

- calcolo dei coefficienti unitari di costo di ciascun centro;
- determinazione del costo di trasformazione di ciascun prodotto, moltiplicando i coefficienti di costo per il numero di volte che l'unità di misura usata è contenuta nel prodotto in questione.

Per ciò che concerne il calcolo dei coefficienti di costo, esso avviene mediante la divisione seguente:

$$\text{Coefficiente del centro di costo XY} = \frac{\text{Totale costi imputati al centro XY}}{\text{Quantità di produzione centro XY}}$$

Quella che qui è stata denominata “quantità di produzione” di un centro deve essere espressa da un'unità di misura tale da assicurare non solo la disponibilità di indici unitari di costo del centro, ma anche soprattutto il rispetto del principio causale in sede di attribuzione dei costi dei centri di prodotti. Sovente, nella prassi aziendale, si sceglie un'unità di misura relativa ad un “input”, cioè ad una risorsa particolarmente significativa impiegata nel centro di costo.

Spesso la quantificazione avviene in base ai tempi. Tuttavia, parlando di tempi, occorre precisare che questi possono essere effettivi o assegnati.

I tempi effettivi sono dati dai tempi unitari standard per la quantità effettiva di produzione.

I tempi assegnati derivano da rilevazioni effettuate dal servizio tempi e metodi e presuppone quindi un'adeguata organizzazione dell'impresa. Esso viene sovente preferito al tempo effettivo, in quanto permette di svincolare la quantificazione della produzione da inefficienze contingenti.

Naturalmente, essendo il coefficiente unitario di costo del centro lo strumento con

cui si imputeranno i costi dei centri ai prodotti, non è detto che un coefficiente o tasso orario rifletta sempre un metodo corretto di addebito, secondo il principio causale. Perchè sia corretto ragionare in termini di ore, occorre infatti che le ore-uomo o le ore-macchina siano la causa determinante dei costi accolti nei centri. Molto spesso però non lo sono, perchè ai centri produttivi confluisce una massa eterogenea di costi, che include molte risorse indirette, relative per esempio allo svolgimento di attività di supporto, risorse richieste dal prodotto in base a parametri che poco o nulla hanno a che vedere con i tempi di lavorazione.

Si comprende, da queste brevi riflessioni, come l'attendibilità del calcolo del costo di prodotto possa essere gravemente compromessa se in questa fase del procedimento si scelgono unità di misura inadatte a riflettere la realtà economica, nel consumo di risorse da parte dei prodotti, della gestione.

1.9 Imputazione ai prodotti delle materie prime e di altri costi diretti

L'operazione finale della contabilità dei costi consiste nell'imputare ai prodotti tutti i costi sostenuti, così classificabili:

materie prime e altri costi diretti di prodotto;

costi dei centri produttivi;

costi generali dei centri funzionali e costi generali non localizzati.

Consideriamo in questo paragrafo le modalità di imputazione ai prodotti di una serie di costi che, pur essendo eterogenei per natura, hanno in comune i criteri di attribuzione ai prodotti.

Si tratta infatti di costi che non si ritiene opportuno far transitare per i centri di costo e che sono imputabili ai prodotti secondo i criteri propri dei costi diretti, e cioè:

- mediante misurazione del consumo del fattore produttivo sottostante;
- mediante attribuzione dell'intero ammontare del costo al prodotto, in quanto è stato sostenuto esclusivamente per quest' ultimo.

I costi in oggetto, per il diverso peso che di solito hanno sul totale del costo di produzione, si possono così distinguere:

- materie prime;
- altri costi diretti di prodotto.

Le materie prime nelle procedure finora descritte non sono state imputate ai centri (di cui non rappresentano un costo di funzionamento, bensì l'oggetto della lavorazione) ed ora vanno imputate direttamente ai prodotti.

La loro imputazione avviene con la formula:

consumo x prezzo unitario

I consumi di materie prime, in una contabilità industriale a costi consuntivi, vengono di norma determinati in base alle rilevazioni accolte nei “buoni di prelievo”, su cui, oltre a varie altre indicazioni, compare la destinazione finale del materiale stesso. Per tener conto dei materiali restituiti al magazzino perchè inutilizzati, si usano pure i buoni di reso.

A volte, quando le materie prime vengono usate per un solo prodotto, il loro consumo è calcolato così:

rimanenza a inizio mese;
+ acquisti;
rimanenze a fine mese.

In altri casi, in presenza di più prodotti fabbricati per processo, il consumo così calcolato viene ripartito tra i prodotti stessi secondo formulazioni standard precalcolate.

Nelle produzioni su commessa, l'imputazione dei materiali può avvenire direttamente o da magazzino.

Mentre nel primo caso si ha un'imputazione diretta ed immediata alla commessa sia della quantità fisica che del prezzo unitario, quali risultano dalla fattura del fornitore, trattandosi di materiali acquistati espressamente per quella commessa, nel secondo caso i materiali sono gestiti a magazzino, per cui l'imputazione avviene mediante i buoni di prelievo.

Il prezzo unitario a cui vengono valorizzati i consumi di materie prime non è calcolabile in maniera univoca, ma in base a più criteri alternativi variabili a seconda degli scopi che si vogliono raggiungere.

Tra i vari criteri, i principi possono essere così distinti:

- prezzo effettivo di acquisto;

- prezzo medio;

- prezzo LIFO;

- prezzo FIFO;

- prezzo corrente;

- prezzo standard.

I primi quattro criteri rispecchiano, anche se con modalità di calcolo differenti, i prezzi relativi a negoziazioni effettivamente avvenute, più o meno prossime alla data di consumo dei materiali. Il criterio del prezzo corrente esprime invece le tendenze future dei prezzi, ed è mantenuto fisso per periodi di tempo piuttosto estesi.

Le materie prime non sono l'unico costo ad essere imputato direttamente ai prodotti. Alcuni esempi di costi diretti o specifici di prodotto sono:

progettazioni esterne (relative ad un certo prodotto);

lavorazioni esterne (relative ad un certo prodotto);

stampi, attrezzi e impianti "specifici";

imballi;

spese di spedizione;

spese pubblicitarie;

provvigioni di vendita;

royalties;

assicurazioni;

ecc.

Questi costi non vengono localizzati ai centri, di cui in generale non esprimono spese di funzionamento, ma direttamente ai prodotti, a cui senza possibilità di equivoco si riferiscono o ai quali sono in ogni caso attribuibili mediante misurazione oggettiva della risorsa impiegata.

1.10 Imputazione ai prodotti dei costi dei centri produttivi

A questo punto, è già stato calcolato il coefficiente unitario di costo dei centri produttivi³.

Per l'imputazione ai prodotti normalmente occorre:

- a. moltiplicare il coefficiente di ciascun centro per la quantità di produzione del prodotto considerato;
- b. sommare i risultati di tali moltiplicazioni, prendendo in considerazione tutti

³ Vedi paragrafo 1.8.

i centri produttivi coinvolti nella trasformazione del prodotto in esame.

L'unità di misura della produzione, è sovente espressa in unità di tempo e può essere data da ore assegnate o prodotte oppure da ore effettive.

1.11 Imputazione ai prodotti dei restanti costi di natura non industriale

Giunti a questo punto, resta da imputare ai prodotti una serie di costi di natura non industriale, spesso denominati spese generali. Tali costi restano:

- a. in parte localizzati a centri funzionali;
- b. in parte non localizzati a specifici centri, perchè riferiti all'impresa nel suo complesso.

Tutte queste spese, con il full costing, vengono imputate ai prodotti, anche se la loro ripartizione presenta rilevanti difficoltà e spesso avviene in base a criteri largamente soggettivi. In merito a tale ripartizione, si può osservare che:

i costi localizzati ai centri funzionali possono esser attribuiti ai prodotti mediante criteri differenti a seconda dei centri. Si tratta in tal caso di una ripartizione su base di centro, di solito unica;

i costi non localizzati possono essere imputati ai prodotti su base unica o multipla.

I principali criteri di ripartizione dei costi in esame sono, nella prassi aziendale:

- a. il costo di trasformazione industriale dei prodotti;
- b. il costo industriale dei prodotti
- c. le ore di mano d'opera diretta dei prodotti;
- d. le cosiddette basi commerciali, vale a dire in proporzione alla capacità di sopportazione delle spese generali dei diversi prodotti, nel senso che i

prodotti ricchi, cioè quelli con prezzi di mercato più favorevoli, sono gravati da quote di costo relativamente maggiori delle analoghe quote attribuite ai prodotti i cui prezzi di vendita sono meno remunerativi.

Possiamo osservare che i criteri sopra elencati e altri propositi dalla prassi non hanno in genere un serio fondamento logico, cioè non riflettono il criterio causale. Difficilmente quest'ultimo può essere applicato, per i costi indiretti in questione, attraverso il procedimento per centri di costo, che non è in grado di esprimere il reale fabbisogno di risorse amministrative, commerciali e d'altra natura da parte dei prodotti.

Capitolo II

LE CRITICHE

Con in mano una panoramica completa sui centri di costo, possiamo ora procedere a una visione critica: infatti, l'obiettivo è sintetizzare il pensiero di alcuni tra i più autorevoli studiosi della materia dei centri di costo, con lo scopo di formulare una valutazione personale a riguardo.

2.1 Luigi Brusa – L'amministrazione e il controllo (Etaslibri, 1994)

Brusa nel suo libro afferma che le principali critiche rivolte al cost accounting tradizionale sono le seguenti:

- I costi indiretti sono imputati ai prodotti in maniera ancora largamente approssimativa;
- Per effetto della metodologia usata si dà scarsa visibilità a fenomeni di grande rilevanza manageriale.

La prima critica deriva dal fatto che spesso i costi dei centri, specie quelli produttivi, vengono imputati ai prodotti in base a criteri inappropriati, come sono tipicamente gli esempi seguenti:

- In base alle ore o ai costi di mano d'opera diretta
- In base alle ore-macchina
- In base ai consumi o ai costi dei materiali diretti impiegati.

In altre parole si considerano “determinanti” o causa dei costi indiretti fenomeni che nella migliore delle ipotesi costituiscono la spiegazione di una piccola parte dei costi da ripartire. Così, per esempio, i costi di messa a punto delle macchine, di progettazione, di movimentazione e gestione dei materiali, di controllo della qualità ecc., che rappresentano una frazione assai significativa dei costi indiretti “industriali”, gravano in misura maggiore o minore sui prodotti in funzione di determinanti come il numero (o le ore) di attrezzaggio delle macchine, il numero dei cicli di lavorazione, il numero delle variazioni progettuali, e così via, e non in relazione alle ore di mano d’opera o a criteri simili.

Naturalmente si potrebbe tentare di ovviare all’inconveniente scegliendo basi di ripartizione più idonee; tuttavia si constata che è proprio uno dei cardini della contabilità ad ostacolare tale ricerca. Infatti, l’accumulazione dei costi per centri di costo rende difficile la loro imputazione ai prodotti secondo corretti principi “causali”, cioè in base ai fenomeni che li hanno determinati.

La seconda critica è legata alla prima, nel senso che prende spunto dall’incapacità dei cost accounting tradizionale di segnalare alla direzione l’impatto economico di fenomeni importanti, su cui si gioca la competitività dell’azienda, sia in termini di efficienza, sia in termini di efficacia. Questi fenomeni corrispondono alle già accennate operazioni di movimentazione dei materiali, di progettazione dei prodotti e dei processi produttivi, di attrezzaggio delle macchine, di gestione informatica dei “codici” di prodotto, di emissione degli ordini ai fornitori, di spedizione delle merci, e così via. La contabilità per centri di costo informa il management che i costi di un centro sono suddivisi in un determinato modo ma lascia nascoste tutte o numerose operazioni di gestione su cui invece l’attenzione manageriale dovrebbe soffermarsi perché in esse sta l’origine della maggior parte dei costi indiretti. Tra le principali distorsioni causate da una contabilità dei costi

tradizionali poco attendibile è da ricordare il ben noto (alle aziende) fenomeno delle “sovvenzioni incrociate”. Esso consiste nel fatto che prodotti con determinate caratteristiche (alto volume di produzione, maturità del ciclo di vita ecc.) risultano penalizzate dalla contabilità, mentre prodotti con caratteristiche opposte (basso volume, elevato fabbisogno unitario di risorse di supporto ecc.) vedono artificiosamente ridimensionata la loro onerosità ed esaltata la loro redditività. La conseguenza è che i prodotti del primo tipo rischiano di essere presentati sul mercato a prezzi non competitivi o abbandonati o comunque fatti oggetto di decisioni poco o nulla convenienti; al contrario, i secondi, illusoriamente redditizi, possono stimolare scelte di ampliamento della gamma o comunque decisioni antieconomiche.

2.2 Lino Cinquini – Strumenti per l’analisi dei costi (Giappichelli, 1996)

Cinquini nel suo testo mette in evidenza le nozioni principali dei centri di costo, e molto attentamente spiega il funzionamento di questa contabilità. Ciò però non permette al lettore di capire quale sia il suo parere a riguardo.

Mette comunque in primo piano il lato pratico del tema non fermandosi ad un’analisi acritica dei centri di costo ma dedicando un intero paragrafo per illustrare i limiti del sistema.

Afferma che il principio funzionale è un fondamentale criterio nell'imputazione dei costi diretti nella misura in cui abbiano l'esigenza di conoscere un costo che si approssimi il più possibile al reale consumo di risorse da parte dell'oggetto.

Tuttavia è proprio in relazione a quest'ultimo problema che la contabilità per centri di costo mostra i propri limiti nel contesto produttivo moderno, in cui le nuove tecniche/tecnologie produttive e la pressione competitiva cambiano il

modo di organizzare e gestire l'azienda. Infatti la contabilità per centri di costo:

- si basa su una concezione di sistema aziendale di tipo verticale (gerarchico-funzionale), mentre l'odierno contesto competitivo esalta la capacità di gestire in modo orizzontale (per processi) l'attività aziendale; nascono pertanto nuovi oggetti di costo da monitorare, quali le “attività” e i “processi”;

- le basi di riparto sono generalmente proporzionali ai volumi di produzione, essendo il sistema sorto all'epoca della produzione di massa: ore di mano d'opera diretta e ore-macchina sono parametri che sono strettamente correlati al volume di attività sviluppata, sono cioè dei driver correlati al volume di produzione. Nei contesti produttivi moderni è piuttosto la ricerca della varietà (differenziazione) e della flessibilità produttiva che determinano un crescente sostenimento di costi e assorbimento di risorse;

- collegato a questo aspetto occorre osservare che anche la composizione dei costi di produzione è cambiata: da una prevalenza dei costi variabili siamo passati ad una crescente incidenza dei costi costanti, con la conseguente esigenza di sistemi di calcolo dei costi che consentono un loro “effettivo” controllo. In questa situazione la determinazione dei costi pieni utilizzando parametri volumetrici può portare a significative distorsioni nelle informazioni sui costi.

Dopo aver elencato i seguenti limiti, Cinquini propone un nuovo tipo di contabilità, proposta come activity-based-costing, in cui ai centri di costo vengono sostituite le attività aziendali intese come insieme di operazioni collegate miranti ad ottenere un certo output utilizzando determinati input.

2.3 Fabrizio Cerbioni – Il budget nel sistema di controllo di gestione (Giappichelli, 2000)

Cerbioni nel suo libro afferma che il problema dei centri di costo può essere analizzato sia dal punto di vista contabile, sia dal punto di vista organizzativo.

In relazione all'aspetto contabile, si riconnette alle logiche di imputazione dei costi agli oggetti di riferimento. Il centro di costo, rappresenta uno strumento per fornire una soluzione al problema della localizzazione dei costi per la determinazione dei costi di produzione. Vengono creati centri di costo ad hoc, per il ribaltamento di costi comuni⁴, altrimenti riferibili ai prodotti soltanto ricorrendo a basi di imputazione eccessivamente arbitrarie. In teoria, quindi, si potrebbe prescindere dal problema organizzativo. Addirittura, in certi casi potrebbero esistere centri di costo fittizi, cioè non corrispondenti a ciascuna entità organizzativa presente in azienda, ma utili per facilitare il processo di imputazione dei costi.

Dal punto di vista del controllo, invece, si parla di centro di costo tutte le volte che si ritiene che la responsabilizzazione di un gruppo di soggetti, coordinati da un responsabile, che opera all'interno di un'entità decentrata debba avvenire sulla base dei costi di produzione. Gli obiettivi assegnati al responsabile di quell'area saranno quindi espressi in termini di costi. Il controllo dello svolgimento dell'attività sarà quindi effettuato sulla base degli scostamenti tra obiettivi di costo assegnati a quel centro e risultati effettivi o comunque osservando l'andamento di tale variabile. A tale proposito un ruolo rilevante è svolto dai costi standard. Risulta conveniente "creare" un centro di costo ogni volta che si rende opportuno responsabilizzare gli operatori di centro sull'efficiente impiego delle risorse a loro disposizione. Si cerca, in altri termini, di assegnare obiettivi di

⁴ Al riguardo l'Amodeo sostiene che non vi sono "... costi speciali e costi comuni per loro natura, ma che risulta opportuno, conveniente, idoneo, imputare ai prodotti avendo riguardo al modo di impiego dei fattori produttivi "sottostanti" e costi nei confronti dei quali quelle metodologie si palesano inopportune, non convenienti o addirittura impraticabili... i costi imputati con criteri di specialità potranno opportunamente imputarsi in futuro con criteri di comunanza e viceversa..."

efficienza nell'utilizzo delle risorse. Premessa fondamentale è che sia quantificabile in modo parametrico la relazione tra input e output del centro.

In generale, nei centri in questione, risulta possibile stabilire, con un grado di approssimazione accettabile, la relazione tra risultati ottenuti e fattori utilizzati nell'ambito del processo produttivo. Tale relazione può essere imposta in termini di quantità fisiche ma anche in termini di costi sostenuti per l'ottenimento degli output. La definizione degli obiettivi del centro avverrà in termini di parametri obiettivo e standard.

Tipici centri di costo relativi all'area di produzione sono ad esempio i reparti produttivi. Intitolare centri di costo ai reparti produttivi, tuttavia, non esclude che anche l'intera funzione produttiva possa essere considerata un centro di costo.

Avremo, pertanto, centri di primo e di secondo livello e così via, dove il costo complessivo di un centro di livello superiore dipenderà anche dagli oneri sostenuti in quelli di livello inferiore. Per restare al nostro esempio, il costo complessivo della funzione di produzione (centro di costo di secondo livello) dipenderà dai costi sostenuti nei vari reparti (centri di primo livello). E' ovvio che il responsabile della funzione produzione, in quanto in linea gerarchica superiore rispetto ai responsabili dei reparti, con le sue decisioni potrà influenzare il comportamento dei responsabili di reparto e che il "grado di controllabilità" delle differenti tipologie di costo sostenute nell'area produttiva potrà significativamente variare in funzione dell'unità osservata.

Per utilizzare in modo corretto le leve motivazionali occorre tener presente che la problematica del centro di costo non si può esaurire in semplici elaborazioni contabili. Occorrerà, infatti, definire gli elementi di costo da attribuire al centro di responsabilità di cui ci occupiamo in relazione alle leve decisionali poste a disposizione del responsabile di quel centro. In altri termini, anche se dal punto di

vista contabile potranno essere imputate a quel centro numerose categorie di costi, è opportuno che gli obiettivi del centro vengano definiti non in termini di costo complessivo, bensì facendo riferimento ai soli costi controllabili del centro. Da questo punto di vista, ad esempio, saranno da escludere dalla responsabilità del capo centro i costi che risultano comuni a più centri che, invece, dal punto di vista contabile, possono essere ribaltati sul centro di costo per ottenere in ultima analisi il costo del prodotto e della classe di produzione. Molte volte, infine, il confronto tra obiettivi e risultati dovrà essere operato sulla base di un dato di costo determinato in base a prezzi standard di acquisto, anziché sul costo effettivamente sostenuto per lo svolgimento dell'attività. Non sempre, infatti, il responsabile di un centro di costo può influenzare la variabile "prezzo di acquisto", in quanto le uniche leve decisionali a sua disposizione fanno riferimento ai coefficienti di impiego dei fattori produttivi. Cerbioni continua facendoci notare che bisogna tener presente che un'eccessiva suddivisione delle responsabilità può non sortire effetti utili, poiché è evidente che in azienda i risultati di ciascuna area sono influenzati dal comportamento delle altre aree con l'azione delle quali si deve legare a sistema. E' ovvio, in altri termini, che anche il tentativo di individuare i costi controllabili molte volte non consente di isolare valori riferibili unicamente ad un unico centro a causa della corresponsabilizzazione che spesso si viene a determinare in riferimento ad oggetti multipli. L'articolazione in centri di costo e l'utilizzo di valori standard ai fini del controllo è stata assoggettata, soprattutto negli ultimi tempi, a numerose critiche. Si tenga presente, infatti, che l'utilizzo dei centri di costo si ravvisa utile tutte le volte che in azienda l'efficienza costituisce una variabile critica ai fini del raggiungimento del vantaggio competitivo.

Continua affermando che alcuni limiti sono stati evidenziati in relazione alle

modalità mediante le quali si determina la relazione tra input e output: l'instaurazione di una relazione di dipendenza tra volume di produzione e consumo di risorse non sempre e non necessariamente costituisce la migliore rappresentazione dello svolgimento delle attività. Tali limiti sono stati bene messi in evidenza già in passato da numerosi studiosi e, negli ultimi tempi, da coloro che si sono ben occupati della problematica della determinazione dei costi basata sulle attività e sui processi. Questo ultimo aspetto, tuttavia, rappresenta un problema di tecniche o modalità di rappresentazione dei valori e non inficia il ragionamento di tipo organizzativo. In altri termini, secondo Cerbioni, se anziché strutturare i centri di costo su base funzionale si opta per l'analisi centrata sulle attività, ciò non necessariamente implica di non poter analizzare l'andamento della variabile efficienza. Al contrario, in quelle aziende dove l'analisi delle attività e dei processi si ritiene preferibile, l'analisi delle relazioni input-output può essere maggiormente differenziata in funzione del tipo di attività svolta.

Il secondo tipo di limitazione, invece, si riferisce alle stesse modalità di "accensione" dei centri di costo. L'utilizzo di questo tipo di centro di responsabilità, infatti, prevede molto spesso la determinazione periodica delle "varianze", la quale si basa su di una determinazione molto dettagliata, di tipo ingegneristico, delle modalità di lavoro, dei consumi, ecc. In altri termini, si dà per scontato l'utilizzo di una soluzione ottimale. Il problema della progettazione di un tale tipo di struttura si ritiene risolto, una volta per tutte, in sede di progettazione. Ne consegue che il compito degli operatori è predeterminato ed il sistema di misurazione segue e controlla se ed in quale misura gli operatori si adattano alle procedure stabilite. Questa situazione è tipica delle aziende nelle quali si impegna mano d'opera tendenzialmente "despecializzata", con compiti relativamente semplici, in quanto la progettazione del lavoro e la conseguente specializzazione

delle mansioni ha destrutturato e frammentato a priori un processo produttivo complesso. In questo tipo di unità produttive risulta abbastanza agevole determinare coefficienti unitari di consumo ed i conseguenti livelli di efficienza attesi.

Risulta evidente, tuttavia, che nel caso in cui queste condizioni non si verifichino e qualora agli operatori venga richiesto un compito di livello più elevato, l'analisi basata sui centri di costo risulta limitata. In altri termini, nella misura in cui agli operatori si richieda di trasformarsi in problem solvers, è ovvio che a loro non possa essere richiesto di uniformarsi a standard predefiniti.

2.4 H. Thomas Johnson, Robert S. Kaplan - Ascesa e declino della contabilità direzionale (ISED, 1989)

L'opera di Johnson e Kaplan descrive i mutamenti intervenuti negli strumenti tecnico-contabili dalla fine del diciannovesimo secolo ai nostri giorni. Bisogna tener conto però che le vicende descritte si riferiscono alle imprese. La principale critica che fanno alla contabilità per centri di costo è riferita alle conseguenze negative dei metodi di imputazione basati sul lavoro diretto.

Infatti scrivono che utilizzando il criterio della mano d'opera diretta per distribuire i costi generali sui prodotti, i responsabili dei centri di costo e i product manager hanno concentrato i loro sforzi, tesi alla riduzione dei costi, unicamente sui risparmi di mano d'opera diretta.

Secondo gli autori infatti, vengono spese enormi quantità di tempo e di energie per rilevare ed elaborare in modo dettagliato i tempi di lavoro diretto. Scarsa attenzione è dedicata invece alle spese generali che aumentano in effetti molto più rapidamente. Se un product manager o un responsabile di produzione riesce a

ridurre la lievitazione di alcune categorie di spese generali, a causa di questa procedura di allocazione dei costi, il beneficio che se ne trarrà verrà distribuito su tutti i centri di costo e fra tutti i prodotti dello stabilimento. Perciò i manager, consapevoli di questo effetto, si concentreranno sui fattori che assicurano loro il maggior beneficio. Per ridurre i costi di loro responsabilità, essi cercano di ridurre i costi di lavoro diretto dal momento che questo è l'unico parametro in base al quale tutti gli altri costi vengono imputati ai loro centri e prodotti. Viene, quindi, dedicata meno attenzione alla crescita delle spese generali che non a piccoli incrementi nei costi di mano d'opera diretta.

Hanno rilevato casi in cui i manager cercavano di far svolgere lavorazioni in reparti in cui il tasso di ricarico è basso anziché nei reparti meccanizzati, dato che nel primo caso il lavoro diretto risultava meno costoso. In un caso limite, tecnici altamente specializzati, il cui costo, compreso il ricarico dei costi generali, era inferiore a quello di un operaio, sono stati costretti a svolgere normali operazioni di tornitura. I manager impararono presto che qualsiasi processo che impieghi mano d'opera diretta sembra meno costoso. Alla fine, di solito si scopre un fornitore in grado di produrre un componente a elevato contenuto di lavoro diretto a costo inferiore rispetto al reparto dell'impresa. In un caso simile, i costi vengono ridotti solo in modo apparente subappaltando la fornitura.

Nelle loro ricerche notarono che le imprese appaltarono in misura sempre maggiore le loro attività produttive, e non solo a fornitori locali. Si ricorse a produttori con "mano d'opera a basso costo" per le produzioni di base, per esempio, già da tempo negli Stati Uniti e successivamente in paesi più lontani. Un'analisi di questo tipo tralascia, tuttavia, di riconoscere che molti dei costi generali di produzione non sono determinati dalle ore di mano d'opera diretta e che, di conseguenza, il reperimento di componenti presso altri fornitori

consentiva di risparmiare una frazione relativamente piccola del suo costo.

In realtà, loro affermano che i costi generali tendono ad aumentare con la maggiore quantità di lavori subappaltati. Il subappalto di un lavoro pone ulteriore lavoro all'ufficio acquisti che deve produrre le specifiche tecniche e individuare fornitori qualificati; all'ufficio programmazione per l'elaborazione dei programmi di consegna da parte del fornitore; al magazzino e al reparto ispezioni per controllare la merce entrante; ai reparti di movimentazione dei materiali per l'immagazzinamento dei pezzi acquistati e il loro trasferimento in produzione; all'amministrazione per il pagamento del fornitore.

Ognuna di queste nuove attività complementari aumenta i costi generali. Ma questi nuovi costi non vengono attribuiti al componente acquistato all'esterno in quanto il suo contenuto di lavoro diretto è nullo. Al contrario, i più elevati costi generali vengono distribuiti sui prodotti e sui processi labor intensive svolti all'interno dello stabilimento.

Secondo Johnson e Kaplan il lavoro diretto come parametro di allocazione dei costi generali crea distorsioni anche nei costi del prodotto e introduce sovvenzioni interne non desiderate trasferendo i costi da prodotti a minor contenuto di mano d'opera a prodotti con più alto contenuto di lavoro diretto. Anche quando i centri di costo utilizzano un budget flessibile, che permette di individuare la quota dei costi variabili rispetto a quelli fissi, si ipotizza che la quota dei costi variabili vari in funzione del lavoro diretto impiegato. Sebbene tale assunto possa forse essere valido per alcune categorie di costo, tuttavia esistono altri costi variabili che variano in funzione delle ore macchina, dei tempi di attrezzaggio, del numero di controllo, o della movimentazione dei materiali. I costi indiretti di prodotti con un contenuto di mano d'opera diretta relativamente basso cioè, lavorazioni a basso volume ma che richiedono speciali messe a punto, trattamenti e controlli della

qualità sono trasferiti e distribuiti sui prodotti a maggior contenuto di mano d'opera diretta. Cioè, i costi sono trasferiti da lavori a basso volume e che richiedono frequenti messe a punto delle macchine su prodotti standard ad alto volume e che non necessitano di movimentazioni o trattamenti particolari. In questa situazione l'impresa è indotta a produrre una gamma di prodotti più ampia con un numero maggiore di prodotti a basso volume e che richiedono frequenti attrezzaggi, consegne più veloci, una progettazione ad hoc, qualità speciali e regolazioni specifiche del processo produttivo.

I costi addizionali di tutte queste attività, tuttavia, non sono imputati ai prodotti per i quali sono sostenuti, ma a prodotti con più elevata intensità di mano d'opera diretta. Così, i prodotti maturi, a elevati volumi, con pochi attrezzaggi delle macchine, diventano più costosi man mano che l'impresa espande la propria gamma di prodotti ed è in grado di offrire "personalizzazioni" ai propri clienti. I prodotti maturi finanziano così, attraverso gli effetti indotti dai criteri di ripartizione dei costi generali, l'espansione della gamma produttiva offerta dall'azienda.

Talora, imprese specializzate su pochi prodotti lanciano sul mercato articoli in concorrenza diretta con prodotti maturi, ad alto volume, a prezzi significativamente inferiori. L'impresa che subisce la concorrenza, basandosi sul proprio sistema di contabilità industriale e giudicando non remunerativi i prezzi di vendita praticati dai concorrenti, cerca di abbandonare i relativi prezzi di vendita praticati dai concorrenti, cerca di abbandonare i prodotti maturi che si rivelano ora non più "redditizi", oppure cerca di produrli in paesi con bassi costi di mano d'opera.

Concludono così affermando che il sistema di imputazione dei costi in base al lavoro diretto, oltre a cercare forme non intenzionali di sovvenzione reciproca fra i

diversi prodotti, ostacola la programmazione e il controllo del costo del prodotto. L'impiego di un solo parametro di attività limita la capacità del sistema dei costi di prevedere le variazioni dei costi in funzione dei mutamenti di volume e di mix della produzione effettiva. Si arriva così ad un punto in cui è fondamentalmente impossibile spiegare la varianza. Essa diventa uno dei misteri irrisolti del sistema di contabilità industriale, una varianza non spiegata che, in ogni esercizio, viene inserita in conto economico suscitando reciproci sospetti tra contabili e manager, data la difficoltà di risalire alle sue cause. I problemi originati da un metodo di imputazione dei costi generali basato sul lavoro diretto sono passati per lo più inosservati agli studiosi di sistemi contabili.

CONCLUSIONI

3.1 Vantaggi e svantaggi della contabilità per centri di costo

Ciò che fino ad ora abbiamo esaminato ci permette di avere una visione completa della contabilità per centri di costo, quindi di trarre alcune conclusioni sui vantaggi e gli svantaggi del sistema.

Possiamo affermare che l'imputazione dei costi ai centri permette innanzitutto di imputare più correttamente i costi ai prodotti in quanto individuano dei raggruppamenti intermedi che rendono più razionale la determinazione dei costi. Facilitano alcune decisioni, in quanto la conoscenza di costi relativi ai centri di costo può dare delle informazioni importanti per decisioni di miglioramento delle performance del centro nello svolgimento del processo produttivo. Inoltre sono utili per il controllo di gestione, essendo ricollegabili al concetto di responsabilità: la responsabilizzazione dei costi significa efficienza nell'utilizzo delle risorse produttive al fine di raggiungere un vantaggio competitivo.

A contro di questo però alla tradizionale contabilità dei costi sono sempre più spesso mossi dei rilievi critici per le seguenti ragioni, tra loro collegate:

- la contabilità per centri di costo, benchè abbia come criterio ispiratore il principio causale, non può spingersi molto lontano lungo tale strada, per limiti intrinseci o “congeniti”; per tanto in numerosi casi conduce ad un

costo pieno di prodotto poco attendibile;

- prescindendo dall'attendibilità dei calcoli, la contabilità tradizionale non rende visibili i costi generati dalla complessità gestionale, a sua volta conseguenza delle strategie di differenziazione e dell'orientamento alla qualità totale; in altre parole, essa evidenzia una struttura del costo di prodotto che riflette la struttura organizzativa (i centri di costo), ma nasconde fenomeni di rilevanza manageriale (le attività), la cui conoscenza è ancora più significativa ai fini del miglioramento continuo (in questo caso a livello di prodotto).

In definitiva, la contabilità tradizionale può essere all'origine di decisioni errate sui prodotti (prezzo di vendita, mix produttivo, make or buy, accettazione di ordini speciali, ecc.) e getta poca luce sulle vie di miglioramento della gestione al fine di ridurre i costi di produzione dei beni o servizi.

La distorsione più appariscente riscontrata dai critici della contabilità tradizionale consiste nelle cosiddette “sovvenzioni incrociate”. Non di rado sono penalizzati dalla contabilità tradizionale prodotti maturi ad alto volume (che in realtà manifestano rispetto a prodotti nuovi ed a basso volume minor fabbisogno di risorse indirette). Si dice quindi che nella gamma aziendale, spesso molto differenziata, vi sono prodotti che ne sovvenzionano altri la cui esistenza non si giustifica in termini di redditività, anche se (o proprio perchè) la contabilità li fa apparire convenienti.

Giunti a questo punto della trattazione, resta da approfondire perchè il costo di prodotto ottenuto con la contabilità per centri di costo sia spesso poco attendibile e perchè la struttura del costo di prodotto tenga nascosti fenomeni di rilevanza manageriale ai fini del miglioramento della economicità di gestione.

In merito al primo limite, ricordiamo che l'iter della contabilità per centri di costo

prevede un processo a più stadi in cui tra l'altro:

- a. Si imputano i costi diretti (rispetto al prodotto) ai centri di competenza, che ne hanno determinato il sostenimento;
- b. si ribaltano i costi dei centri ausiliari (ed eventualmente dei centri funzionali) sui centri produttivi;
- c. si imputano i costi dei centri produttivi (e degli altri centri ancora aperti) ai prodotti.

Nella fase sub a. l'imputazione dei costi ai centri avviene voce per voce secondo criteri appropriati che generalmente riflettono sufficientemente bene il principio causale.

Nelle fasi sub b. e c. si annidano le principali cause di distorsione della contabilità per centri di costo, ed è opportuno considerarle congiuntamente. Infatti, i centri ribaltati contengono ingenti costi indiretti, parecchi dei quali riconoscibili a livello di prodotto piuttosto che di centro produttivo utente; è questo, per esempio, il caso della progettazione, della gestione delle spedizioni, della gestione degli ordini dei clienti, ecc. perchè tali attività sono svolte con riguardo ai prodotti e non sono a servizio dei centri produttivi. Altri costi indiretti sono propri dei centri produttivi (salari, stipendi, ammortamenti, forza motrice, ecc.) e non è detto che un'unica base di ripartizione sia in grado di misurare il fabbisogno che di essi lo specifico prodotto manifesta. Ciò che è ancora più vero quando si pensi che la base di imputazione dei costi dei centri ai prodotti è spesso rappresentata dalle ore (di mano d'opera o delle macchine).

E' soprattutto sui centri ausiliari o "di supporto" che occorre concentrare la nostra attenzione, perchè essi accolgono i costi indiretti che le strategie di differenziazione e la filosofia della qualità totale fanno lievitare e perchè la loro imputazione ai prodotti con il meccanismo delle "ore" si rivela spesso una palese

incongruenza. Si pensi alla progettazione dei prodotti, alla gestione dei materiali, al controllo di qualità, alla messa a punto delle macchine, e così via, che non sono richiesti dal prodotto in proporzione al suo contenuto di mano d'opera (o di tempo di funzionamento delle macchine), ma in relazione a determinanti completamente diverse: ad esempio il numero di interventi di variazione progettuale, il numero di lotti di produzione, ecc.

In definitiva, ingenti costi indiretti sostenuti in centri di supporto finiscono per essere imputati ai prodotti in base ad uno o pochi criteri, che sovente trovano la loro giustificazione nel fatto che si riferiscono a risorse un tempo "importanti" o addirittura nella circostanza che la relativa informazione (ad esempio le ore di lavoro) è sempre disponibile, per cui "tanto vale usarla".

Consideriamo ora il secondo limite della contabilità per centri di costo, riguardante la struttura del costo di prodotto contabilmente evidenziata. Con tale contabilità, si perviene ad un costo di prodotto così scomponibile:

materie dirette

+costo del centro x

+costo del centro y

+costo del centro z

oppure, se la mano d'opera diretta non è stata imputata ai centri, ma direttamente ai prodotti:

+materie dirette

+mano d'opera diretta

+costo del centro x

+costo del centro y

+costo del centro z

Come si nota, la struttura in oggetto consiste nel segnalare, tra le altre cose, che il contributo di un certo centro di costo (o unità della struttura organizzativa) all'ottenimento del prodotto è pari a una certa somma. Normalmente i centri di costo visibili nella struttura del costo di prodotto sono centri produttivi, mentre nulla è dato sapere sul contenuto di quel prodotto in termini di centri ausiliari o di supporto e dei relativi costi indiretti. Infatti, le corrispondenti informazioni si perdono lungo l'iter procedurale della contabilità in esame.

In particolare, molto importante per la direzione sarebbe conoscere l'entità dei costi indiretti generati da operazioni di supporto, svolte dai centri ausiliari e funzionali. Tali costi non di rado nascondono operazioni inutili ("senza valore aggiunto"), oppure modi inefficienti di svolgere attività non eliminabili. Sovente, poi, tali operazioni sono diretta conseguenza dell'accresciuta complessità gestionale, a sua volta ricollegabile alle politiche di differenziazione. Vi sono dunque buoni motivi perchè la contabilità industriale renda ben visibile al management l'impatto economico di fenomeni che la sola classificazione dei costi per centri, senza ulteriori analisi, non può rendere manifesti.

BIBLIOGRAFIA

AMODEO D. - Le gestioni industriali produttrici di beni (Utet, Torino, 1976)

BRUSA L. - Contabilità dei costi (Giuffrè, Milano, 1995)

BRUSA L. - L'amministrazione e il controllo (Etaslibri, Milano, 1994)

CERBIONI F. - Il budget nel sistema di controllo di gestione (Giappichelli, Torino, 2000)

CINQUINI L. - Strumenti per l'analisi dei costi (Giappichelli, Torino, 1996)

JOHNSON H. T. e KAPLAN R. S. - Ascesa e declino della contabilità direzionale (ISEDI, 1989)